



**ΑΕΙ ΠΕΙΡΑΙΑ ΤΤ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΤΩΝ  
ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ- ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ**

**THE ROLE OF COST ACCOUNTING IN DECISION MAKING**

**CASE STUDY ON HOTEL INDUSTRY**

**ΦΟΙΤΗΤΡΙΕΣ:**

**ΚΩΤΣΑΝΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ ΤΟΥ ΓΕΩΡΓΙΟΥ**

**ΑΜ.14739**

**ΣΙΔΕΡΗ ΜΕΛΕΤΙΑ ΤΟΥ ΙΩΑΝΝΗ**

**ΑΜ.14334**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:**

**ΓΚΟΥΜΑΣ ΣΠΥΡΙΔΩΝ**

**ΑΙΓΑΛΕΩ 2016**

## ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο / Η κάτωθι υπογεγραμμένος / η ... Σιδέρη Μελέτια....., του ... Ιωάννη....., του φοιτητής του Τμήματος... Πολιτισμής ή Χρηματοοικονομικής του Α.Ε.Ι. Πειραιά Τ.Τ., πριν αναλάβω την εκπόνηση της Πτυχιακής Εργασίας μου, δηλώνω ότι ενημερώθηκα για τα παρακάτω :

«Η Πτυχιακή Εργασία (Π.Ε) αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο του συγγραφέα, όσο και του Ιδρύματος και θα πρέπει να έχει μοναδικό χαρακτήρα και πρωτότυπο περιεχόμενο.

Απαγορεύεται αυστηρά οποιοδήποτε κομμάτι κειμένου της να εμφανίζεται αυτούσιο ή μεταφρασμένο από κάποια άλλη δημοσιευμένη πηγή. Κάθε τέτοια πράξη αποτελεί προϊόν λογοκλοπής και εγείρει θέμα Ηθικής Τάξης για τα πνευματικά δικαιώματα του άλλου συγγραφέα. Αποκλειστικός υπεύθυνος είναι ο συγγραφέας της Π.Ε, ο οποίος φέρει και την ευθύνη των συνεπειών, ποινικών και άλλων, αυτής της πράξης.

Πέραν των όποιων ποινικών ευθυνών του συγγραφέα, σε περίπτωση που το Ίδρυμα του έχει απονείμει Πτυχίο, αυτό ανακαλείται με απόφαση της Συνέλευσης του Τμήματος. Η Συνέλευση του Τμήματος με νέα απόφασή της, μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου, του αναθέτει εκ νέου την εκπόνηση Π.Ε με άλλο θέμα και διαφορετικό επιβλέποντα καθηγητή. Η εκπόνηση της εν λόγω Π.Ε πρέπει να ολοκληρωθεί εντός τουλάχιστον ενός ημερολογιακού βμήνου από την ημερομηνία ανάθεσής της. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στο άρθρου 18, παρ. 5 του ισχύοντος Εσωτερικού Κανονισμού.»

Ο Δηλών



Ημερομηνία

16-9-16

## ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο / Η κάτωθι υπογεγραμμένος / η ... Κώτσανη Αναστασία ....., του ... Γεωργίου ....., του φοιτητής του Τμήματος... Λογιστικής ... & ... Χρηματοοικονομικής του Α.Ε.Ι. Πειραιά Τ.Τ., πριν αναλάβω την εκπόνηση της Πτυχιακής Εργασίας μου, δηλώνω ότι ενημερώθηκα για τα παρακάτω :

«Η Πτυχιακή Εργασία (Π.Ε) αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο του συγγραφέα, όσο και του Ιδρύματος και θα πρέπει να έχει μοναδικό χαρακτήρα και πρωτότυπο περιεχόμενο.

Απαγορεύεται αυστηρά οποιοδήποτε κομμάτι κειμένου της να εμφανίζεται αυτούσιο ή μεταφρασμένο από κάποια άλλη δημοσιευμένη πηγή. Κάθε τέτοια πράξη αποτελεί προϊόν λογοκλοπής και εγείρει θέμα Ηθικής Τάξης για τα πνευματικά δικαιώματα του άλλου συγγραφέα. Αποκλειστικός υπεύθυνος είναι ο συγγραφέας της Π.Ε, ο οποίος φέρει και την ευθύνη των συνεπειών, ποινικών και άλλων, αυτής της πράξης.

