

Πτυχιακή Εργασία

«Εφαρμογή και χρησιμότητα των εργαλείων της διοικητικής
λογιστικής σε ένα ξενοδοχείο πολυτελείας»

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: Ζούντα Στέλλα

-Χίος 2017-

Χριστοπούλου Χαντζάρα Ευσταθία
Α.Μ. 2112013270

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω αρχικά την καθηγήτριά μου και υπεύθυνη της πτυχιακής μου εργασίας κα. Ζούντα Στέλλα για τη βοήθειά της στη συγγραφή της συγκεκριμένης πτυχιακής.

Η στήριξή της αποτέλεσε αναπόσπαστο κομμάτι για την εκπόνησή της, καθώς οι συμβουλές της είχαν τα παρακάτω αποτελέσματα.

Κυρίως όμως, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου και ξεχωριστά τους γονείς μου.

Φτάνοντας στο τέλος συνειδητοποιείς, πως χωρίς την στήριξή τους, τόσο οικονομική όσο και συναισθηματική, τίποτα δεν θα έμοιαζε το ίδιο.

Ευχαριστώ για το ωραίο ταξίδι που μου δώσατε την ευκαιρία να ζήσω όντας φοιτήτρια και σας αφιερώνω αυτή την εργασία μου.

Σας ευχαριστώ.

Περιεχόμενα

Ευχαριστίες	1
Περίληψη.....	3
1.Παρουσίαση ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.....	4
1.1. Η χρηματοοικονομική διαχείριση της ξενοδοχειακής επιχείρησης.....	4
1.1.1. Αριθμοδείκτες ρευστότητας.....	4
1.1.2. Αριθμοδείκτες δραστηριότητας.....	5
1.1.3. Αριθμοδείκτες αποδοτικότητας.....	5
1.1.4. Αριθμοδείκτες λειτουργικών δαπανών.....	6
1.1.5. Αριθμοδείκτες διάρθρωσης κεφαλαίων και βιωσιμότητας.....	6
1.1.6. Αριθμοδείκτες επενδύσεων.....	7
2. Μέθοδοι κοστολόγησης δραστηριοτήτων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.....	10
2.1. Η ανάλυση του νεκρού σημείου.....	10
2.2. Προσδιορισμός κόστους με πλήρη και οριακή κοστολόγηση.....	11
2.3. Εφαρμογή μεθόδου κοστολόγησης ABC στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.....	14
2.3.1. Γενικά στοιχεία.....	14
2.3.2. Το σύστημα ABC και η χρήση του στην ξενοδοχειακή επιχείρηση.....	15
3. Προϋπολογισμός και χρηματοοικονομική πρόγραμμα στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.....	15
3.1. Χρηματοοικονομικός προϋπολογισμός στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.....	16
3.2. Κατάρτιση προϋπολογιστικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	21
Συμπεράσματα.....	27
Βιβλιογραφία.....	27
Web Sources.....	28

Περίληψη

Η τουριστική βιομηχανία είναι ιδιαίτερα σημαντική για τη χώρα μας και ένας από τους βασικούς κλάδους αυτής είναι ο τομέας των καταλυμάτων. Ιδιαίτερη θέση σε αυτόν τον τομέα κατέχουν οι ξενοδοχειακές μονάδες, με τα ξενοδοχεία πολυτελείας να παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον.

Λόγω του μεγάλου μεγέθους και των πολλών κλάδων εκμετάλλευσης, η ξενοδοχειακή επιχείρηση χωρίζεται σε διάφορες ενότητες, έτσι ώστε να είναι οργανωμένη σωστά και οι δραστηριότητές της να διαχειρίζονται σωστά.

Για να ερευνηθούν οι οικονομικές συναλλαγές και οι κινήσεις μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης, είναι απαραίτητη η εφαρμογή διοικητικής λογιστικής. Η μελέτη της διοικητικής λογιστικής είναι απαραίτητη για την εμπεριστατωμένη παρακολούθηση των δραστηριοτήτων μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης.

Η διοικητική λογιστική είναι η συλλογή, η παρακολούθηση και η συσχέτιση δεδομένων και παρέχει πληροφορίες που είναι απαραίτητες για όσους είναι υπεύθυνοι για τη λήψη σοβαρών μελλοντικών αποφάσεων.

Λέξεις-κλειδιά: ξενοδοχεία πολυτελείας, διοικητική λογιστική, χρηματοοικονομική διαχείριση

1. Παρουσίαση ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

1.1. Η χρηματοοικονομική διαχείριση της ξενοδοχειακής επιχείρησης

Η χρηματοοικονομική διαχείριση μιας τουριστικής-ξενοδοχειακής μονάδας καθορίζεται από τους εξής δείκτες (Καρκάνης Π., 2013):

Αριθμοδείκτες ρευστότητας

- Αριθμοδείκτης γενικής ρευστότητας,
- Καθαρό κεφάλαιο κίνησης,
- Καθαρή ταμειακή ροή.

Αριθμοδείκτες δραστηριότητας

- Αριθμοδείκτης ταχύτητας εισπράξεως αποδείξεων,
- Αριθμοδείκτης ταχύτητας καθαρού κεφαλαίου κίνησης,
- Αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας ιδίων κεφαλαίων.

Αριθμοδείκτες αποδοτικότητας

- Αριθμοδείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους,
- Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας απασχολούμενων κεφαλαίων,
- Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων.

Αριθμοδείκτες λειτουργικών δαπανών

- Αριθμοδείκτες λειτουργικών εξόδων προς πωλήσεις.

Αριθμοδείκτες διάρθρωσης κεφαλαίων και βιωσιμότητας

- Αριθμοδείκτης ιδίων προς συνολικά κεφάλαια,
- Αριθμοδείκτης ιδίων προς πάγια κεφάλαια.

Αριθμοδείκτες επενδύσεων

- Αριθμοδείκτης κερδών κατά μετοχή,
- Ποσοστό διανεμόμενων κερδών.

1.1.1. Αριθμοδείκτες ρευστότητας

1.1.1.1. Αριθμοδείκτης γενικής ρευστότητας

Ο αριθμοδείκτης γενικής ή κυκλοφοριακής ρευστότητας (ή κεφαλαίου κίνησης) αποτελεί τον πιο χρησιμοποιούμενο δείκτη. Μετράει το κατά πόσο μια ξενοδοχειακή μονάδα (και γενικότερα μια επιχείρηση) είναι σε θέση να αποπληρώνει τις τρέχουσες και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της μέσω της ρευστοποίησης του κυκλοφορούντος ενεργητικού, αλλά και το περιθώριο ασφαλείας της επιχείρησης ως προς την αντιμετώπιση μιας ξαφνικής άσχημης τροπής των οικονομικών της.

1.1.1.2. Καθαρό κεφάλαιο κίνησης

Θεωρείται το πλεόνασμα των κυκλοφοριακών στοιχείων μιας επιχείρησης σε σχέση με τις τρέχουσες ή βραχυχρόνιες υποχρεώσεις της και αποτελείται από τα κυκλοφοριακά στοιχεία που δίνονται στην μονάδα από τους μακροχρόνιους πιστωτές της. Το καθαρό κεφάλαιο κίνησης αντιπροσωπεύει το ποσό των κυκλοφοριακών στοιχείων που δεν έχουν δοθεί από τους βραχυχρόνιους πιστωτές της ξενοδοχειακής μονάδας.

1.1.1.3. Καθαρή ταμειακή ροή

Η καθαρή ταμειακή ροή δείχνει κατά πόσο η ρευστότητα καλύπτει τις τρέχουσες ανάγκες ενός ξενοδοχείου, οι οποίες προέρχονται από τη δραστηριότητα της μονάδας. Αποτελεί ένα απόλυτο μέγεθος το οποίο πολύ σημαντικό για την ξενοδοχειακή μονάδα και αναφέρεται στα κεφάλαια που εισρέουν στην επιχείρηση.

1.1.2. Αριθμοδείκτες δραστηριότητας

1.1.2.1. Αριθμοδείκτης ταχύτητας εισπράξεως αποδείξεων

Ονομάζεται και αριθμοδείκτης ανακύκλωσης απαιτήσεων και δείχνει πόσες φορές (κατά μέσο όρο) γίνεται η είσπραξη των απαιτήσεων της ξενοδοχειακής μονάδας. Η τιμή του δείκτη είναι συνήθως πολύ μεγαλύτερη του 1. Με αύξηση της ταχύτητας είσπραξης των απαιτήσεων ο δείκτης δείχνει βελτίωση στην ικανότητα είσπραξης των απαιτούμενων ή και αλλαγή στην πολιτική πίστωσης που ακολουθεί η επιχείρηση.

1.1.2.2. Αριθμοδείκτης ταχύτητας καθαρού κεφαλαίου κίνησης

Αναφέρεται στο ύψος των εισόδων που προέρχονται από τις προσφερόμενες υπηρεσίες της ξενοδοχειακής μονάδας βάσει της μονάδας του καθαρού κεφαλαίου κίνησης καθώς και στην περίπτωση διατήρησης μεγάλων κεφαλαίων κίνησης. Οι υψηλές τιμές του συγκεκριμένου δείκτη δείχνουν την ανεπάρκεια κεφαλαίων κίνησης και την χαμηλή ταχύτητα ανανέωσης των αποθεμάτων ή είσπραξης των απαιτήσεων.

1.1.2.3. Αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας ιδίων κεφαλαίων

Δείχνει το βαθμό χρησιμοποίησης των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης σε σχέση με την πώληση του προσφερόμενου προϊόντος (πχ. υπηρεσίες διαμονής). Όσο μεγαλύτερος είναι ο δείκτης αυτός, η θέση της ξενοδοχειακής μονάδας είναι καλύτερη λόγω μεγάλης διάθεσης των υπηρεσιών της με μικρό ύψος χρήση των ιδίων κεφαλαίων. Ωστόσο, για υψηλές τιμές του δείκτη αυτού, φαίνεται πως μια επιχείρηση λειτουργεί βάσει ξένων κεφαλαίων, γεγονός το οποίο συχνά οδηγεί σε αδιέξοδο.

1.1.3. Αριθμοδείκτες αποδοτικότητας

1.1.3.1. Αριθμοδείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους

Μέσω του αριθμοδείκτη αυτού φαίνεται το ποσοστό κέρδους μιας ξενοδοχειακής μονάδας βάσει των λειτουργικών της δραστηριοτήτων. Όσο πιο μεγάλος είναι ο δείκτης καθαρού κέρδους, τόσο πιο επικερδής είναι η ξενοδοχειακή επιχείρηση. Στη διακύμανση του δείκτη αυτού βασίζονται οι προβλέψεις για τα μελλοντικά κέρδη της επιχείρησης.

