



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΟ  
MANAGEMENT ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ

Διπλωματική Εργασία

ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΜΟΝΑΔΑ

της

ΚΑΡΙΝΕ ΦΙΛΙΠΠΙΔΟΥ- ΟΓΚΑΝΙΣΙΑΝ

Επιβλέπων Καθηγητής: Γεώργιος Δρογαλάς

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στο  
Μάνατζμεντ Τουριστικών Επιχειρήσεων & Οργανισμών

Απρίλιος 2018

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον, οι επιχειρήσεις πρέπει να αξιοποιήσουν κάθε ευκαιρία για να παραμείνουν ανταγωνιστικές. Το νέο ανταγωνιστικό περιβάλλον απαιτεί από τις εταιρείες να είναι σε θέση να δημιουργούν αξία για τους πελάτες τους και να διαφοροποιούνται από τους ανταγωνιστές τους. Η επιχειρηματική στρατηγική πρέπει να υποστηρίζεται από κατάλληλους οργανωτικούς παράγοντες, όπως τα εναρμονισμένα συστήματα λογιστικής πληροφόρησης. Σκοπός της παρούσης μελέτης ήταν η μελέτη της χρησιμότητας και των επιπτώσεων της λογιστικής τυποποίησης και η έκταση της χρήσης των λογιστικών προτύπων από τη διοίκηση των ελληνικών ξενοδοχειακών μονάδων. Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για να ικανοποιήσουν τις ανάγκες των εξωτερικών και των εσωτερικών χρηστών πρέπει να διαμορφώνουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις των εφαρμοστέων λογιστικών προτύπων. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι αφενός οι εταιρείες που έχουν υιοθετήσει λογιστικά πρότυπα παρέχουν υψηλότερη ποιότητα και αξία, αφετέρου η λογιστική τυποποίηση παρέχει μεγαλύτερη διαφάνεια, συνέφεια και συγκρισιμότητα.

Λέξεις κλειδιά: Λογιστική τυποποίηση, Λογιστικά πρότυπα, Τουρισμός, Ξενοδοχειακή επιχείρηση, Ελλάδα

## ABSTRACT

In today's business environment, companies need to take every opportunity they can to remain competitive. The new competitive environment requires companies to be able to create value for their customers and to differentiate themselves from their competitors. Business strategy must be supported by appropriate organizational factors such as harmonized accounting information systems. The objective of this thesis was to study the utility and impact of accounting standardization, and the extent of the use of accounting standards by the administration of Greek hotel units. Enterprises in the Lodging Industry to satisfy external and internal users' needs have to set up their financial statements according to requirements of the applicable accounting standards. Companies which have adopted accounting standards provide higher quality and value. Accounting standardization provides greater transparency, relevance and comparability.

Key words: Accounting standardization, Accounting standards, Tourism, Hotels

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	3
ABSTRACT .....	4
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΟΣ ΚΛΑΔΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ .....	10
1.1 Τουρισμός στην Ελλάδα .....	10
1.2 Προσδιοριστικοί Παράγοντες Τουριστικής Ζήτησης.....	14
1.3 Εγχώρια Αγορά Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων .....	15
1.4 Χαρακτηριστικά Ξενοδοχείων.....	18
1.5 Διακρίσεις Ξενοδοχείων .....	20
1.6 Οργάνωση και Λειτουργίες Ξενοδοχείων.....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ .....	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ .....	30
3.1 Χαρακτηριστικά Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου .....	30
3.2 Ομάδες Λογιστικού Σχεδίου (ΠΔ 1123/80).....	32
3.3 Λογιστικό Σχέδιο και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα .....	35
3.4 Ξενοδοχειακό Λογιστικό Σχέδιο .....	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ .....	41
4.1 Λογιστικό Σύστημα Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων .....	41
4.2 Τηρούμενα Βιβλία Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων.....	43
4.3 MainCourante .....	45
4.4 Εκδιδόμενα Στοιχεία Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων .....	48
4.5 Πρόσθετα Βιβλία Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων.....	50
4.6 Φορολόγηση Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων .....	51
4.7 Ενιαίο Σύστημα Λογαριασμών .....	55

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	56
5.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα .....	56
5.2 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	58
5.3 Λογιστικά Πρότυπα και Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις .....	60
5.4 Εφαρμογή Σημαντικότερων Λογιστικών Προτύπων στις Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	62
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΤΕΛΟΣ ΧΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ .....	70
6.1 Εργασίες Τέλους Χρήσης .....	70
6.2 Οικονομικές Καταστάσεις βάσει Λογιστικών Προτύπων .....	72
6.3 Χαρακτηριστικά Οικονομικών Καταστάσεων- Η Περίπτωση των Ξενοδοχείων .....	75
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ ....	81
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	83

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1.1: Διαχρονική εξέλιξη αριθμού ξενοδοχειακών επιχειρήσεων Ελλάδας.....	16
Πίνακας 1.2: Κατανομή ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ανά γεωγραφική περιοχή .....	17
Πίνακας 3.1: Σχέδιο λογαριασμών με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα .....	37
Πίνακας 5.2:Κριτήρια κατάταξης επιχειρήσεων σε κατηγορίες.....	60
Πίνακας 6.3: Προβλεπόμενες οικονομικές καταστάσεις ανά κατηγορία επιχείρησης .....	76

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο τουρισμός αποτελεί στην σύγχρονη εποχή έναν από τους πιο ανθηρούς κλάδους τόσο της παγκόσμιας όσο και της ελληνικής οικονομίας. Ο ξενοδοχειακός κλάδος αποτελεί βασικό μέρος της τουριστικής βιομηχανίας και, επομένως, διαδραματίζει επίσης κεντρικό ρόλο στην ελληνική οικονομία. Οι εθνικές επιπτώσεις του κλάδου είναι μεγάλες συγκριτικά και με άλλες ανταγωνίστριες χώρες, κυρίως λόγω του μικρότερου σχετικού μεγέθους της ελληνικής οικονομίας.

Οικονομική δραστηριότητα των ξενοδοχείων αναφέρεται στην παροχή αγαθών και υπηρεσιών για την κάλυψη των αναγκών των πελατών με τις καλύτερες συνθήκες και με ένα υψηλό επίπεδο ποιότητας. Κάθε κλάδος της οικονομίας παρουσιάζει ιδιαιτερότητες και ιδιομορφίες, γεγονός που έχει επίπτωση στην καθημερινή λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών και των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε αυτόν. Αυτό ισχύει και για τον ξενοδοχειακό κλάδο.

Η ξενοδοχειακή λογιστική ως κλάδος της λογιστικής ασχολείται με ένα ιδιαίτερα σημαντικό τομέα της οικονομίας και για αυτό το λόγο έχει αποτελέσει αντικείμενο πολλών ερευνών και άρθρων τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό. Η παρούσα εργασία έρχεται να ενισχύσει την ήδη υπάρχουσα βιβλιογραφία εστιάζοντας στην λειτουργία των ξενοδοχείων στην χώρα μας και την επίδραση της λογιστικής τυποποίησης σε αυτά.

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για να ικανοποιήσουν τις ανάγκες των εξωτερικών και των εσωτερικών χρηστών πρέπει να ακολουθούν τις απαιτήσεις των εφαρμοστέων λογιστικών προτύπων και διαμορφώνουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με αυτές.

Στόχος της εργασίας αυτής αποτελεί η διερεύνηση της δομής, της οργάνωσης και των λογιστικών ιδιαιτεροτήτων των ξενοδοχειακών, καθώς και του λογιστικού και φορολογικού νομικού πλαισίου στα πλαίσια του οποίου λειτουργούν στην χώρα μας.

Η διάρθρωση της εργασίας γίνεται σε έξι κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια εισαγωγή στον ξενοδοχειακό κλάδο στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, παρουσιάζονται η σημασία του τουρισμού για την ελληνική οικονομία, το μέγεθος, η διάρθρωση και τα χαρακτηριστικά του ξενοδοχειακού κλάδου, όπως και οι λειτουργίες που παρατηρούνται συνήθως μέσα σε ένα ξενοδοχείο. Το δεύτερο κεφάλαιο αναλύει τα συμπεράσματα ορισμένων εργασιών που

έχουν πραγματοποιηθεί τα τελευταία χρόνια διεθνώς με θέμα την λογιστική τυποποίηση και αντιμετώπιση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Το τρίτο κεφάλαιο ασχολείται με το λογιστικό σχέδιο που ακολουθούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της χώρας με βάση την ισχύουσα νομοθεσία, ενώ το τέταρτο κεφάλαιο επικεντρώνεται σε συγκεκριμένες πτυχές της λογιστικής λειτουργίας αυτών. Αναλύεται το νομικό πλαίσιο που διέπει την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων των ξενοδοχείων, καθώς και το φορολογικό πλαίσιο που σχετίζεται με την λειτουργία τους.

Στο επόμενο κεφάλαιο γίνεται ανάλυση των κύριων χαρακτηριστικών των Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθώς και της επίδρασης αυτών στην λειτουργία μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης στην χώρα.

Το τελευταίο κεφάλαιο εστιάζει στις εργασίες τέλους χρήσης που ακολουθεί μια ξενοδοχειακή επιχείρηση στην Ελλάδα και κυρίως στα χαρακτηριστικά των προβλεπόμενων από την νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα οικονομικών καταστάσεων που οφείλει να καταρτίζει.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:

### ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΟΣ ΚΛΑΔΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

#### 1.1 Τουρισμός στην Ελλάδα

Ο ξενοδοχειακός κλάδος αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της «τουριστικής βιομηχανίας» και γενικότερης της ελληνικής οικονομίας και υποστηρίζει ένα ολόκληρο σύνολο λειτουργιών, το οποίο εκτός από τα πάσης φύσης καταλύματα, περιλαμβάνει ταξιδιωτικά γραφεία, γραφεία ενοικίασης αυτοκινήτων, επιχειρήσεις μεταφοράς ατόμων, επισιτιστικές μονάδες, μονάδες αναψυχής κ.α.

Το μεγάλο πρόβλημα στην κατανόηση και αντιμετώπιση του τουρισμού ως ενιαίου κλάδου της οικονομίας είναι ο μεγάλος αριθμός και η ποικιλομορφία των επιχειρήσεων που εμπλέκονται στην παροχή τουριστικών προϊόντων και υπηρεσιών. Ουσιαστικά, ο τουριστικός κλάδος αποτελεί από διαφορετικούς τομείς που συνθέτουν την τουριστική αγορά ενός τόπου, όπως είναι:

- ο τομέας της φιλοξενίας, που αποτελείται από τα ξενοδοχεία, τα εκθεσιακά κέντρα, τα κάμπινγκ, τα εστιατόρια κτλ.
- ο τομέας των μεταφορών που περιλαμβάνει όλες τις εταιρίες που δραστηριοποιούνται στο χώρο των μεταφορών, όπως είναι αεροπορικές εταιρείες, ακτοπλοϊκές γραμμές, σιδηρόδρομους, επιχειρήσεις τουριστικών λεωφορείων και ενοικίασης αυτοκινήτων.
- ο τομέας των αξιοθέατων, που αναφέρεται στα μουσεία, τα θεματικά πάρκα, τους χώρους πολιτιστικής κληρονομιάς, τους κήπους, τα φεστιβάλ και τις εκδηλώσεις κ.α.
- ο τομέας των διοργανωτών ταξιδιών και των μεσαζόντων, όπως είναι οι τουριστικοί πράκτορες, οι διοργανωτές συνεδρίων, τα τουριστικά γραφεία, τα γραφεία κρατήσεων κτλ.
- ο τομέας της οργάνωσης που περιλαμβάνει τα εθνικά γραφεία τουρισμού, τα τοπικά τουριστικά γραφεία, τις τουριστικές ενώσεις κτλ.(Middleton*etall.*, 2009).

Με βάση τα παραπάνω, μπορούμε να διαπιστώσουμε γιατί το τουριστικό προϊόν θεωρείται ετερογενές, ενώ παρουσιάζει ορισμένα βασικά χαρακτηριστικά, όπως η αδυναμία αποθήκευσης του τουριστικού προϊόντος, η ανελαστικότητα του, η κατανάλωση του στον τόπο παραγωγής και η έλλειψη αυτοματισμού.

Είναι γνωστό ότι ο τουρισμός συμβάλλει σε μεγάλο βαθμό στη διαμόρφωση του ΑΕΠ της χώρας. Επιπλέον, λόγω της διασποράς των τουριστικών προορισμών ανά τη χώρα, ο τουρισμός συμβάλλει στην διασπορά του εθνικού εισοδήματος στις περιφέρειες της χώρας. Κατά μέσο όρο ο τουρισμός συμβάλλει ετησίως άμεσα στη δημιουργία τουλάχιστον 9% του ΑΕΠ της χώρας, ενώ η άμεση και έμμεση συμβολή του εκτιμάται σε 20% έως 25%. Για τις νησιωτικές Περιφέρειες (Κρήτη, Νότιο Αιγαίο, Ιόνιο) εκτιμάται ότι ο τουρισμός συνεισφέρει άμεσα στη δημιουργία τουλάχιστον 50% του ΑΕΠ των Περιφερειών αυτών.

Σύμφωνα με το IOBE, κάθε 1€ που δημιουργεί η τουριστική δραστηριότητα, συμβάλλει σε πρόσθετη οικονομική δραστηριότητα 1,2 € και άρα, συνολικά, δημιουργεί 2,2€ ΑΕΠ. Δηλαδή, ο πολλαπλασιαστής της τουριστικής δραστηριότητας ανέρχεται σε 2,2, αποτελώντας ένα κλάδο με μεγάλη διάχυση ωφελειών στην ελληνική οικονομία. Ο τουρισμός αποτελεί μια από τις σημαντικότερες πηγές εσόδων της χώρας που εξισορροπούν το ισοζύγιο πληρωμών, καθώς οι εισπράξεις από τον τουρισμό με την μορφή ταξιδιωτικών εισπράξεων, εσόδων αερομεταφορών και κρουαζιέρας καλύπτουν ετησίως το μεγαλύτερο μέρος του εμπορικού ισοζυγίου.

Ως προς την απασχόληση πρέπει να σημειωθεί πως ο τουρισμός αποτελεί μια δραστηριότητα εντάσεως εργασίας και μια έντονα εποχιακή δραστηριότητα. Τα τελευταία χρόνια ο τουρισμός εξακολουθεί να αποτελεί την δραστηριότητα που στηρίζει τα ασφαλιστικά ταμεία, ενώ οι υπόλοιπες δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα συρρικνώνονται και ως εκ τούτου να μειώνουν την συνεισφορά τους σε αυτά (Ικκος, 2015). Η συμβολή του τουρισμού στην απασχόληση είναι σημαντική, ιδίως στην περίοδο της οικονομικής κρίσης και της μεγάλης ανεργίας που διανύει η χώρα. Εκτιμάται ότι σχεδόν ένας στους πέντε κατοίκους της χώρας μας απασχολείται άμεσα ή έμμεσα στον τουριστικό κλάδο.

Επιπλέον, οι συνολικές επενδύσεις που αναλαμβάνονται στον κλάδο του τουρισμού αποτελούν σημαντικό ποσοστό του συνόλου των επενδύσεων που αναλαμβάνονται στη χώρα μας (Πατσουράτης, 2000).

Σύμφωνα με την έκθεση του Παγκόσμιου Συμβουλίου Ταξιδιών και Τουρισμού για την επίδραση του τουρισμού στην οικονομία της Ελλάδας το 2016, η συνολική συνεισφορά του τουρισμού στο ΑΕΠ ήταν €32,8 δις Ευρώ (18,6% του ΑΕΠ). Επιπλέον, για το 2016, η απασχόληση που συνδέεται άμεσα και έμμεσα με τον τουρισμό υπολογίζεται σε 860.500

θέσεις εργασίας και αποτελεί το 23,4% της συνολικής απασχόλησης στην Ελλάδα (World Travel & Tourism Council, 2017).

Τα τελευταία χρόνια υπάρχουν σημαντικές θεσμικές και νομικές παρεμβάσεις στον κλάδο του τουρισμού, με σκοπό την δημιουργία ενός ελκυστικού κλίματος για τις τουριστικές επενδύσεις επιταγής λήψη μέτρων που διευκολύνουν την επιχειρηματικότητα και μειώνουν τη γραφειοκρατία με γνώμονα νέες αναπτυξιακές πολιτικές και προγράμματα που επιβάλλει η σημερινή δημοσιονομική κατάσταση της χώρας

Η Ελλάδα βρίσκεται σταθερά για κάθε χρόνο σε υψηλές θέσεις στην παγκόσμια κατάταξη τουριστικών προορισμών προσφέροντας ελκυστικά τουριστικά προϊόντα και οι υπηρεσίες, βασισμένα στον ήλιο, τη θάλασσα, τον πολιτισμό και τη γαστρονομία. Το σύνολο των συγκριτικών πλεονεκτημάτων της χώρας, όπως είναι το πολιτισμικό κεφάλαιο, το κλίμα, ο πολυνησιακός χαρακτήρας, το μήκος και η ποιότητα των ακτών, το φυσικό περιβάλλον, η ποικιλία και η έντονη εναλλαγή της μορφής και του είδους των πόρων, η πυκνότητα και ποικιλία των περιοχών ιδιαίτερου φυσικού κάλλους κα., την καθιστούν μοναδική στον παγκόσμιο τουριστικό χάρτη ως προς τις δυνατότητες ανάπτυξης των περισσότερων από τις σύγχρονες μορφές τουρισμού και μάλιστα υψηλών προδιαγραφών.

Σύμφωνα με τον διεθνή οργανισμό «World Economic Forum», το 2017 η Ελλάδα βρισκόταν στην 24<sup>η</sup> θέση έναντι της 31<sup>ης</sup> το 2015 και 32<sup>ης</sup> το 2013 μεταξύ 140 χωρών που ορίζονται επισήμως ως διεθνείς τουριστικοί προορισμοί. Κύριοι ανταγωνιστές της χώρας μας θεωρούνται οι λοιπές χώρες της Μεσογείου, όπως η Ισπανία, η Ιταλία, η Τουρκία και η Κροατία.

Η επίδοση αυτή της χώρας αποδίδεται κυρίως στις εξαιρετικές προσπάθειες που καταβάλλονται για την αξιοποίηση των φυσικών πόρων της τόσο άμεσα, μέσω ισχυρότερης ψηφιακής ζήτησης, όσο και έμμεσα, μέσω της προστασίας του περιβάλλοντος και των πολιτικών μάρκετινγκ που ακολουθούνται. Παράλληλα, η Ελλάδα επιδεικνύει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα από πλευράς τιμών, που οφείλεται κυρίως στο μειούμενο κόστος των υπηρεσιών φιλοξενίας για τους διεθνείς τουρίστες, στο κόστος καυσίμων και τη φορολογία στα εισιτήρια και τις χρεώσεις αεροδρομίων.

Σύμφωνα με την έκθεση αυτή, οι πολιτικές αυτές συνέβαλαν στην προσέλκυση περισσότερων διεθνών αφίξεων, όμως παρήγαγαν μεικτά αποτελέσματα όσον αφορά τα έσοδα. Για την αύξηση των αφίξεων και των εσόδων, η Ελλάδα θα πρέπει να αποκτήσει πιο φιλικό επιχειρηματικό περιβάλλον με λιγότερα εμπόδια για τις ξένες άμεσες επενδύσεις, με μείωση της φορολογίας των επιχειρήσεων και αποτελεσματικότερο νομοθετικό πλαίσιο (World Economic Forum, 2017).

Το βασικό κίνητρο του ταξιδιού προς την Ελλάδα εξακολουθεί να παραμένει «ο ήλιος και η θάλασσα», με αποτέλεσμα η εποχικότητα να αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα που αντιμετωπίζει ο τουριστικός κλάδος στην χώρα. Παρά την αύξηση των αφίξεων, η εποχικότητα του ελληνικού τουρισμού δεν παρουσιάζει σημάδια άμβλυνσης και ουσιαστικά παρέμεινε έντονη και αμετάβλητη, γεγονός που επηρεάζει ανάλογα και την εποχικότητα των εισπράξεων (Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων, 2017). Το ελληνικό τουριστικό προϊόν παραμένει τυπικά «μεσογειακό» και δεν έχει επιτύχει ακόμη να διαφοροποιηθεί, ώστε να αμβλύνει την εξάρτησή του από τον οργανωμένο μαζικό τουρισμό και να επιμηκύνει την περίοδο ζήτησής του.<sup>1</sup>

Η λειτουργία οργανωμένων εταιρειών και ομίλων στον τουριστικό κλάδο σε συνδυασμό με τον εκσυγχρονισμό των υποδομών της χώρας με αφορμή και τους Ολυμπιακούς Αγώνες του 2004 συμβάλλουν προς αυτή την κατεύθυνση. Τα τελευταία μάλιστα χρόνια και λόγω των δυσμενών οικονομικών συνθηκών γίνεται μια συστηματική προσπάθεια περαιτέρω ενίσχυσης του τουρισμού ως μέσο για την γενικότερη ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας. Η εξειδικευμένη διαφημιστική προβολή του ελληνικού τουρισμού, η ανάπτυξη ειδικών μορφών τουρισμού, όπως ο χειμερινός, ο αθλητικός, ο κοινωνικός, ο αγροτουρισμός κτλ, η εστίαση σε νέες και αναδύομενες τουριστικές αγορές, όπως η Ρωσία και η Κίνα, οι θεσμικές μεταρρυθμίσεις αποτελούν βασικούς άξονες, στους οποίους μπορεί να στηριχθεί η περαιτέρω ανάπτυξη του τουρισμού στην χώρα.

Από την άλλη, υπάρχουν και χρόνια προβλήματα που αντιμετωπίζει ο ελληνικός τουρισμός. Πέρα από την παρατεταμένη οικονομική ύφεση και τη μείωση του διαθέσιμου εισοδήματος, που επιδρά αρνητικά και στον τουρισμό, υπάρχουν και χρόνια διαρθρωτικά προβλήματα, όπως η εποχικότητα, η γεωγραφική συγκέντρωση, οι ελλείψεις σε υποστηρικτικές υποδομές, η γραφειοκρατία και η μονομερής εξάρτηση των ελληνικών τουριστικών επιχειρήσεων από τους μεγάλους διεθνείς τουριστικούς οργανισμούς. Πολλοί τουριστικοί προορισμοί στην Ελλάδα παρουσιάζουν μη ικανοποιητικό επίπεδο υπηρεσιών με παράλληλη απαξίωση σημαντικού ποσοστού των τουριστικών καταλυμάτων, παρά την επιχειρούμενη αργή αλλά σταθερή ποιοτική αναβάθμιση του ξενοδοχειακού δυναμικού. Εντοπίζονται επίσης ελλείψεις στη γενική υποδομή και τις μεταφορές (κυρίως περιφερειακά αεροδρόμια, αλλά και οδικό δίκτυο, λιμάνια), καθώς και δυσλειτουργίες, όπως κυκλοφοριακή

---

<sup>1</sup> Απόφαση 67659/2013, “Έγκριση τροποποίησης Ειδικού Πλαισίου Χωροταξικού Σχεδιασμού και Αειφόρου Ανάπτυξης για τον Τουρισμό και της Στρατηγικής Μελέτης Περιβαλλοντικών Επιπτώσεων αυτού.” ΦΕΚ 3155 Β/12.12.2013

συμφόρηση, έλλειψη χώρων στάθμευσης κλπ<sup>2</sup>. Επιπλέον, τα τελευταία χρόνια ο έντονος ανταγωνισμός από γειτονικές χώρες, όπως η Τουρκία και η Κροατία με χαμηλότερο κόστος υπηρεσιών καθώς και η έλλειψη ρευστότητας και στενότητα στην τραπεζική χρηματοδότηση έχουν επιδράσει αρνητικά στο τουριστικό κλάδο(ICAP GROUP A.E, 2012).

## 1.2 Προσδιοριστικοί Παράγοντες Τουριστικής Ζήτησης

Η τουριστική ζήτηση αναφέρεται στις ποσότητες των αγαθών και των υπηρεσιών που οι τουρίστες επιθυμούν να καταναλώσουν σε μια δεδομένη χρονική περίοδο και επηρεάζεται από σύνολο διαφορετικών παραγόντων όπως οικονομικοί, πολιτικοί φυσικοί, γεωγραφικοί ή πιο εξειδικευμένοι παράγοντες.

Η μεταβολή της ζήτησης του τουριστικού προϊόντος επηρεάζονται σημαντικά τόσο από την μεταβολή της τιμής όσο και από τις μεταβολές στο εισόδημα των τουριστών-καταναλωτών. Το τουριστικό προϊόν χαρακτηρίζεται μια ανελαστικότητα της ζήτησης του, καθώς μια αύξηση της τουριστικής ζήτησης ή μια άνοδος των τιμών των τουριστικών υπηρεσιών δε συνεπάγεται παράλληλη αναλογική αύξησή τους.