Πέραν των όποιων ποινικών ευθυνών του συγγραφέα, σε περίπτωση που το Ίδρυμα του έχει απονεμίσει Πτυχίο, αυτό ανακαλείται με απόφαση της Συνέλευσης του Τμήματος. Η Συνέλευση του Τμήματος με νέα απόφασή της, μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου, του αναθέτει εκ νέου την εκπόνηση Π.Ε με άλλο θέμα και διαφορετικό επιβλέποντα καθηγητή. Η εκπόνηση της εν λόγω Π.Ε πρέπει να ολοκληρωθεί εντός τουλάχιστον ενός ημερολογιακού βμήνου από την ημερομηνία ανάθεσής της. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στο άρθρου 18, παρ. 5 του ισχύοντος Εσωτερικού Κανονισμού.»

Ο Δηλών



Ημερομηνία

16-9-16

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ειλικρινείς ευχαριστίες μας σε όλους αυτούς τους ανθρώπους που συνέβαλλαν στο να φέρουμε εις πέρας την παρούσα πτυχιακή εργασία.

Αρχικά θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον επιβλέπων καθηγητή κ. Γκούμα Σπυρίδων, για την πολύτιμη βοήθειά του και τις εύστοχες παρατηρήσεις του και στη συνέχεια την οικογένεια και τους φίλους μας για την υλική και ηθική υποστήριξή τους

Κώτσανη Αναστασία

Σιδέρη Μελετία

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ .....	4
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	7
ABSTRACT.....	10
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 . Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ.....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ .....	21
2.1 Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΓΝΩΣΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	21
2.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΔΑΠΑΝΗΣ, ΕΞΟΔΟΥ ΚΑΙ ΕΣΟΔΟΥ.....	27
2.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	29
2.3.1 ΑΜΕΣΟ / ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ.....	29
2.3.2 ΟΡΓΑΝΙΚΑ / ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΚΟΣΤΗ .....	31
2.3.3 ΟΜΑΛΟ / ΑΝΩΜΑΛΟ ΚΟΣΤΟΣ .....	31
2.3.4 ΣΤΑΘΕΡΟ/ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ/ΗΜΙΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ .....	33
2.3.5 ΙΣΤΟΡΙΚΟ / ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ.....	34
2.3.6 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ .....	34
2.3.7 ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ.....	35
2.3.8 ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΟ .....	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ .....	37
3.1 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ACTIVITY BASE COSTING SYSTEM-ABC) .....	37
3. 2 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΑΖΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ – ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (PROCESS COSTING SYSTEM) .....	42
3.3 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ – ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΕΡΓΟ / ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ (JOB ORDER COSTING SYSTEM) .....	45
3.4 ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (STANDARD COSTING SYSTEM)...	46
3.5 ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΜΕΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (DIRECT COSTING SYSTEM) .....	50
3.6 ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (FULL ABSORPTION COSTING SYSTEM) .....	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΙΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	57
4.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ & ΙΔΙΑΙΤΕΡΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ.....	57
4.2 Η ΤΜΗΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ .....	62

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ – ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ & ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ .....	65
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	73
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΗ.....	75
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ .....	77
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ .....	78
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ.....	78
1. ΧΡΗΣΙΜΗ ΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣ .....	78

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η κοστολόγηση διαδραματίζει έναν πολύ σημαντικό ρόλο στις σύγχρονες επιχειρήσεις καθώς παρέχει στα ανώτερα στελέχη και στη διοίκηση πληροφορίες χρήσιμες για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Από την άλλη πλευρά η λήψη των αποφάσεων είναι σημαντική για την πορεία της επιχείρησης. Οι ξενοδοχειακές μονάδες αποτελούν επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών κατά το πλείστον αλλά συχνά παρέχουν και σίτιση καθώς διαθέτουν στους πελάτες τους πρωινό ή υπηρεσίες σε εστιατόρια, μπαρ ή υπηρεσίες ευεξίας (spa, αίθουσες προσωπικής περιποίησης κ.α) σε χώρους εντός της ξενοδοχειακής μονάδας. Το ξενοδοχείο στηρίζεται στον υπολογισμό του κόστους δραστηριοτήτων του, όπως του roomservice, του εστιατορίου κλπ ώστε να μπορεί να γίνει ακριβής κοστολόγηση της κάθε δραστηριότητας.