1.1.3.2. Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας απασχολούμενων κεφαλαίων

Ορίζει την αποδοτικότητα της επιχείρησης ανεξάρτητα των πηγών προέλευσης των κεφαλαίων της καθώς και την ικανότητα πραγματοποίησης κερδών και το βαθμό επιτυχίας της διοίκησης στη χρήση τόσο των ιδίων όσο και των ξένων κεφαλαίων. Συνεπάγεται ότι ο συγκεκριμένος δείκτης καταμετρά την κερδοφόρα δυναμικότητα του συνόλου των απασχολούμενων κεφαλαίων από την επιχείρηση. Δύναται να μετρηθεί συνολικά για μια ξενοδοχειακή επιχείρηση ή και για συγκεκριμένα τμήματά της.

1.1.3.3. Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων

Αποτελεί τον δείκτη που απεικονίζει την κερδοφόρα δυναμικότητα μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης παρέχοντας ένδειξη του ποσοστού επιτυχίας του στόχου πραγματοποίησης του επιθυμητού αποτελέσματος. Χαμηλές τιμές αυτού του αριθμοδείκτη μας οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση πάσχει σε κάποιον τομέα της, αλλά όχι σε ποιον συγκεκριμένα. Υψηλές τιμές του, δείχνουν ότι η επιχείρηση ευημερεί λόγω επιτυχημένης διοίκησης, κλπ.

1.1.4. Αριθμοδείκτες λειτουργικών δαπανών

1.1.4.1. Αριθμοδείκτες λειτουργικών εξόδων προς πωλήσεις

Ο δείκτης αυτός αντανακλά τη δυνατότητα της διοίκησης μιας επιχείρησης να προσαρμόζει τα έξοδά της ανάλογα με τα έσοδα λόγω προσφοράς των υπηρεσιών της (πχ. υπηρεσίες διαμονής). Διαχρονικά αυτός ο δείκτης δείχνει τάση των εξόδων λειτουργίας καθώς και των επιμέρους εξόδων με στόχο την πρόβλεψη των αρνητικών επιπτώσεων στην λειτουργία της ξενοδοχειακής μονάδας, και επομένως την πρόληψή τους (Κάντζος Κ., 2002).

1.1.5. Αριθμοδείκτες διάρθρωσης κεφαλαίων και βιωσιμότητας

1.1.5.1. Αριθμοδείκτης ιδίων προς συνολικά κεφάλαια

Εκφράζει τη σχέση των ιδίων κεφαλαίων της ξενοδοχειακής επιχείρησης ως προς το σύνολο των κεφαλαίων της. Με άλλα λόγια είναι το ποσοστό του συνόλου των ενεργητικών στοιχείων της που έχει χρηματοδοτηθεί μέσω των φορέων της. Ο συγκεκριμένος δείκτης είναι σπουδαίος καθώς εμφανίζει την οικονομική δύναμη μιας επιχείρησης καθώς και τη δυνατότητα ύπαρξης μακροχρόνιας ρευστότητας, παρέχοντας ένδειξη για το κατά πόσο είναι δυνατή η εξόφληση των υποχρεώσεών της.

1.1.5.2. Αριθμοδείκτης ιδίων προς πάγια κεφάλαια

Μέσω του δείκτη αυτού καθορίζεται η ανεύρεση τρόπου χρηματοδότησης των παγίων επενδύσεων μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης. Ένα μεγάλο μέρος των κεφαλαίων κίνησης προέρχεται από τους μετόχους σε περίπτωση που τα ίδια κεφάλαια είναι μεγαλύτερα από τα πάγια των επενδύσεων. Σε αντίθετη περίπτωση χρησιμοποιούνται κατά κύριο λόγο ξένα κεφάλαια. Υψηλές τιμές του δείκτη απεικονίζουν μια υπερεπένδυση των κεφαλαίων της επιχείρησης, όπως σε ακίνητα, κλπ.

1.1.6. Αριθμοδείκτες επενδύσεων

1.1.6.1. Αριθμοδείκτης κερδών κατά μετοχή

Αποτελεί έναν από τους σπουδαιότερους δείκτες που χρησιμοποιούνται στην χρηματοοικονομική ανάλυση και διαχείριση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Αποσκοπεί στο να δείξει το ύψος των καθαρών κερδών που αντιστοιχεί σε κάθε μετοχή της επιχείρησης, ενώ επηρεάζεται ταυτόχρονα από το συνολικό ύψος των κερδών της επιχείρησης και από τον αριθμό των μετοχών της. Επίσης, ο συγκεκριμένος δείκτης δείχνει το κέρδος της επιχείρησης που προέρχεται από την ενδοεταιρική (και όχι διακλαδική) πορεία κάθε μετοχής της.









1.1.6.2. Αριθμοδείκτης διανεμόμενων κερδών

Ο δείκτης συνδέεται άμεσα με το μέρισμα που δίδεται στους μετόχους. Όσο μεγαλύτερος είναι ο δείκτης τόσο μεγαλύτερο είναι το μέρισμα. Σε αντίθετη περίπτωση παρατηρείται μεγάλη παρακράτηση κερδών και κατ'επέκταση μείωση των διανεμομένων.

1.2. Η συμπεριφορά του κόστους στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις

Η περίπτωση της συμπεριφοράς του κόστους στις ξενοδοχειακές μονάδες είναι αντίστοιχη με αυτή των υπόλοιπων τουριστικών επιχειρήσεων. Συνεπάγεται ότι η διαδικασία που αφορά τον προσδιορισμό του κόστους των διαφόρων τύπων, και μορφών του τουρισμού διαμονής δεν διαφέρει πολύ από την διαδικασία που ακολουθείται για την κοστολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών άλλων κλάδων.

Παρακάτω παρατίθεται μια λίστα με τα προσφερόμενα από μια ξενοδοχειακή επιχείρηση προϊόντα:

-  Υπηρεσία ύπνου σε ξενοδοχειακή μονάδα,
-  Υπηρεσία και αξία πρωινού,
-  Υπηρεσία και αξία φαγητού,
-  Υπηρεσία και αξία ποτών πάσης φύσεως,
-  Υπηρεσία τηλεπικοινωνιών,
-  Υπηρεσία πλυντηρίου ρούχων,
-  Υπηρεσία πισίνας,
-  Υπηρεσία θυρίδων ασφάλισης,

- ✚ Υπηρεσία φαξ,
- ✚ Υπηρεσία- χρήση υπολογιστών,
- ✚ Υπηρεσία Γραμματειακής Υποστήριξης,
- ✚ Υπηρεσία θαλάσσιων σπορ,
- ✚ Υπηρεσία ξεναγήσεων σε διάφορους χώρους πολιτιστικού ενδιαφέροντος,
- ✚ Υπηρεσία μετακινήσεων προς λιμάνια, αεροδρόμια, κλπ,
- ✚ Υπηρεσία θεραπευτικού χαρακτήρα, όπως σπα, μασάζ, θαλασσοθεραπείες, κ.λ.π,
- ✚ Υπηρεσίες καλλιτεχνικού χαρακτήρα,
- ✚ Άλλες υπηρεσίες.

Οι βασικοί στόχοι στους οποίους αποβλέπει η κοστολόγηση των προϊόντων της τουριστικής βιομηχανίας είναι οι εξής: ο έλεγχος του κόστους με σκοπό τη μείωσή του με ταυτόχρονη βελτίωση της ποιότητας και η χρησιμοποίηση του με σκοπό τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων τακτικού και στρατηγικού χαρακτήρα.

Στο οργανόγραμμα της ξενοδοχειακή μονάδας καταγράφεται η κοστολογική διάρθρωση της, η οποία στηρίζεται στην διοικητική και οργανωτική της δομή. Για κάθε οργανωτική μονάδα αναπτύσσεται το αντίστοιχο κέντρο κέρδους, το κέντρο εσόδων, το κέντρο επενδύσεων και οποιοδήποτε άλλο κέντρο ευθύνης.

Τα βασικά κέντρα κόστους μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης καταγράφονται παρακάτω:

- Λειτουργία εκμετάλλευσης ξενοδοχειακών μονάδων,
- Λειτουργία Μάρκετινγκ ή προώθησης πωλήσεων,
- Λειτουργία Οικονομικών και Διοικητικών Υπηρεσιών,
- Χρηματοοικονομική Λειτουργία.

Εν συνεχεία, όλες οι βασικές λειτουργίες (ή οι κοστολογικές υποδιαιρέσεις) αναπτύσσονται σε υπολειτουργίες ή κέντρα κόστους. Τέτοιο παράδειγμα θεωρείται η λειτουργία εκμετάλλευσης ξενοδοχειακών μονάδων ή παραγωγής τουριστικών προϊόντων κ.λπ. Σε τρίτο στάδιο, κάθε ξενοδοχειακή μονάδα πρέπει να διαρθρώνεται σε διευθύνσεις και αντίστοιχα τμήματα με βάση τα κέντρα κόστους της. Θέτοντας ως αφετηρία την κοστολογική διάρθρωση της ξενοδοχειακής επιχείρησης, όλες οι δαπάνες (ανάλογα με το είδος τους) κατανέμονται και επιβαρύνουν τις λειτουργίες οι οποίες αποσκοπούν στον αντίστοιχο σχηματισμό του λειτουργικού κόστους.

Όσον αφορά το κόστος των βοηθητικών τμημάτων, αυτό κατανέμεται στα κύρια βοηθητικά κέντρα με σκοπό να σχηματιστεί το συνολικό κόστος των κύριων κέντρων. Τα βοηθητικά κέντρα κόστους υφίστανται αποκλειστικά και μόνο στη λειτουργία παραγωγής, δηλαδή στη διεύθυνση εκμετάλλευσης της ξενοδοχειακής επιχείρησης. Τα κύρια κέντρα κόστους του ξενοδοχείου απορροφούν το έργο που παράγεται από τα βοηθητικά κέντρα κόστους. Στον πίνακα 2.1, παρουσιάζονται κάποια από τα βοηθητικά κέντρα κόστους ενός ξενοδοχείου, καθώς και τα κριτήρια κατανομής του κόστους τους.