Εκτός της τιμής και του διαθέσιμου εισοδήματος, παράγοντες όπως η ηλικία, η οικογενειακή κατάσταση και ο διαθέσιμος ελεύθερος χρόνος του εργαζομένου που μπορεί να διατεθεί για διακοπές, η ισοτιμία του εθνικού νομίσματος έναντι των ξένων νομισμάτων, το επίπεδο παιδείας του κάθε λαού και η φορολογική πολιτική μιας χώρας επηρεάζουν την ζήτηση του τουριστικού προϊόντος.

Η ποιότητα και το μέγεθος της τουριστικής δραστηριότητας σε μία περιοχή, επηρεάζονται σε μεγάλο βαθμό από την ποιότητα των χώρων και των υπηρεσιών που προσφέρουν τα τοπικά ξενοδοχεία, σε συνδυασμό με τις ευρύτερες υποδομές και συνθήκες που υπάρχουν στην περιοχή. Παράγοντες όπως το επίπεδο των υποδομών και του δικτύου μεταφορών, οι υπηρεσίες υγείας, το είδος των προσφερόμενων καταλυμάτων, οι περιβαλλοντικές συνθήκες και το φυσικό περιβάλλον, η απόσταση από άλλες χώρες, οι συνθήκες ασφάλειας, τα ήθη και έθιμα, η δυνατότητα ψυχαγωγίας, η διαφημιστική προβολή, οι δημόσιες σχέσεις, καθώς και το είδος του τουρισμού που προωθείται αποτελούν παράγοντες που σε μεγάλο βαθμό διαμορφώνουν την τουριστική ζήτηση και την τιμολογιακή

---

<sup>2</sup> Απόφαση 67659/2013, “Έγκριση τροποποίησης Ειδικού Πλαισίου Χωροταξικού Σχεδιασμού και Αειφόρου Ανάπτυξης για τον Τουρισμό και της Στρατηγικής Μελέτης Περιβαλλοντικών Επιπτώσεων αυτού.” ΦΕΚ 3155 Β/12.12.2013

πολιτική, καθορίζοντας και την δυναμική του ελληνικού τουριστικού σε διεθνές επίπεδο (Κάτσος, 2004).

Τα τελευταία χρόνια, η εμφάνιση νέων και ειδικών μορφών τουρισμού που οδήγησε στην τμηματοποίηση της αγοράς, καθώς και η διεθνοποίηση του τουριστικού προϊόντος που οδήγησαν στην εμφάνιση νέων προϊόντων και υπηρεσιών έχουν προσελκύσει το ενδιαφέρον του κοινού, επηρεάζοντας την τουριστική ζήτηση (Πατσουράτης, 2002). Δηλαδή πλέον το τουριστικό προϊόν και υπηρεσία, δεν είναι κάποια συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή, αλλά κάποια συγκεκριμένη μορφή τουρισμού.

Εκτός όμως των παραπάνω, η τουριστική ζήτηση μπορεί να επηρεαστεί και από απρόβλεπτους και ανεξέλεγκτους παράγοντες όπως είναι οι πόλεμοι, οι κοινωνικές αναταραχές, τα περιβαλλοντικά επεισόδια κτλ(Πατσουράτης, 2000).

### 1.3 Εγχώρια Αγορά Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων

Η πορεία του ξενοδοχειακού κλάδου στην Ελλάδα παρουσιάζεται σε μεγάλο βαθμό αντίστοιχη με τον ρυθμό εξέλιξης της τουριστικής κίνησης στη χώρα. Εξάλλου, ο ξενοδοχειακός κλάδος ανήκει στον ευρύτερο κλάδο της τουριστικής βιομηχανίας, με κύριο χαρακτηριστικό την παροχή διαμονής και την προσφορά στους πελάτες υλικών αγαθών και άυλων αγαθών, όπως τροφή, ψυχαγωγία και ασφάλεια.

Παρά όμως τη βαθιά και παρατεταμένη οικονομική κρίση, ο ελληνικός ξενοδοχειακός κλάδος απέδειξε ότι αποτελεί ένα σταθερά θετικό παράγοντα για την αναστροφή του αρνητικού οικονομικού κλίματος και την ανάκαμψη της ελληνικής οικονομίας.

Σύμφωνα με επίσημα στοιχεία του Ξενοδοχειακού Επιμελητηρίου, τα τελευταία χρόνια παρατηρείται μια αύξηση της προσφοράς ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα. Σύμφωνα με τα στοιχεία, στο τέλος του 2016 του Ξενοδοχειακού Επιμελητηρίου Ελλάδος (ΞΕΕ), η Ελλάδα διαθέτει 9.730 ξενοδοχειακές μονάδες συνολικής δυναμικότητας 788.553 κλινών. Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνεται η διαχρονική αύξηση στην δυναμικότητα των ξενοδοχειακών μονάδων στην χώρα τα τελευταία χρόνια(Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων, 2017).

Πίνακας 1.4: Διαχρονική εξέλιξη αριθμού ξενοδοχειακών επιχειρήσεων Ελλάδας (Πηγή:Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων)

Έτος	Μονάδες	Δωμάτια (000)	Δ% ως προς το προηγούμενο έτος (δωμάτια)	Μέσο Μέγεθος σε Δωμάτια
1990	6.423	224,9		35,0
1995	7.387	281,6	7,4%	38,1
2000	7.856	309,1	0,2%	39,3
2001	8.073	320,5	3,7%	39,7
2002	8.285	329,4	2,8%	39,8
2003	8.527	339,5	3,1%	39,8
2004	8.843	351,9	3,7%	39,8
2005	9.036	358,7	1,9%	39,7
2006	9.110	364,2	1,5%	40,0
2007	9.207	368,0	1,0%	40,0
2008	9.227	375,1	1,9%	40,7
2009	9.559	383,0	2,1%	40,1
2010	9.732	397,7	3,8%	40,9
2011	9.653	396,2	-0,4%	41,0
2012	9.661	399,0	0,7%	41,3
2013	9.674	400,6	0,4%	41,4
2014	9.701	403,2	0,6%	41,6
2015	9.727	404,6	0,3%	41,6
2016	9.730	407,1	0,6%	41,8

Ως προς τη γεωγραφική κατανομή του συνόλου των ξενοδοχειακών κλινών της χώρας, το μεγαλύτερο ποσοστό εντοπίζεται σε νησιωτικές περιοχές, όπως η Κρήτη και τα Δωδεκάνησα, ενώ ακολουθεί η περιφέρεια της Μακεδονίας και Ιόνιων Νησιών(Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων, 2017).

Πίνακας 1.2: Κατανομή ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ανά γεωγραφική περιοχή (Πηγή: Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων)

ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ		5*	4*	3*	2*	1*	Γενικό άθροισμα
Ανατολική Μακεδονία & Θράκη	Μονάδες	11	29	96	168	75	379
	Δωμάτια	1.035	1.910	3.034	3.728	1.126	10.833
	Κλίνες	2.073	3.850	5.958	7.245	2.198	21.324
Αττική	Μονάδες	34	103	136	267	109	649
	Δωμάτια	6.603	8.133	6.698	8.183	2.084	31.701
	Κλίνες	12.565	15.203	12.257	15.062	3.935	59.022
Βορείου Αιγαίου	Μονάδες	6	32	125	177	42	382
	Δωμάτια	784	1.570	4.300	4.319	644	11.617
	Κλίνες	1.595	2.862	8.115	8.132	1.240	21.944
Δυτική Ελλάδα	Μονάδες	4	40	95	105	25	269
	Δωμάτια	1.444	2.179	3.091	2.685	287	9.686
	Κλίνες	3.106	4.175	5.867	5.111	562	18.821
Δυτική Μακεδονία	Μονάδες	3	18	65	36	4	126
	Δωμάτια	61	416	1.736	644	57	2.914
	Κλίνες	137	879	3.659	1.274	141	6.090
Ήπειρος	Μονάδες	11	89	149	133	29	411
	Δωμάτια	836	1.904	2.776	2.450	487	8.453
	Κλίνες	1.756	3.977	5.474	4.675	949	16.831
Θεσσαλία	Μονάδες	26	117	132	216	77	568
	Δωμάτια	1.258	3.342	3.780	4.991	1.455	14.826
	Κλίνες	2.545	6.728	7.454	9.523	2.851	29.101
Ιόνια Νησιά	Μονάδες	28	117	221	490	74	930
	Δωμάτια	4.749	11.203	14.260	16.165	1.511	47.888
	Κλίνες	9.349	21.625	27.514	30.939	2.923	92.350
Κεντρική Μακεδονία	Μονάδες	48	100	269	361	417	1.195
	Δωμάτια	8.506	8.068	10.576	9.663	8.681	45.494
	Κλίνες	17.459	15.711	21.134	18.765	16.719	89.788
Κρήτη	Μονάδες	97	249	361	656	205	1.568
	Δωμάτια	18.844	25.463	16.889	23.092	5.557	89.845
	Κλίνες	38.274	49.429	32.014	41.548	10.251	171.516
Νότιο Αιγαίο	Μονάδες	144	356	484	870	214	2.068
	Δωμάτια	19.715	33.379	19.423	23.833	3.337	99.687
	Κλίνες	40.742	65.064	37.709	45.234	6.498	195.247
Πελοπόννησος	Μονάδες	22	120	210	233	75	660
	Δωμάτια	2.906	4.020	5.689	5.556	911	19.082
	Κλίνες	6.137	7.958	11.223	10.538	1.758	37.614
Στερεά Ελλάδα	Μονάδες	10	42	129	278	66	525
	Δωμάτια	666	2.975	3.781	6.533	1.165	15.120
	Κλίνες	1.472	5.742	7.182	12.319	2.190	28.905
<b>ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑ</b>	<b>Μονάδες</b>	<b>444</b>	<b>1.412</b>	<b>2.472</b>	<b>3.990</b>	<b>1.412</b>	<b>9.730</b>
	<b>Δωμάτια</b>	<b>67.407</b>	<b>104.562</b>	<b>96.033</b>	<b>111.842</b>	<b>27.302</b>	<b>407.146</b>
	<b>Κλίνες</b>	<b>137.210</b>	<b>203.203</b>	<b>185.560</b>	<b>210.365</b>	<b>52.215</b>	<b>788.553</b>

Τα τελευταία χρόνια και λόγω των ιδιαίτερων οικονομικών συνθηκών, ο κλάδος των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων έχει επηρεαστεί σημαντικά. Παρά την αύξηση της προσφοράς ξενοδοχειακών καταλυμάτων, παρατηρείται μια σημαντική μείωση της ζήτησης, γεγονός που συνεπάγεται και τη μείωση του δείκτη αφίξεις / κλίνη. Μείωση παρουσιάζει τα τελευταία χρόνια και η μέση κατά κεφαλή τουριστική δαπάνη. Παρόλο όμως το δυσμενές οικονομικό περιβάλλον η τουριστική κίνηση προς τη χώρα μας παρουσίασε αύξηση τα τελευταία χρόνια, με το μεγαλύτερο μέρος των τουριστών να προέρχεται από χώρες του εξωτερικού, όπως η Μεγάλη Βρετανία και η Γερμανία. Η τουριστική κίνηση καταγράφει σημαντική ετήσια αύξηση μετά το 2011 και εκτιμάται ότι οι προοπτικές εξέλιξης των ξενοδοχειακών



επιχειρήσεων διαγράφονται ευνοϊκές, παρόλο που οι περισσότεροι κλάδοι έχουν πληγεί από τη βαθιά και παρατεταμένη οικονομική ύφεση.

Επιπλέον η συνεισφορά του ξενοδοχειακού κλάδου στην εθνική οικονομία είναι σημαντική, καθώς το συνολικό μέγεθος της αγοράς των ξενοδοχείων πέντε, τεσσάρων και τριών αστέρων εκτιμάται σε 2,9 δισ. ευρώ περίπου το 2012(ICAP GROUP A.E, 2012) .

#### 1.4 Χαρακτηριστικά Ξενοδοχείων

Σύμφωνα με τον Ν. 4276/2014, τουριστικά καταλύματα είναι οι τουριστικές επιχειρήσεις που υποδέχονται τουρίστες και παρέχουν σε αυτούς διαμονή και άλλες συναφείς προς τη διαμονή υπηρεσίες, όπως εστίαση, ψυχαγωγία, αναψυχή, άθληση. Διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

- τα κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα, όπως είναι α) τα ξενοδοχεία, που είναι εγκαταστάσεις διαμονής που διαθέτουν χώρους διανυκτέρευσης σε δωμάτια ή σε διαμερίσματα ενός ή δύο ή περισσότερων χώρων με λουτρό, κοινόχρηστους χώρους υποδοχής, παραμονής των πελατών και αίθουσα παροχής τουλάχιστον πρωινού γεύματος, β) οι οργανωμένες τουριστικές κατασκηνώσεις, που είναι κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα, υπαίθρια, με ή χωρίς οικίσκους, στα οποία παρέχεται η δυνατότητα διαμονής, εστίασης και αναψυχής τουριστών που διαθέτουν ή όχι ίδια κατασκηνωτικά και μεταφορικά μέσα, γ) οι ξενώνες φιλοξενίας νέων, που είναι κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα τα οποία ευρίσκονται εντός εγκεκριμένων σχεδίων πόλεων και οικισμών, δ) τα σύνθετα τουριστικά καταλύματα, που τα ξενοδοχειακά καταλύματα που ανεγείρονται σε συνδυασμό με τουριστικές επιπλωμένες κατοικίες και με εγκαταστάσεις ειδικής τουριστικής υποδομής, ε) τα ξενοδοχεία συνιδιοκτησίας, που είναι κατηγορίας 3 ή 4 ή 5 αστέρων και βρίσκονται εντός εγκεκριμένων σχεδίων πόλεων και εντός ορίων οικισμών προ του 1923 ή κάτω των 2.000 κατοίκων, επί των οποίων, με τη μορφή δωματίων ή διαμερισμάτων επιτρέπεται η σύσταση οριζοντίων και καθέτων ιδιοκτησιών και η σύσταση ή μεταβίβαση ενοχικών και εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε τρίτους. και στ) τα ξενοδοχειακά τουριστικά καταλύματα εντός παραδοσιακών κτισμάτων που προβλέπονται στο ΠΔ. 33/1979
- τα μη κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα, όπως είναι α) τα αυτοεξυπηρετούμενα καταλύματα – τουριστικές επιπλωμένες , που περιλαμβάνουν μονοκατοικίες, επιφάνειας τουλάχιστον 80 τμ., οι οποίες έχουν ανεξάρτητη εξωτερική προσπέλαση και

παρουσιάζουν αυτοτέλεια οικοπέδου/γηπέδου και κτίσματος, β) τα αυτοεξυπηρετούμενα καταλύματα – τουριστικές επιπλωμένες κατοικίες, που αφορούν μεμονωμένες ή σε συγκρότημα μονοκατοικίες, επιφανείας τουλάχιστον 40 τμ. εκάστη, με αυτοτέλεια λειτουργίας και ανεξάρτητη εξωτερική προσπέλαση καθώς και γ) τα ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια – διαμερίσματα, που αφορούν εγκαταστάσεις διαμονής που διαθέτουν χώρους διανυκτέρευσης σε δωμάτια ή και σε διαμερίσματα ενός ή δύο ή περισσότερων χώρων με λουτρό<sup>3</sup>.

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και γενικότερα ο ξενοδοχειακός κλάδος παρουσιάζουν μια σειρά από ορισμένα χαρακτηριστικά, που επηρεάζουν την λειτουργία και την διοίκηση τους. Τέτοια χαρακτηριστικά είναι:

- η σταθερή δυναμικότητα δωματίων, που επηρεάζει τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων
- η φθαρτότητα, που συνδέεται με τα έσοδα από ένα αδιάθετο δωμάτιο
- η ασταθής ζήτηση και η εποχικότητα που αποτελεί το πιο εμφανές χαρακτηριστικό του κλάδου, ενώ αποτελεί ταυτόχρονα και το σημαντικότερο πρόβλημα που ο κλάδος καλείται να αντιμετωπίσει
- η αμεσότητα των δραστηριοτήτων, η πραγματοποίησή τους δηλαδή σε πραγματικό χρόνο
- η ένταση εργασίας, καθώς εκτιμάται ότι το 40% περίπου του λειτουργικού κόστους μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης, σχετίζεται με το κόστος εργασίας
- η ανάγκη ύπαρξης εγκαταστάσεων, που συνδέονται με την λειτουργία των ξενοδοχείων
- το μικρό μέγεθος του ξενοδοχειακού κλάδου και η αδυναμία εκμετάλλευσης της οικονομίας κλίμακας
- η παραγωγή και η κατανάλωση που πραγματοποιούνται στον ίδιο χώρο
- η ανάγκη ύπαρξης ακινητοποιήσεων μεγάλης κλίμακας για την λειτουργία των ξενοδοχείων
- η διάρθρωση εξόδων, δεδομένο ότι τα ξενοδοχεία έχουν συνήθως υψηλά σταθερά έξοδα(Ασβεστά και Πετροπούλου, 2009)

---

<sup>3</sup> Νόμος 4276/2014, “Απλούστευση διαδικασιών λειτουργίας τουριστικών επιχειρήσεων και τουριστικών υποδομών, ειδικές μορφές τουρισμού και άλλες διατάξεις.”, ΦΕΚ Α' 155/30-7-2014

## 1.5 Διακρίσεις Ξενοδοχείων

Τα ξενοδοχεία μπορούν να διακριθούν σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με το επίπεδο των αγαθών και υπηρεσιών που προσφέρουν, τον τύπο ιδιοκτησίας ή και τη γεωγραφική περιοχή στην οποία λειτουργούν.

Έτσι, με κριτήριο διάκρισης την περιοχή και τη δραστηριότητά τους, τα ξενοδοχεία διακρίνονται σε αστικά, τα οποία βρίσκονται σε αστικά κέντρα και λειτουργούν σε δωδεκάμηνη βάση και στα εποχιακής λειτουργίας ξενοδοχεία, τα οποία είναι διάσπαρτα στη χώρα κυρίως σε παραθαλάσσιες και νησιωτικές περιοχές. Επιπλέον, υπάρχουν ξενοδοχεία που εγκατεστημένα σε περιοχές όπου ο τουρισμός αποτελεί το σημαντικό τμήμα της οικονομικής ανάπτυξης και οι οποίες χαρακτηρίζονται ως «κορεσμένες» και ως περιοχές «Ελέγχου Τουριστικής Ανάπτυξης». Η γεωγραφική περιοχή των ξενοδοχείων συμβάλλει και στον διαχωρισμό μεταξύ του μαζικού τουρισμού που έχει επικρατήσει στις περισσότερες περιφέρειες και στις περιοχές που διαθέτουν θάλασσα και του εναλλακτικού τουρισμού σε ορεινές περιοχές που παρουσιάζουν σημαντικές δυνατότητες ανάπτυξης εναλλακτικών μορφών τουρισμού.

Τα τελευταία χρόνια, ένας τύπος ξενοδοχείου που αποκτά όλο και μεγαλύτερο μερίδιο είναι αυτός που αναφέρεται στο σύστημα «allinclusive», που προσφέρουν ένα πακέτο διακοπών όπου στην τιμή περιλαμβάνονται όλες οι υπηρεσίες που προσφέρονται εντός του ξενοδοχειακού συγκροτήματος, όπως διαμονή, σίτιση και αναψυχή.

Ως προς τον τύπο της ιδιοκτησίας, παρατηρούνται διαφορετικής μορφής ξενοδοχεία. Συγκεκριμένα, υπάρχουν ξενοδοχεία ελληνικών ή ξένων συμφερόντων, αλυσίδες ξενοδοχείων ή όμιλοι ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Σε σχέση με την κατασκευή τους και λιγότερο με την ποιότητα των παρεχομένων υπηρεσιών, τα ξενοδοχεία κατατάσσονται σε διαφορετικές κατηγορίες, με βάση μια κλίμακα αστεριών από 1 έως 5 βάσει συστήματος υποχρεωτικών προδιαγραφών και βαθμολογούμενων κριτηρίων (ICAP GROUP A.E, 2012). Σύμφωνα με το Π.Δ. 43/2002, το σύστημα αυτό αξιολόγησης εφαρμόζεται σε τέσσερα διαφορετικού τύπου ξενοδοχεία:

- i. ξενοδοχεία κλασσικού τύπου, που περιλαμβάνουν κοινόχρηστους χώρους υποδοχής, παραμονής, εστίασης και αναψυχής πελατών, υπνοδωμάτια (τουλάχιστον δέκα) απλά ή με ιδιαίτερα λουτρά και βοηθητικούς χώρους και κατατάσσονται σε πέντε

κατηγορίες αστερών: πέντε αστερών , τεσσάρων αστερών , τριών αστερών, δύο αστερών , ενός αστερός.

- ii. ξενοδοχεία τύπου motel, που περιλαμβάνουν κοινόχρηστους χώρους υποδοχής, παραμονής, εστίασης και αναψυχής πελατών, υπνοδωμάτια (τουλάχιστον δέκα) με ιδιαίτερα λουτρά και βοηθητικούς χώρους και κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες: τεσσάρων αστερών και τριών αστερών
- iii. ξενοδοχεία τύπου επιπλωμένων διαμερισμάτων που διαθέτουν κοινόχρηστους χώρους υποδοχής και παραμονής πελατών, βοηθητικούς χώρους και περιλαμβάνουν διαμερίσματα ενός, δύο ή περισσότερων κύριων χώρων με πλήρες λουτρό και μικρό μαγειρείο και κατατάσσονται σε πέντε κατηγορίες αστερών: πέντε αστερών , τεσσάρων αστερών , τριών αστερών, δύο αστερών , ενός αστερός
- iv. ξενοδοχεία κλασσικού τύπου και επιπλωμένων διαμερισμάτων (ξενοδοχεία μικτού τύπου) που διαθέτουν κοινόχρηστους χώρους υποδοχής, παραμονής, εστίασης και αναψυχής πελατών, καταστήματα για την εξυπηρέτηση των πελατών, βοηθητικούς χώρους καθώς και χώρους διανυκτέρευσης σε δωμάτια με λουτρό ή διαμερίσματα ενός, δύο ή περισσότερων κυρίων χώρων με πλήρες λουτρό και μικρό μαγειρείο και κατατάσσονται στις κατηγορίες πέντε αστερών και τεσσάρων αστερών<sup>4</sup>

## 1.6 Οργάνωση και Λειτουργίες Ξενοδοχείων

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αποτελούνται από διαφορετικά τμήματα που εξυπηρετούν διαφορετικές λειτουργίες αυτών. Τα ξενοδοχεία συνήθως οργανώνονται κατά μήκος λειτουργικών γραμμών, με τμήματα που συγκροτούνται σύμφωνα με τη συγκεκριμένες εργασίες με τις οποίες ασχολούνται. Οι βασικές λειτουργίες ενός ξενοδοχείου μπορούν να συνοψιστούν σε:

- i. τμήμα δωματίων, που περιλαμβάνει τις λειτουργίες της υποδοχής των πελατών, του τηλεφωνικού κέντρου, των κρατήσεων, της καθαριότητας. Οι κρατήσεις πρέπει να γίνουν αποδεκτές, οι επισκέπτες πρέπει να λαμβάνουν φιλοξενία σε καθαρά δωμάτια, η κατάσταση των διαθέσιμων δωματίων πρέπει να διατηρείται ενημερωμένη, οι επισκέπτες θα πρέπει λαμβάνουν άμεσα τηλεφωνικά μηνύματα,

<sup>4</sup> Προεδρικό Διάταγμα 43/2002, “Κατάταξη των κυρίων ξενοδοχειακών καταλυμάτων σε κατηγορίες με σύστημα αστερών και τεχνικές προδιαγραφές αυτών.”, ΦΕΚ 43/Α/7-3-2002

οι κοινόχρηστοι χώροι όπως οι είσοδοι πρέπει να διατηρούνται καθαροί, και οι ερωτήσεις των επισκεπτών πρέπει να απαντώνται. Αυτές είναι μερικές από τις σημαντικές λειτουργίες του τμήματος των δωματίων, που μπορεί είναι χωρισμένο σε έναν αριθμό υπομονάδων, καθεμία από τις οποίες αναλαμβάνουν εξειδικευμένα καθήκοντα.