Το κόστος διακρίνεται σε πραγματικό ή ιστορικό, προϋπολογιστικό, σε έμμεσο και άμεσο, οργανικό και ανόργανο, σταθερό και μεταβλητό. Κάθε επιχείρηση επιλέγει το κατάλληλο σύστημα κοστολόγησης που ταιριάζει στην μορφή της λειτουργίας της έτσι ώστε να μπορεί να διεξάγει χρήσιμα λογιστικά και εξωλογιστικά συμπεράσματα για την αποδοτικότητα της λειτουργίας της. Υπάρχουν διάφορα συστήματα, όπως το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, η κοστολόγηση κατά φάση παραγωγής, με το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης, της άμεσης κοστολόγησης ή της οριακής, ή της πλήρους κοστολόγησης.

Το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα βασίζεται στην θεώρηση ότι τα προϊόντα καταναλώνουν δραστηριότητες, οι δραστηριότητες με την σειρά τους καταναλώνουν πόρους και οι πόροι καταναλώνουν κόστη. Η κοστολόγηση κατά φάση εφαρμόζεται σε εκείνες τις περιπτώσεις όπου η

παραγωγή αναφέρεται σε ένα προϊόν που παράγεται συνεχώς για μεγάλες χρονικές περιόδους και σε μεγάλες ποσότητες. Η εφαρμογή του συστήματος αυτού προϋποθέτει τυποποιημένη μαζική παραγωγή, δηλαδή η παραγωγή πραγματοποιείται με τη μορφή μιας διαδοχικής σειράς πανομοιότυπων κατεργασιών. Η πρότυπη κοστολόγηση χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό και την χρησιμοποίηση του πρότυπου κόστους της πραγματικής παραγωγής των παραγόμενων προϊόντων, των πραγματικών αναλώσεων των στοιχείων του κόστους, του πραγματικού κόστους των δαπανών παραγωγής και των αποκλίσεων μεταξύ προτύπων και πραγματικών. Σύμφωνα με το σύστημα της άμεση κοστολόγησης ή οριακής ή ανάλογης, το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη μόνο τα μεταβλητά κόστη παραγωγής, δηλαδή μόνο τα κόστη της παραγωγής που σχετίζονται άμεσα με την παραγωγική διαδικασία. Πλήρης κοστολόγηση είναι η κοστολογική μέθοδος σύμφωνα με την οποία οι δαπάνες παραγωγής (σταθερές και μεταβλητές) επιβαρύνουν και ενσωματώνονται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών.

Μετά από υπολογισμό του κόστους σε μια ξενοδοχειακή μονάδα της μελετήσαμε τη σημαντικότητα της κοστολόγησης στη λήψη αποφάσεων. Η κάθε μέθοδος κοστολόγησης παρουσιάζει πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα καθώς κάποιες μέθοδοι είναι πιο κατάλληλες για την σύνταξη εσωτερικών εκθέσεων πληροφόρησης και άλλες εξωτερικών. Η επιλογή του κατάλληλου συστήματος κοστολόγησης μπορεί να συνδυαστεί δυναμικά με τη λήψη σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων.



**Λέξεις κλειδιά:**

Κοστολόγηση, Λογιστική Κόστους, Κοστολόγηση ανά δραστηριότητα, Κοστολόγηση κατά φάση παραγωγής, Πρότυπη κοστολόγηση, Άμεση κοστολόγηση, Πλήρης κοστολόγηση.

## **ABSTRACT**

The costing method is important for modern business as it provides to senior managers useful management information for business decisions. On the other hand, decisionmaking is important for the course of business. The decision making involves the choice of alternatives in order to find opportunities, potential modes of action and selection of advantageous. Specifically the hotel units are service companies mostly but often provide and feeding as provide customers with the breakfast or service in restaurants, bars or wellness services (spa, personal care rooms etc.) in places within the hotel complex. The hotel is based on the costing of activities, such as room service, restaurant, etc. to be able to make an accurate costing of each activity.

The cost is distinguished in real or historical, budgeted in indirect and direct, organic and inorganic, fixed and variable. Each company chooses the appropriate cost accounting system that fits in the form of operation so that it can carry out useful and off-book accounting conclusions on the efficiency of its operation. There are various systems such as the cost accounting system by activity, costing in production phase, with the system of standard costing, direct costing or marginal, or full cost accounting.