Βοηθητικά κέντρα κόστους ξενοδοχείου	Κριτήριο κατανομής κόστους
Αποθήκη τροφίμων και ποτών-κουζίνα	Ποσότητα διακινούμενων υλικών
Τμήμα συντηρήσεων	Χρόνος απασχόλησης του προσωπικού του τμήματος και αξία αναλωμένων υλικών
Τμήμα κρατήσεων	Αριθμός πραγματοποιημένων κρατήσεων
Τμήμα πραγματοποίησης πωλήσεων	Πραγματικός χρόνος απασχόλησης προσωπικού του τμήματος και πρόσθετες δαπάνες
Τμήμα σεμιναρίων-συνεδρίων-δεξιώσεων	Χρόνος απασχόλησης προσωπικού τμήματος
Τμήμα ψυχαγωγικών εκδηλώσεων	Χρόνος απασχόλησης προσωπικού τμήματος
Τμήμα υποστήριξης πελατών	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα διοικητικών υπηρεσιών	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα προσωπικού	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα ασφαλείας	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα οικονομικών υπηρεσιών και προγραμματισμού	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα λογιστηρίου	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα διευθυντή μονάδας	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα

Πίνακας 1.1. Παρουσίαση των βοηθητικών κέντρων κόστους ενός ξενοδοχείου και των κριτηρίων κατανομής του κόστους τους (Ρούτση Ε., 2010).

Στον πίνακα 1.2 αναφέρονται τα παραγόμενα από τα ξενοδοχεία προϊόντα μαζί με τα αντίστοιχα τμήματα παραγωγής τους.

Κύρια παραγωγικά τμήματα	Παραγόμενα προϊόντα και υπηρεσίες
Τμήμα δωματίων	Διαμονή-Διανυκτέρευση
Τμήμα σουιτών	Διαμονή-Διανυκτέρευση
Τμήμα αιθουσών	Χρήση ανά ώρα και μέρα
Τμήμα θυρίδων	Χρήση ανά ημέρα
Τμήμα πλυντηρίων ρούχων	Χρήση ανά μονάδα εισαγωγής
Τμήμα τηλεφώνων	Μονάδες τηλεφωνικών συνδιαλέξεων
Τμήμα fax	Μονάδες fax
Τμήμα Η/Υ	Χρησιμοποίηση ανά ώρα λειτουργίας
Τμήμα parking	Χρησιμοποίηση ανά ώρα ή ημέρα ή μήνα παραμονής
Τμήμα επισιτισμού	Φαγητά-Ποτά
Τμήμα Bar	Φαγητά-Ποτά

Πίνακας 1.2. Τα παραγόμενα ξενοδοχειακά προϊόντα μαζί με τα αντίστοιχα τμήματα παραγωγής τους (Ρούτση Ε., 2010).

Βάσει του παραπάνω πίνακα αντιλαμβανόμαστε την ιδιομορφία των παρεχόμενων από τα ξενοδοχεία προϊόντων: αναλώνονται την ίδια ημέρα ή κατά τον χρόνο παραγωγής τους, δημιουργώντας έσοδα για το τμήμα ή το κέντρο κόστους στο οποίο υπάγονται. Με αυτόν τον τρόπο, κάθε παραγωγικό τμήμα λειτουργεί τόσο ως κέντρο κόστους, όσο και ως κέντρο κέρδους (Ρούτση Ε., 2010). Επομένως, ο φορέας του κόστους είναι το αντίστοιχο έσοδο που προκύπτει από τη διάθεση του προϊόντος ή της υπηρεσίας που παράγεται ή διατίθεται από το εκάστοτε παραγωγικό τμήμα. Σε περίπτωση που στο κόστος αυτό προσθέσουμε και το άμεσο κόστος της λειτουργίας Μάρκετινγκ, τότε το συνολικό ποσό που προκύπτει, αν το συγκρίνουμε με το αντίστοιχο έσοδο, οδηγεί στον καθορισμό του μεικτού αποτελέσματος. Αυτό με τη σειρά του εκφράζει τόσο την κερδοφορία και την αποτελεσματικότητα του εν λόγω τμήματος όσο και της υπηρεσίας ή του τουριστικού προϊόντος που παράγεται στο συγκεκριμένο τμήμα.

2. Μέθοδοι κοστολόγησης δραστηριοτήτων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

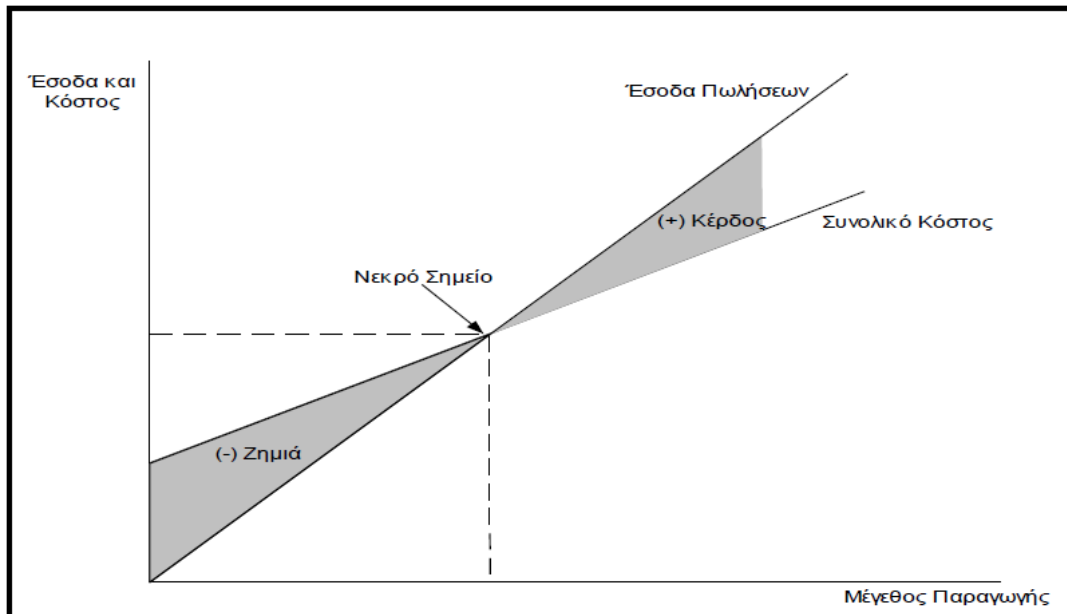
2.1. Η ανάλυση του νεκρού σημείου

Για να προχωρήσουμε στην ανάλυση και εύρεση του Νεκρού Σημείου της μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης, πραγματοποιείται ένας διαχωρισμός σε σταθερά έξοδα των οποίων η τιμή δεν εξαρτάται από το ύψος των ξενοδοχειακών υπηρεσιών, και σε μεταβλητά έξοδα όπου το ύψος των ξενοδοχειακών υπηρεσιών επηρεάζει την τιμή τους.

Ως Νεκρό Σημείο υπολογίζεται εκείνο το σημείο στο οποίο οι ξενοδοχειακές υπηρεσίες έχουν ανέλθει σε τέτοιο σημείο όπου πλέον μπορούν να ικανοποιήσουν όλα τους τα σταθερά και μεταβλητά έξοδα. Επομένως, κάθε πρόσθετη μονάδα πωλούμενου προϊόντος αποτελεί καθαρό κέρδος για την επιχείρηση. Σύμφωνα με τον Ευθύμογλου Γ. Π., (1999), η εύρεση του Νεκρού Σημείου με μαθηματικό τύπο, περιγράφεται ως εξής:

$$\text{Νεκρό σημείο} = \frac{\text{Σταθερό κόστος}}{1 - \frac{\text{Μεταβλητό κόστος}}{\text{Πωλήσεις}}}$$

Στην παρακάτω εικόνα παρατηρούμε τη γραφική απεικόνιση του νεκρού σημείου.



Εικόνα 2.1. Γραφική αναπαράσταση του νεκρού σημείου (annxyd.files.wordpress.com).

Κάθε ξενοδοχειακή επιχείρηση θα πρέπει να μελετάει πολύ προσεκτικά τις σχέσεις μεταξύ του κόστους, του όγκου παραγωγής, των εσόδων και του κέρδους. Επίσης, οφείλει να βρει τους παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν το κέρδος και πως αυτό διαμορφώνεται κάτω από διαφορετικές συνθήκες οι οποίες υπάρχουν στο περιβάλλον στο οποίο η επιχείρηση υφίσταται, δρα και αναπτύσσεται.

Η ανάλυση του νεκρού σημείου θα πρέπει να θεωρηθεί ως οδηγός για τη λήψη ορθολογικών επιχειρηματικών αποφάσεων. Ο υπολογισμός του νεκρού σημείου δείχνει το ύψος του κύκλου εργασιών (πωλήσεις) που πρέπει να πραγματοποιεί μια επιχείρηση με στόχο να καλύπτονται οι δαπάνες της (σταθερές και μεταβλητές). Με βάση τα παραπάνω, το νεκρό σημείο δείχνει μέχρι ποιο “όριο” είναι δυνατός ο περιορισμός των πωλήσεων της επιχείρησης, χωρίς αυτή να παρουσιάζει κέρδος ή ζημιά. Κάθε επιχείρηση έχει το δικό της νεκρό σημείο καθώς είναι εκείνο στο οποίο οι πωλήσεις της ισούνται με το συνολικό κόστος παραγωγής των προϊόντων της. Συνεπάγεται ότι το οικονομικό της αποτέλεσμα είναι μηδέν.

2.2. Προσδιορισμός κόστους με πλήρη και οριακή κοστολόγηση

Με βάση την ανάγκη μιας επιχείρησης για καλύτερη πληροφόρηση και παρουσίαση των επί μέρους θεμάτων, θεωρείται απαραίτητος ο διαχωρισμός των τεχνικών της κοστολόγησης. Κάθε τεχνική κοστολόγησης συνδυάζεται με όλες τις μεθόδους- συστήματα κοστολόγησης. Συνεπάγεται ότι η τεχνική του πλήρους κόστους μπορεί να χρησιμοποιηθεί και σε περίπτωση που υπάρχει εξατομικευμένη και συνεχής παραγωγή (Γεωργιάδου Χ. και Κατράντζη Χ., 2009).