- ii. τμήμα επισιτιστικών που αφορά τις λειτουργίες των εστιατορίων, των μπαρ, των καφέ, των χώρων δεξιώσεων κτλ. Η κύρια λειτουργία του τμήματος είναι η παροχή τροφίμων και ποτών στους επισκέπτες ενός ξενοδοχείου.
- iii. τμήμα πωλήσεων και μάρκετινγκ που αναφέρεται στις λειτουργίες των πωλήσεων, των δημοσίων σχέσεων, της διαφήμισης, της ανάλυσης της αγοράς και της τιμολόγησης
- iv. οικονομικό τμήμα που σχετίζεται με οικονομικά θέματα και λογιστικές εργασίες, όπως την καταγραφή των οικονομικών συναλλαγών, την διαχείριση των τραπεζικών λογαριασμών, την μισθοδοσία και την σύνταξη και ερμηνεία των οικονομικών καταστάσεων και εκθέσεων, την παροχή εκθέσεων και πληροφοριών προς την διοίκηση. Οι δύο κεντρικές ευθύνες του τμήματος αποτελούν τα τμήματα των δωματίων και των επισιτιστικών.
- v. τμήμα συντήρησης που αναφέρεται στην διατήρηση της λειτουργικότητας. Είναι υπεύθυνο για τη λειτουργία και συντήρηση του συνόλου των κτιρίων, των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού του ξενοδοχείου, συμπεριλαμβανομένων των ηλεκτρικών, των μηχανικών, της θέρμανσης, του κλιματισμού και του εξαερισμού, και των υδραυλικών εγκαταστάσεων. Επίσης, εκτελεί μικροεπισκευές και ανακαινίσεις.
- vi. τμήμα ασφάλειας που εξασφαλίζει την ασφάλεια των πελατών, των επισκεπτών και των εργαζομένων και την προστασία των εγκαταστάσεων. Τα ξενοδοχεία συνήθως επιτηρούνται από εξειδικευμένο προσωπικό
- vii. τμήμα προσωπικού/ ανθρώπινου δυναμικού, που σχετίζεται με τις προσλήψεις και την εκπαίδευση των εργαζομένων, την μισθοδοσία, την εξασφάλιση της ασφάλειας και των συνθήκες εργασίας των εργαζομένων. Η κύρια πρόκληση του τμήματος αποτελεί η προσπάθεια αλληλεπίδρασης με άλλα τμήματα του ξενοδοχείου. Η αποτελεσματικότητα του τμήματος προσωπικού εξαρτάται από την ικανότητα της διοίκησης του να συνάπτει αποτελεσματικές σχέσεις εργασίας με τα άλλα τμήματα.

Όλες οι παραπάνω υπηρεσίες ή τμήματα υπάρχουν συνήθως σε ένα τυπικό ξενοδοχείο πέντε αστέρων. Ωστόσο, μπορεί να υπάρχουν και κάποιες άλλες πηγές εσόδων για ορισμένα ξενοδοχεία. Αλλά πιθανά τμήματα που μπορεί να υπάρχουν σε ένα ξενοδοχείο μπορεί να αφορούν καταστήματα λιανικής πώλησης, εγκαταστάσεις ψυχαγωγίας, όπως γυμναστήριο, κινηματογράφος ή καζίνο, συνεδριακά κέντρα κ.α.

Ο λόγος για την οργάνωση μιας επιχείρησης σε λειτουργικές γραμμές είναι η ομαδοποίηση των υπαλλήλων που εκτελούν παρόμοια καθήκοντα ή έχουν παρόμοιες ικανότητες. Η δύναμη του λειτουργικού οργανωτικού σχεδιασμού ενός ξενοδοχείου είναι η προκύπτουσα απόδοση εντός των επιμέρους τμημάτων ή υπομονάδων, που επιτρέπει την εξειδίκευση της εργασίας, η οποία αυξάνει τη συνολική παραγωγικότητα. Επειδή τα λειτουργικά τμήματα εκτελούν παρόμοια καθήκοντα, οι εργαζόμενοι αναπτύσσουν γρήγορα εξειδικευμένες δεξιότητες και γνώσεις. Μια λειτουργική οργάνωση είναι ένας λογικός τρόπος οργάνωσης της εργασίας, διότι προάγει την αποδοτικότητα, την ομαδική εργασία, και τον συντονισμό εντός των τμημάτων (Rutherford*et al.*, 2007).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:

### ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Η ξενοδοχειακή λογιστική ως κλάδος της λογιστικής που ασχολείται με ένα ιδιαίτερα σημαντικό τομέα της οικονομίας έχει αποτελέσει αντικείμενο πολλών ερευνών και άρθρων τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό λόγω και των ιδιαίτερων δυσκολιών που παρουσιάζει. Παρακάτω, αναλύονται τα συμπεράσματα ορισμένων εργασιών που έχουν πραγματοποιηθεί τα τελευταία χρόνια διεθνώς με θέμα την λογιστική αντιμετώπιση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων καθώς και την λογιστική τυποποίηση στον κλάδο.

Αρχικά, οι Karagiorgos *et al.*, (2006) ασχολήθηκαν με τις τουριστικές επιχειρήσεις, αναλύοντας τη χρησιμότητα της λογιστικής σε αυτές. Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο τους έχει ως σκοπό να διερευνήσει θεωρητικά την σημασία της λογιστικής στις σύγχρονες τουριστικές επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα της εκτεταμένης βιβλιογραφικής ανασκόπησης τους δείχνουν ότι λογιστική είναι ένα πεδίο γνώσης, που προσεγγίζει τις ελλείψεις και προτείνει ρεαλιστικές λύσεις στο εξαιρετικά ευμετάβλητο επιχειρησιακό περιβάλλον αποτελώντας ανεκτίμητη υποστήριξη προς την διοίκηση στο χώρο των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Η λογιστική κινείται σε ένα μεγάλο πεδίο εφαρμογής της φιλοσοφίας της διοίκησης και προσθέτει αξία, προσφέροντας μια συστηματική επιστημονική προσέγγιση για την εκτίμηση και την βελτίωση της αποτελεσματικότητας των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Το επόμενο έτος, στόχος των Chan και Wong (2007) είναι να ενισχυθεί το επίπεδο, το εύρος και οι λεπτομέρειες των πληροφοριών, σύμφωνα με την τρέχουσα λογιστική μορφή στα ξενοδοχεία της Κίνας. Προτείνουν ένα πλαίσιο για έρευνα σχετικά με την ανάπτυξη ενιαίων λογαριασμών στα ξενοδοχεία της χώρας.

Η εργασία τους αποκαλύπτει ότι υπάρχουν νέες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που δεν παρέχουν πλήρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Τα ευρήματα τους παρέχει λεπτομέρειες σχετικά με το υπάρχον πλαίσιο

οικονομικής αναφοράς στα ξενοδοχεία της χώρας από μια διοικητική σκοπιά. Ένα πλήρες και ουσιαστικό λογιστικό πλαίσιο μπορεί να παρέχει πλούσιες πληροφορίες στην διοίκηση για την λήψη αποφάσεων.

Ο Rajrok (2008) υποστηρίζει πως η ποιότητα του συστήματος λογιστικής αναφοράς αντικατοπτρίζει την διαδικασία ανάπτυξης του συστήματος λογιστικής πληροφόρησης και την ικανότητά του να ικανοποιεί τις διαφορετικές εξωτερικές και εσωτερικές ανάγκες λογιστικής πληροφόρησης. Μία από τις σημαντικότερες πηγές πληροφοριών για την αποτελεσματικότητα οποιασδήποτε πτυχής μιας επιχείρησης είναι οι οικονομικές καταστάσεις. Στόχος της εργασίας τους ήταν να αποκαλύψουν τις δυνατότητες της πληροφόρησης κατά τομέα στις επιχειρήσεις του ξενοδοχειακού κλάδου προκειμένου να παρουσιάσουν την «πραγματική και δίκαιη εικόνα» της οικονομικής τους κατάστασης. Για μεγαλύτερη διαφάνεια, οι σημαντικότερες λογιστικές πληροφορίες βασίζονται στην πληροφόρηση κατά τομέα. Οι επιχειρήσεις της βιομηχανίας καταλυμάτων πρέπει να ικανοποιούν τις ανάγκες των εξωτερικών και των εσωτερικών χρηστών. Για αυτό το λόγο, συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις των σχετικών Λογιστικών Προτύπων.

Την ίδια περίοδο, σε μελέτη της η Deloitte (2008) εστιάζει στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και την επίδραση της υιοθέτησης τους από τις επιχειρήσεις του τουριστικού κλάδου. Σύμφωνα με αυτήν, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης έχουν σημαντική επίδραση στις λογιστικές διαδικασίες μιας εταιρίας, αλλά παράλληλα μπορούν επίσης να προσφέρουν μια στρατηγική ευκαιρία για θετική οργανωσιακή αλλαγή. Τα ΔΠΧΠ προσφέρουν ευκαιρίες μεγαλύτερης διαφάνειας στις εταιρείες και συνοχής των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, απλοποιημένα και βελτιωμένα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, μεγαλύτερη πρόσβαση σε κεφάλαια, απλοποίηση των διασυννοριακών συναλλαγών, των συγχωνεύσεων και των εξαγορών και ευκαιρίες για καλύτερη διαχείριση των ταμειακών διαθεσίμων.

Στο πλαίσιο αυτό, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παρέχουν πολλές προκλήσεις και ευκαιρίες για τις επιχειρήσεις του ξενοδοχειακού και γενικότερα του τουριστικού κλάδου. Η αλλαγή των λογιστικών αρχών σημαίνει την αλλαγή της γλώσσας μιας επιχείρησης και ο αντίκτυπος μιας τέτοιας αλλαγής είναι σημαντικός.



Σε άρθρο τους οι Karagiorgoset *al.*, (2008) υποστηρίζουν ότι στο σημερινό επιχειρηματικό κόσμο, οι επιχειρήσεις πρέπει να είναι συνεχώς σε επιφυλακή για να αποκτήσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών τους. Στο πλαίσιο αυτό, η λογιστική μπορεί να αποτελέσει ένα βασικό εργαλείο κατά την διοίκηση τουριστικών επιχειρήσεων. Ο σκοπός του άρθρου τους είναι η διερεύνηση της σημασίας των λογιστικών συστημάτων για τις τουριστικές επιχειρήσεις σε διεθνές επίπεδο.

Τα αποτελέσματα της μελέτης τους δείχνουν ότι η λογιστική αποτελεί ένα πεδίο γνώσης, που συμβάλλει καταλυτικά στις τουριστικές επιχειρήσεις και επιπλέον στην περίπτωση εκσυγχρονισμένων επιχειρήσεων συνεχώς θα αναπτύσσεται σε ένα εξαιρετικά ρευστό επιχειρηματικό περιβάλλον.

Σύμφωνα με τον Arsoy (2009), τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΛΠ / ΔΠΧΠ) που εκδόθηκαν από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) έχουν γίνει αποδεκτά ως το κλειδί της παγκόσμιας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης την τελευταία δεκαετία. Τα αποτελέσματα έδειξαν πως τα ΔΛΠ / ΔΠΧΠ απαιτούν την γνωστοποίηση ορισμένων πρόσθετων πληροφοριών που είναι σημαντικές για τον τουριστικές επιχειρήσεις. Αυτές οι γνωστοποιήσεις αλλάζουν το λογιστικό περιβάλλον για τον τουριστικό κλάδο. Η μελέτη αυτή επικεντρώνεται στη λογιστική των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, που είναι σημαντικά για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, σύμφωνα με τα ΔΛΠ / ΔΠΧΠ.

Με την λογιστική αντιμετώπιση των παρεχόμενων από ένα ξενοδοχείο ασχολείται η Deaconu (2011). Ο κύριος στόχος της οικονομικής δραστηριότητας των ξενοδοχείων είναι η παροχή υπηρεσιών για την κάλυψη των αναγκών των πελατών με τις καλύτερες συνθήκες και με ένα υψηλό επίπεδο ποιότητας υπηρεσιών. Ο τουρισμός περιλαμβάνει διάφορες δραστηριότητες, όπως: η μεταφορά, η διαμονή, η εστίαση και άλλες συμπληρωματικές δραστηριότητες που απαιτούν διαφορετικούς λογιστικούς χειρισμούς. Η εργασία τους περιλαμβάνει μια σειρά από μελέτες περιπτώσεων που αναδεικνύουν τη λογιστική αντιμετώπιση των κυριότερων δραστηριοτήτων που σχετίζονται με την λειτουργία ενός ξενοδοχείου σε διάφορες καταστάσεις, αναδεικνύοντας την πολυπλοκότητα της υπηρεσίας της διαμονής και των συμπληρωματικών υπηρεσιών σε ένα ξενοδοχείο

Την ίδια περίοδο, σύμφωνα με τον Ravas (2011), οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός εάν η διοίκηση σκοπεύει να ρευστοποιήσει την τουριστική μονάδα ή να σταματήσει την λειτουργία της. Αν δεν καταρτίζονται με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, θα πρέπει να γνωστοποιείται το γεγονός και το σκεπτικό ότι δεν θα χρησιμοποιηθεί, καθώς και οι αβεβαιότητες που σχετίζονται με γεγονότα και συνθήκες που θέτουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της τουριστικής επιχείρησης να συνεχίσει την λειτουργία της.

Η απόκλιση από τις απαιτήσεις των Λογιστικών Προτύπων επιτρέπεται μόνο στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις κατά την οποία η εφαρμογή των προτύπων αυτών θα ήταν τόσο παραπλανητική και δεν θα συμβάδιζε με τους στόχους των οικονομικών καταστάσεων. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η τουριστική επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τους λόγους και τα οικονομικά αποτελέσματα της απόκλισης από τα λογιστικά πρότυπα.

Με τον εσωτερικό έλεγχο και τη συμβολή του στην διαχείριση των επιχειρηματικών οικονομικών πόρων ασχολήθηκαν οι Karagiorgos, *etal.*, (2011). Μέσα σε ένα εξαιρετικά ρευστό επιχειρηματικό περιβάλλον, η έρευνα τους εξέτασε τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου για την επιχειρηματική επιτυχία και ο κύριος σκοπός της ήταν να παρουσιάσει εμπειρικά στοιχεία σχετικά με την αλληλεπίδραση μεταξύ των συστατικών του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική ξενοδοχειακή επιχείρηση.

Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι όλα τα συστατικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου είναι ζωτικής σημασίας για την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και, κατά συνέπεια, για την αποτελεσματική λειτουργία, την επιβίωση και την επιτυχία των ελληνικών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με την Mndzebele (2012), τα ξενοδοχεία όπως και κάθε άλλος τομέας πρέπει να εφαρμόζουν πληροφοριακά λογιστικά συστήματα για τη βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών. Η πρόοδος της τεχνολογίας επέτρεψε στις εταιρείες να χρησιμοποιούν λογιστικά πληροφοριακά συστήματα. Όταν τα ξενοδοχεία προσαρμόζουν τους μηχανισμούς εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα συστήματα αυτά, είναι σε θέση να διασφαλιστεί η αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησής τους. Ο κύριος στόχος της μελέτης αποτελεί η διερεύνηση αν η χρήση των λογιστικών συστημάτων έχει βελτιώσει τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου στα ξενοδοχεία. Η μελέτη αποκάλυψε ότι υπάρχει σχέση μεταξύ των λογιστικών συστημάτων και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Τα λογιστικά συστήματα

έχουν πολιτικές, διαδικασίες, και σχεδιασμό που συμβάλλουν στη δομή και την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Το ίδιο έτος σύμφωνα με τις Kosarkoska και Mircheska (2012), η διαδικασία υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και η αντικατάσταση των εθνικών Λογιστικών Προτύπων αποτέλεσε ίσως την πιο σημαντική εξέλιξη στο σύστημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης κατά την πρώτη δεκαετία του 21ου αιώνα. Η αλλαγή των λογιστικών αρχών σημαίνει αλλαγή της γλώσσας μιας επιχείρησης. Ένα νέο παγκόσμιο μοντέλο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, που εναρμονίζει και τυποποιεί την γλώσσα αναφοράς των επιχειρήσεων είναι το αποτέλεσμα αυτής της διαδικασίας. Μια τέτοια αλλαγή έχει διαδεδομένη επίδραση σε κάθε επιχείρηση.

Στόχος της έρευνας τους αποτέλεσε και η διερεύνηση του αντίκτυπου αυτής της διαδικασίας στη παγκόσμια ξενοδοχειακή βιομηχανία, αλλά και η εστίαση στις κύριες δραστηριότητες σε αυτή τη διαδικασία δημιουργίας ενός κατανοητού συστήματος λογιστικής πληροφόρησης στην παγκόσμια οικονομία, καθώς και στη σύγχρονη ξενοδοχειακή βιομηχανία.

Αντικείμενο της μελέτης της Zubac (2012) αποτελεί η διερεύνηση της σχέσης της χρηματοοικονομικής και διοικητικής λογιστικής στο χώρο των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Όντας απαραίτητες λειτουργίες στο πλαίσιο των επιχειρησιακών συστημάτων των ξενοδοχείων, εξηγήθηκε η σχέση τους και τυχόν διαφορές τους. Η διοίκηση ενός ξενοδοχείου παίρνει αποφάσεις με βάση τις λογιστικές πληροφορίες που παρέχουν και οι δύο κλάδοι της λογιστικής. Για την υποστήριξη της διοίκησης των ξενοδοχείων στη διαδικασία λήψης αποφάσεων, η χρηματοοικονομική λογιστική παρέχει χρηματοοικονομικές πληροφορίες για γεγονότα του παρελθόντος, ενώ η διοικητική λογιστική παρέχει μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες προσανατολισμένες προς το μέλλον. Χωρίς την υποστήριξή τους, η διοίκηση δεν θα μπορούσε να λάβει σωστές και έγκαιρες αποφάσεις με βεβαιότητα. Η σημασία των ρόλων της χρηματοοικονομικής και διοικητικής λογιστικής αντικατοπτρίζεται μέσα από την ανάγκη για ένα ευρύ φάσμα γνώσεων στον τομέα της λογιστικής αντικατοπτρίζοντας τις συγκεκριμένες επιχειρηματικές συνθήκες του ξενοδοχειακού κλάδου.

Η μελέτη της χρησιμότητας της ανάλυσης των οικονομικών για την λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων από τη διοίκηση των ελληνικών ξενοδοχειακών μονάδων ήταν ο σκοπός των Dionyssopoulou και Asvesta (2012) ήταν η μελέτη της χρησιμότητας της

ανάλυσης των οικονομικών για την λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων από τη διοίκηση των ελληνικών ξενοδοχειακών μονάδων. Διερευνήθηκε το κατά πόσον η λογιστική παρέχει τα κατάλληλα εργαλεία για να συμβάλει στην αποτελεσματικότητα της διοίκησης μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης. Η αξία της ανάλυσης των αριθμοδεικτών αναγνωρίζεται σε μεγάλο βαθμό από τις ελληνικές ξενοδοχειακές μονάδες, ως μέσο για την αξιολόγηση της οικονομικής πορείας τους σε σχέση με το παρελθόν, αλλά και για τη σύγκρισή της πορείας τους συγκριτικά με τους στόχους τους.

Όπως υποστηρίζει ο Rajrok (2014), σήμερα, λόγω της παγκοσμιοποίησης και του εντεινόμενου ανταγωνισμού στην αγορά, για να επιβιώσουν, ειδικά στον κλάδο των υπηρεσιών, η διοίκηση κάθε εταιρίας χρειάζεται πιο σχετικές πληροφορίες κόστους και απόδοσης σχετικά με τις δραστηριότητες, τις διαδικασίες, τα προϊόντα / υπηρεσίες και τους πελάτες της οντότητας. Στόχος της διοικητικής λογιστικής είναι να προετοιμάσει αυτές τις λογιστικές πληροφορίες, οι οποίες έχουν τη δυνατότητα να αναφέρουν το κόστος, τα έσοδα και τα αποτελέσματα. Η βασική ιδέα είναι ότι οι μεγάλες διαφοροποιημένες επιχειρήσεις είναι δύσκολο αν όχι αδύνατο, να διοικηθούν ως ένα ενιαίο τμήμα και επομένως πρέπει να αποκεντρωθούν ή να διαχωριστούν σε μικρότερα διαχειρίσιμα μέρη. Αυτά τα τμήματα περιλαμβάνουν διαφορετικά κέντρα εσόδων, κέντρα κόστους, κέντρα κέρδους και επενδυτικά κέντρα.

Πιο πρόσφατα, σύμφωνα με τον Loghin (2016), τα τελευταία χρόνια η τουριστική βιομηχανία σημειώνει σημαντική άνοδο και επηρεάζεται από διάφορους πολιτικούς και οικονομικούς παράγοντες. Παράλληλα, ο κλάδος εκτίθεται σε διάφορους κινδύνους που απαιτούν τη χρήση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για τη μείωση των διαφορών στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση μεταξύ των εταιριών και την αύξηση της ελκυστικότητας του τομέα για τους επενδυτές.

Στα πλαίσια της έρευνας του, χρησιμοποίησε ένα δείγμα 611 εταιριών στον τομέα του τουρισμού και της φιλοξενίας προκειμένου να κατανοηθεί η κατάσταση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στον τομέα με έμφαση στη συνάφεια των χρηματοοικονομικών πληροφοριών καθώς και στην δίκαιη και εύλογη παρουσίαση. Η μελέτη του αποκαλύπτει την αυξημένη συνάφεια που προκύπτει από τη χρήση των ΔΠΧΑ καθώς και τους κινδύνους για τη χρηματοοικονομική διοίκηση των εταιριών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ

#### 3.1 Χαρακτηριστικά Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο θεσμοθετήθηκε με τον Ν.1041/80, ενώ το περιεχόμενο του προσδιορίστηκε με σαφήνεια με το Π.Δ. 1123/80. Στηρίζεται στο δεκαδικό σύστημα ανάπτυξης των λογαριασμών και περιλαμβάνει δέκα ομάδες λογαριασμών, όπου οι λογαριασμοί της κάθε ομάδας λαμβάνουν ως πρώτο ψηφίο τον αριθμό της ομάδας που ανήκουν.

Κάθε ομάδα αναπτύσσεται σε δέκα πρωτοβάθμιους λογαριασμούς, η αρίθμηση των οποίων γίνεται με την προσθήκη στον αριθμό της ομάδας των αριθμών από το 0 έως το 9. Με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς διαμορφώνονται τα γενικά λογιστικά βιβλία, απλουστεύονται οι διάφορες λογιστικές διαδικασίες, επειδή οι λογαριασμοί αυτοί είναι ομαδοποιημένοι, συντάσσονται σύντομα και απλούστερα τα ισοζύγια γενικού καθολικού και οι οικονομικές καταστάσεις, χρησιμεύουν ως μέτρο ελέγχου και ενημερότητας των ημερολογιακών εγγραφών και εντοπίζονται εύκολα τα λογιστικά σφάλματα στους ειδικούς λογαριασμούς (Μπατσινίλας και Πατατούκας, 2015).

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί μπορούν να αναλυθούν σε εκατό δευτεροβάθμιους. Ο σχηματισμός μέχρι εκατό δευτεροβάθμιων λογαριασμών από κάθε πρωτοβάθμιο γίνεται, είτε από κάθε οικονομική μονάδα, είτε από το κατά νόμο αρμόδιο όργανο. Κάθε δευτεροβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους και αναλυτικότερης βαθμίδας λογαριασμούς, κατά το δεκαδικό, εκατονταδικό, χιλιαδικό ή αναλυτικότερο (π.χ. δεκαχιλιαδικό) σύστημα.

Το λογιστικό αυτό σχέδιο εμφανίζει κάποια ορισμένα χαρακτηριστικά, όπως γενικότητα εφαρμογής, ελαστικότητα, προσαρμοστικότητα, επαρκή πληρότητα, σαφήνεια και ταχύτητα συγκέντρωσης των πληροφοριών.

Παράλληλα βασίζεται πάνω σε τρεις αρχές:

α) την αρχή της αυτονομίας, σύμφωνα με την οποία τα ο σχέδιο λογαριασμών κατανέμεται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί το καθενός από τα μέρη αυτά συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών.

β) της κατ' είδος συγκεντρώσεως και παρακολουθήσεως στους οικείους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων, και

γ) της κατάρτισης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης με την λογιστική μεταφορά σε αυτόν κατ' είδος στο τέλος της χρήσεως των αρχικών και τελικών αποθεμάτων, των αγορών, καθώς και των οργανικών εσόδων και εξόδων.

Σύμφωνα με την αρχή της αυτονομίας, το σχέδιο λογαριασμών κατανέμεται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής αναπτύσσονται στις ομάδες 1-8, η αναλυτική λογιστική λειτουργεί στην ομάδα 9, ενώ οι λογαριασμοί τάξεως αναπτύσσονται στη δέκατη ομάδα. Οι λογαριασμοί κάθε ομάδας συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών.