The cost accounting system by activity based on the premise that products consume activities, activities in turn consume resources and resources consuming costs. Changes in phase is applied in those cases where the production relates to a product produced continuously for long periods and in large quantities. The implementation of this system requires standardized mass production, ie production takes place in the form of a

sequential series of identical treatments. The standard cost is used to identify and use the standard cost of the actual production of outputs, the actual consumptions of cost, the actual cost of production costs and the gaps between standards and actual. Under the system of direct costing or marginal or similar, production cost of a product is calculated by taking into account only the variable costs of production, ie only the costs of production are directly related to the production process. Full Costing is the costing method whereby production costs (fixed and variable) incurred and included in the cost of products and services

After calculating the cost of a hotel unit we studied the significance of cost accounting in decision making. Each costing method has advantages and disadvantages as well as some methods are more suitable for the preparation of internal information reports and other external. The choice of appropriate cost accounting system maybe combined dynamically to make the right business decisions.

**Keywords:**

Costing, Cost Accounting, Cost per activity method, Costing by production phase method, Standard costing method, Direct costing method, Full costing method.

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η κοστολόγηση διαδραματίζει έναν πολύ σημαντικό ρόλο στις σύγχρονες επιχειρήσεις καθώς παρέχει στα ανώτερα στελέχη και στη διοίκηση πληροφορίες χρήσιμες για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, συχνά στρατηγικής σημασίας όπως η τιμολογιακή πολιτική, η διακοπή μιας γραμμής παραγωγής ή αλλαγές στον τρόπο ή στα προϊόντα παραγωγής ή των παρεχόμενων υπηρεσιών. Από την άλλη πλευρά η λήψη των αποφάσεων είναι σημαντική για την πορεία της επιχείρησης. Η λήψη αποφάσεων περιλαμβάνει την επιλογή ανάμεσα σε εναλλακτικές με σκοπό την εξεύρεση ευκαιριών, πιθανών τρόπων δράσης και επιλογής της συμφέρουσας.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η λήψη αποφάσεων αποτελεί μια διεργασία που για να επιτευχθεί ορθά, θα πρέπει το στέλεχος να είναι σε θέση να συγκεντρώσει τις απαραίτητες αυτές πληροφορίες από το εσωτερικό και το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης. Η λογιστική κόστους σε συνδυασμό με την χρηματοοικονομική λογιστική παρέχει ένα πλήθος στοιχείων χρήσιμων για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων της οικονομικής δραστηριότητας και την λήψη αποφάσεων για βελτίωσή τους.

Παράλληλα οι ξενοδοχειακές μονάδες αποτελούν κυρίως επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών αλλά συχνά παρέχουν και σίτιση καθώς διαθέτουν στους πελάτες τους πρωινό ή υπηρεσίες σε εστιατόρια, μπαρ αλλά και λοιπές υπηρεσίες όπως υπηρεσίες ευεξίας (spa, αίθουσες προσωπικής περιποίησης κ.α) σε χώρους εντός της ξενοδοχειακής μονάδας. Το ξενοδοχείο στηρίζεται

στον υπολογισμό του κόστους δραστηριοτήτων του, όπως του roomservice, του εστιατορίου κλπ ώστε να μπορεί να γίνει ακριβής κοστολόγηση της κάθε δραστηριότητας ώστε να εντοπιστούν οι δραστηριότητες με το υψηλότερο κόστος και να ληφθούν μέτρα βελτίωσης.

Σκοπός της παρούσαςεργασίας είναι η επισκόπηση των κύριων συστημάτων κοστολόγησης και της χρησιμότητας στη λογιστικής κόστους στη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων. Ειδικά μελετάται η περίπτωση μιας ξενοδοχειακής μονάδας όπου μετά τον υπολογισμό της κοστολόγησης μιας συγκεκριμένης περιόδου αναπτύσσεται η σημαντικότητα των αποτελεσμάτων στη λήψη αποφάσεων από μέρος της διοίκησης.

Στο πρώτο κεφάλαιο τονίζεται η σημαντικότητα της έννοιας της λήψης των αποφάσεων στον επιχειρηματικό κόσμο και τη σημασία τους για την λειτουργία της επιχείρησης, της επιβίωσή της στο σύγχρονο ανταγωνιστικό περιβάλλον αλλά και για την ανάπτυξή της.