Η τεχνική του πλήρους κόστους βασίζεται στην ιδέα ότι το κόστος των παραγόμενων προϊόντων αποτελείται από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, (δεν παίζει κανένα ρόλο αν αυτά είναι σταθερά ή μεταβλητά). Ωστόσο, οι φορείς του

κόστους επιβαρύνονται με ένα μείγμα κόστους, δηλαδή όχι μόνο με το άμεσο κόστος αλλά και με το κόστος το οποίο δεν οφείλεται στους ίδιους. Το πλήρες κόστος είναι η αποδεκτή μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Η τεχνική της απορροφητικής κοστολόγησης διακρίνεται σε:

- Μερική πλήρη κοστολόγηση και
- Ολική πλήρη κοστολόγηση

Όσον αφορά την τεχνική του οριακού κόστους, αυτή παρέχει στη διοίκηση της επιχείρησης (και της ξενοδοχειακής) την δυνατότητα να αντιληφθεί τις συνέπειες των αποφάσεων που λαμβάνει. Βάσει αυτής της τεχνικής, οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται μόνο με το σύνολο του μεταβλητού κόστους. Ως μεταβλητό κόστος θεωρούνται οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Αντίθετα, τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα εκπίπτονται στο σύνολο τους από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης καθώς αντιμετωπίζονται σαν κόστος περιόδου. Ο λόγος που υπάρχει αυτή η κατηγοριοποίηση είναι ότι τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα θα πραγματοποιηθούν είτε υπάρχει παραγωγή είτε όχι. Επομένως, δεν τίθεται το ζήτημα της επιπλέον επιβάρυνσης το οποίο ήταν το βασικό μειονέκτημα στην τεχνική του πλήρους κόστους. Από την άλλη μεριά, σε αυτή την τεχνική υφίσταται ο κίνδυνος ότι διαχρονικά όλα τα σταθερά έξοδα εξελίσσονται σε μεταβλητά.

Το περιθώριο συμμετοχής αποτελεί μια από τις πιο βασικές έννοιες της τεχνικής οριακού κόστους. Ορίζεται ως η διαφορά ανάμεσα στην τιμή πώλησης μιας μονάδας και οποιουδήποτε μεταβλητού κόστους που σχετίζεται τόσο με την παραγωγή όσο και με την πώληση του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Με άλλα λόγια, καθορίζει το ποσό που απομένει από την πώληση μιας μόνο μονάδας προϊόντος, για την καλύτερη κάλυψη του σταθερού κόστους. Το μοναδιαίο αυτό περιθώριο συμμετοχής γίνεται και ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής, καθώς δύναται να εκφραστεί σε ποσοστό. Τότε εκφράζει το λόγο του μοναδιαίου ως προς την τιμή πώλησης.

Πέραν των προαναφερθέντων, υφίστανται και οι έννοιες του συνολικού περιθωρίου συμμετοχής καθώς και αυτή του καθαρού περιθωρίου. Αυτές εκφράζουν αντίστοιχα, το γινόμενο του περιθωρίου συμμετοχής ανά μονάδα επί τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων και το υπόλοιπο που θα βρούμε αφαιρώντας από το συνολικό περιθώριο συμμετοχής, δηλαδή το σταθερό κόστος. Αξιοσημείωτο είναι ότι πολλοί συγγραφείς ταυτίζουν την τεχνική της οριακής κοστολόγησης με την άμεση κοστολόγηση (Γεωργιάδου Χ. και Κατράντζη Χ., 2009).

Το χαρακτηριστικό του πλήρους κόστους είναι ότι περιλαμβάνει όλους τους απαιτούμενους συντελεστές του κόστους με σκοπό να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος. Αυτοί οι συντελεστές είναι οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία, τα μεταβλητά γενικά έξοδα και τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση ονομάζεται η κοστολόγηση με την οποία προσδιορίζεται το πλήρες κόστος. Σύμφωνα με τον Βενιέρη Γ.,

(1986), η επιβάρυνση των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών με τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι εκείνο το σημείο στο οποίο διαφέρουν το πλήρες με το οριακό κόστος.

Η εξέταση της συγκέντρωσης του κόστους σε σχέση με τα κέντρα κόστους ή τα τμήματα μιας επιχείρησης είναι απαραίτητη ώστε να ολοκληρωθεί το ζήτημα του πλήρους κόστους και της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης. Το συγκεκριμένο πεδίο έχει αρκετά μεγάλο ενδιαφέρον με δεδομένο ότι πολλά από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που συμβαίνουν αφορούν ολόκληρη την επιχείρηση (τέτοια είναι για παράδειγμα τα έξοδα φωτισμού ή τα έξοδα καθαριότητας ενός ξενοδοχείου). Επίσης, καθίσταται αναγκαία η συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά τμήμα της επιχείρησης, δηλαδή ανά κέντρο κόστους (Ρούτση Ε., 2010). Με δεδομένο ότι η συγκέντρωση του κόστους των πρώτων υλών ή της άμεσης εργασίας ανά κέντρο κόστους είναι πολύ πιο εύκολη, το ενδιαφέρον συγκεντρώνεται στα γενικά βιομηχανικά έξοδα επειδή. Τέλος, Το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας σε αρκετές περιπτώσεις δύναται να συγκεντρωθεί όχι μόνο ανά κέντρο κόστους αλλά και ανά παραχθέν προϊόν.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, με βάση τη συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά κέντρο κόστους, κατηγοριοποιείται σε δύο είδη: εκείνα που μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα κέντρο κόστους, όπως είναι για παράδειγμα ο μισθός του προϊστάμενου του κέντρου κόστους, και εκείνα που αποδίδονται έμμεσα σε ένα κέντρο κόστους, όπως είναι για παράδειγμα η αναλογία των εξόδων για θέρμανση που θα επιβαρύνουν το αντίστοιχο κέντρο κόστους. Η χρήση της τεχνικής επιμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα κέντρα κόστους χρησιμοποιείται για την πραγματοποίηση της επιβάρυνσης των κέντρων κόστους με το δεύτερο αυτό είδος των γενικών εξόδων.

Η χρήση της συγκέντρωσης των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά κέντρο κόστους έγκειται στα εξής:

- α) εξυπηρετεί τις ανάγκες όσον αφορά τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης και
- β) αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό του κόστους των παραχθέντων προϊόντων με δεδομένο ότι το κόστος λειτουργίας των επί μέρους κέντρων κόστους θα πρέπει να αντιστοιχεί στα παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες.

Η πλήρης κοστολόγηση είναι το σύστημα το οποίο σχετίζεται με την ενσωμάτωση των σταθερών δαπανών της λειτουργίας παραγωγής στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων, με έμφαση στο σταθερό τμήμα των γενικών βιομηχανικών εξόδων (ΓΒΕ). Λαμβάνοντας υπόψη την αγγλοσαξονική θεώρηση, το κόστος του προϊόντος στην πλήρη κοστολόγηση καθορίζεται μόνο από τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, είτε αυτά είναι σταθερά είτε είναι μεταβλητά. Αντίθετα, η οριακή κοστολόγηση ασχολείται με την εξεύρεση του κόστους παραγωγής των επιπλέον μονάδων παραγωγής, το οποίο ορίζεται ως κόστος το οποίο είναι ολοκληρωτικά μεταβλητό.

Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο ειδών κοστολόγησης είναι η συμμετοχή ή μη των προϊόντων των σταθερών δαπανών παραγωγής, στο κόστος παραγωγής. Στην οριακή (ή αλλιώς μεταβλητή) κοστολόγηση το σταθερό κόστος της παραγωγικής λειτουργίας αποτελεί έξοδο της περιόδου που αφορά μήνα, τρίμηνο, εξάμηνο, έτος και καταλογίζεται στα αντίστοιχα μικτά αποτελέσματα της συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Ωστόσο, στην πλήρη κοστολόγηση το σταθερό κόστος της παραγωγής εντάσσεται στο κόστος των παραχθέντων προϊόντων. Το κόστος αυτό, δηλαδή το σταθερό μέρος των ΓΒΕ, μετατρέπεται κατά την πώληση των παραχθέντων προϊόντων σε έξοδο. Σε περίπτωση που προϊόντα παραμείνουν αδιάθετα, τότε μέρος του σταθερού κόστους παραγωγής παραμένει ενσωματωμένο στα αποθέματα της απογραφής. Από την άλλη μεριά, αν δεν υφίστανται αδιάθετα προϊόντα στο τέλος της περιόδου, το σταθερό μέρος του κόστους παραγωγής μετατρέπεται σε έξοδο και κατά συνέπεια δεν προκύπτει διαφορά στο αποτέλεσμα με το αντίστοιχο του συστήματος της οριακής κοστολόγησης.

Η δυνατότητα των δύο ειδών κοστολόγησης να οδηγήσουν σε διαφορετικό τρόπο υπολογισμού του κόστους και του ύψους των κερδών των οικονομικών μονάδων, καθορίζει τη σημασία της επιλογής ανάμεσά τους. Σύμφωνα με τους Pong C., Mitchell F., (2005), από το 1975 και ύστερα, η μέτρηση και ο υπολογισμός των κερδών των επιχειρήσεων στο Ηνωμένο Βασίλειο γίνεται με βάση τις αρχές της ολικής ή πλήρους κοστολόγησης. Χρησιμοποιούνται έντονα επιχειρήματα υπέρ και κατά των δυο μεθόδων κοστολόγησης τα οποία ωστόσο βασίζονται σε διαφορετικές ερμηνείες των Λογιστικών Αρχών των χωρών που αφορούν και κατά κύριο λόγο την αρχή της μετριοπάθειας.

2.3. Εφαρμογή μεθόδου κοστολόγησης ABC στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις

2.3.1. Γενικά στοιχεία

Η ανάπτυξη κοστολογικών συστημάτων συνδέθηκε, ιστορικά, σχεδόν αποκλειστικά, με το βιομηχανικό τομέα. Ωστόσο, στις τελευταίες δεκαετίες η ανάπτυξη του κλάδου των υπηρεσιών σε διεθνές επίπεδο, οδήγησε στην ανάγκη προσαρμογής των συστημάτων κοστολόγησης στις ανάγκες του συγκεκριμένου κλάδου. Είναι κοινώς αποδεκτό πως ο κλάδος της παραγωγής υπηρεσιών παρουσιάζει κατά τα τελευταία χρόνια υψηλούς ρυθμούς ανάπτυξης, παρουσιάζοντας μεγάλη ποσοστιαία συμμετοχή στο παραχθέν ΑΕΠ, με αποτέλεσμα να αυξάνεται σημαντικά και να δημιουργεί αρκετές θέσεις απασχόλησης.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σημειωθεί ότι κατά τη διάρκεια μιας δεκαετίας έχουν δημιουργηθεί πολύ μεγάλες ξενοδοχειακές μονάδες σε ένα πολύ ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον. Προκύπτει πως η ανάγκη συνεχούς βελτίωσης της ανταγωνιστικότητας, η οποία προϋποθέτει την εισαγωγή και χρήση νέων συστημάτων διοίκησης με σκοπό τον προσδιορισμό του ακριβούς κόστους των παραχθέντων και πωληθέντων υπηρεσιών, είναι αποτέλεσμα της κλιμάκωσης του τομέα της παροχής υπηρεσιών. Ένα από τα προαναφερόμενα συστήματα είναι και η Κοστολόγηση. Πιο ειδικά, στην Ελλάδα έχει καθυστερήσει η εφαρμογή του θεσμοθετημένου διπλογραφικού συστήματος των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ) σε 3.500 δήμους, κοινότητες, νοσοκομεία και δημοτικές επιχειρήσεις (Ρούτση Ε., 2010).