Σύμφωνα με την αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως και παρακολουθήσεως των αγορών, των εξόδων και των εσόδων, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται σε λογαριασμούς αποθεμάτων, εξόδων, εσόδων και έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων. Οι λογαριασμοί αυτοί δέχονται χρεώσεις ή πιστώσεις και αντίστοιχους αντιλογισμούς, χωρίς να επιτρέπονται μεταφορές των κονδυλίων τους κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Τέλος, ο λογαριασμός της γενικής εκμεταλλεύσεως εμφανίζει την συνολική κίνηση των λογαριασμών κυκλοφορίας ή εκμεταλλεύσεως της οικονομικής μονάδας σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (Γκίνογλου, Ταχυνάκης και Μωυσή (2005).

Σύμφωνα με όσα ορίζει η νομοθεσία, οι πρωτοβάθμιοι και δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση είναι υποχρεωτικοί. Κάθε οικονομική μονάδα, για κάθε πράξη που χρειάζεται λογιστική παρακολούθηση, είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιεί τον λογαριασμό που προβλέπεται από το σχέδιο λογαριασμών, χωρίς να έχει τη δυνατότητα να

δημιουργεί οποιονδήποτε άλλο, έστω και να υπάρχουν κενοί κωδικοί αριθμοί (ασυμπλήρωτοι)<sup>5</sup>.

### 3.2 Ομάδες Λογιστικού Σχεδίου (ΠΔ 1123/80)

Όπως τονίσθηκε και παραπάνω, το λογιστικό σχέδιο αποτελείται από δέκα ομάδες, που αποτελούνται από επιμέρους λογαριασμούς με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά ο καθένας. Οι ομάδες 1-8 καλύπτουν τις ανάγκες της γενικής λογιστικής, η ομάδα 9 καλύπτει τις ανάγκες της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως και η ομάδα 0 καλύπτει τις ανάγκες των λογαριασμών τάξεως.

Από τις ομάδες 1-8, οι 1-5 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού, εκείνους δηλαδή που στο τέλος κάθε χρήσεως κατά κανόνα παρουσιάζουν υπόλοιπα - χρεωστικά ή πιστωτικά -, τα οποία συνθέτουν την κατάσταση του ισολογισμού. Στις ομάδες 1-3 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί ενεργητικού, ενώ στις ομάδες 4-5 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί παθητικού

Οι ομάδες 6-8 περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, οι οποίοι στο τέλος κάθε χρήσεως μηδενίζονται, έπειτα από τη μεταφορά των υπολοίπων τους αρχικά στους λογαριασμούς γενικής εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων χρήσεως και σε συνέχεια σε λογαριασμούς του ισολογισμού. Στην ομάδα 6 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί οργανικών εξόδων κατ' είδος, στην ομάδα 7 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί οργανικών εσόδων κατ' είδος, στην ομάδα 8 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί γενικής εκμεταλλεύσεως, έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, αποτελεσμάτων χρήσεως, αποτελεσμάτων προς διάθεση και ο λογαριασμός του ισολογισμού .

Η πρώτη ομάδα που ονομάζεται «Πάγιο Ενεργητικό» περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών, δικαιωμάτων εξόδων πολυετούς απόσβεσης και μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα. Το πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνει τα ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10-15), τις ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί

---

<sup>5</sup>Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980, “Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου”, 15.12.80

16.00-16.09), τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογαριασμοί 16.10-16.19), τις συμμετοχές και τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18) καθώς και το πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων (λογαριασμός 19).

Στην ομάδα 2 που ονομάζεται «Αποθέματα» παρακολουθούνται τα αποθέματα της επιχείρησης που προέρχονται, είτε από απογραφή, είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή και, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά. Στην ομάδα αυτή περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες αποθεμάτων: εμπορεύματα (λογαριασμός 20), έτοιμα προϊόντα (λογαριασμός 21), ημιτελή προϊόντα (λογαριασμός 21), υποπροϊόντα (λογαριασμός 22), υπολείμματα (λογαριασμός 22), παραγωγή σε εξέλιξη (λογαριασμός 23), πρώτες και βοηθητικές ύλες (λογαριασμός 24), υλικά συσκευασίας (λογαριασμός 24), αναλώσιμα υλικά (λογαριασμός 25), ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων (λογαριασμός 26) και είδη συσκευασίας (λογαριασμός 28).

Στην ομάδα 3 «Απαιτήσεις και Διαθέσιμα» παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, τα αξιόγραφα και τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας, όπως είναι οι πελάτες (λογαριασμός 30), τα γραμμάτια εισπρακτέα (λογαριασμός 31), οι παραγγελίες στο εξωτερικό (λογαριασμός 32), οι χρεώστες διάφοροι (λογαριασμός 33), τα χρεόγραφα (λογαριασμός 34), οι λογαριασμοί διαχειρίσεως προκαταβολών και πιστώσεων (λογαριασμός 35), οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού (λογαριασμοί 36) και τα χρηματικά διαθέσιμα (λογαριασμός 38).

Η 4<sup>η</sup> ομάδα «Καθαρή Θέση- Προβλέψεις –Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις» παρακολουθεί την καθαρή θέση της οικονομικής μονάδας, τις προβλέψεις και τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της. Οι λογαριασμοί που περιλαμβάνονται σε αυτήν είναι το κεφάλαιο (λογαριασμός 40), τα αποθεματικά, οι διαφορές αναπροσαρμογής, οι επιχορηγήσεις επενδύσεων (λογαριασμός 41), αποτελέσματα εις νέο (λογαριασμός 42), τα ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου (λογαριασμός 43), οι προβλέψεις (λογαριασμός 44), οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις (λογαριασμός 45) καθώς και οι λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα (λογαριασμός 48).

Στην πέμπτη ομάδα τηρούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας που λήγουν μέσα στην χρήση, όπως είναι οι προμηθευτές (λογαριασμός 50), τα γραμμάτια πληρωτέα (λογαριασμός 51), οι Τράπεζες – οι λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων (λογαριασμός 52), οι διάφοροι πιστωτές (λογαριασμός 53), οι υποχρεώσεις από φόρους – τέλη (λογαριασμός 54), οι ασφαλιστικοί οργανισμοί (λογαριασμός 55), οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού (λογαριασμός 56), καθώς και οι λογαριασμοί περιοδικής κατανομής (λογαριασμοί 58)



Στην 6<sup>η</sup> ομάδα «Οργανικά Έξοδα κατ' Είδος» αυτή απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατ' είδος τα έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως (οργανικά), καθώς επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για τη διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Η έκτη ομάδα περιλαμβάνει τις αμοιβές και έξοδα προσωπικού (λογαριασμός 60), τις αμοιβές και έξοδα τρίτων (λογαριασμός 61), τις παροχές τρίτων (λογαριασμός 62), τους φόρους – τέλη (λογαριασμός 63), τα διάφορα έξοδα (λογαριασμός 64), τους τόκους και συναφή έξοδα (λογαριασμός 65), τις αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος (λογαριασμός 66), καθώς και τις προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (λογαριασμός 68).

Στην έβδομη ομάδα «Οργανικά Έσοδα κατ' Είδος» απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατ' είδος τα έσοδα που προέρχονται από την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης, όπως είναι οι πωλήσεις εμπορευμάτων (λογαριασμός 70), οι πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (λογαριασμός 71), οι πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού (λογαριασμός 72), οι πωλήσεις υπηρεσιών /τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών (λογαριασμός 73), οι επιχορηγήσεις και τα διάφορα έσοδα πωλήσεων (λογαριασμός 74), τα έσοδα παρεπόμενων ασχολιών (λογαριασμός 75), τα έσοδα κεφαλαίων (λογαριασμός 76), η ιδιοπαραγωγή παγίων-τα τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή οι καταστροφές αποθεμάτων (λογαριασμός 78) και τα οργανικά έσοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων (λογαριασμός 79).

Στην ομάδα 8 που ονομάζεται «Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων» περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως μικτών και καθαρών, καθώς και οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως των μη προσδιοριστικών των μικτών κερδών εξόδων και εσόδων εκμεταλλεύσεως (λογαριασμός 80). Περιλαμβάνονται επίσης οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (λογαριασμός 81), των εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων (λογαριασμός 82), των προβλέψεων για έκτακτους κινδύνους (λογαριασμός 83), των εσόδων από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων (λογαριασμός 84) και των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων πάγιων στοιχείων (λογαριασμός 85), καθώς και οι λογαριασμοί προσδιορισμού (λογαριασμός 86) και διαθέσεως των αποτελεσμάτων χρήσεως (λογαριασμός 88), όπως και οι λογαριασμοί ανοίγματος και κλεισίματος του ισολογισμού (λογαριασμός 89).

Η ομάδα 9 «Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως» εξυπηρετεί τους σκοπούς της αναλυτικής λογιστικής και η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να αναπτύξει τους λογαριασμούς που κατά την κρίση της εξυπηρετούν τις ανάγκες της κάτω από τους λογαριασμούς: διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί (λογαριασμός 90), ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων

(λογαριασμός 91), κέντρα (θέσεις) κόστους (λογαριασμός 92), κόστος παραγωγής σε εξέλιξη (λογαριασμός 93), αποθέματα (λογαριασμός 94), αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος (λογαριασμός 95), έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα (λογαριασμός 96), διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού (λογαριασμός 97) και αναλυτικά αποτελέσματα (λογαριασμός 98).

Τέλος, στους λογαριασμοί τάξεως παρέχονται σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία και αφορούν λογαριασμούς ειδικής κατηγορίας, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, όπως αλλότρια περιουσιακά στοιχεία (λογαριασμός 01), χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπραγμάτων ασφαλειών (λογαριασμός 02), απαιτήσεις από αμοτεροβαρείς συμβάσεις (λογαριασμός 03), διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών χρεωστικοί (λογαριασμός 04), δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμός 05), πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπραγμάτων ασφαλειών (λογαριασμός 06), υποχρεώσεις από αμοτεροβαρείς συμβάσεις (λογαριασμός 07), διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών πιστωτικοί (λογαριασμός 08) και λογαριασμοί τάξεως υποκαταστημάτων (λογαριασμοί 09)(Γκίνου, Ταχυνάκης και Μωυσή (2005).<sup>6</sup>

### 3.3 Λογιστικό Σχέδιο και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Η νομοθεσία (Ν. 4308/2014) θεσπίζει ένα νέο Λογιστικό Σχέδιο για να χρησιμοποιηθεί από 1/1/2015 ως μέρος του λογιστικού συστήματος από τις οικονομικές οντότητες. Το σχέδιο αυτών των λογαριασμών παρέχει μια ευελιξία για προσαρμογή στις ιδιαίτερες ανάγκες των χρηστών, αντανακλά τη φύση των παρακολουθούμενων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, καθαρής θέσης, εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών μιας επιχείρησης, εξυπηρετεί ευρύτερους στόχους της εσωτερικής και εξωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και ελέγχου της οντότητας και είναι επαρκώς ευρύ ώστε να καλύπτει όλες, κατά το δυνατόν, τις οντότητες, ανεξάρτητα από το μέγεθος ή τον κλάδο δραστηριότητας.

---

<sup>6</sup>Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980, “Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου”, 15.12.80

Όλοι οι λογαριασμοί κατηγοριοποιούνται σε 8 ομάδες αναλόγως της φύσης των λογιστικών γεγονότων που καταχωρούνται σε αυτούς, όπως συμβαίνει και με το σχέδιο λογαριασμών που προβλέπεται από το Π.Δ. 1123/80.

Οι ομάδες 1-5 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού. Συγκεκριμένα, οι ομάδες 1 έως 3 περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία, η ομάδα 4 την καθαρή θέση και η ομάδα 5 τις υποχρεώσεις μιας οικονομικής οντότητας.

Οι ομάδες 6 και 7 περιλαμβάνει τους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων χρήσης. Συγκεκριμένα η ομάδα 6 περιλαμβάνει τα λειτουργικά έξοδα καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και ζημιές ενώ η ομάδα 7 περιλαμβάνει τα λειτουργικά έσοδα καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και κέρδη.

Τέλος, η ομάδα 8 περιλαμβάνει τους λογαριασμούς που αφορούν τις δαπάνες για ιδιοπαραγωγή, τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των υποκαταστημάτων και τα αποτελέσματα (κέρδη και ζημιές) της χρήσης.

Η οικονομική οντότητα έχει την δυνατότητα να προσθέτει λογαριασμούς ή υπολογαριασμούς ή μπορεί να χρησιμοποιεί το ευρύτερο λογιστικό-πληροφοριακό της σύστημα για την παροχή των απαιτούμενων πληροφοριών, ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών και αναγκών της, με σκοπό την ευχερή εξαγωγή όλων των δεδομένων και πληροφοριών που απαιτούνται από τον Ν. 4308/2014, την υποβοήθηση της διοίκησης για τη λήψη αποφάσεων, την ταξινόμηση των στοιχείων σε διάφορες κατηγορίες με βάση τα κριτήρια παρουσίασης στις οικονομικές καταστάσεις, την παρακολούθηση των στοιχείων των υποκαταστημάτων, καθώς και την παρακολούθηση των συναλλαγών και των υπολοίπων με συνδεδεμένα μέρη (Μπατσινίλας και Πατατούκας, 2015).

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται το σχέδιο των λογαριασμών σύμφωνα με τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα<sup>7</sup>:

---

<sup>7</sup> Νόμος 4308/2014, “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α 251/24.11.2014

Πίνακας 3. 1: Σχέδιο λογαριασμών με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

<b>Ομάδα 1: Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία</b>	<b>Ομάδα 2: Αποθέματα</b>	<b>Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία</b>	<b>Ομάδα 4: Καθαρή θέση</b>
10 Γη	20 Εμπορεύματα	30 Πελάτες	40 Κεφάλαιο
11 Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση	21 Προϊόντα	31 Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων	41 Υπέρ το άρτιο
12 Κτήρια - τεχνικά έργα	22 Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)	32 Χορηγηθέντα δάνεια	42 Καταθέσεις ιδιοκτητών
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός	23 Παραγωγή σε εξέλιξη	33 Λοιπές απαιτήσεις	43 Ίδιοι τίτλοι
14 Μεταφορικά μέσα	24 Πρώτες ύλες και υλικά	34 Επενδύσεις	44 Διαφορές εύλογης αξίας
15 Λοιπός εξοπλισμός	25 Υλικά συσκευασίας	35 Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση	45 Συναλλαγματικές διαφορές
16 Επενδύσεις σε ακίνητα	26 Ανταλλακτικά παγίων	36 Συμμετοχές	46 Αποθεματικά νόμων
17 Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	27 Λοιπά αποθέματα	37 Προπληρωμένα έξοδα και δουλευμένα έσοδα περιόδου	47 Αφορολόγητα αποθεματικά
18 Άυλα		38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	48 Αποθεματικά καταστατικού και λοιπά αποθεματικά
		39 Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού	49 Αποτελέσματα εις νέο

<b>Ομάδα 5: Υποχρεώσεις</b>	<b>Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές</b>	<b>Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη</b>	<b>Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου</b>
50 Προμηθευτές	60 Παροχές σε εργαζόμενους	70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	80 Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή
51 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων	61 Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων	71 Λοιπά συνήθη έσοδα	81 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων αυτοτελούς παρακολούθησης
52 Τραπεζικά δάνεια	62 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές	72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	82 Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημιές) περιόδου
53 Λοιπές υποχρεώσεις	63 Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	73 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές	
54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη	64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα	74 Έσοδα συμμετοχών	
55 Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς	65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	75 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	
56 Δουλενμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων	66 Αποσβέσεις	76 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων	
57 Προβλέψεις	67 Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα	77 Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	
58 Κρατικές επιχορηγήσεις	68 Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)	78 Φόρος εισοδήματος έσοδο	
59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού	69 Φόρος εισοδήματος	79 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη	

Το προτεινόμενο από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, σχέδιο λογαριασμών αφορά μια ενδεικτική ανάπτυξη και συγκέντρωση των λογαριασμών με τη γενική χρήση ονοματολογίας που αναφέρεται στο νόμο και στα προσαρτήματα αυτού. Συνεπώς υπάρχει σχετική ευχέρεια για προσαρμογές στα πλαίσια της οργανωτικής δομής της οντότητας και των ιδιαιτεροτήτων και πρακτικών του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται, με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η ευκολία κατανόησης του χρησιμοποιούμενου συστήματος, η ευχέρεια διενέργειας ελεγκτικών διαδικασιών και επαληθεύσεων, και γενικότερα η εφαρμογή των προβλέψεων του νόμου 4308/2014.

Επομένως, παρέχεται η ευχέρεια στις εταιρίες, εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών που προβλέπεται από τον νόμο 4308/2014 να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών που είναι σε ισχύ κατά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2014, αφού προβούν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες

### 3.4 Ξενοδοχειακό Λογιστικό Σχέδιο

Όλες οι εταιρείες, στις δραστηριότητες των οποίων περιλαμβάνεται και η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, υποχρεούνται να εφαρμόζουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980) από την εταιρική χρήση που αρχίζει μετά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 1991.

Ωστόσο, όλοι σχεδόν οι κλάδοι της ελληνικής οικονομίας, συμπεριλαμβανομένου και του κλάδου των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στερούνται οργανώσεως του λογιστηρίου τους με ειδικό κλαδικό λογιστικό σχέδιο, που θα παρέχει συγκεκριμένες κατευθυντήριες γραμμές οργάνωσης του λογιστηρίου και θα βοηθάει στην ανάπτυξη τους.

Συνεπώς, το ελληνικό λογιστικό σχέδιο διέπει και την λειτουργία των ξενοδοχείων στην χώρα, αφού γίνουν οι κατάλληλες προσαρμογές σε αυτό έτσι ώστε να ανταποκρίνεται στις ανάγκες και την λειτουργία των σύγχρονων ξενοδοχειακών μονάδων(Παπαδημητρόπουλος, 2006).

Λόγω της φύσης της λειτουργίας του, οι σημαντικότεροι λογαριασμοί για ένα ξενοδοχείο είναι οι εξής:

- Λογαριασμοί εσόδων, στους οποίους καταχωρείται η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται από τις δραστηριότητες της επιχείρησης και

ειδικότερα από την πώληση και εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Τα έσοδα ενός ξενοδοχείου μπορεί να είναι είτε οργανικά τα οποία αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως είτε έκτακτα και ανόργανα έσοδα, που παρακολουθούνται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς. Ειδικότερη περίπτωση εσόδων αποτελεί ο κύκλος εργασιών που αποτελεί το σύνολο των εσόδων που πραγματοποιεί η επιχείρηση από τις δραστηριότητες της που σχετίζονται με πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών.

- Λογαριασμοί εξόδων-δαπανών, στους οποίους καταχωρούνται τα κατ' είδους έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως (οργανικά) και στις υποχρεώσεις που έχει ένα ξενοδοχείο απέναντι σε τρίτους, όπως προμηθευτές, έξοδα από φόρους-τέλη, έξοδα προβολής και διαφήμισης, έξοδα για κατανάλωση νερού και ρεύματος καθώς και διάφορες άλλες δαπάνες, όπως επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για τη διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Σε ξεχωριστούς λογαριασμούς καταχωρούνται ποσά που αφορούν ζημίες και έξοδα εξαιρετικού και έκτακτου χαρακτήρα.
- Λογαριασμοί εκμεταλλεύσεων και αποτελεσμάτων που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως, μικτών και καθαρών της χρήσης που προκύπτουν από τον συσχετισμό των εσόδων και εξόδων της επιχείρησης(Μπατσινίλας και Πατατούκας, 2015).
- Λογαριασμοί πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όπως είναι τα ακίνητα, τα μηχανήματα, τα μεταφορικά μέσα και ο εξοπλισμός, τα οποία κατέχονται από ένα ξενοδοχείο με σκοπό τη λειτουργική χρησιμοποίηση τους αλλά και για διοικητικούς σκοπούς.
- Λογαριασμοί αποθεμάτων στους οποίους καταχωρούνται τα υλικά αγαθά που ανήκουν σε ένα ξενοδοχείο, τα οποία προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών του, όπως πχ ποτά και αναψυκτικά, βρίσκονται στη διαδικασία της επεξεργασίας και παραγωγής, πχ για την παρασκευή πρωινού ή γευμάτων, ή βοηθητικές ύλες, αναλώσιμα και καύσιμα που χρησιμοποιούνται για την συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών του.
- Λογαριασμοί ΦΠΑ και λοιπών φόρων και τελών στους οποίους παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις ενός ξενοδοχείου από φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο, τους δήμους, τις κοινότητες και λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Λόγω της φύσης

της δραστηριότητας τους και της σημασίας τους για την οικονομία, η φορολόγηση αποτελεί σημαντικό παράγοντα και για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:**

### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

#### **4.1 Λογιστικό Σύστημα Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων**

Κάθε ξενοδοχειακή επιχείρηση θα πρέπει να τηρεί τα βιβλία και να εκδίδει τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία καθώς και αυτών που επιβάλλονται για τις οργανωτικές ανάγκες της. Ευθύνη της διοίκησης κάθε επιχείρησης είναι η τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα εφαρμοζόμενα λογιστικά πρότυπα, κατά περίπτωση.

Το λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία» όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά).

Κάθε επιχείρηση οφείλει να παρακολουθεί μέσω του λογιστικού της συστήματος τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

Το λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης θα πρέπει να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία και λογιστικά πρότυπα. Επιπλέον, το



λογιστικό σύστημα της απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Λογιστικά αρχεία τηρούνται από όλες τις οικονομικές μονάδες ανεξάρτητα από τη νομική μορφή ή το μέγεθος τους ως μέρος του λογιστικού συστήματος. Συγκεκριμένα, μια επιχείρηση τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς<sup>8</sup>.

Τα λογιστικά αρχεία που τηρούνται είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων. Παραδείγματα λογιστικών αρχείων που τηρούνται από τις περισσότερες επιχειρήσεις είναι τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών, τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων, οι μισθοδοτικές καταστάσεις, οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους, τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας, τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών, έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία, οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της κα.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup>Νόμος 4308/2014, “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α 251/24.11.2014

<sup>9</sup>ΠΟΛ 1003/2014, “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α’ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, 31.12.2014

## 4.2 Τηρούμενα Βιβλία Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων

Με βάση τον Ν. 4308/2014, στην λογιστική πρακτική παρατηρούνται δύο κατηγορίες λογιστικών βιβλίων : α) τα απλογραφικά βιβλία (εσόδων – εξόδων) και β) τα διπλογραφικά βιβλία. Κριτήριο για την τήρηση βιβλίων βάσει του διπλογραφικού συστήματος είναι η σύνταξη ή μη ισολογισμού.

Όταν μια οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων και τηρεί:

- αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο). Η καταχώρηση κάθε λογιστικού γεγονότος στο ημερολόγιο πρέπει να στηρίζεται άμεσα ή έμμεσα σε δικαιολογητικό έγγραφο με την προϋπόθεση ότι το λογιστικό γεγονός έχει πραγματοποιηθεί, εκφράζεται σε χρηματικές μονάδες, είναι αντικειμενικά προσδιορισμένο και μπορεί εύκολα να επαληθευτεί.
- αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό), που ενημερώνεται αυτόματα από το ημερολόγιο, εκτός από την αρχή και το τέλος της χρήσεως που για οικονομία εργασίας ενημερώνεται απευθείας από το βιβλίο απογραφών.
- σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο)<sup>10</sup>. Το ισοζύγιο αποτελεί ένα ανακεφαλαιωτικό πίνακα που αποτελεί το κυριότερο μέσο ελέγχου ενημέρωσης των λογαριασμών από το ημερολόγιο στο καθολικό (Μπατσινίλας και Πατατούκας, 2015)

Προβλέπονται και άλλα βιβλία για την αναλυτική καταγραφή της περιουσίας, όπως είναι το αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, το αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους, το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων και των αποθεμάτων τρίτων, το αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων, το αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης, και το αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων. Πρέπει να τονισθεί πως η ελληνική νομοθεσία προβλέπει την απαλλαγή των ξενοδοχείων από την τήρηση του βιβλίου αποθήκης.