Στο δεύτερο κεφάλαιο προσδιορίζονται οι έννοιες κόστους, δαπάνης η διαφορά εσόδου και εξόδου. Αναλύονται οι διακρίσεις του κόστους σε άμεσο και έμμεσο, οργανικά και ανόργανα κόστη, ομαλό και ανώμαλο κόστος, σταθερό, μεταβλητό και ημιμεταβλητό, ιστορικό και προϋπολογιστικό κόστος, κόστος παραχθέντων, κόστος αντικατάστασης και συνδεδεμένο κόστος.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναπτύσσονται τα συστήματα κοστολόγησης, το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, το σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής, το σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής, το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης, της άμεσης και της πλήρους.

Το τέταρτο κεφάλαιο αναφερόμαστε εκτεταμένα στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, τις λειτουργίες και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά καθώς επίσης και την τμηματοποίηση που υφίσταται στις ξενοδοχειακές μονάδες.

Στο πέμπτο κεφάλαιο μελετάται η περίπτωση ενός ξενοδοχείου όπου υπολογίζεται το κόστος κατά λειτουργία και στη συνέχεια, εφόσον υπολογιστεί το αποτέλεσμα της περιόδου, υπολογίζεται το όφελος της κοστολόγησης για την λήψη διοικητικών αποφάσεων και υπολογίζεται εκ νέου κατά πόσο η συγκεκριμένη απόφαση, εάν ληφθεί, θα ωφελήσει την επιχείρηση για να βελτιώσει τα αποτελέσματά της.

Τέλος, εξάγονται χρήσιμα συμπεράσματα για το διάφορα συστήματα κοστολόγησης, ομοιότητες και διαφορές, καθώς δίνεται έμφαση στη σημασία της υιοθέτησης του κατάλληλου συστήματος κοστολόγησης για κάθε επιχείρηση για την ορθή λήψη αποφάσεων της επιχείρησης, σημαντική για την επιβίωση και την βελτίωση της ανταγωνιστικότητάς της τόσο σε επίπεδο τοπικών αγορών όσο και διεθνών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 . Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Η φύση της λειτουργίας των επιχειρήσεων φέρνει τα διοικητικά στελέχη καθημερινά αντιμέτωπα με το σχεδιασμό ενεργειών και την επιλογή της κατάλληλης κάθε στιγμή απόφασης. Οι αποφάσεις που καλείται ένα στέλεχος στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του να λάβει διακρίνονται σε αποφάσεις που αφορούν καθημερινές λειτουργίες της επιχείρησης και είναι προγραμματισμένες σύμφωνα με τη στρατηγική της εταιρείας και την πολιτική που ακολουθεί και σε αυτές που είναι μη προγραμματισμένες και προκύπτουν έκτακτα από τη ροή των εργασιών.

Μπορούμε να ορίσουμε την απόφαση ως την επιλογή μεταξύ δύο ή παραπάνω εναλλακτικών λύσεων (Μπουραντάς, Βαθής, Παπακωνσταντίνου, & Ρεκλείτης, 1999). Επίσης με τον όρο πεδίο αποφάσεων εννοούμε το σύνολο των εναλλακτικών μορφών δράσης όπου θα πρέπει να ληφθούν αποφάσεις. Αυτές συμπεριλαμβάνουν είτε όλες τις εναλλακτικές μορφές δράσης στο σύνολο των λειτουργιών της επιχείρησης, σύμφωνα με τον προγραμματισμό, σε συγκεκριμένο χρονικό ορίζοντα. (Τερζίδης, 2004). Η διαδικασία των αποφάσεων καθορίζεται τόσο από ορθολογικά στοιχεία όσο και από την διαίσθηση και τη δημιουργικότητα του στελέχους.

Σύμφωνα με τη θεωρία της λήψης των αποφάσεων, η βέλτιστη λήψη απόφασης μπορεί να επιτευχθεί σύμφωνα με την έννοια της προσδοκώμενης καθαρής αξίας. Η προσδοκώμενη αξία, είναι το όφελος που θα έχει η επιχείρηση από την υλοποίηση μιας απόφασης εκφρασμένο σε χρηματικά ποσά και μπορεί να θεωρηθεί ως κύριο κριτήριο στη λήψη αποφάσεων όταν αυτές μπορούν να εκφραστούν σε χρηματικές μονάδες (Moorhead, 1995). Σε κάποιες όμως περιπτώσεις μπορεί να είναι καλύτερο να χρησιμοποιηθεί η

προσδοκώμενη χρησιμότητα ως κριτήριο για την λήψη της βέλτιστης απόφασης. Σε αυτή τη περίπτωση για τη λήψη αποτελεσματικών και αποδοτικών αποφάσεων χρησιμοποιούνται μοντέλα τα οποία σχεδιάζονται με τη χρήση Η.Υ. και τα οποία απλουστεύουν και απεικονίζουν με όσο το δυνατό ακριβή τρόπο το αποτέλεσμα μια διαδικασίας μετά τη λήψη της απόφασης.