2.3.2. Το σύστημα ABC και η χρήση του στην ξενοδοχειακή επιχείρηση

Τα βασικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών περιγράφονται παρακάτω:

- ✚ η κυριαρχία στο κόστος των υπηρεσιών τους και των δαπανών του προσωπικού,
- ✚ στη διαμόρφωση του κόστους των παραχθέντων υπηρεσιών υπάρχει παντελής απουσία άμεσων υλικών ή πρώτων υλών. Οι αμοιβές και έξοδα προσωπικού, παροχές τρίτων, φόροι-τέλη, κλπ, διαμορφώνουν αυτό το κόστος,
- ✚ η ύπαρξη και η λειτουργία πολλών βοηθητικών και υποστηρικτικών τμημάτων στα πλαίσια της παραγωγικής λειτουργίας, τα οποία παράγουν κόστος που απορροφάται από τα κύρια παραγωγικά τμήματα και τις παραχθείσες από αυτά υπηρεσίες,
- ✚ η ανομοιομορφία που υφίσταται μεταξύ των προϊόντων των διαφόρων υποκλάδων, όπως τα τραπεζικά προϊόντα, τα τουριστικά προϊόντα, τα προϊόντα λογισμικού κ.α.
- ✚ η διαφοροποίηση στη δομή του κόστους, στη διαδικασία προσδιορισμού του αλλά και στη κοστολογική οργάνωση των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών, πάντα σε σχέση με τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Η κλασική κοστολόγηση, η οποία περιλαμβάνει το πλήρες ιστορικό κόστος, τη πρότυπη κοστολόγηση κ.α., δε φαίνεται να αποδίδει στον τομέα των υπηρεσιών τα επιθυμητά αποτελέσματα σε σχέση με τον προσδιορισμό του κόστους και τη λήψη αποφάσεων με επιχειρηματικό προσανατολισμό. Αυτός είναι ο λόγος που τα τελευταία χρόνια υφίσταται το φαινόμενο της εισαγωγής καινούργιων συστημάτων κοστολόγησης ιδιαίτερα στον τομέα των τουριστικών και ξενοδοχειακών υπηρεσιών, όπως της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (Activity Based Costing - ABC) και της άμεσης κοστολόγησης. Η παρακολούθηση της απασχόλησης κατά έργο ή υπηρεσία, στα πλαίσια της ABC, παρουσιάζει πολύ μεγάλο ενδιαφέρον στις επιχειρήσεις του κλάδου παροχής υπηρεσιών. Σύμφωνα με τη Ρούτση Ε., (2010), το γεγονός αυτό οφείλεται στο ότι η δαπάνη της άμεσης εργασίας αποτελεί επί το πλείστον το μοναδικό άμεσο στοιχείο κόστους.

Από την άλλη μεριά, η καταλληλότητα και η θεωρητική υπόσταση και θεμελίωση αυτών των συστημάτων αυτών είναι υπό σθεναρή αμφισβήτηση, οπότε δεν έχουν εφαρμοστεί σε ευρεία κλίμακα από τις επιχειρήσεις. Ωστόσο, μέσω της βασικής έρευνας στο συγκεκριμένο ζήτημα προβάλλονται με ιδιαίτερη έμφαση τα πλεονεκτήματα και η καταλληλότητα του συστήματος αυτού, ειδικά για τον τομέα των τουριστικών και ξενοδοχειακών υπηρεσιών, όπου οι επιχειρήσεις είναι τελείως διαφορετικές σε σχέση με αυτές του δευτερογενούς τομέα, όσον αφορά το παραχθέν έργο (δηλαδή τις υπηρεσίες), τη παραγωγική διάρθρωση, την ιδιαιτερότητα του υφιστάμενου κόστους, κλπ.

3. Προϋπολογισμός και χρηματοοικονομικό πρόγραμμα στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην πλειοψηφία τους λειτουργούν σύμφωνα με έναν προϋπολογισμό, ο οποίος καταρτίζεται από την διεύθυνση της επιχείρησης. Ο προϋπολογισμός είναι μια εκτίμηση των εσόδων και των δαπανών της ξενοδοχειακής μονάδας, μιας ορισμένης περιόδου στο μέλλον (Πήχας & Αλυσανδράτος, 2012). Στη συνέχεια, ο γενικός διευθυντής με βάση τον προϋπολογισμό αυτό, λαμβάνει τις αποφάσεις που απαιτούνται, ώστε να προχωρήσει ο προγραμματισμός και σχεδιασμός για την επόμενη σεζόν. Η χρηματοοικονομική εικόνα της επιχείρησης συντάσσεται και κοινοποιείται στο τέλος της λογιστικής χρήσης ή λογιστικής περιόδου, που συνήθως είναι το ένα έτος. Ανάλογα με την νομική μορφή της μονάδας οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται στο Φύλλο της Κυβερνήσεως αλλά και γράφονται στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού για τις Ανώνυμες Εταιρίες και τις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, ενώ οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρίες δημοσιεύουν τις καταστάσεις τους στην ιστοσελίδα τους (Καρακούδα, 2014). Την υποχρέωση αυτή την έχουν οι ξενοδοχειακές μονάδες. Την υποχρέωση αυτή την έχουν και οι ξενοδοχειακές μονάδες. Οι οικονομικές καταστάσεις προκύπτουν από τα αποτελέσματα του συνδυασμού των λογιστικών λογαριασμών και των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας. Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται υποχρεωτικά βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων αποτελούνται, ανάλογα με το μέγεθος της εταιρείας, από: (α) Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων, (γ) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, (δ) Προσάρτημα και (ε) Κατάσταση Χρηματοροών (Αχείλας, Αλεξανδρίδου & Μαρκόπουλος, 2015).

3.1. Χρηματοοικονομικός προϋπολογισμός στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις

Ένας προϋπολογισμός είναι προσανατολισμένος στο μέλλον και αποτελεί μια εκτίμηση του μέλλοντος. Ένας προϋπολογισμός είναι ένα σχέδιο για το εγγύς μέλλον όπου οι επιχειρήσεις προσπαθούν να υπολογίσουν τα έσοδά τους και το κόστος τους (Haberler & Wahll, 2006). Η χρονική περίοδος που συνήθως προϋπολογίζεται είναι μια περίοδος έως ενός έτους. Ο προϋπολογισμός ορίζει τα πλαίσια για τα οικονομικά όρια της εταιρείας. Αυτό σημαίνει στις περισσότερες περιπτώσεις ότι η εταιρεία πρέπει να κατέχει τα κόστη της κάτω από ένα καθορισμένο όριο και τα έσοδά της σε ένα καθορισμένο όριο. Ο προϋπολογισμός παράγεται από ιστορικές αξίες, αλλά δεδομένου ότι παράγεται για μια μελλοντική χρονική περίοδο, λείπουν οι πλήρεις πληροφορίες (Haberler & Wahll, 2006). Αυτό σημαίνει ότι οι παραγωγοί του προϋπολογισμού αναγκάζονται να προβούν σε εκτιμήσεις και παραδοχές για το μέλλον, προκειμένου να καταστήσουν τον προϋπολογισμό σχετικό. Εκτός αυτού, ο προϋπολογισμός κατανέμει την ευθύνη σε αυτούς που τον χρησιμοποιούν για να επιτύχουν τον στόχο του προϋπολογισμού. Αυτοί οι στόχοι είναι συχνά οικονομικοί αλλά μπορούν επίσης να υπάρχουν στον προϋπολογισμό και μη οικονομικοί στόχοι.

Ο προϋπολογισμός έχει πολλούς σκοπούς. Ένας προϋπολογισμός προορίζεται να λειτουργήσει ως σχέδιο για το τι πρέπει να επιτύχει η εταιρεία σε μια μελλοντική περίοδο (Haberler & Wahll, 2006). Ένας προϋπολογισμός μπορεί, ωστόσο, να αποφέρει επιπλέον πλεονέκτημα πέρα από τα όρια που παρέχει. Ο προϋπολογισμός καθίσταται ένα πρόγραμμα δράσης για την εταιρεία και ως εκ τούτου αποτελεί σημαντικό εργαλείο για τον προγραμματισμό και τη διεύθυνση της εταιρείας. Η εταιρεία μπορεί να επιτύχει μια συνεχή καθοδήγηση της επιχείρησης, έναν τρόπο καλύτερης επίτευξης των στόχων της εταιρείας

και να δώσει στους υπαλλήλους της εταιρείας ένα κοινό προσδιορισμό. Ο προϋπολογισμός μπορεί να γίνει ένα εργαλείο για την επίτευξη της ανάθεσης αρμοδιοτήτων με την ελευθερία των ενεργειών στα διάφορα τμήματα.

Η παραγωγή του προϋπολογισμού μπορεί επίσης να λειτουργήσει ως αντιπρόσωπος για τη σύνδεση της εταιρικής διοίκησης με τους υπαλλήλους της. Αν τα άτομα που εμπλέκονται στον προϋπολογισμό ασχολούνται με το θέμα του καθορισμού των στόχων, είναι πιθανό οι στόχοι να επιτυγχάνονται πραγματικά εφόσον όλοι σκοπεύουν προς την ίδια κατεύθυνση (Haberler & Wahll, 2006). Επιπλέον, δημιουργεί διάλογο μεταξύ των διαφόρων μερών της εταιρείας, γεγονός που καθιστά τον προϋπολογισμό έναν κομιστή πληροφοριών. Ο προϋπολογισμός θα δώσει επίσης στην εταιρεία την ευκαιρία να εξετάσει τις δραστηριότητες της και να δει σε ποια κατεύθυνση προχωρά η επιχείρηση. Τέλος, η εργασία αυτή δίνει επίσης στην εταιρεία την ευκαιρία να δει ποιες είναι οι επιλογές της για το μέλλον.