<sup>10</sup>Νόμος 4308/2014, “ΕΕλληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α 251/24.11.2014

Όταν, από την άλλη, μια επιχείρηση δεν συντάσσει ισολογισμό, μπορεί να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

- τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα
- τα πάσης φύσεως κέρδη
- τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων
- τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα
- τις πάσης φύσεως ζημίες
- τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος<sup>11</sup>

Με διευκρινήσεις της, η ΠΟΛ. 1003/2014, ορίζει ότι οι προσωπικές εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι πρώην ελεύθεροι επαγγελματίες κ.λπ., εφόσον εντάσσονται στις «πολύ μικρές οντότητες» (κύκλος εργασιών έως 1.500.000 ευρώ), τηρούν απλογραφικά βιβλία (εσόδων – εξόδων), ενώ όλες οι άλλες νομικές μορφές οικονομικών οντοτήτων, ανεξαρτήτως του μεγέθους τους, τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

Ορίζεται ότι μια πολύ μικρή οντότητα (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ), με ετήσιο κύκλο εργασιών μικρότερον των 1.500.000€ η οποία σύμφωνα με το νόμο επιλέγει να συντάξει μόνο (συνοπτική) κατάσταση αποτελεσμάτων, δύναται να μην παρακολουθεί τα στοιχεία ισολογισμού και μεταβολές αυτών, αλλά μόνο τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

Παρέχεται η δυνατότητα στην οντότητα που, σύμφωνα με το νόμο αυτό, έχει το δικαίωμα να συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων απαλλασσόμενη από την υποχρέωση σύνταξης και ισολογισμού, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα για να παρακολουθεί τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (βιβλία εσόδων-εξόδων). Η οντότητα αυτή μπορεί να χρησιμοποιεί προαιρετικά ένα διπλογραφικό σύστημα, αντί απλογραφικού, χωρίς ωστόσο να υποχρεούται να συντάσσει και ισολογισμό (συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων).

<sup>11</sup>Νόμος 4308/2014, “ΕΕλληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α 251/24.11.2014

Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption). Αναγνωρίζονται δηλαδή και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά<sup>12</sup>.

### 4.3 Main Courante

Η φύση των ξενοδοχειακών μονάδων με την παραμονή των πελατών σε αυτά για μεγάλο χρονικό διάστημα και την ύπαρξη πολλών διαφορετικών λειτουργικών τμημάτων καθιστά δύσκολη την παρακολούθηση των χρεώσεων και πιστώσεων των πελατών. Στην πράξη, οι πελάτες καταναλώνουν και δέχονται υπηρεσίες κατά την διάρκεια της παραμονής τους σε ένα ξενοδοχείο, αλλά πληρώνουν κατά την αναχώρησή τους.

Οι συνθήκες αυτές επιβάλλουν την παρακολούθηση των χρεώσεων και πιστώσεων των πελατών και την έκδοση του λογαριασμού τους μέσω ενός αξιόπιστου και ακριβούς συστήματος που χρησιμοποιήθηκε αρχικά από τα ελβετικά ξενοδοχεία, του maincourante. Ο όρος αυτός σημαίνει ουσιαστικά «τρεχούμενος λογαριασμός» και αποτελεί τον πρώτο εσωτερικό έλεγχο των υπαλλήλων και των δραστηριοτήτων.

Το βιβλίο αυτό ημερήσιας κίνησης (χρέωσης και πίστωσης) πελατών παρέχει πληροφορίες, που αφορούν τις χρεώσεις και τις πιστώσεις των πελατών, τα έσοδα, τον αριθμό των πελατών, τις διανυκτερεύσεις κα. Αποτελεί ένα σύστημα παρακολούθησης των λογαριασμών των πελατών κατά την διάρκεια διαμονής τους στο ξενοδοχείο ( από την άφιξη τους στο ξενοδοχείο ή και νωρίτερα μέχρι και την αναχώρησή τους από αυτό).

Η τήρηση των λογαριασμών δεν αποτελεί συνήθως ξεχωριστό τμήμα του ξενοδοχείου, αλλά αποτελεί λειτουργία του τμήματος υποδοχής και στα μεγάλα ξενοδοχεία είναι στελεχωμένο με ειδικό προσωπικό υπεύθυνο για αυτό το αντικείμενο. Στόχος είναι:

- η δημιουργία και διατήρηση σωστών αρχείων λογαριασμών για τους πελάτες ή μη πελάτες του ξενοδοχείου
- η καταχώρηση των οικονομικών συναλλαγών κατά την παραμονή των πελατών

---

<sup>12</sup> ΠΟΛ 1003/2014, “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», 31.12.2014

- η διασφάλιση του εσωτερικού ελέγχου στις χρεωστικές και μετρητοίς καταχωρήσεις
- η τακτοποίηση των οφειλών για τα παρεχόμενα αγαθά και υπηρεσίες και
- η δημιουργία αναφορών με οικονομικά και στατιστικά στοιχεία

Η παρακολούθηση των λογαριασμών των πελατών γίνεται σε βιβλίο ή κινητά φύλλα που ονομάζονται ημερήσια κατάσταση κίνησης πελατών, βιβλίο χρεοπιστώσεων, βιβλίο τρεχούμενων λογαριασμών ή αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού πελάτες. Η γραμμογράφηση του συστήματος δημιουργεί σειρές που αντιστοιχούν σε κάθε πελάτη και στήλες που αντιστοιχούν στα τμήματα εκμετάλλευσης για τις χρεώσεις, ενώ υπάρχουν και στήλες για τις πιστώσεις και τα αποτελέσματα. Υπάρχει και μια τελευταία στήλη για τις παρατηρήσεις στις οποίες σημειώνονται τυχόν επεξηγήσεις.

Η εργασία της *maincourante* αρχίζει κάθε πρωί και ολοκληρώνεται το βράδυ μετά το κλείσιμο των τμημάτων εκμετάλλευσης. Κάθε εργασία σε αυτήν θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί ως τις 6 το πρωί, οπότε και αρχίζει η νέα ημέρα και η νέα *maincourante*. Η σειρά εργασιών είναι συνήθως η εξής:

- i. αναγραφή της ημερομηνίας
- ii. μεταφορά από την προηγούμενη μέρα όλων των λογαριασμών των πελατών που παραμένουν κατά απόλυτη σειρά αριθμού δωματίου
- iii. μεταφορά από την προηγούμενα όλων των λογαριασμών των χρεώσεων κατά απόλυτη αλφαβητική σειρά
- iv. καταχώρηση όλων των μεταβολών, όπως αφίξεις, αναχωρήσεις, με την σειρά που πραγματοποιήθηκαν
- v. καταχώρηση των χρεώσεων των πελατών στις αντίστοιχες γραμμές και στήλες με βάση τα σχετικά παραστατικά των αντίστοιχων τμημάτων
- vi. καταχώρηση των πιστώσεων, όπως προκαταβολές και εκπτώσεις, στις αντίστοιχες σειρές και στήλες των πιστώσεων με βάση τα σχετικά παραστατικά
- vii. καταχώρηση των εισπράξεων των τμημάτων με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις των τμημάτων και της αποδείξεις εισπραξης
- viii. κλείσιμο και συμφωνία της *maincourante* μετά την διακοπή λειτουργίας των επιμέρους τμημάτων

Το νυχτερινό κλείσιμο επαληθεύει τις εγγραφές στους λογαριασμούς των πελατών και μη πελατών, ισοσκελίζει τους λογαριασμούς *maincourante* και διορθώνει ασυμφωνίες στην κατάσταση δωματίων. Συμφωνεί όλα τα τμήματα με βάση τα παραστατικά που έχουν εκδοθεί και τις καταχωρήσεις αυτών στους λογαριασμούς *maincourante*. Για τον έλεγχο της τιμής των δωματίων που καταχωρήθηκε στους λογαριασμούς, συμπληρώνεται μια αναφορά απόκλισης

των τιμών δωματίων που παρέχει ένα μέσο ελέγχου και ανάλυσης των εσόδων, καθώς δείχνει την τιμή πόρτας και την τιμή που πραγματικά νοικιάστηκε το δωμάτιο.

Με οποιοδήποτε τρόπο νυχτερινού κλεισίματος, όλα τα στοιχεία πρέπει να παραδίδονται στο λογιστήριο για έλεγχο. Είναι πιθανό μια συμφωνία στους λογαριασμούς των πελατών και των συνόλων των τμημάτων να μην σημαίνει ότι όλες οι εγγραφές καταχωρήθηκαν στους σωστούς λογαριασμούς.

Τα σύνολα των στηλών του συστήματος αυτού στο τέλος του μήνα αποτυπώνουν το σύνολο των εσόδων του ξενοδοχείου κατά τμήματα και συνολικά και δίνουν μια εικόνα των πωλήσεων. Ανάλογα με την συγκεντρωτική *maincourante* του μήνα, μπορεί να συντάσσεται και ετήσια με τα αποτελέσματα των επιμέρους μηνών (Κομίνης, 1997).

Επομένως, γίνεται κατανοητό πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα τμηματικής χρέωσης του πελάτη, σε ημερήσια βάση, πριν την έκδοση του σχετικού παραστατικού, που θα εκδοθεί κατά την αναχώρησή του. Αυτή η τμηματική ημερήσια χρέωση μεταφέρεται σε ένα βοηθητικό ημερολόγιο *maincourante*, ενώ στην συνέχεια θα γίνεται η έκδοση του παραστατικού με την ολοκλήρωση των υπηρεσιών.

Η συνολική πληροφόρηση για τα έσοδα κάθε τμήματος του ξενοδοχείου δίνεται από το τελικό ισοζύγιο *maincourante*. Η κατάσταση συνοψίζει όλες τις οικονομικές συναλλαγές του ξενοδοχείου κατά την διάρκεια μιας ημέρας. Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις μπορούν να καταχωρούν τα έσοδα τους στα τηρούμενα βιβλία, από το ημερήσιο ισοζύγιο *main courante* που τηρείται.

Στην περίπτωση διήμερευσης, δηλαδή της ολιγοήμερης παραμονής του πελάτη σε ένα ξενοδοχείο κατά την διάρκεια της ημέρας, η χρέωση της συμφωνηθείσας τιμής από την *maincourante* γίνεται κατά την άφιξη του πελάτη και το άνοιγμα του λογαριασμού, ώστε η απόδειξη παροχής υπηρεσιών να είναι έτοιμα ανά πάσα στιγμή ζητηθεί από τον πελάτη προς τακτοποίηση.

Υπάρχουν και περιπτώσεις, όπου οι πελάτες προπληρώνουν τις χρεώσεις του ξενοδοχείου κατά την άφιξη τους και δεν έχουν την δυνατότητα χρεωστικών καταναλώσεων κατά την διάρκεια της παραμονής τους.

Το ημερολόγιο πωλήσεων συγκεντρώνει στοιχεία από τιμολογούμενα έσοδα από πελάτες που έχουν αναχωρήσει από το ξενοδοχείο και έχουν εξοφλήσει τον λογαριασμό τους μετρητοίς ή επί πιστώσει. Το ημερολόγιο πωλήσεων αναφέρει μεταξύ των άλλων τον αύξοντα αριθμό της εγγραφής, τον αριθμό δωματίου, το είδος, τον αριθμό και την αξία του παραστατικού, το όνομα του πελάτη, τον τρόπο πληρωμής, την ένδειξη λιανικής ή χονδρικής πώλησης.

Τέλος σημαντικό μέρος του συστήματος maincourante αποτελεί η ταμειακή κατάσταση, η οποία αποτελεί μία αναλυτική απεικόνιση των ημερήσιων μετρητών (εισπράξεων και πληρωμών ) του ξενοδοχείου(Καπίκη-Πιβεροπούλου, 2004).

Με βάση τα παραπάνω είναι εμφανές πως οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις καταχωρούν τα έσοδα τους στα λογιστικά τους βιβλία βάσει των χρεώσεων του ημερήσιου ισοζυγίου πωλήσεων (maincourante), και όχι με βάση τα εκδοθέντα παραστατικά. Με βάση τα όσα ορίζονται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα διάφορα έσοδα και έξοδα μιας επιχείρησης μπορεί να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της , και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο<sup>13</sup>.

Συνεπώς γίνεται κατανοητό πως μπορεί μια ξενοδοχειακή επιχείρηση, που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, να καταχωρεί τα ημερήσια έσοδα της από το main courante και όχι από τα εκδοθέντα παραστατικά, χωρίς να τίθεται σε αμφισβήτηση εξαιτίας του γεγονότος αυτού η αξιοπιστία του λογιστικού της συστήματος, δεδομένου ότι οι λοιπές απαιτούμενες πληροφορίες (ημερομηνία έκδοσης παραστατικού, αύξων αριθμός παραστατικού κλπ) τηρούνται σε άλλα αρχεία του ξενοδοχειακού προγράμματος μηχανογράφησης<sup>14</sup>.

#### 4.4 Εκδιδόμενα Στοιχεία Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων

Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά μια επιχείρηση τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά που εκδίδονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ελληνική νομοθεσία.

Η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για να α) διασφαλίσει ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία παραστατικών για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους, β) να δημιουργήσει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχίας παραστατικών, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις

<sup>13</sup>ΠΟΛ 1003/2014, “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, 31.12.2014

<sup>14</sup>ΣΛΟΤ 987/2016 , “Main Courante ξενοδοχειακών επιχειρήσεων”, 17.05.2016

χρηματοοικονομικές καταστάσεις και γ) υπάρχει εύλογη διασφάλιση ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής<sup>15</sup>.

Κάθε ξενοδοχείο έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση αγαθών και υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές και άλλες νομικές οντότητες.

Οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών τηρούνται αθεώρητες βάσει του νόμου και εκδίδονται σε δύο ή τρία αντίτυπα, όπου το πρώτο δίνεται στον πελάτη, το δεύτερο στο λογιστήριο ή στην διαχείριση και το τρίτο παραμένει στο στέλεχος για αρχείο. Για κάθε πώληση αγαθών σε ιδιώτες καταναλωτές, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση του εστιατορίου ή του μπαρ του ξενοδοχείου, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης).

Τα στοιχεία λιανικής πώλησης που εκδίδονται από ένα ξενοδοχείο πρέπει να αναγράφουν υποχρεωτικά την ημερομηνία έκδοσης, τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει ένα με μοναδικό τρόπο, τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών καθώς και τον συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

Τα ξενοδοχεία εξαιρούνται από την υποχρέωση χρήσης φορολογικής ταμειακής μηχανής για την έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, εφόσον στις χειρόγραφες ή μηχανογραφικά εκδιδόμενες σημειώνουν το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του πελάτη.

Εφόσον όμως τα ξενοδοχεία, ασκούν παράλληλα και άλλη δραστηριότητα για την οποία υπάρχει υποχρέωση χρησιμοποίησης φορολογικού μηχανισμού (πχ καταστήματα υγειονομικού ενδιαφέροντος), υποχρεούνται να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, τουλάχιστον για τη δραστηριότητά τους αυτή, με τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού<sup>16</sup>.

Στην περίπτωση όμως που ο συναλλασσόμενος είναι επιτηδευματίας, το ξενοδοχείο οφείλει να εκδώσει τιμολόγιο αντί για απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Η ξενοδοχειακή επιχείρηση έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση και

---

<sup>15</sup>Νόμος 4308/2014, “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α 251/24.11.2014

<sup>16</sup>ΠΟΛ.1002/2014, “Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών. Δήλωση διακοπής λειτουργίας φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού λόγω τεχνικού προβλήματος”, ΦΕΚ Β' 3/05-01-2015



παροχή υπηρεσιών. Μεταξύ των στοιχείων που θα πρέπει να αναφέρονται στο τιμολόγιο περιλαμβάνονται η ημερομηνία έκδοσης και ο αύξων αριθμός αυτού, ο ΑΦΜ της ξενοδοχειακής επιχείρησης και του πελάτη, καθώς η πλήρης επωνυμία και η πλήρης διεύθυνση του ξενοδοχείου και του πελάτη.

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας, ενώ σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.

Επίσης μια ξενοδοχειακή επιχείρηση έχει την δυνατότητα έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, λαθών ή άλλων διαφορών στην συναλλαγή με τον πελάτη. Επιπλέον, εκδίδεται ακυρωτικό στοιχείο στην περίπτωση που κατά την έκδοση του οποιοδήποτε φορολογικού στοιχείου γίνει κάποιο λάθος, ενώ ταυτόχρονα το λανθασμένο φορολογικό στοιχείο δεν έχει παραληφτεί από τον πελάτη<sup>17</sup>.

Τέλος, πρέπει να τονισθεί πως με βάση τον Ν. 4172/2013, οι ξενοδόχοι και γενικά οι επιτηδευματίες θα πρέπει να εξοφλούν κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας ποσού 500-2.999,99€ με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, προκειμένου η δαπάνη να εκπέσει από τα έσοδα τους. Αντίστοιχα, η εξόφληση λογαριασμών διαμονής ιδιωτών άνω των 1.500€ πρέπει να γίνεται μέσω τραπεζικού συστήματος.<sup>18</sup>

#### 4.5 Πρόσθετα Βιβλία Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων

Τα ξενοδοχεία, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν, μπορούν να τηρούν και βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας), στο οποίο καταχωρούν το ονοματεπώνυμο του πελάτη, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία εκείνου κατ' εντολή του οποίου διαμένει ο πελάτης (ένοικος), την ημερομηνία άφιξης και αναχώρησής του και τον αριθμό του δωματίου. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών «πακέτο», καταχωρούνται και οι περιλαμβανόμενες στο «πακέτο» υπηρεσίες και αγαθά.

Ωστόσο, από 1/1/2014 καταργείται η υποχρέωση των ξενοδοχείων για παροχή ασφαλών πληροφοριών (τήρηση πρόσθετων βιβλίων) βάσει των αλλαγών στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Η απαλλαγή αυτή ισχύει μόνο τα τουριστικά καταλύματα και ξενοδοχεία που διατηρούν ηλεκτρονικό αρχείο πελατών. Τα ξενοδοχεία ως

<sup>17</sup>Νόμος 4308/2014, “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α 251/24.11.2014

<sup>18</sup>Νόμος 4172/2013, “Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν.4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α 167/23-7-2013

τις 31/12/2013 τηρούσαν θεωρημένο από την εφορία βιβλίο πελατών και έτσι κάλυπταν και τις δύο υποχρεώσεις, δηλαδή τόσο προς την εφορία όσο και προς την αστυνομία.

Πλέον τα ξενοδοχεία υποχρεούνται να τηρούν το προβλεπόμενο βιβλίο πόρτας, το οποίο θα θεωρείται από την κατά τόπο αστυνομική αρχή. Από την υποχρέωση αυτή εξαιρούνται οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που τηρούν ηλεκτρονικό αρχείο πελατών.

Επιπλέον, ένα ξενοδοχείο μπορεί να τηρεί δελτία άφιξης και αναχώρησης των πελατών όπου αναγράφονται τα στοιχεία των πελατών καθώς και οι ημερομηνίες άφιξης και αναχώρησης τους. Κάθε μήνα, το ξενοδοχείο συμπληρώνει για στατιστικούς λόγους το μηνιαίο δελτίο τουριστικής κίνησης όπου αποτυπώνεται η κίνηση του ξενοδοχείου και οι συνολικές διανυκτερεύσεις σε αυτόν κατά την διάρκεια του εκάστοτε μήνα.

Τέλος σε ένα ξενοδοχείο μπορεί να υπάρχει βιβλίο εντυπώσεων των πελατών, που βρίσκεται στην υποδοχή του και σε αυτό καταγράφονται οι παρατηρήσεις, τα παράπονα και τα σχόλια των πελατών, καθώς και πλάνο δωματίων όπου απεικονίζονται τα ελεύθερα και κατειλημμένα δωμάτια όπως και καρτέλες πελατών με τα στοιχεία των πελατών που διαμένουν σε αυτό.

#### 4.6 Φορολόγηση Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων

Διεθνώς πολλές κυβερνήσεις αναγνωρίζουν ότι η ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων έχει θετικές επιδράσεις στον τουριστικό τομέα και την οικονομία καθώς συμβάλλει σε περισσότερα έσοδα και στη δημιουργία περισσότερων θέσεων εργασίας. Παρόλο αυτά παρατηρούνται σημαντικές αποκλίσεις στην φορολογία των ξενοδοχείων μεταξύ των χωρών, γεγονός που επηρεάζει σημαντικά το μερίδιο αγοράς του κάθε προορισμού (Πατσουράτης, 2000).

Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 47, 57 και 58 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), όπως αυτός έχει τροποποιηθεί με μεταγενέστερους νόμους.

Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 29%. Από το 2016 και μετά, για ξενοδοχεία που τηρούν απλογραφικά βιβλία, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

που αποκτούν φορολογούνται επίσης με συντελεστή 29%<sup>19</sup>. Μέχρι και το 2015, τα κέρδη των εν λόγω νομικών προσώπων που τηρούσαν απλογραφικά βιβλία φορολογούνταν βάσει κλίμακας με συντελεστή 26% για τα κέρδη έως 50.000 € και 33% για τα κέρδη άνω του ποσού αυτού<sup>20</sup>.

Εκτός από το φόρο εισοδήματος οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις επιβαρύνονται και με τον φόρο ακίνητης περιουσίας. Τα ξενοδοχεία υπόκεινται στον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησία Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.). Ο τρόπος υπολογισμού του κύριου φόρου στα ξενοδοχεία είναι ο ίδιος ανεξαρτήτως εάν ο ιδιοκτήτης είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο και εξαρτάται από την γεωγραφική θέση, την επιφάνεια, τη χρήση και την παλαιότητα του κάθε κτίσματος.

Ο κύριος φόρος για τα ξενοδοχεία ισούται με το γινόμενο της επιφάνειας, του βασικού φόρου, του συντελεστή ειδικών κτιρίων, του συντελεστή παλαιότητας κτίσματος, του συντελεστή απομείωσης επιφάνειας, του συντελεστή βοηθητικών χώρων και του συντελεστή ημιτελούς κτίσματος, κατά περίπτωση. Για τα ειδικά κτίρια μεταξύ αυτών και τα ξενοδοχεία προβλέπονται μειωτικοί του φόρου συντελεστές όπως είναι ο συντελεστής απομείωσης επιφάνειας και ο συντελεστής ειδικών κτιρίων, ενώ δεν εφαρμόζονται και οι συντελεστές ορόφου και πρόσοψης. Επιπλέον, επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος επί του συνόλου της αξίας της ακίνητης περιουσίας των νομικών προσώπων που υπολογίζεται με ενιαίο συντελεστή 5,5%<sup>21,22</sup>.

Ο τουρίστας επιβαρύνεται επίσης με τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), αλλά και μια άλλη σειρά φόρων που επιβάλλονται από τους δήμους και τις κοινότητες ή άλλες δημόσιες υπηρεσίες.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1161/2015, από 01.10.2015 η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή 13%. Προκείμενου για νησιωτικές περιοχές για τις οποίες προβλέπεται η κατά 30% μείωση των συντελεστών ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ είναι 9%<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> Νόμος 4387/2016, “Ενιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλειας – Μεταρρύθμιση ασφαλιστικού – συνταξιοδοτικού συστήματος – Ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος και τυχερών παιγνίων και άλλες διατάξεις.”, ΦΕΚ Α' 85/12-05-2016

<sup>20</sup> Νόμος 4172/2013, “Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013

<sup>21</sup> Νόμος 4223/2013, “Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις.” ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013

<sup>22</sup> Νόμος 4389/2016, “Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις.”, ΦΕΚ 94 Α/27-05-2016

<sup>23</sup> ΠΟΛ.1161/2015, “Διευκρινίσεις σχετικά με τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ στις υπηρεσίες των ξενοδοχείων”, 21.07.2015

Με βάση την νέα νομοθεσία, οι υπηρεσίες εστίασης υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (24%). Οι ρυθμίσεις αυτές αφορούν και τις υπηρεσίες εστίασης που παρέχονται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τα λοιπά καταλύματα στους ειδικούς χώρους εστίασης που διαθέτουν, καθώς και στα δωμάτια ως υπηρεσία εξυπηρέτησης δωματίου.

Επιπλέον, από τον Ιανουάριο του 2017 καταργείται το ειδικό καθεστώς που ισχύει σήμερα και προβλέπει μειωμένους κατά 30% συντελεστές ΦΠΑ στις νησιωτικές περιοχές της χώρας. Η πλειονότητα των ελληνικών νησιών, εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, κάτι που σημαίνει ότι οι συντελεστές από 17%, 9% και 4% θα αυξηθούν σε 24%, 13% και 6%.