Επομένως, ο προϋπολογισμός είναι ένα στρατηγικό εργαλείο το οποίο καθοδηγεί τα βήματα της διεύθυνσης για την επόμενη χρονική περίοδο και γι αυτό γίνεται αντιληπτό ως ένα εργαλείο management (Λαλούμης & Μαρινάκος, χ.χ.).

Στα πλαίσια των μακροπρόθεσμων οικονομικών πλάνων, επιβάλλεται η δημιουργία ενός συστήματος προϋπολογιστικού ελέγχου το οποίο θα εξασφαλίζει ότι εκπονήθηκαν λεπτομερή πλάνα για κάθε έτος. Ο προϋπολογιστικός έλεγχος, δηλαδή, είναι ένα εργαλείο βραχυπρόθεσμου σχεδιασμού (Λαλούμης & Μαρινάκος, χ.χ.).

Επομένως, οι ετήσιοι προϋπολογισμοί πρέπει να επιτρέπουν την υλοποίηση των μακροπρόθεσμων πλάνων. Προκειμένου να επιτευχθεί η βελτιστοποίηση του συνόλου της επιχειρηματικής δραστηριότητας, η επιχείρηση θεωρείται σκόπιμο να διαχωριστεί σε διάφορα τμήματα. Με βάση αυτή τη συλλογιστική καθορίζονται κέντρα εξόδων και κερδών, με σκοπό να επιμεριστεί η ευθύνη για τον έλεγχο των λειτουργικών εξόδων και εσόδων σε συγκεκριμένα άτομα (Λαλούμης & Μαρινάκος, χ.χ.). Έτσι επιτυγχάνεται:

- Να δεσμευθούν και να υποκινηθούν τα στελέχη της επιχείρησης
- Να παραχωρηθούν αρμοδιότητες / εξουσιοδοτήσεις
- Να πραγματοποιείται έλεγχος στην πηγή εσόδων και εξόδων
- Να συνδεθούν λειτουργικά τα διάφορα τμήματα μεταξύ τους
- Να βελτιωθεί το ομαδικό πνεύμα ανάμεσα στο προσωπικό

Επομένως, στην επεξεργασία ενός προϋπολογισμού πρέπει να ακολουθείται μια λογική αλληλουχία με αρχή την εκτίμηση των εσόδων.

Προϋπολογισμός πωλήσεων

Ο βασικότερος περιοριστικός παράγοντας στην εκτίμηση των πωλήσεων είναι η δυναμικότητα του ξενοδοχείου, τόσο σε κλίνες για τα δωμάτια όσο και σε θέσεις, για τα επισιτιστικά τμήματα.

Προκειμένου να υπάρξει μια ρεαλιστική και τεκμηριωμένη πρόβλεψη των πωλήσεων:

Λαμβάνονται υπόψη όλα τα διαθέσιμα στοιχεία από προηγούμενα έτη

Εκτιμούνται όλοι οι παράγοντες περιβάλλοντος αλλά και οι ενδοεπιχειρησιακοί

Χρησιμοποιούνται τα υπογεγραμμένα συμβόλαια συνεργασίας με τα ταξιδιωτικά πρακτορεία και τους tour operators ως μια πολύ καλή βάση αναφοράς για την εκτίμηση των εσόδων.

Η λογική αλληλουχία που ακολουθείται περιλαμβάνει:

Εκτίμηση των συνολικών εσόδων

Επιμερισμό των εσόδων στους μήνες λειτουργίας. Κατανομή των εσόδων στις διάφορες λειτουργίες (Πίνακας 3.1).

Πίνακας 3.1. Προϋπολογισμός πωλήσεων

Επιμερισμός εσόδων	Αριθμός πελατών	Μέση τιμή χρέωσης ή Μέση δαπάνη	Πωλήσεις
Έσοδα από δωμάτια			
Έσοδα από φαγητό			
• a la carte			
• table d'hote			
• snack bar			
• bar			
Έσοδα ποτών			
• a la carte			
• table d'hote			
• snack bar			
• bar			
Λοιπά έσοδα			
• τηλέφωνο			
• συνάλλαγμα			
• διάφορα			
ΣΥΝΟΛΟ			

Πηγή: Λαλούμης & Μαρινάκος, χ.χ.

- Κατάρτιση μηνιαίων προϋπολογισμών.
- Εκτίμηση του κόστους πωλήσεων ανά μήνα (Πίνακας 3.2).

Πίνακας 3.2. Προϋπολογισμός κόστους πωλήσεων

Τομείς εκμετάλλευσης	Πωλήσεις	Κόστος πωλήσεων	Μεικτά κέρδη σε €	Μεικτά κέρδη σε %
Δωμάτια				
Φαγητό				
• 'a la carte				
• table d'hote				
• snack bar				
• bar				
Ποτά				
• 'a la carte				
• table d'hote				
• snack bar				
• bar				
Λοιπά έσοδα				
• τηλέφωνο				
• συνάλλαγμα				
• διάφορα				
ΣΥΝΟΛΟ				

Πηγή: Λαλούμης & Μαρινάκος, χ.χ.

Εν συνεχεία καταρτίζεται ο προϋπολογισμένος λογαριασμός αποτελεσμάτων ο οποίος στην ουσία αποτελεί μια σύνθεση των εσόδων και εξόδων (Πίνακας 3.3). Δύο είναι οι βασικοί οικονομικοί στόχοι της επιχείρησης, η κερδοφορία και η ρευστότητα. Στον λογαριασμό αποτελεσμάτων εμφανίζεται η κερδοφορία όχι όμως και η ρευστότητα, δηλαδή η πιθανότητα για την απόκτηση κεφαλαίου κίνησης ώστε να αντιμετωπιστεί μια πιθανή έλλειψη ρευστότητας.

Πίνακας 3.3. Προϋπολογισμένος Λογαριασμός Αποτελεσμάτων

	Πωλήσεις	Κόστος πωλήσεων	Μεικτά κέρδη σε €	Μεικτά κέρδη σε %
Δωμάτια				
Φαγητό				
• 'a la carte				
• table d'hote				
• snack bar				
• bar				
• Ποτά				

• 'a la carte				
• table d'hote				
• snack bar				
• bar				
Λοιπά έσοδα				
• τηλέφωνο				
• συνάλλαγμα				
• διάφορα				
ΣΥΝΟΛΟ				
ΕΡΓΑΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ				
Μισθοδοσία				
Εργοδοτικές εισφορές σε ασφαλιστικά ταμεία				
Γεύματα προσωπικού				
Λοιπές παροχές				
ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ				
Ενέργεια (ηλεκτρικό, υγραέριο, πετρέλαιο κ.λπ.)				
Τηλέφωνο, Internet				
Νερό				
Προβολή				
Συντήρηση- Επισκευές				
Ασφάλειες				
Αμοιβές τρίτων				
Αποσβέσεις				
Χρηματοοικονομικά (τόκοι και λοιπά έξοδα τραπεζών)				
Διάφορα				
ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ				

Πηγή: Λαλούμης & Μαρινάκος, χ.χ.

Κατόπιν καταρτίζεται ο πίνακας ρευστότητας και τελικά ο προϋπολογισμένος ισολογισμός χρήσης.

Ως εργαλεία ελέγχου, οι προϋπολογισμοί χρησιμεύουν στην κατάλληλη κατάρτιση αναφορών. Οι αναφορές αποτελούν μια σύγκριση μεταξύ προϋπολογισμένων και πραγματικών αποτελεσμάτων και σε περίπτωση σημαντικών αποκλίσεων υπάρχει σχολιασμός αναφορικά με τις πιθανές αιτίες.

Ένα παράδειγμα τριμηνιαίου προϋπολογισμού ακολουθεί παρακάτω:

Έστω μια ξενοδοχειακή μονάδα με έσοδα περασμένου έτους ύψους 250.000,00 € και με εκτίμηση για το επόμενο έτος για αύξηση της τάξης του 4%. Στα διάφορα τρίμηνα ο επιμερισμός γίνεται με αναλογία: 1,3,4,2

Το 65% των εσόδων είναι τα μεικτά κέρδη, το 25% τα εργατικά έξοδα, 40.000,00 € είναι τα σταθερά έξοδα και τα λοιπά μεταβλητά έξοδα είναι το 8% των εσόδων (Πίνακας 4.4).

Πίνακας 4.4 Προϋπολογισμένος Λογαριασμός Αποτελεσμάτων έτους

	1 ^ο τρίμηνο	2 ^ο τρίμηνο	3 ^ο τρίμηνο	4 ^ο τρίμηνο	Σύνολο
Έσοδα	26	78	104	52	260
Κόστος πωλήσεων	9,1	27,3	36,4	18,2	91
Μεικτά κέρδη	16,9	50,7	67,6	33,8	169
Εργατικά έξοδα	6,5	19,5	26	13	65
Σταθερά έξοδα	10	10	10	10	40
Λοιπά μεταβλητά	2,1	6,2	8,3	4,2	20,8
Καθαρά κέρδη / ζημία	-1,7	15	23,3	6,6	43,2
Καθαρά κέρδη / ζημία % επί των εσόδων	-6,5%	19,2%	22,4%	12,7%	16,6%

Πηγή: Λαλούμης & Μαρινάκος, χ.χ.

3.2. Κατάρτιση προϋπολογιστικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Στα λογιστικά αρχεία μιας οικονομικής μονάδας καταχωρούνται όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα στη μονάδα και αυτά ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου. Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται με σαφή τρόπο τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), οι υποχρεώσεις, η καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και οι χρηματοροές της κάθε περιόδου (Ογκανισιάν-Φιλιππίδου, 2015).

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι προβλεπόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, που καταρτίζουν οι ελληνικές επιχειρήσεις, ανάλογα με το μέγεθος τους είναι (ΦΕΚ 207Α/2.10.2006):

Ο ισολογισμός

Ο ισολογισμός παρέχει μια εικόνα της οικονομικής κατάστασης μιας επιχειρηματικής οντότητας, σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή, και σχετίζεται με τα περιουσιακά στοιχεία, το παθητικό και την καθαρή θέση της ιδιοκτησίας. Με λίγα λόγια αποτελεί ένα μέτρο της αξίας της επιχείρησης σε μια δεδομένη στιγμή.

Ο ισολογισμός παρουσιάζεται είτε σε οριζόντια είτε σε κάθετη μορφή και σε κάθε περίπτωση το σύνολο του ενεργητικού πρέπει πάντα να είναι ίσο με το άθροισμα των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης.

Οι διαφορές στην παρουσίαση του ισολογισμού είναι ελάχιστες από το ένα ξενοδοχείο στο άλλο ενώ οι ισολογισμοί των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων είναι παρόμοιοι με τους ισολογισμούς επιχειρήσεων άλλων κλάδων (Jagels & Coltman, 2004).

Παρακάτω ακολουθεί ο ισολογισμός της Ιονική Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις στην οποία ανήκει το Hilton Athens.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

(Ποσά σε χιλιάδες Ευρώ)

	Σημ.	31.12.2016	31.12.2015
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
Μη κυκλοφορούν Ενεργητικό			
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	(13)	165.811	168.778
Ασώματες ακινητοποιήσεις	(14)	241	302
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	(15)	10.835	13.692
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις		102	105
Σύνολο μη κυκλοφορούντος ενεργητικού		176.989	182.877
Κυκλοφορούν Ενεργητικό			
Αποθέματα	(16)	696	707
Πελάτες και λοιπές εμπορικές απαιτήσεις	(17)	955	1.129
Λοιπές απαιτήσεις	(18)	799	890
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	(19)	2.966	4.429
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού		5.416	7.155
Σύνολο Ενεργητικού		182.405	190.032
ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ			
Μετοχικό κεφάλαιο	(20)	115.680	115.680
Αποθεματικά	(21)	1.210	1.210
Αποτελέσματα εις νέον	(22)	(5.054)	(2.611)
Σύνολο Καθαρής θέσεως		111.836	114.279
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Ομολογιακό δάνειο	(23)	61.755	67.000
Υποχρεώσεις στο προσωπικό λόγω εξόδου από την υπηρεσία	(24)	2.386	2.294
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	(25)	118	138
Προβλέψεις	(28)	-	54
Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων		64.259	69.486
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις		1.844	2.004
Οφειλές από φόρους και εισφορές	(26)	920	880
Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	(27)	3.546	3.383
Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων		6.310	6.267
Σύνολο υποχρεώσεων		70.569	75.753
Σύνολο Καθαρής θέσεως και υποχρεώσεων		182.405	190.032

Εικόνα 3.1 Ισολογισμός Hilton Athens

Η κατάσταση αποτελεσμάτων

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της λειτουργίας μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης για μια περίοδο αναφοράς και μετράται η οικονομική επίδοση της.

Ο βαθμός λεπτομέρειας των εσόδων και των εξόδων που πρέπει να εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων είναι ανάλογος με το είδος και το μέγεθος της ξενοδοχειακής επιχείρησης καθώς και με τις ανάγκες της διοίκησης για λεπτομερή ή μη πληροφόρηση.

Στις περισσότερες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις λειτουργούν αρκετά διαφορετικά τμήματα και οι καταστάσεις αποτελεσμάτων τους απεικονίζουν τα λειτουργικά αποτελέσματα κάθε τμήματος και κατά συνέπεια και τη συνολική λειτουργία του ξενοδοχείου. Η προετοιμασία μιας κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων εξαρτάται από τις ανάγκες της διοίκησης κάθε ξενοδοχείου.

Στη συνολική κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ενός ξενοδοχείου παρέχονται συνοπτικές πληροφορίες σχετικά με τις οικονομικές πράξεις και περιλαμβάνονται τα συνολικά έσοδα, οι δαπάνες και τα κέρδη κάθε τμήματος. Στις καταστάσεις αποτελεσμάτων των επιμέρους τμημάτων παρέχονται λεπτομερείς πληροφορίες για τη λειτουργία τους που χρησιμοποιούνται από την διοίκηση του ξενοδοχείου προκειμένου να μετρηθεί η οικονομική απόδοση των εσόδων, των κερδών και των εξόδων καθώς και ως εργαλείο διαχείρισης προκειμένου τα τμήματα να λειτουργούν πιο αποτελεσματικά και παραγωγικά (Jagels & Coltman, 2004).

Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων να διαφέρει από ξενοδοχείο σε ξενοδοχείο καθώς και από τις καταστάσεις αποτελεσμάτων άλλων κλάδων της ξενοδοχειακής βιομηχανίας (θέρετρα, αλυσίδες ξενοδοχείων, μικρά ξενοδοχεία, μοτέλ) εφόσον η κάθε μονάδα έχει προετοιμαστεί ώστε να αντικατοπτρίζει τα λειτουργικά αποτελέσματα, τα οποία θα επιτρέψουν στη διοίκηση να προβεί σε ορθολογικές αποφάσεις για το μέλλον της επιχείρησης (Jagels & Coltman, 2004).

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

(Ποσά σε χιλιάδες Ευρώ)

	Σημ.	Από 1 Ιανουαρίου έως	
		31.12.2016	31.12.2015
Κύκλος εργασιών	(2)	29.021	29.784
Κόστος πωλήσεων	(3)	(25.135)	(25.592)
Μικτά Κέρδη		3.886	4.192
Λοιπά έσοδα	(4)	576	612
Έξοδα διαθέσεως	(5)	(1.325)	(1.303)
Έξοδα διοικήσεως	(6)	(763)	(771)
Φόροι - τέλη ακίνητης περιουσίας		(270)	(68)
Λοιπά έξοδα	(7)	(113)	(162)
Κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων		1.991	2.500
Χρηματοοικονομικά έσοδα	(9)	39	58
Χρηματοοικονομικά έξοδα	(10)	(1.508)	(1.506)
Καθαρά χρηματοοικονομικά αποτελέσματα		(1.469)	(1.448)
Κέρδη πριν το φόρο εισοδήματος		522	1.052
Φόρος εισοδήματος	(11)	(2.888)	1.116
Κέρδη (Ζημίες) μετά το φόρο εισοδήματος		(2.366)	2.168
Κέρδη (Ζημίες) μετά από φόρους, ανά μετοχή, βασικά και προσαρμοσμένα (σε Ευρώ)	(12)	(0,18)	0,16

Εικόνα 3.2 Κατάσταση αποτελεσμάτων του Hilton Athens

Η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης

Η κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων καταρτίζεται προκειμένου να παρουσιαστούν οι μεταβολές που υπάρχουν στα στοιχεία της καθαρής θέσης μιας οικονομικής μονάδας. Σε αυτή την κατάσταση λαμβάνονται υπόψη όλοι τα γεγονότα που επέφεραν μεταβολή στους λογαριασμούς της καθαρής θέσης, όπως είναι το μετοχικό κεφάλαιο, τα αποθεματικά, τα αποτελέσματα εις νέον, οι διαφορές αναπροσαρμογή και τα ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΕΩΣ

(Ποσά σε χιλιάδες Ευρώ)

	Μετοχικό Κεφάλαιο	Αποθεματικά	Αποτελέσματα εις νέον	Σύνολο Καθαρής θέσεως
Υπόλοιπο 1.1.2015	115.680	1.210	(4.749)	112.141
Μεταβολές στην Καθαρή Θέση περιόδου 1.1-31.12.2015				
Αποτέλεσμα περιόδου, μετά το φόρο εισοδήματος	-	-	2.168	2.168
Αναλογιστικές ζημίες, μετά το φόρο εισοδήματος, που καταχωρήθηκαν απευθείας στην Καθαρή Θέση	-	-	(30)	(30)
Συνολικό αποτέλεσμα περιόδου, μετά το φόρο εισοδήματος	-	-	2.138	2.138
Υπόλοιπο την 31.12.2015	115.680	1.210	(2.611)	114.279
Υπόλοιπο 1.1.2016	115.680	1.210	(2.611)	114.279
Μεταβολές στην Καθαρή Θέση περιόδου 1.1-31.12.2016				
Αποτέλεσμα περιόδου, μετά το φόρο εισοδήματος	-	-	(2.366)	(2.366)
Αναλογιστικές ζημίες, μετά το φόρο εισοδήματος, που καταχωρήθηκαν απευθείας στην Καθαρή Θέση	-	-	(77)	(77)
Συνολικό αποτέλεσμα περιόδου, μετά το φόρο εισοδήματος	-	-	(2.443)	(2.443)
Υπόλοιπο 31.12.2016	115.680	1.210	(5.054)	111.836

Εικόνα 3.3 Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης του Hilton Athens

Η κατάσταση χρηματοροών

Οι αλλαγές στο λογαριασμό μετρητών στη διάρκεια μιας ορισμένης περιόδου λειτουργίας αποτυπώνονται στην κατάσταση ταμειακών ροών. Με την κατάσταση χρηματοροών μετράται η ποσότητα των ρευστών διαθεσίμων και προσδιορίζεται η χρήση τους.

Επιπλέον, μετατρέπεται το δεδουλευμένο καθαρό εισόδημα (ή η καθαρή ζημία) σε ταμειακή βάση. Κατά αυτόν τον τρόπο προσδιορίζονται οι πηγές και οι χρήσεις των μετρητών ενώ καθίσταται δυνατή και η αξιολόγηση της ρευστότητας και της φερεγγυότητας μιας επιχειρηματικής οντότητας.

Στην κατάσταση οι επιχειρηματικές δραστηριότητες, στις οποίες οι καθαρές ταμειακές ροές εμφανίζουν μια αύξηση ή μείωση, διακρίνονται σε λειτουργικές, επενδυτικές και

χρηματοοικονομικές δραστηριότητες (Jagels & Coltman, 2004). Η διοίκηση των ξενοδοχειακών μονάδων συμμετέχει κατά κύριο λόγο στις λειτουργικές δραστηριότητες, καθώς διοικούν τα τμήματά τους.

Η ρευστότητα είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων που διαθέτει μια εταιρία προκειμένου να καλύψει τις καθημερινές λειτουργικές της δαπάνες (Hales, 2005).