Ωστόσο για την αποφυγή της ουσιαστικής επιβάρυνσης του ξενοδοχειακού τομέα, λόγω και της σημασίας του για την ανάπτυξη του τουρισμού, και λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι τα τουριστικά πακέτα συμφωνούνται σε χρόνο προγενέστερο της εκτέλεσής τους, στην περίπτωση που οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις παρέχουν υπηρεσίες διαμονής και εστίασης ή άλλες υπηρεσίες έναντι ενιαίας τιμής, υπό την προϋπόθεση ότι ο διαχωρισμός στους επί μέρους συντελεστές δεν είναι εφικτός, γίνεται δεκτό η διάκριση, κατά συντελεστή φόρου, από 20.07.2015, να γίνεται ως εξής:

- i. διαμονή με πρωινό: 5% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για το πρωινό
- ii. διαμονή με ημιδιατροφή: 15% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή, ως αντιπαροχή για το πρωινό και το γεύμα
- iii. διαμονή με πλήρη διατροφή (full board): 25% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή, ως αντιπαροχή για πρωινό και δύο γεύματα
- iv. διαμονή με το σύστημα all inclusive (πλήρης διατροφή περιλαμβανομένης της κατανάλωσης ποτών και της παροχής λοιπών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στην ενιαία τιμή, όπως τηλεφωνική εξυπηρέτηση, χρήση ομπρελών, δραστηριότητες διασκέδασης, απασχόλησης παιδιών (animation), αθλητικές υπηρεσίες κ.α.): 30% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τις υπηρεσίες εστίασης, για τις καταναλώσεις αλκοολούχων ή μη ποτών και για τις λοιπές παροχές που ενδεχομένως περιλαμβάνει το πακέτο<sup>24</sup>.

Ακόμα στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα του τουρισμού επιβάλλεται φόρος υπέρ του Δημοσίου, με την ονομασία «Φόρος Διαμονής» που ποικίλει

---

<sup>24</sup>ΠΟΛ.1161/2015, “Διευκρινίσεις σχετικά με τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ στις υπηρεσίες των ξενοδοχείων”, 21.07.2015

ανάλογα με την κατηγορία στην οποία εντάσσεται κάθε τουριστικό κατάλυμα. Ο φόρος διαμονής επιβάλλεται από τις επιχειρήσεις της προηγούμενης παραγράφου κατά την έκδοση, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, του φορολογικού στοιχείου, και αποδίδεται στη Φορολογική Διοίκηση με μηνιαίες δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν της έκδοσης κάθε φορολογικού στοιχείου<sup>25</sup>.

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί πως τα ξενοδοχεία επιβαρύνονται φορολογικά όχι μόνον από την κεντρική κυβέρνηση, αλλά και από τους δήμους και τις κοινότητες. Συγκεκριμένα, προβλέπεται τέλος διαμονής παρεπιδημούντων, εφ' όσον η διαμονή διαρκεί λιγότερο από έξι μήνες, το οποίο ορίζεται στο 0,5 % επί του καταβαλλομένου μισθώματος κλίνης, ενοικιαζομένου δωματίου, διαμερίσματος, χώρου ή θέσεως σε οργανωμένη κατασκήνωση camping<sup>26</sup>.

Το τέλος αυτό βαρύνει τον μισθωτή και εισπράττεται υποχρεωτικά από τον ιδιοκτήτη της ξενοδοχειακής επιχείρησης και με ευθύνη αυτού αποδίδεται στον δικαιούχο δήμο ή κοινότητα. Για ξενοδοχειακές επιχειρήσεις κάθε λειτουργικής μορφής και κατηγορίας, τέλος εισπράττεται απ' αυτές και καταβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή το δημοτικό ταμείο υπέρ του δικαιούχου δήμου ή κοινότητας μέσα στην ίδια προθεσμία απόδοσης του φόρου προστιθέμενης αξίας, εφόσον οι υπόχρεοι υπόκεινται στον φόρο αυτόν. Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις κάθε λειτουργικής μορφής και κατηγορίας, που απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α., καταβάλλουν το τέλος διαμονής παρεπιδημούντων στην ταμειακή υπηρεσία του δικαιούχου Ο.Τ.Α. ή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., που διεξάγεται η ταμειακή του υπηρεσία, κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο<sup>27</sup>.

#### 4.7 Ενιαίο Σύστημα Λογαριασμών

---

<sup>25</sup> Νόμος 4389/2016, “Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α' 94/27-05-2016

<sup>26</sup> Νόμος 3756/2009, “Σύστημα Αυλών Τίτλων, διατάξεις για την Κεφαλαιαγορά, φορολογικά θέματα και λοιπές διατάξεις”, Φ.Ε.Κ. 53 /τ.Α'/31.03.2009

<sup>27</sup> Νόμος 3491/2006, “Ρυθμίσεις θεμάτων Εθνικού Κέντρου Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης και λοιπών θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης”, ΦΕΚ 207Α/2.10.2006

Η εξάπλωση των αμερικανικών ξενοδοχείων παγκοσμίως έχει ως συνέπεια την σημαντική επίδραση διεθνώς του Ενιαίου Συστήματος Λογαριασμών για Ξενοδοχεία (USALI). Σύμφωνα με αυτό το σύστημα, τα ξενοδοχεία αναπτύσσουν λογιστικά συστήματα που βασίζονται σε τμηματικές λογιστικές αρχές, αντισταθμίζοντας το γεγονός ότι τα προϊόντα και οι υπηρεσίες παράγονται στα τμήματα και όχι στις γραμμές παραγωγής. Το USALI αντικατοπτρίζει μια οριακή προσέγγιση κοστολόγησης, σύμφωνα με την οποία τα έσοδα και τα έξοδα αντιστοιχίζονται άμεσα με τα αντίστοιχα τμήματα, ενώ μη συναφή στοιχεία κόστους, όπως το μάρκετινγκ, η διοίκηση, τα πάγια τέλη, κλπ, δεν κατανέμονται σε αυτές.

Το σύστημα σχεδιάστηκε για την ταξινόμηση, την οργάνωση και παρουσίαση των οικονομικών πληροφοριών έτσι ώστε να υπάρχει ομοιομορφία και να είναι δυνατή η σύγκριση των οικονομικών στοιχείων ανάμεσα στα ξενοδοχεία. Ένα από τα πλεονεκτήματα της λογιστικής ομοιομορφίας είναι ότι οι πληροφορίες μπορούν να συλλέγονται σε περιφερειακό ή εθνικό επίπεδο από παρόμοιες επιχειρήσεις εντός του ξενοδοχειακού κλάδου. Αυτή η πληροφόρηση μπορεί στη συνέχεια να αναπαραχθεί με τη μορφή μέσου όρου και στατιστικών.

Με βάση το σύστημα αυτό, τα ξενοδοχεία θα πρέπει να καταρτίζουν λεπτομερείς οικονομικές καταστάσεις με βάση τα τμήματα τους. Η διοίκηση κάθε τμήματος είναι υπεύθυνη για τα έσοδα και τα κόστη που ελέγχει (Pajrok, 2014).

Μόνο όμως ένα μικρό ποσοστό των ξενοδοχείων στην Ελλάδα χρησιμοποιούν το Ενιαίο Σύστημα Λογαριασμών, η πλειοψηφία των οποίων αποτελούν μέρος πολυεθνικών αλυσίδων και ομίλων. Λίγες είναι οι ιδιωτικές εταιρείες ή τα μέλη εθνικών αλυσίδων που χρησιμοποιούν αυτό το σύστημα (Pavlatos and Paggios, 2007).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5:**

## ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

### 5.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα λογιστικά πρότυπα αποτελούν μια κωδικοποίηση των εφαρμοζόμενων λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών έχοντας σημαντική επίδραση στην λειτουργία κάθε οικονομικής οντότητας και την σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων και επιτυγχάνοντας ομοιομορφία και συγκρισιμότητα μεταξύ των επιχειρήσεων.

Η παγκοσμιοποίηση στις διεθνείς κεφαλαιαγορές τις τελευταίες δεκαετίες έχει επηρεάσει σε μεγάλο βαθμό τους λογιστικούς κανόνες και πρακτικές. Καθώς οι δυνάμεις της παγκοσμιοποίησης οδηγούν περισσότερες χώρες να ανοίγουν τις πόρτες τους στις ξένες επενδύσεις και καθώς οι επιχειρήσεις επεκτείνονται πέρα από τα σύνορα, ο κόσμος των επιχειρήσεων αναγνωρίζει όλο και περισσότερο τα οφέλη της ύπαρξης ενός κατανοητού πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης υποστηριζόμενο από υψηλού επιπέδου παγκόσμια αποδεκτά λογιστικά πρότυπα. Ελλείπει συγκρίσιμων λογιστικών αρχών και πρακτικών γνωστοποίησης, η ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων και η λήψη επενδυτικών αποφάσεων καθίστανται δύσκολες για τους επενδυτές.

Όταν μια επιχείρηση δραστηριοποιείται παγκοσμίως, η χρηματοοικονομική πληροφόρηση θα πρέπει να αντικατοπτρίζει αυτή την πραγματικότητα της λειτουργίας, ενώ παράλληλα μειώνεται το κόστος υποβολής εκθέσεων και αναφορών σε πολλές χώρες βρίσκεται κάτω από πολλαπλά πρότυπα.

Η αλλαγή των λογιστικών αρχών σημαίνει αλλαγή της γλώσσας μιας επιχείρησης. Ένα νέο παγκόσμιο μοντέλο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, που εναρμονίζει και τυποποιεί την γλώσσα αναφοράς των επιχειρήσεων είναι το αποτέλεσμα αυτής της διαδικασίας (KosarkoskaandMircheska, 2012).

Πλέον, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα / Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΛΠ / ΔΠΧΠ) που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) αποτέλεσαν το κλειδί για μια κοινή χρηματοοικονομική γλώσσα και επιδιώκουν να αντιμετωπίσουν τα προβλήματα που σχετίζονται με την λογιστική, όπως αυτή χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο και φιλοδοξούν να καλύπτουν το σύνολο των παγκόσμιων συναλλαγών των επιχειρήσεων (Ντζανάτος, 2008).

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης έχουν σημαντική επίδραση στις λογιστικές διαδικασίες μιας εταιρίας, αλλά παράλληλα μπορούν επίσης να προσφέρουν μια στρατηγική ευκαιρία για θετική οργανωσιακή αλλαγή. Τα ΔΠΧΠ προσφέρουν ευκαιρίες μεγαλύτερης διαφάνειας στις εταιρείες και συνοχής των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, απλοποιημένα και βελτιωμένα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, μεγαλύτερη πρόσβαση σε κεφάλαια, απλοποίηση των διασυνοριακών συναλλαγών, των συγχωνεύσεων και των εξαγορών και ευκαιρίες για καλύτερη διαχείριση των ταμειακών διαθεσίμων (Deloitte, 2008).

Με ελάχιστες εξαιρέσεις, όλες οι εταιρείες που διαπραγματεύονται στο χρηματιστήριο και διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους της ΕΕ, υποχρεούνται να καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΠ καθώς και τις σχετικές Διερμηνείες για όλες τις λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005. Αν και ο κανονισμός απαιτεί μόνο οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις να συμμορφώνονται με τα διεθνή πρότυπα, παρέχεται επίσης στα κράτη μέλη η δυνατότητα να επιτρέπουν ή να απαιτούν τη χρήση διεθνών προτύπων στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας που διαπραγματεύεται δημόσια (Arsoy, 2009).

Η συμμόρφωση με τα ΔΠΧΠ είναι υποχρεωτική για εισηγμένες εταιρείες στην Ελλάδα. Οι εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών χρησιμοποιούν τα ΔΠΧΑ από τον Ιανουάριο του 2005. Οι επιχειρήσεις που δεν είναι εισηγμένες χρησιμοποιούν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Κάθε επιχείρηση μπορεί, με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα ΔΠΧΠ., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (προαιρετική εφαρμογή ΔΠΧΠ.). Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των ΔΠΧΠ. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ.

Η απόκλιση από τις απαιτήσεις ενός ΔΠΧΠ επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις κατά τις οποίες η εφαρμογή του σχετικού προτύπου θα ήταν τόσο παραπλανητική και θα ερχόταν σε σύγκρουση με τους στόχους των οικονομικών καταστάσεων. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιήσει τους λόγους και τα οικονομικά αποτελέσματα της απόκλισης από τα λογιστικά πρότυπα.

Η μετάβαση από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ενδέχεται να επηρεάσει τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων. Η μετάβαση στα ΔΠΧΠ παρουσιάζει δυσκολίες στις επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων των τεχνικών διαφορών, του κόστους αλλαγής και προσαρμογής, του παράγοντα χρόνου και της ανεπαρκούς εμπειρίας και γνώσης. Επιπλέον, ο προσανατολισμός των ΔΠΧΠ σε εύλογες



αξίες είναι πιθανό να εισάγει μεταβλητότητα στις λογιστικές αξίες και τα αναφερόμενα κέρδη και, κατά συνέπεια, στρέβλωση του οικονομικού προφίλ της επιχείρησης. Αυτές οι παράγοντες μπορούν να επηρεάσουν τις οικονομικές συμπεριφορές των επιχειρήσεων και μπορεί να τους παρακινήσουν να επαναπροσδιορίσουν τις στρατηγικές τους και τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων προκειμένου να μετριαστούν οι αρνητικές επιπτώσεις της υιοθέτησης στην λογιστική τους αξία.

Μέχρι και την καθιέρωση των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Νόμος 4308/2014), υπάρχουν μεγάλες διαφορές μεταξύ Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Οι κύριες διαφορές μεταξύ ελληνικών και διεθνών προτύπων αφορούσαν την παρουσίαση των οικονομικών αποτελεσμάτων, την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, τη λογιστική αντιμετώπιση και την απόσβεση πάγιων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης και τα κριτήρια κεφαλαιοποίησης, την αναβαλλόμενη φορολογία, την διάκριση μεταξύ λειτουργικής και χρηματοδοτικής μίσθωσης, τις παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, τις προβλέψεις, τα κριτήρια και τις μεθόδους ενοποίησης, την λογιστική της υπεραξίας και της απόσβεσης αυτής (Iatridis and Rounolis, 2010), (Dritsas and Petrakos, 2014).

Ουσιαστικά υπήρχε διαφορετική φιλοσοφία και προσανατολισμός των ΔΠΧΠ σε σύγκριση με τις ελληνικές λογιστικές αρχές, αφού τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα στην Ελλάδα ήταν προσανατολισμένα προς τα ενδιαφερόμενα μέρη, ενώ τα ΔΠΧΠ είναι προσανατολισμένα στους μετόχους. Συγκεκριμένα, τα ελληνικά πρότυπα βασίζονταν στο γαλλο-γερμανικό μοντέλο δίνοντας έμφαση στην προστασία των πιστωτών και την φορολογική διαφάνεια, με βάση την μέθοδο του ιστορικού κόστους. Από την άλλη πλευρά, τα ΔΠΧΠ βασίζονται στο αγγλοσαξονικό σύστημα, εστιάζοντας στην προστασία των επενδυτών και εισάγοντας τη μέθοδο της εύλογης αξίας (Papadatos and Bellas, 2011).

## 5.2 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Τον Νοέμβριο του 2014 ψηφίστηκε νόμος (Νόμος 4308/2014) στην χώρα για την εισαγωγή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, που ξεκίνησε να εφαρμόζεται για τις χρήσεις που ξεκινούσαν την 1.1.2015. Ο νέος νόμος επέφερε σημαντικές αλλαγές όσον αφορά τη τήρηση βιβλίων και στοιχείων, την πλήρη αντικατάσταση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγής και την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα,

ορισμένες διατάξεις των Ν.2190 / 1920 και Ν.3190 / 1955 αναφερόμενες κυρίως στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων καταργήθηκαν, όπως και οι διατάξεις του ΠΔ 113/1980.

Η λογιστική ρύθμιση στην Ελλάδα χαρακτηρίζεται από εκτεταμένους, πολύπλοκους και αλληλοεπικαλυπτόμενους σε πολλές περιπτώσεις κανόνες, ιδίως όσον αφορά την περίοδο πριν από το 2005. Λαμβάνοντας υπόψη τους παλαιότερους και πιο σύνθετους λογιστικούς κανονισμούς στην Ελλάδα, ο νόμος αυτός αποτέλεσε μια σημαντική αναθεώρηση, βελτίωση και απλούστευση των λογιστικών προτύπων για τις μη εισηγμένες εταιρείες στην χώρα (Tsalavoutas, 2017).

Σήμερα ουσιαστικά στην χώρα οι λογιστικές αρχές και οι κανόνες που εφαρμόζονται από τις επιχειρήσεις διέπονται ουσιαστικά από τον Ν. 4308/2014, ενώ εξακολουθούν να ισχύουν ορισμένες διατάξεις του Ν. 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιριών και του Ν. 3190/1955 περί Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης. Ωστόσο, οι εταιρίες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ έχουν δικαίωμα να αποκλίνουν από τις διατάξεις των ΕΛΠ, εφόσον η απόκλιση αυτή είναι αναγκαία για την εύρυθμη εφαρμογή των ΔΛΠ. Ουσιαστικά, οι νομικές οντότητες που καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ υποχρεωτικά ή προαιρετικά δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν τις νέες αυτές ελληνικές λογιστικές αρχές, γεγονός που σημαίνει ότι οι οικονομικές τους καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

Θα πρέπει να σημειωθεί πως η νέα ελληνική λογιστική πρακτική που έχει διαμορφωθεί μετά την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων συγκλίνει σε μεγάλο βαθμό και συμβαδίζει με τη διεθνή πρακτική, όπως αυτή διαμορφώνεται από τα ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με στόχο τη βελτίωση της λογιστικής ποιότητας και την ενίσχυση της συγκρισιμότητας των λογιστικών στοιχείων μεταξύ εισηγμένων και μη εισηγμένων εταιριών (Tsalavoutas, 2017).

Με βάση τον Ν. 4308/2014, οι επιχειρήσεις κατατάσσονται σε κατηγορίες. Σκοπός των κριτηρίων είναι η κατάταξη των οντοτήτων σε κατηγορίες μεγέθους, ανάλογα με την οικονομική τους σημασία. Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις κυρίως ως προς:

- τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει
- απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος,
- την απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης

Η ένταξη ή αλλαγή κατηγορίας μεγέθους γίνεται όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα όρια μεγέθους που παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 5.5: Κριτήρια κατάταξης επιχειρήσεων σε κατηγορίες

Κατηγορίες οντοτήτων	Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)			
	Μέσος προσωπικού	όρος	Σύνολο ενεργητικού (ευρώ)	Καθαρός κύκλος εργασιών (ευρώ)
Πολύ μικρές άρθρου 1,παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ,ατομική, κλπ)	–		–	≤ 1500000
Μικρές άρθρου 1, παρ.2γ,(δηλαδή ΟΕ, ΕΕ,ατομική, κλπ)	–		–	> 1500000
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 10		≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 50		≤ 4.000.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες (όλες)	≤ 250		≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	> 250		> 20.000.000	> 40.000.000

Στα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, κυρίαρχες αρχές είναι αυτές της σαφήνειας, του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, οι οποίες έρχονται να αντικαταστήσουν τις αρχές του ιστορικού κόστους και της συντηρητικότητας που ίσχυαν προγενέστερα. Επιπλέον, οι εφαρμοζόμενες λογιστικές πολιτικές θα πρέπει να χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών<sup>28</sup>.

### 5.3 Λογιστικά Πρότυπα και Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Τα παραπάνω ισχύουν και στην περίπτωση των ξενοδοχειακών μονάδων της χώρας, τα οποία υποχρεούνται να τηρούν τις απαιτήσεις των ισχυόντων και εφαρμοζόμενων λογιστικών προτύπων. Συνεπώς, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εφαρμόζουν κατά την λειτουργία τους και συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όπως

<sup>28</sup> Νόμος 4308/2014, “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α 251/24.11.2014

αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση και έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), καθώς και των ερμηνειών τους, όπως αυτές έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Ερμηνείας Προτύπων (I.F.R.I.C.) της IASB.

Με την άνοδο των διεθνών χρηματιστηριακών αγορών, οι τουριστικές επιχειρήσεις έχουν αρχίσει να εξετάζουν την εισαγωγή τους στα χρηματιστήρια ως μέσο εξασφάλισης χρηματοδότησης. Η παγκοσμιοποίηση της τουριστικής βιομηχανίας άνοιξε το δρόμο για τις εξειδικευμένες λογιστικές υπηρεσίες. Επιπλέον, το πλήθος των δραστηριοτήτων και υπηρεσιών που προσφέρονται στους τουρίστες μπορεί να προσφέρει μια ευκαιρία για μη αποδεκτές επιχειρηματικές πρακτικές και κινδύνους. Έτσι δημιουργείται η ανάγκη προστασίας και ενημέρωσης των επενδυτών. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα κινούνται προς την κατεύθυνση αυτή (Loghin, 2016).

Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με βάση την αρχή του ιστορικού κόστους, όπως αυτή τροποποιείται με την αναπροσαρμογή συγκεκριμένων στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων σε εύλογες αξίας. Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, προϋποθέτει τη διενέργεια εκτιμήσεων και παραδοχών, οι οποίες ενδέχεται να επηρεάσουν τόσο τα λογιστικά υπόλοιπα των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Η χρήση των διαθέσιμων πληροφοριών και η άσκηση εκτιμήσεων και παραδοχών στην εφαρμογή των λογιστικών αρχών, αποτελούν αναπόσπαστα στοιχεία για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Επιπλέον, οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να συντάσσονται με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και η διοίκηση θα πρέπει να εκφράζει τυχόν αμφιβολίες για τη δυνατότητα της εταιρείας να συνεχίσει στο προβλεπτό μέλλον την επιχειρηματική της δραστηριότητα λαμβάνοντας υπόψη τις τρέχουσες συνθήκες και γεγονότα.

Η απόκλιση από τις απαιτήσεις ενός ΔΠΧΠ επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις όπου η εφαρμογή του σχετικού προτύπου θα ήταν τόσο παραπλανητική και θα ερχόταν σε σύγκρουση με τους στόχους των οικονομικών καταστάσεων. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η τουριστική μονάδα θα πρέπει να γνωστοποιήσει τους λόγους και τα οικονομικά αποτελέσματα της απόκλισης από τα λογιστικά πρότυπα.

Αντίθετα, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που δεν είναι εισηγμένες, χρησιμοποιούν είτε τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είτε μπορούν με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζουν προαιρετικά τα ΔΠΧΠ., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των ΔΠΧΠ είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ.

Στην περίπτωση εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων κάθε ξενοδοχειακή μονάδα εφαρμόζει τις υποχρεώσεις που πηγάζουν από τον Ν. 4308/2014 ως προς τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει, τους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και την παροχή πληροφοριών του προσαρτήματος ανάλογα με την κατηγορία στην οποία ανήκει βάσει των κριτηρίων που προβλέπονται από τον νόμο.

#### 5.4 Εφαρμογή Σημαντικότερων Λογιστικών Προτύπων στις Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

Σε αυτό το μέρος παρουσιάζεται το λογιστικό πλαίσιο και οι λογιστικές πρακτικές που ακολουθούνται σε βασικούς τομείς της λειτουργίας κάθε ξενοδοχειακής μονάδας, όπως είναι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα αποθέματα, τα έσοδα κα. Διαπιστώνεται πως σε μεγάλο βαθμό υπάρχει σύγκλιση της διεθνούς πρακτικής, όπως διαμορφώνεται με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και της ελληνικής πρακτικής όπως έχει διαμορφωθεί μετά την εφαρμογή του Ν. 4308/2014.

Αναλυτικά:

##### **1. Αποθέματα**

Τα αποθέματα αποτελούν έναν σημαντικό περιουσιακό στοιχείο για τις περισσότερες επιχειρήσεις με αποτέλεσμα να καθίσταται σημαντικός κι ο λογιστικός χειρισμός τους. Τα αποθέματα αποτελούν σημαντικό στοιχείο του ισολογισμού, αλλά και ένα σημαντικό στοιχείο που επηρεάζει την διαμόρφωση των αποτελεσμάτων μέσω των αγορών και των πωλήσεων.

Σκοπός του ΔΛΠ 2 που ασχολείται με τα αποθέματα αλλά και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό αυτών. Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα.