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

(Ποσά σε χιλιάδες Ευρώ)

		Από 1 Ιανουαρίου έως	
		31.12.2016	31.12.2015
Ταμειακές Ροές από λειτουργικές δραστηριότητες			
	<i>Σημ.</i>		
Κέρδη προ φόρων		522	1.052
<i>Προσαρμογές για:</i>			
Αποσβέσεις και αναλογούσες στη χρήση			
επιχορηγήσεις παγίων		4.240	4.263
Προβλέψεις		(16)	57
Χρηματοοικονομικά έσοδα	<i>(9)</i>	(39)	(58)
Χρηματοοικονομικά έξοδα	<i>(10)</i>	1.508	1.506
Πλέον / (μείον) προσαρμογές για μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κινήσεως ή που σχετίζονται με τις λειτουργικές δραστηριότητες :			
Μείωση / (αύξηση) αποθεμάτων		11	14
Μείωση απαιτήσεων		269	133
(Μείωση) / αύξηση υποχρεώσεων (πλην δανείων)		153	46
(Μείον) :			
Χρηματοοικονομικά έξοδα καταβληθέντα		(2.912)	(1.527)
Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες (α)		<u>3.736</u>	<u>5.486</u>
Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες			
Αγορά ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων	<i>(13), (14)</i>	(1.250)	(1.974)
Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων		12	8
Χρηματοοικονομικά έσοδα εισπραχθέντα	<i>(9)</i>	<u>39</u>	<u>58</u>
Καθαρές ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες (β)		<u>(1.199)</u>	<u>(1.908)</u>
Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες			
Εισπράξεις δανείων		63.000	-
Εξοφλήσεις δανείων		(67.000)	(3.000)
Καθαρές ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)		<u>(4.000)</u>	<u>(3.000)</u>
Καθαρή αύξηση στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα χρήσεως (α) + (β) + (γ)		<u>(1.463)</u>	<u>578</u>
Σύνολο ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων ενάρξεως χρήσεως	<i>(19)</i>	<u>4.429</u>	<u>3.851</u>
Σύνολο ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων λήξεως χρήσεως	<i>(19)</i>	<u>2.966</u>	<u>4.429</u>

Εικόνα 3.4 Κατάσταση χρηματοροών του Hilton Athens

Το προσάρτημα ή σημειώσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις συμπληρώνονται με το προσάρτημα ή οι σημειώσεις όπου παρέχονται πρόσθετες συμπληρωματικές και επεξηγηματικές πληροφορίες για να διευκολύνεται η κατανόηση των οικονομικών αυτών καταστάσεων. Για παράδειγμα, στις

πληροφορίες μπορεί να παρέχονται οι μέθοδοι αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, οι συμμετοχές, ο αριθμός και η ονομαστική αξία των μετοχών, η ανάλυση του κύκλου εργασιών, τα οφειλόμενα ποσά φόρων, οι οικονομικές δεσμεύσεις και γενικά όποια πληροφορία απαιτείται από την νομοθεσία ή κρίνεται αναγκαία για την πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων μερών (Γκίνογλου, Ταχυνάκης & Μωυσιά, 2005).

Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων

Γενικές Πληροφορίες

Η ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Α.Ε. (η "Εταιρία") εδρεύει στην Αθήνα, Λεωφόρος Αθηνών 77, και είναι καταχωρημένη στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών με αριθμό 459/06/Β/86/07. Η διάρκεια της έχει ορισθεί έως το 2027, δύναται δε να παραταθεί με απόφαση της Γενικής Συνελεύσεως.

Σκοπός της Εταιρίας είναι η εκμετάλλευση της ιδιόκτητης ξενοδοχειακής της μονάδας στην Αθήνα (ATHENS HILTON).

Η θητεία του Διοικητικού Συμβουλίου όπως συγκροτήθηκε σε σώμα με το υπ' αριθμόν 397/16.12.2016 Πρακτικό Συνεδριάσεως του Διοικητικού Συμβουλίου λήγει την 23 Ιουνίου 2021 και η σύνθεσή του έχει ως εξής:

ΠΡΟΕΔΡΟΣ (Εκτελεστικό Μέλος) – Αχιλλέας Κωνσταντακόπουλος του Βασιλείου

ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ (Εκτελεστικό Μέλος) - Hüsnü Akhan του Şeyh Müslüm

ΕΚΤΕΛΕΣΤΙΚΑ ΜΕΛΗ

Ethem Naci Başerdem του Ismail Hakki

ΜΗ ΕΚΤΕΛΕΣΤΙΚΑ ΜΕΛΗ

Εμμανουήλ Γεωργακόπουλος του Αγγελή

ΜΗ ΕΚΤΕΛΕΣΤΙΚΑ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΑ ΜΕΛΗ

Νικόλαος Κουτσός του Γεωργίου

Γεώργιος Αρβανίτης του Περικλή

Η Εταιρία είναι θυγατρική της «HOME HOLDINGS ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ», με έδρα στον Δήμο Παλαιού Φαλήρου, Ζεφύρου 60, 175 64, της οποίας μέτοχοι είναι με ποσοστό 50% εκάστη, οι Εταιρίες «D-Marine Investments Holdings B.V.» και «Τουριστικές Επιχειρήσεις Μεσσηνίας Α.Ε.»

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρίας, που εγκρίθηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιό της, την 27 Απριλίου 2017 και έχουν αναρτηθεί στο διαδίκτυο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.ionianhe.gr, περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της «D-Marine Investments Holding BV», της 31 Δεκεμβρίου 2016.

Η μετοχή της Εταιρίας είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών από το 1988.

Το σύνολο των μετοχών σε κυκλοφορία την 31 Δεκεμβρίου 2016 ανέρχεται σε 13.404.440. Οι μετοχές της Εταιρίας είναι κοινές ονομαστικές.

Εικόνα 3.5 Μέρος των σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων για το Hilton Athens

Συμπεράσματα

Η τουριστική βιομηχανία και ειδικότερα ο κλάδος των καταλυμάτων, αποτελεί έναν από τους πιο δυναμικούς κλάδους της ελληνικής οικονομίας με ιδιαίτερη συμβολή στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Η Ελλάδα, λόγω και της γεωγραφικής της διαμόρφωσης, έχει ιδιαίτερα αναπτυγμένη την τουριστική βιομηχανία. Ένα σημαντικό κομμάτι αυτής της βιομηχανίας αποτελούν τα ξενοδοχεία πολυτελείας, η λογιστική παρακολούθηση των οποίων, αν και δεν διαφέρει σημαντικά από τις υπόλοιπες ξενοδοχειακές μονάδες, οφείλει να είναι ακριβής και έννομη προκειμένου το ξενοδοχείο να λειτουργεί εύρυθμα και να διατηρεί τη φήμη του.

Στην παρούσα εργασία, γίνεται φανερό πως η ξενοδοχειακή λογιστική δεν μπορεί να θεωρηθεί απλή. Μια ξενοδοχειακή μονάδα πρέπει να καλύψει ένα ευρύ φάσμα απαιτήσεων και υποχρεώσεων που λόγω και της φύσης της δραστηριότητας, αναδεικνύουν την ανάγκη επιπλέον βελτίωσης της.

Μέσα από τις θεμελιώδεις αρχές και μεθόδους της ξενοδοχειακής λογιστικής γίνεται προσπάθεια προσέγγισης αυτού του τομέα, με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Αρωγό στην προσπάθεια αυτή αποτελεί και το νομοθετικό πλαίσιο της λειτουργίας των καταλυμάτων, το οποίο είναι διαμορφωμένο ώστε να προωθεί εφαρμογή των διατάξεων και την καλύτερη λειτουργία των καταλυμάτων. Ακόμη, οι φορολογικοί νόμοι και κανόνες σχετικά με την παροχή υπηρεσιών διαμονής, έχουν ως στόχο την ορθή λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών που πραγματοποιούνται.

Βιβλιογραφία

Fess P.E., and Ferrera, W.L., (1961), "The period cost concept for income measurement", *The Accounting Review*, 36 (4), pp. 598–602.

Fremgen J.M., (1962), "Variable costing for external reporting – A reconsideration", *The accounting review*.

Horngren C., and Sorter G., (1961), "Direct' costing and external reporting". *The Accounting Review*, p. 84–93.

Horngren C., and Sorter G., (1962), "Asset recognition and economic attributes—The relevant costing approach", *The Accounting Review* , p. 391–399.

Johnson H.T., and Kaplan R.S., (1987), "The Rise and Fall of Management Accounting", *Management Accounting*; 68, 7; ABI/INFORM Global pg. 22.

Kaplan R.S., (1984a), "The Accounting Review", Volume 59, No. 3., p. 390-418.

Paton W.A., and Littleton A.C., (1940), "An Introduction to Corporate Accounting Standards".

Wright D., (1996), "Management Accounting", New York: Addison Wesley Longman Ltd.

Βενιέρης Γ., (1986), "Λογιστική Κόστους", Εκδόσεις Σμπίλιας – Το Οικονομικό-ΑΘΗΝΑ.

Γεωργιάδου Χ., Κατράντζη Χ., (2009), "Κοστολόγηση", ΑΤΕΙ Θεσσαλονίκης, p. 38-46.

Ευθύμογλου Γ. Π., (1999), "Θέματα Χρημ/κής Αναλύσεως", Εκδόσεις Σταμούλη, p. 156-160.

Κάντζος Κ., (2002), "Ανάλυση χρηματοοικονομικών καταστάσεων", p. 162.

Καρδακάρης Κ., (1998), "Ξενοδοχειακή Λογιστική", Εκδόσεις Ελλην.

Καρκάνης Π., (2013), "Διοίκηση επιχειρήσεων με βάση την οικονομική προστιθέμενη αξία – Περίπτωση ξενοδοχειακής μονάδας", Πα.Πει., p. 13-52.

Πήχας Θ. και Αλυσανδράτος Μ., (2012), "Οικονομοτεχνική μελέτη ξενοδοχειακού συγκροτήματος", ΤΕΙ Ηπείρου, p. 70-71.

Πνευματικούδη Κ., (2007), "Ανάλυση χρηματοοικονομικών καταστάσεων με αριθμοδείκτες στα ξενοδοχεία: Η περίπτωση της εταιρίας Ξενοδοχεία Χανδρής Ελλάς Α.Ε.", Διπλωματική εργασία, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, p. 20-40.

Ρούτση Ε., (2010), "Εφαρμογή των κοστολογικών συστημάτων στον τομέα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων", Πανεπιστήμιο Πατρών, Διπλωματική εργασία, p. 35-38, 86-88.

Web Sources

<http://www.exelixis.eu/index.php?act=viewCat&catId=96>

<https://annxyd.files.wordpress.com/2010/03/3-cebdceb5cebafcf81cf8c-cf83ceb7cebcecb5ceafcebf.pdf>

<http://academics.epu.ntua.gr/LinkClick.aspx?fileticket=RManLHP1KsQ%3D&tabid=379&mid=2327>

<https://www.euretirio.com/katastasi-apotelesmaton-xrasis/>

<http://mscinaccounting.teipir.gr/uploads/0f60d44fdd2bd23b288237d4aab33f86.pdf>

http://www.oeetak.gr/downloads/business_plan_pres.pdf

<https://4hoteliers.gr/4tropoi-kostologhshs-xenodoxeiou/>