Κάθε ξενοδοχειακή μονάδα κατέχει μεγάλης αξίας αποθέματα που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, που βρίσκονται στη

διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση ή έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

Σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα των προτύπων που εφαρμόζει μια ξενοδοχειακή επιχείρηση, τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσηςόπου περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους, ενώ στην συνέχεια μετά την αρχική αναγνώριση, αυτά επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας<sup>29</sup>. Σε κάθε περίπτωση, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να ακολουθούν μια συντηρητική αρχή αποτίμησης των αποθεμάτων στις μικρότερες αξίες τους (Μπατσινίλας και Πατατούκας, 2015).

## 2. Πάγια περιουσιακά στοιχεία

Κάθε ξενοδοχειακή μονάδα διαθέτει σημαντικής αξίας πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματες ακινητοποιήσεις) , τα οποία κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς, όπως είναι ακίνητα, τα μηχανήματα, τα μεταφορικά μέσα και ο εξοπλισμός.

Τα λογιστικά πρότυπα προσδιορίζουν το λογιστικό χειρισμό για αυτά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινητοποιήσεις πληροφορίες της επιχείρησης και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Επίσης αναλύουν θέματα όπως η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι δαπάνες αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Σύμφωνα με τον Ν. 4308/2014, τα πάγια στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης ( το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση) και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Δίνεται, ωστόσο,

---

<sup>29</sup> Νόμος 4308/2014, “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α 251/24.11.2014

η δυνατότητα στις επιχειρήσεις τα περιουσιακά στοιχεία να επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία τους, εφόσον η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα (Deloitte, 2008).

Στο σημείο αυτό τα νέα ΕΛΠ έρχονται σε συμφωνία με τα όσα προβλέπονται για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία στο ΔΛΠ 16, σύμφωνα με το οποίο μετά από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να εμφανίζεται είτε στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης ,είτε στην αναπροσαρμοζόμενη αξία του που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης (Ντζανάτος, 2008).

Τέλος, βάσει όσων προβλέπονται, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία. Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα<sup>30</sup>.

### 3. Μισθώσεις

Σύμφωνα με τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση προβλέπεται για τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις. Αντίστοιχη διαφορετική αντιμετώπιση προβλέπεται και από το ΔΛΠ 17 για τις μισθώσεις. Μέχρι την εφαρμογή του Ν. 4308/2014, στην ελληνική πρακτική δεν υπήρχε διάκριση των μισθώσεων και δυνατότητα εμφάνισης των μισθωμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων στα βιβλία και στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή.

Κριτήριο διάκρισης μιας μίσθωσης σε χρηματοδοτική ή λειτουργική είναι η μεταφορά ή όχι των κινδύνων και των ωφελειών που σχετίζονται με την κυριότητα ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή. Η μίσθωση που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή χαρακτηρίζεται ως χρηματοδοτική. Σε διαφορετική περίπτωση, η μίσθωση χαρακτηρίζεται και αντιμετωπίζεται ως λειτουργική(Ντζανάτος, 2008).

---

<sup>30</sup> Νόμος 4308/2014, “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α 251/24.11.2014

Τα λογιστικά πρότυπα έρχονται να προσδιορίσουν για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις μισθώσεις. Πλέον, και στην ελληνική πρακτική, παρέχεται η δυνατότητα αναγνώρισης του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή, με αντίστοιχη αναγνώριση υποχρέωσης χρηματοδοτικής μίσθωσης που λειτουργεί ως δάνειο<sup>31</sup>.

#### 4. Έσοδα

Κάθε ξενοδοχειακή μονάδα μπορεί να αντλήσει έσοδα από διάφορες λειτουργίες της, όπως την παροχή υπηρεσιών όπως οι υπηρεσίες δωματίων αλλά και η πώληση αγαθών και εμπορευμάτων στους πελάτες της. Στο πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, άλλη από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.

Σκοπός των λογιστικών προτύπων είναι να προδιαγράψουν το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων. Το βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησης του εσόδου.

Με την εφαρμογή του Ν. 4308/2014, υπάρχει και στην κατηγορία των εσόδων μια προσπάθεια σύγκλισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με την ελληνική πρακτική, καθώς μέχρι τότε τα έσοδα αναγνωρίζονταν με την πραγματοποίηση, ανεξάρτητα από τον χρόνο εξόφλησης τους.

Τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα (διεθνή και ελληνικά) προβλέπουν ότι τα έσοδα λογίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα (Ντζανάτος, 2008). Στην περίπτωση της πώλησης αγαθών, θα πρέπει να μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους και τα αγαθά να γίνονται αποδεκτά από αυτόν<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup>Νόμος 4308/2014, “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α 251/24.11.2014

<sup>32</sup>Νόμος 4308/2014, “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α 251/24.11.2014



Θα πρέπει να σημειωθεί πως το ισχύον πλαίσιο αναγνώρισης των εσόδων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έρχεται να αλλάξει από 1/1/2018 στην περίπτωση όλων των ειδών τις οικονομικές οντότητες είτε το έσοδο προκύπτει από την παροχή υπηρεσίας, είτε από την πώληση αγαθών είτε από κατασκευαστικό έργο. Προβλέπονται 5 στάδια βάσει των οποίων θα γίνεται η αναγνώριση του εσόδου, όπως είναι ο προσδιορισμός της σύμβασης με τον πελάτη, ο εντοπισμός των αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων, από μεριάς του πωλητή, ο προσδιορισμός του αντίτιμου της πώλησης, ο επιμερισμός του αντίτιμου της πώλησης στις αναληφθείσες υποχρεώσεις από τον πωλητή, και ο προσδιορισμός του χρονικού σημείου εκπλήρωσης των συμβατικών υποχρεώσεων και αναγνώριση του εσόδου.

## **5. Παροχές σε εργαζομένους**

Οι εργαζόμενοι αποτελούν ένα σημαντικό περιουσιακό στοιχείο για όλες τις επιχειρήσεις και επομένως και οι παροχές σε αυτούς αποτελούν σημαντικό μέρος που χρίζει ειδικής λογιστικής αντιμετώπισης.

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, που προκύπτουν από προγράμματα καθορισμένων παροχών, αναγνωρίζονται και επιμετρούνται στα προκύπτοντα ονομαστικά ποσά. Για παράδειγμα οι προβλέψεις για αποζημιώσεις μετά την έξοδο από την υπηρεσία, βάσει του Ν. 2112/1920, σχηματίζονται σε ποσοστό 40% της δικαιούμενης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού αποζημίωσης. Ωστόσο, οι προβλέψεις αυτές επιμετρούνται με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, όταν η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως για παράδειγμα σε περιπτώσεις μεγάλων οντοτήτων με σημαντικό αριθμό υπαλληλικού προσωπικού, με μικρή κινητικότητα και υψηλές αποδοχές για τα εκάστοτε οικονομικά δεδομένα. Ως κοινώς αποδεκτή αναλογιστική μέθοδος προσδιορισμού της παρούσας αξίας των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών προτείνεται η μέθοδος της προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας.

Κατά τον υπολογισμό των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία λαμβάνεται υπόψη η κινητικότητα του προσωπικού, στην περίπτωση που αυτή είναι ουσιώδης και επιδρά σημαντικά στον προσδιορισμό του ύψους αυτών των προβλέψεων. Για παράδειγμα, μια οντότητα που δεν κάνει χρήση αναλογιστικής μεθόδου και

της οποίας σημαντικό μέρος του προσωπικού της ανακυκλώνεται τεκμηριωμένα σε σύντομο σχετικά χρονικό διάστημα, χωρίς οι αποχωρούντες να δικαιούνται αποζημίωση, όπως συμβαίνει με το προσωπικό σε αρκετές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, για το εν λόγω προσωπικό δεν σχηματίζει πρόβλεψη. Αν η επιχείρηση κάνει χρήση αναλογιστικής μεθόδου, προφανώς η μέθοδος αυτή λαμβάνει υπόψη την παράμετρο της κινητικότητας<sup>33</sup>.

Πρέπει να τονισθεί πως η διεθνής πρακτική, όπως διαμορφώνεται από το ΔΛΠ 19, προβλέπει και την παρουσία προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών, που αφορούν εισφορές που πληρώνονται σε τακτά διαστήματα μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

## **6. Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα**

Λόγω της φύσης τους, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις είναι πιθανό να πραγματοποιούν συναλλαγές και δραστηριότητες σε ξένο νόμισμα. Στόχος των προτύπων είναι να προσδιοριστεί ο τρόπος με τον οποίο πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας.

Ο βασικός κανόνας που θα πρέπει να ακολουθείται ότι είναι μία συναλλαγή σε ξένο νόμισμα μετατρέπεται κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή, ενώ στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς: τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού, τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στο ιστορικό κόστος, μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής, ενώ τα μη χρηματικά στοιχεία, που επιμετρώνται σε εύλογη αξία σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που υπήρχαν, όταν προσδιορίστηκε η εύλογη αξία (Ντζανάτος, 2008) .

---

<sup>33</sup>ΠΟΛ 1003/2014, “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, 31.12.2014

## **7. Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών**

Τα λογιστικά πρότυπα περιλαμβάνουν συγκεκριμένα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών, έτσι ώστε να ενισχυθεί η σχετικότητα και η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης καθώς και η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων<sup>34</sup>.

## **8. Κρατικές επιχορηγήσεις**

Συχνά οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις λαμβάνουν κρατικές επιχορηγήσεις για την απόκτηση ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, όπως κτίρια, μηχανήματα και εξοπλισμό, με αποτέλεσμα οι κρατικές αυτές επιχορηγήσεις να αποτελούν παράγοντα ο οποίος επιδρά σημαντικά στην οικονομική θέση τους. Τα λογιστικά πρότυπα προσδιορίζουν τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία τους όταν αναμένεται με βεβαιότητα ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί και αντιμετωπίζονται σαν αναβαλλόμενο έσοδο το οποίο μεταφέρεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των επιχορηγούμενων ακινητοποιήσεων στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε (Μπατσινίλας και Πατατούκας, 2015).<sup>35</sup>

## **9. Αναβαλλόμενη φορολογία**

Προς την ίδια κατεύθυνση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ο Ν. 4308/2014 εισάγει την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας. Οι οικονομικές οντότητες μπορούν να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή / και αναβαλλόμενη φορολογική

---

<sup>34</sup> Νόμος 4308/2014, “ΕΕλληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α 251/24.11.2014

<sup>35</sup> Νόμος 4308/2014, «ΕΕλληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ Α 251/24.11.2014

απαίτηση, υπό ορισμένες προϋποθέσεις στις οικονομικές τους καταστάσεις. Οι οντότητες που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Αντίθετα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν(Μπατσινίλας και Πατατούκας, 2015).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6:

### ΤΕΛΟΣ ΧΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

#### 6.1 Εργασίες Τέλους Χρήσης

Προκειμένου μια οικονομική οντότητα να καταρτίσει στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς τις προβλεπόμενες βάσει νομοθεσίας και λογιστικών προτύπων οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να προβεί στις αναγκαίες εργασίες τέλους χρήσης. Οι αναγκαίες λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως πραγματοποιούνται σε τρία διαδοχικά στάδια: 1) καταγραφή της εταιρικής περιουσίας, β) αποτίμηση αυτής και γ) σύνταξη των προβλεπόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Βασικό σημείο των εργασιών τέλους χρήσης αποτελεί η διενέργεια της προβλεπόμενης από τον εμπορικό νόμο απογραφής. Στόχος της απογραφής αποτελεί ο προσδιορισμός κατά είδος, ποσότητα και αξία της πραγματικής περιουσίας μιας επιχείρησης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή καθώς και η αποτίμηση και επιμέτρηση της σύμφωνα με τους κανόνες των ισχυόντων λογιστικών προτύπων. Η απογραφή περιλαμβάνει την λεπτομερή και αναλυτική καταγραφή, ποσοτική και ποιοτική καταμέτρηση και αποτίμηση όλων των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού μιας επιχείρησης (Μπατσινίλας και Πατατούκας, 2015).

Κατά την διάρκεια των εργασιών τέλους χρήσης πριν από την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, το σημαντικότερο μέρος είναι ο προσδιορισμός όλων εκείνων των εγγραφών τακτοποίησης και αναμορφώσεως που απαιτούνται. Οι σημαντικότερες εργασίες τέλους χρήσης περιλαμβάνουν τις εξής:

- διενέργεια της απογραφής των αποθεμάτων
- αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και υπολογισμός τυχόν απομείωσης της αξίας τους πχ απομείωση απαιτήσεων λόγω επισφάλειας ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων, απομείωση ενσώματων ή άυλων περιουσιακών στοιχείων κ.λπ., καθώς, επίσης, και ο λογισμός των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων,
- καταμέτρηση των μετρητών και λοιπών αξιών και ο λογισμός των ελλειμμάτων ή των πλεονασμάτων τα οποία προέκυψαν από τις καταμετρήσεις αυτές,

- αποτίμηση των συμμετοχών, μετοχών, τίτλων με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων και χρεογράφων
- συμφωνία και η τακτοποίηση των διαφορών των λογαριασμών σε ευρώ ή και σε ξένο νόμισμα των εμπορικών απαιτήσεων όπως πελάτες, επιταγές και συναλλαγματικές εισπρακτέες, καθώς και των εμπορικών υποχρεώσεων όπως προμηθευτές, επιταγές και συναλλαγματικές πληρωτέες,
- συμφωνία και τακτοποίηση των διαφορών των τραπεζικών λογαριασμών καταθέσεων και δανείων,
- καθορισμός των χρονικών ορίων εσόδων και εξόδων, εντοπισμός εκείνων που πρέπει να βαρύνουν ή να ωφελήσουν την κλειόμενη χρήση καθώς καταχώρηση στην κλειόμενη χρήση των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων της χρήσεως αυτής, καθώς και
- σχηματισμός προβλέψεων για διάφορες εκκρεμείς δίκες, για αποκατάσταση περιβάλλοντος, για την επιβολή προστίμων κλπ(Μπατσινίλας και Πατατούκας, 2015)

Ολόκληρη η διαδικασία αποτίμησης όλων των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού μιας επιχείρησης βασίζεται στην αρχή της συντηρητικότητας που αποσκοπεί στην εξασφάλιση της βιωσιμότητας της επιχείρησης και την αποτροπή εμφάνισης ανύπαρκτων ή αβέβαιων κερδών και την διανομή τους στους μετόχους και το Δημόσιο με την μορφή μερισμάτων και φόρων (Αληφαντής, 2016)

Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από την εφαρμοζόμενα λογιστικά πρότυπα.

Σύμφωνα με τον Ν. 4308/2014, κάθε επιχείρηση τηρεί κατά περίπτωση, τα εξής αρχεία (βιβλία), με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού):

- αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όπου παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς, αλλά και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου

- αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους με περιγραφή και αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής αξίας τους
- αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων, όπου καταχωρούνται τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής, η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους, αλλά και αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται
- αρχείο αποθεμάτων τρίτων στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά τα σχετικά αποθέματα, κατά είδος και ποσότητα κυριότητας άλλης οντότητας
- αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων, όπου απεικονίζονται αναλυτικά κατά είδος τα υπάρχοντα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας, όπου συντρέχει περίπτωση, και της λογιστικής τους αξίας
- αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης, όπου καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι λογαριασμοί καθαρής θέσης
- αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων, όπου καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι υποχρεώσεις, με αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής τους αξίας
- αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, όπου παρακολουθείται η ποσότητα των μονάδων του ξένου νομίσματος για τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που εκφράζονται στο νόμισμα αυτό.

Από λογιστικής άποψης, το λογιστικό έργο τέλους χρήσεως στοχεύει στην προετοιμασία της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων που θα εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρίας(Μπατσινίλας και Πατατούκας, 2015) .

## 6.2 Οικονομικές Καταστάσεις βάσει Λογιστικών Προτύπων

Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία μιας οικονομικής μονάδας, πρέπει να ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα, τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της κάθε περιόδου.

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας επιχείρησης. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας, που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ευρέος κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης από τη διοίκηση των πόρων που της εμπιστεύθηκαν.

Όπως παρουσιάζεται και αναλυτικά παρακάτω, μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

1. κατάσταση οικονομικής θέσης στο τέλος της περιόδου,
2. κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων για την περίοδο,
3. κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων για την περίοδο,
4. κατάσταση των ταμιακών ροών για την περίοδο και
5. σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Τέλος, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να συντάσσουν και μια κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου στην περίπτωση που εφαρμόζουν αναδρομικά μια λογιστική πολιτική ή που επαναδιατυπώνουν αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων ή που ανακατατάσσουν στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση απαιτεί την πιστή απεικόνιση των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα που προβλέπονται από τα εφαρμοζόμενα λογιστικά πρότυπα (Ντζανάτος, 2008).

Εκτός των παραπάνω, οι καταστάσεις αυτές αποσκοπούν σε περαιτέρω μελέτη και ανάλυση των στοιχείων που περιλαμβάνονται σε αυτά, προκειμένου να προσδιοριστούν τα πλεονεκτήματα και οι αδυναμίες μιας οικονομικής μονάδας, καθώς και να προσδιοριστεί το επίπεδο χρηματοοικονομικής ισχύος και κερδοφορίας αυτής της μονάδας σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις του ίδιου κλάδο, ενώ χρησιμοποιείται ως μέσο εκτίμησης της βελτίωσης ή όχι της χρηματοοικονομικής της θέσης καθ' όλη τη διάρκεια του έτους.

Ο ξενοδοχειακός κλάδος είναι ένας ιδιαίτερος τομέας της οικονομίας με πολυμορφία. Μια ξενοδοχειακή επιχείρηση προκειμένου να προγραμματίσει τις δραστηριότητές της για την επίτευξη των στόχων της πρέπει να γνωρίζει τα πλεονεκτήματα και τις αδυναμίες της. Η χρήση χρηματοοικονομικών εργαλείων είναι ένα από τα θεμελιώδη μέσα που συμβάλλουν



στην κατεύθυνση αυτή. Μέσω της μελέτης των λογιστικών καταστάσεων, επιτυγχάνεται η ανάλυση της οικονομικής θέσης, η διερεύνηση των σχέσεων μεταξύ των στοιχείων που συνθέτουν τις καταστάσεις αυτές και η αποτελεσματικότητα (Dionyssopoulou and Asvesta, 2012).

Λόγω της φύσης τους, ιδιαίτερη σημασία στην περίπτωση των ξενοδοχείων έχει και η χρηματοοικονομική πληροφόρηση κατά λειτουργικούς τομείς (Pajrok, 2008). Ένας λειτουργικός τομέας είναι συστατικό μέρος μιας επιχείρησης: α) που αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες από τις οποίες δύναται να αποκτά έσοδα και να αναλαμβάνει έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των εσόδων και εξόδων που αφορούν συναλλαγές με άλλα συστατικά μέρη της ίδιας οντότητας), β) της οποίας τα αποτελέσματα χρήσης εξετάζονται τακτικά από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων της οντότητας για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του και γ) για την οποία διατίθενται χωριστές χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Μια επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της τη δυνατότητα να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνει και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργεί.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός εάν η διοίκηση σκοπεύει να ρευστοποιήσει την ξενοδοχειακή μονάδα ή να σταματήσει την λειτουργία της. Σε διαφορετική περίπτωση θα πρέπει να γνωστοποιούνται το γεγονός και το σκεπτικό της μη χρησιμοποίησής της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Αβεβαιότητες σχετικά με γεγονότα και συνθήκες που δημιουργούν σημαντικές αμφιβολίες σχετικά με την ικανότητα της επιχείρησης να συνεχίσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα πρέπει να γνωστοποιούνται (Ravas, 2011).

Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας της επιχείρησης. Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Πρέπει να σημειωθεί πως βάση τον Ν. 2190/1920, μαζί με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, συντάσσεται και υποβάλλεται στην Γενική Συνέλευση των μετόχων της ΑΕ και Έκθεση διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου. Η έκθεση διαχείρισης περιλαμβάνει πραγματική απεικόνιση της εξέλιξης και των επιδόσεων των δραστηριοτήτων της ανώνυμης εταιρείας και της θέσης της, καθώς και περιγραφή των κυριότερων κινδύνων και αβεβαιοτήτων που αντιμετωπίζει. Η απεικόνιση παρουσιάζει ισορροπημένη και

ολοκληρωμένη ανάλυση της εξέλιξης και των επιδόσεων των δραστηριοτήτων της ανώνυμης εταιρείας και της θέσης της, κατάλληλη για την κλίμακα και την πολυπλοκότητα της ανώνυμης εταιρείας.

Στο βαθμό που απαιτείται για την κατανόηση της εξέλιξης της ανώνυμης εταιρείας, των επιδόσεων ή της θέσης της, η ανάλυση αυτή περιλαμβάνει τόσο χρηματοοικονομικούς όσο και, όπου ενδείκνυται, μη χρηματοοικονομικούς βασικούς δείκτες επιδόσεων που έχουν σχέση με το συγκεκριμένο τομέα δραστηριοτήτων, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών σχετικά με περιβαλλοντικά και εργασιακά θέματα. Στο πλαίσιο της ανάλυσης αυτής, η έκθεση διαχείρισης περιλαμβάνει, όπου ενδείκνυται, αναφορές και πρόσθετες εξηγήσεις για τα ποσά που αναγράφονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις<sup>36</sup>.

Για τις επιχειρήσεις που έχουν την νομική μορφή της Ανώνυμης Εταιρείας ή της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης προβλέπεται και η τήρηση των διαδικασιών δημοσιότητας των οικονομικών καταστάσεων.

### 6.3 Χαρακτηριστικά Οικονομικών Καταστάσεων- Η Περίπτωση των Ξενοδοχείων

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αλλά και με τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, πέντε είναι οι προβλεπόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, που καταρτίζουν οι ελληνικές επιχειρήσεις, ανάλογα με το μέγεθος τους.

Οι εταιρίες που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οφείλουν να καταρτίζουν το σύνολο των προβλεπόμενων οικονομικών καταστάσεων στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς. Αντίθετα, οι προβλεπόμενες οικονομικές καταστάσεις που οφείλει να καταρτίσει μια εταιρία βάση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων διαφοροποιείται ανάλογα με το μέγεθος της, όπως φαίνεται και στον παρακάτω πίνακα<sup>37</sup>:

---

<sup>36</sup> Νόμος 2190/1920, “Περί Ανωνύμων Εταιρειών”, ΦΕΚ Α' 37/30.3.1963

<sup>37</sup> Νόμος 4308/2014, «ΕΕλληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ Α 251/24.11.2014

Πίνακας 6.6: Προβλεπόμενες οικονομικές καταστάσεις ανά κατηγορία επιχείρησης

Μεγάλες Οντότητες	Μεσαίες Οντότητες	Μικρές Οντότητες	Πολύ Μικρές Οντότητες
Ισολογισμό ή Κατάσταση	Ισολογισμό ή Κατάσταση	Ισολογισμό ή Κατάσταση	Ισολογισμό ή Κατάσταση
Χρηματοοικονομικής Θέσης	Χρηματοοικονομικής Θέσης	Χρηματοοικονομικής Θέσης	Χρηματοοικονομικής Θέσης
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Κατάσταση Αποτελεσμάτων
Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης	Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης	Προσάρτημα	Προσάρτημα
Κατάσταση Χρηματοροών	Προσάρτημα		
Προσάρτημα			

Ο σκοπός του ισολογισμού είναι να παρέχει σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή μια εικόνα της οικονομικής κατάστασης μιας επιχειρηματικής οντότητας σε σχέση με τα περιουσιακά της στοιχεία, το παθητικό και την καθαρή θέση της ιδιοκτησίας. Μετρά την αξία της επιχείρησης σε μια δεδομένη στιγμή.

Ο ισολογισμός μπορεί να παρουσιαστεί είτε σε οριζόντια είτε σε κάθετη μορφή. Ανεξάρτητα από τη μορφή όμως, το σύνολο του ενεργητικού πρέπει πάντα να ισούται με το σύνολο των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης. Η μια πλευρά του ισολογισμού αποτελείται από τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία πρέπει να ισούνται με την άλλη πλευρά του ισολογισμού, που περιλαμβάνει τις υποχρεώσεις (μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες) και τα ίδια κεφάλαια.

Είναι σημαντικό για την διοίκηση ενός ξενοδοχείου να κατανοεί την σημασία του ισολογισμού καθώς χρησιμοποιούν τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και τις τρέχουσες υποχρεώσεις (κεφάλαιο κίνησης) στις καθημερινές δραστηριότητες του. Αναμένεται να χρησιμοποιούν αποτελεσματικά τα περιουσιακά στοιχεία ενός ξενοδοχείου προκειμένου αυτό να είναι κερδοφόρο (Hales, 2005).

Η παρουσίαση του ισολογισμού διαφέρει ελάχιστα από το ένα ξενοδοχείο στο άλλο. Αντίστοιχα, η παρουσίαση των ισολογισμών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων είναι

παρόμοια με τους ισολογισμούς άλλων επιχειρήσεων άλλων κλάδων (JagelsandColtman, 2004) .

Ο σκοπός της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης μιας επιχείρησης είναι να δείξει τα οικονομικά αποτελέσματα των εργασιών της σε μια συγκεκριμένη περίοδο λειτουργίας της. Η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης παρουσιάζει τα αποτελέσματα της λειτουργίας μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης για μια περίοδο αναφοράς και μετράει την οικονομική επίδοση της.

Το ποσό της λεπτομέρειας σχετικά με τα έσοδα και τα έξοδα που πρέπει να εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων εξαρτάται από το είδος και το μέγεθος της ξενοδοχειακής επιχείρησης και τις ανάγκες της διοίκησης για περισσότερες ή λιγότερες πληροφορίες.

Οι περισσότερες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αποτελούνται από αρκετά διαφορετικά τμήματα, και οι καταστάσεις αποτελεσμάτων τους μπορεί να απεικονίζουν τα λειτουργικά αποτελέσματα κάθε τμήματος από την υπηρεσία, καθώς και για την λειτουργία συνολικά του ξενοδοχείου. Το πώς ακριβώς μια τέτοια κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων θα προετοιμαστεί και θα εμφανιστεί υπαγορεύεται από τις ανάγκες της διοίκησης κάθε ξενοδοχείου.

Η συνολική καταστάσεων αποτελεσμάτων χρήσης ενός ξενοδοχείου παρέχει συνοπτικές πληροφορίες σχετικά με τις οικονομικές πράξεις αυτού, συμπεριλαμβανομένων των συνολικών εσόδων, δαπανών και κερδών κάθε τμήματος που οργανώνεται από τα κέντρα εσόδων, κέντρα κέρδους, κέντρα εξόδων. Οι καταστάσεις αποτελεσμάτων των επιμέρους τμημάτων παρέχουν λεπτομερείς πληροφορίες για τη λειτουργία αυτών. Η διοίκηση του ξενοδοχείου χρησιμοποιεί τις πληροφορίες αυτές για να μετρήσει την οικονομική απόδοση των εσόδων, των κερδών και των εξόδων ως εργαλείο διαχείρισης προκειμένου τα τμήματα να λειτουργούν πιο αποτελεσματικά και παραγωγικά.

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αποτυπώνουν είτε στις σημειώσεις των οικονομικών τους καταστάσεων είτε στην Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ανάλυση του κύκλου εργασιών τους ανά τμήμα και λειτουργία, όπως είναι τα έσοδα από το τμήμα των δωματίων, το τμήμα των επισιτιστικών, και λοιπά τμήματα τα οποία για σκοπούς κατάρτισης διοικητικών αναφορών ανά τομέα ανακατανέμονται μεταξύ των επιμέρους κατηγοριών εσόδων.

Αντίστοιχα, σε ορισμένες περιπτώσεις γίνεται και η κατανομή και αποτύπωση στις οικονομικές καταστάσεις και των λειτουργικών εξόδων μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης ανά τμήμα και λειτουργία.

Πολλές επιχειρήσεις φιλοξενίας χρησιμοποιούν επίσης την κατάσταση αποτελεσμάτων για την αξιολόγηση της λογιστικής ευθύνης η οποία βασίζεται στην αρχή ότι οι επικεφαλής των διάφορων τμημάτων πρέπει να λογοδοτούν για την απόδοσή τους και την απόδοση των υπαλλήλων τους.

Οι διευθυντές ενός ξενοδοχείου εστιάζουν στην κατάσταση αποτελεσμάτων και την χρησιμοποιούν ως εργαλείο βελτίωσης των λειτουργιών του. Η διοίκηση θα πρέπει να επικεντρώνεται στην αποτελεσματική διοίκηση των δραστηριοτήτων του για την επίτευξη των προϋπολογισθέντων ή προβλεπόμενων αποτελεσμάτων. Η κατάσταση αποτελεσμάτων συμβάλλει στην αξιολόγηση της πραγματικής απόδοσης και στον σχεδιασμό της μελλοντικής επίδοσης (Hales, 2005).

Ως αποτέλεσμα των παραπάνω, η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων για ένα ξενοδοχείο μπορεί να είναι εντελώς διαφορετική από ένα άλλο, και οι καταστάσεις αποτελεσμάτων για άλλους κλάδους της ξενοδοχειακής βιομηχανίας (θέρετρα, αλυσίδες ξενοδοχείων, μικρά ξενοδοχεία, μοτέλ) κατά πάσα πιθανότητα θα είναι πολύ διαφορετικές, γιατί η καθεμία έχει προετοιμαστεί ώστε να αντικατοπτρίζει τα λειτουργικά αποτελέσματα, οι οποίες θα επιτρέψουν στη διοίκηση να προβεί σε ορθολογικές αποφάσεις για το μέλλον της επιχείρησης (Jagels and Coltman, 2004).

Η κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων έχει ως σκοπό την παροχή πληροφοριών ως προς τις μεταβολές που παρουσιάζουν τα στοιχεία της καθαρής θέσης μιας οικονομικής μονάδας. Οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια της οντότητας μεταξύ δυο ημερομηνιών ισολογισμού αντανακλούν την αύξηση ή μείωση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της οντότητας, τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού, τα αποτελέσματα εις νέον, τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου, τους ιδίους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, όταν συντρέχει περίπτωση που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης, κέρδη και ζημίες από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης, όταν συντρέχει περίπτωση, που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως.

Στην κατάσταση μεταβολής της καθαρής θέσης αποτυπώνονται όλοι τα γεγονότα που οδήγησαν σε μεταβολή των λογαριασμών που συνθέτουν την καθαρή θέση. Οι μεταβολές

στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων περιλαμβάνουν τα ακόλουθα: τα κέρδη ή τις ζημίες της περιόδου, κάθε στοιχείο εσόδων ή εξόδων που αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, τα ποσά που αναλογούν στους μετόχους της μειοψηφίας και στους μετόχους της μητρικής εταιρίας, τις συνέπειες των αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές και τις επιπτώσεις της διόρθωσης των σφαλμάτων.

Η κατάσταση ταμειακών ροών προσδιορίζει τις αλλαγές που έχουν επέλθει στο λογαριασμό μετρητών κατά τη διάρκεια μιας ορισμένης περιόδου λειτουργίας. Μετρά την ποσότητα των ρευστών διαθέσιμων και προσδιορίζει πώς αυτά χρησιμοποιούνται.

Η κατάσταση χρησιμοποιείται για να μετατρέψει το δεδουλευμένο καθαρό εισόδημα (ή την καθαρή ζημία) σε ταμειακή βάση. Η διαδικασία μετατροπής προσδιορίζει τις πηγές και τις χρήσεις των μετρητών, και χρησιμοποιείται συνήθως για την αξιολόγηση της ρευστότητας και της φερεγγυότητας μιας επιχειρηματικής οντότητας.

Η κατάσταση ταμειακών ροών προσδιορίζει τις εισροές και εκροές μετρητών στις καθημερινές εργασίες μιας επιχείρησης, τα ταμειακά διαθέσιμα σε μια δεδομένη στιγμή και τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιούνται. Ο λογαριασμός μετρητών είναι ο σημαντικότερος λογαριασμός ενεργητικού καθώς αυτά χρησιμοποιούνται για την αγορά των άλλων περιουσιακών στοιχείων που απαιτούνται για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών, καθώς για την κάλυψη όλων των λειτουργικών εξόδων.

Σε γενικές γραμμές, η κατάσταση χωρίζει σε τρεις ξεχωριστές περιοχές τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, στις οποίες οι καθαρές ταμειακές ροές εμφανίζουν μια αύξηση ή μείωση. Οι δραστηριότητες μιας επιχείρησης διακρίνονται σε λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες (Jagels and Coltman, 2004). Η διοίκηση των ξενοδοχειακών μονάδων εμπλέκονται κατά κύριο λόγο στις λειτουργικές δραστηριότητες, καθώς διευθύνουν τα τμήματά τους.

Η ρευστότητα είναι μια σημαντική μέτρηση των ταμειακών ροών. Είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων που μια εταιρία διαθέτει για να καλύψει τις καθημερινές λειτουργικές της δαπάνες (Hales, 2005).

Τέλος, το προσάρτημα ή οι σημειώσεις αποτελούν συμπλήρωμα των οικονομικών καταστάσεων, μέσω του οποίου παρέχονται πρόσθετες συμπληρωματικές και επεξηγηματικές πληροφορίες, που διευκολύνουν την κατανόηση των οικονομικών αυτών καταστάσεων. Παρέχουν σημαντικές λεπτομερείς γνωστοποιήσεις που απαιτούνται τα λογιστικά πρότυπα, καθώς και άλλες πληροφορίες που γνωστοποιούνται οικειοθελώς από τη διοίκηση.

Οι σημειώσεις παρουσιάζουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν, γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτούν τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα που δεν παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων ή της κατάστασης ταμιακών ροών και παρέχουν πληροφορίες επιπρόσθετες που δεν παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων ή της κατάστασης ταμιακών ροών αλλά που είναι σχετικές για την κατανόηση οποιωνδήποτε εξ' αυτών (Ντζανάτος, 2008).

Οι πληροφορίες αυτές μπορεί να αφορούν για παράδειγμα τις μεθόδους αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, τις συμμετοχές, τον αριθμό και την ονομαστική αξία των μετοχών, την ανάλυση του κύκλου εργασιών, τα οφειλόμενα ποσά φόρων, τις οικονομικές δεσμεύσεις και γενικά οποιαδήποτε άλλη πληροφορία απαιτείται από την νομοθεσία ή κρίνεται αναγκαία για την πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων μερών (Γκίνογλου, Ταχυνάκης, Μωυσή, (2005).

Άλλες γνωστοποιήσεις περιλαμβάνουν τα εξής: την έδρα της ξενοδοχειακής μονάδας, την νομική μορφή της, την χώρα σύστασης, την έδρα, την φύση των πράξεων ή των κύριων δραστηριοτήτων, τα ονόματα των μετόχων κα (Ravas, 2011).

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Στην χώρα μας ο τουριστικός κλάδος αποτελεί τον σημαντικότερο και δυναμικότερο κλάδο της ελληνικής οικονομίας, συνεισφέροντας σε μεγάλο βαθμό στο ΑΕΠ και την απασχόληση της περιλαμβάνοντας διάφορες δραστηριότητες, όπως είναι η μεταφορά, η διαμονή, η αναψυχή και η εστίαση. Η Ελλάδα, ως χώρα, παρουσιάζει σημαντικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα, που της έχουν επιτρέψει να αναπτύξει τον τουρισμό ως αναπόσπαστο τμήμα της εγχώριας οικονομίας.

Ως σημαντικό μέρος της τουριστικής βιομηχανίας και γενικότερης της οικονομίας, ο ξενοδοχειακός κλάδος στην χώρα υποστηρίζει ένα ολόκληρο σύνολο λειτουργιών, καθώς εκτός από τα πάσης φύσης καταλύματα, περιλαμβάνει ταξιδιωτικά γραφεία, γραφεία ενοικίασης αυτοκινήτων, επιχειρήσεις μεταφοράς ατόμων, επισιτιστικές μονάδες, μονάδες αναψυχής κτλ.

Στη σύγχρονη εποχή τόσο η τουριστική βιομηχανία όσο και ο ξενοδοχειακός κλάδος γνωρίζουν δυναμική ανάπτυξη, παρόλο τις προκλήσεις λόγω της παγκόσμιας κρίσης, τις αλλαγές της αγοράς, της συμπεριφοράς των καταναλωτών και των τεχνολογικών τάσεων. Λόγω της φύσης και των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και της σημασίας τους για τον τουρισμό και την οικονομία, η ξενοδοχειακή λογιστική ως κλάδος της λογιστικής έχει αποτελέσει αντικείμενο ποικίλων μελετών διεθνώς.

Η φύση των ξενοδοχειακών μονάδων με την παραμονή των πελατών σε αυτά για μεγάλο χρονικό διάστημα και την ύπαρξη πολλών διαφορετικών λειτουργικών τμημάτων καθιστά δύσκολη και περίπλοκη την καταχώρηση και αποτύπωση κάθε συναλλαγής και γεγονός που πραγματοποιείται στο λογιστικό σύστημα τους.

Στο πλαίσιο αυτό αναγνωρίζεται η μεγάλη σημασία της λογιστικής τυποποίησης για την λειτουργία μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης. Στην Ελλάδα έχουν διεξαχθεί αρκετές μελέτες και εργασίες πάνω στο θέμα της ξενοδοχειακής λογιστικής και της λογιστικής τυποποίησης στα ξενοδοχεία. Η μελέτη αυτή έρχεται να προσθέσει χρήσιμα συμπεράσματα και διαπιστώσεις ως προς την λειτουργία της λογιστικής κατά τις δραστηριότητες των ξενοδοχείων στην χώρα λαμβάνοντας υπόψη και τις αλλαγές που έχουν λάβει χώρα στο



νομικό πλαίσιο τα τελευταία χρόνια και αφορούν την εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ή την κατάργηση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Λόγω της πρόσφατης αλλαγής του λογιστικού πλαισίου που διέπει την λειτουργία των εταιριών στην Ελλάδα, επηρεάζοντας ανάλογα και τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, οι διαπιστώσεις της παρούσας εργασίας μπορούν να ενισχυθούν μέσω μιας έρευνας που θα έχει ως αντικείμενο την εξέταση της τήρησης του νομικού πλαισίου και των λογιστικών προτύπων από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην χώρα.

Όλα τα παραπάνω πρέπει να ληφθούν υπόψη με βάση τους περιορισμούς της έρευνας. Ο βασικός περιορισμός είναι το μικρό χρονικό διάστημα, ενώ άλλος περιορισμός αποτελεί η έλλειψη βιβλιογραφίας καθώς και η ποσοτικοποίηση των δεδομένων της έρευνας. Για αυτό προτείνεται η διεξαγωγή μελλοντικής έρευνας.

Εν κατακλείδι, διαπιστώνονται οι ιδιαιτερότητες του ξενοδοχειακού κλάδου και αναγνωρίζεται η σημασία της λογιστικής τυποποίησης κατά την λειτουργία μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης και τον λογιστικό χειρισμό των καθημερινών συναλλαγών και δραστηριοτήτων της. Διαπιστώνεται ότι λογιστικά πρότυπα παρέχουν υψηλότερη ποιότητα και αξία, ενώ μέσω της λογιστικής τυποποίησης οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις παρέχουν μεγαλύτερη διαφάνεια, συνάφεια και συγκρισιμότητα.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική

Αληφαντής, Στ. Γ. (2016), “Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως και ΕΛΠ”, *Εφημερίδα Ναυτεμπορική*, 12 Δεκεμβρίου 2016.

Ασβεστά, Σ. και Πετροπούλου, Γ. (2009), “Κλαδική Λογιστική (Ξενοδοχειακή-Ναυτιλιακή-Τραπεζική)”, [www.copycity.gr](http://www.copycity.gr).

Γκίνογλου, Δ., Ταχυνάκης, Π. και Μωυσή, Σ. (2005), “Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική”, Εκδοτικός Οίκος Rosili.

ICAP GROUP A.E (2012), “Κλαδική Ανάλυση: Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις”, Ετήσια Έκθεση 2012 με Θέμα «Η Κατάσταση και οι Προοπτικές των ΜΜΕ στην Ελλάδα», Τέταρτο Παραδοτέο: Γ’ Ενότητα της Έκθεσης: Κλαδική και Δικτυακή Διάσταση των ΜΜΕ: Εμπόριο, Υπηρεσίες, Κατασκευές και Ενέργεια.

Ίκκος, Ά. (2015), “Η Συμβολή του Τουρισμού στην Ελληνική Οικονομία το 2014-Συνοπτική Απεικόνιση Βασικών Μεγεθών”, *SETE Intelligence*.

Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων (2017), “Διάρθρωση και Χαρακτηριστικά του Ξενοδοχειακού Κλάδου στην Ελλάδα, 2016”, Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδος.

Καπίκη-Πιβεροπούλου, Τ. (2004), “Τήρηση λογαριασμών πελατών”, Εκδόσεις Κριτική.

Κάτσος, Χ. Γ. (2004), “Τουρισμός Ατόμων Τρίτης Ηλικίας”, Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων.

Κομίνης, Γ. Ν. (1997), “Τήρηση Λογαριασμών Πελατών”, Εκδόσεις Interbooks.

Μπατσινίλας, Ε. και Πατατούκας, Κ. (2015), “ Σύγχρονη Λογιστική”, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης.

Ντζανάτος, Δ. (2008), “Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά”, Εκδόσεις Καστανιώτη.

Παπαδημητρόπουλος, Α. (1986), “Λογιστικό Σχέδιο Ελληνικών Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων (Λ.Σ.Ε.Ξ.Ε)”, Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών.

Πατσουράτης, Β. (2002), “Η Ανταγωνιστικότητα του Ελληνικού Τουριστικού Τομέα”, Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων.

Πατσουράτης, Β. (2000), “Η Φορολογική Επιβάρυνση του Τουριστικού Προϊόντος”, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Κέντρο Έρευνας.

## Ξενόγλωσση

Arsoy, A. P. (2009), “IAS/IFRS in hotels: a new business language for tourism industry”, Uludag University, *Faculty of Economic and Administrative Sciences* , Volume 01.

Chan, W. and Wong, K. (2007), “Towards a more Comprehensive Accounting Framework for Hotels in China”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 19 Iss 7 , pp. 546 – 559.

Deaconu,S. (2011), “Accounting Treatments related to Accommodation and Complementary Services Provided by a Hotel Unit in Romania”, *Revista Tinerilor Economisti*.

Deloitte development LL.C, (2008) “IFRS in Tourism, hospitality and Leisure: More than Accounting”, [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com).

Dionyssopoulou, P. and Asvesta, S. (2012), “The role of financial statement analysis in the decision making procedures of hotel units”, *International Journal on Integrated Information Management*, Vol.01.

Dritsas, S. and Petrakos, G. (2014), “Historical Financial Information: An Empirical Study on the First Time Adoption of IFRS in Greece”, *International Business Research*, Vol 7, No 8.

Hales A. J. (2005), “Accounting and Financial Analysis in the Hospitality Industry”, Elsevier Inc.

Iatridis, G. and Rouvolis, S. (2010), “The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 19. pp. 55–65.

Jagels, G. M. and Coltman, M. M. (2004), "Hospitality Management Accounting", John Wiley & Sons, Inc., 8th Edition.

Karagiorgos, T., Drogalas, G. , Christodoulou, P., Pazarskis, M. (2006), "The Crucial Importance of Accounting in Tourism Business", *2006 Management of International Business & Economic Systems (mibes) Conference*, Dpt. of Business Administration of the TEI of Larissa, November 4-5, Larissa, Greece, Conference Proceedings.

Karagiorgos,T., Drogalas, G.and Giovanis,N. (2011), "Evaluation of the Effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business", *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4(1), pp. 19-34.

Karagiorgos, T., Drogalas, G. , Pazarskis, M., Christodoulou, P. (2008), "Accounting systems for Tourism in an International Context", *Management of International Business & Economic Systems Conference*, E-Book.

Kosarkoska, D. and Mircheska, I. (2012), "The main process in the international financial reporting at the begining of 21st century", *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 44, pp. 241 – 249.

Loghin,R. (2016), "Financial Reporting in the Tourism Industry", *SEA -Practical Application of Science*, Vol IV, Is. 2 (11).

Middleton, T. C. V., Fyall, A. and Morgan, M. (2009), "Marketing in Travel and Tourism", Fourth Edition.

Mndzebele, N. (2012), "The Usage of Accounting Information Systems for Effective Internal Controls in the Hotels", *International Journal of Advanced Computer Technology*.

Pajrok, A. (2008), "Financial Reporting In The Lodging Industry From The Segment Reporting Aspect", *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol. 1, pp. 1-13.

Pajrok, A. (2014), "Responsible Accounting in the Hospitality Industry", *Journal of Education Culture and Society*, No 2, pp. 53-60.

Papadatos P. K. and Bellas P. A. (2011), “The Value Relevance of Accounting Information under Greek and International Financial Reporting Standards: The Influence of Firm – Specific Characteristics”, *International Research Journal of Finance and Economics*, Issue 76.

Pavlatos, O. and Paggios, I.(2007) , “Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: an Empirical Aproach”, *TOURISMOS: An International Multidisciplinary Journal of Tourism*, Volume 2, Number 2, pp. 39-59.

Ravas, B. (2011), “The Accounting Treatment of the Tourism Unit's Financial Statements in Agreement with the International Financial Reporting Standards”, *Annals of the University of Petroşani, Economics*, 11(2), pp. 257-264.

Rutherford G. D. and O’Fallon J. M. (2007), “Hotel Management and Operations”, John Wiley & Sons.

Tsalavoutas, I. (2017), “The role and current status of IFRS in the completion of national law – Evidence from Greece”, *Accounting in Europe*, pp. 102-112.

World Economic Forum (2017), “The Travel & Tourism Competitiveness Report 2017”, [www.weforum.org](http://www.weforum.org).

World Travel & Tourism Council (2017), “Travel & Tourism Economic Impact 2017-Greece”, [www.wttc.org](http://www.wttc.org).

Zubac, I. (2012), “Financial Accountant Versus Managerial Accountant in the Hotel Business System”, *TURIZAM*, Volume 16, Issue 1.

## Νόμοι-Αποφάσεις

Απόφαση 67659/2013, “Έγκριση τροποποίησης Ειδικού Πλαισίου Χωροταξικού Σχεδιασμού και Αειφόρου Ανάπτυξης για τον Τουρισμό και της Στρατηγικής Μελέτης Περιβαλλοντικών Επιπτώσεων αυτού.” ΦΕΚ 3155 Β/12.12.2013

Νόμος 2190/1920, “Περί Ανωνύμων Εταιρειών”, ΦΕΚ Α' 37/30.3.1963

Νόμος 3491/2006, “Ρυθμίσεις θεμάτων Εθνικού Κέντρου Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης και λοιπών θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης”, ΦΕΚ 207Α/2.10.2006

Νόμος 3756/2009, “Σύστημα Άυλων Τίτλων, διατάξεις για την Κεφαλαιαγορά, φορολογικά θέματα και λοιπές διατάξεις.”, Φ.Ε.Κ. 53 /τ.Α'/31.03.2009

Νόμος 4172/2013, “Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν.4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α 167/23-7-2013

Νόμος 4223/2013, “Ένιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις.” ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013

Νόμος 4276/2014, “Απλούστευση διαδικασιών λειτουργίας τουριστικών επιχειρήσεων και τουριστικών υποδομών, ειδικές μορφές τουρισμού και άλλες διατάξεις.”, ΦΕΚ Α' 155/30-7-2014

Νόμος 4308/2014, “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ΦΕΚ Α 251/24.11.2014

Νόμος 4387/2016, “Ένιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλειας – Μεταρρύθμιση ασφαλιστικού – συνταξιοδοτικού συστήματος – Ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος και τυχερών παιγνίων και άλλες διατάξεις.”, ΦΕΚ Α' 85/12-05-2016

Νόμος 4389/2016, “Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις.”, ΦΕΚ 94 Α/27-05-2016

ΠΟΛ.1002/2014, “Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών. Δήλωση διακοπής λειτουργίας φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού λόγω τεχνικού προβλήματος”, ΦΕΚ Β' 3/05-01-2015

ΠΟΛ 1003/2014, “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, 31.12.2014

ΠΟΛ.1161/2015, “Διευκρινίσεις σχετικά με τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ στις υπηρεσίες των ξενοδοχείων”, 21.07.2015

Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980, “Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου”, 15.12.80

Προεδρικό Διάταγμα 43/2002, “Κατάταξη των κυρίων ξενοδοχειακών καταλυμάτων σε κατηγορίες με σύστημα αστερών και τεχνικές προδιαγραφές αυτών.”, ΦΕΚ 43/Α/7-3-2002

ΣΛΟΤ 987/2016 , “Main Courante ξενοδοχειακών επιχειρήσεων”, 17.05.2016



## Ηλεκτρονικές Πηγές

[www.copycity.gr](http://www.copycity.gr)

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.naftemporiki.gr](http://www.naftemporiki.gr)

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

[www.weforum.org](http://www.weforum.org)

[www.wttc.org](http://www.wttc.org)