Το πληροφοριακό σύστημα υποστήριξης αποφάσεων είναι ένα πληροφοριακό σύστημα που βασίζεται στη λήψη ημιδομημένων και αδόμητων αποφάσεων, των οποίων τα δεδομένα που απαιτούνται για την λήψη της απόφασης δεν μπορούν να περιγραφούν αλγοριθμικά. (Λουκής, 2010)

Παρά το γεγονός ότι τα μοντέλα αυτά δεν μπορούν αυτοματοποιημένα να οδηγήσουν στη λήψη μιας απόφασης, σίγουρα απλουστεύουν τις διαδικασίες και παρέχουν σημαντική βοήθεια κατά τη λήψη περίπλοκων επιχειρησιακών αποφάσεων (Πραστάκος, 2000) καθώς έτσι έχουν υπολογίσει οι πιο σημαντικές εναλλακτικές δυνατότητες που υπάρχουν και αποκτάται μια γενική εικόνα της όλης κατάστασης. Στη συνέχεια υπολογίζονται και άλλες εναλλακτικές καθώς και δευτερεύοντα αποτελέσματα για την λήψη της βέλτιστης απόφασης (Thornhill et al, 2000). Η δημιουργία ενός τέτοιου διαγράμματος είναι πολύ χρήσιμη και απαραίτητη προκειμένου να γίνει η ανάλυση. Οι βασικές απεικονίσεις ενός τέτοιου συστήματος είναι οι εξής (Josep&Caroline, 2007):

- Οι αρχικές και οι άμεσες εναλλακτικές δυνατότητες που ο υπεύθυνος θέλει να υπολογίσει για τη λήψη της απόφασης
- Τα αποτελέσματα τα οποία είναι αβέβαια αλλά και όλες τις μελλοντικές δυνατότητες που ο υπεύθυνος θέλει να γνωρίζει.



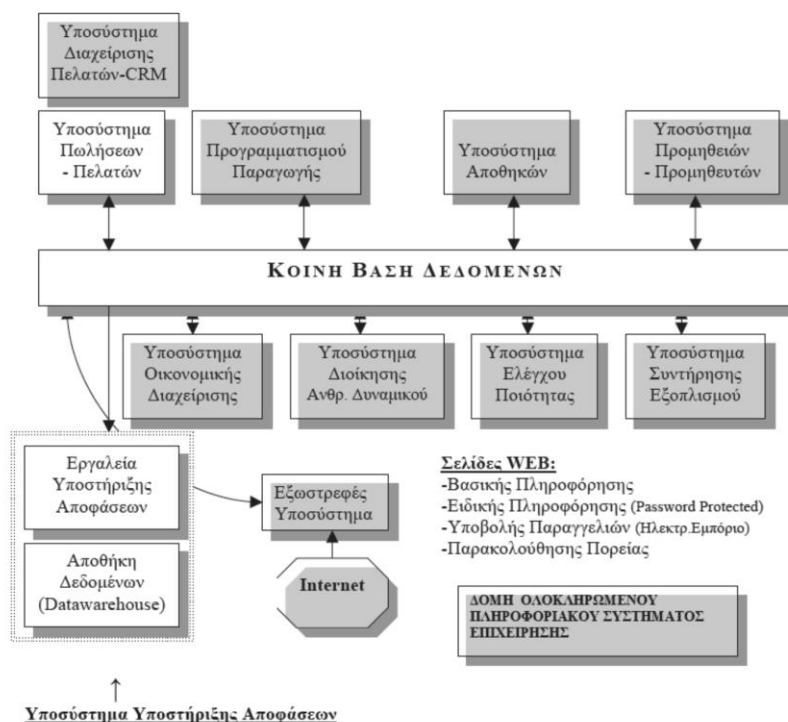
- Τα αβέβαια αποτελέσματα τα οποία μπορούν να επηρεάσουν τη λήψη μιας απόφασης και που ο υπεύθυνος θέλει να γνωρίζει.

- Τα αποτελέσματα αυτά μπορεί να περιέχουν πληροφορίες οι οποίες να επηρεάσουν στο μέλλον κάποιες επιλογές του αλλά και τις συνέπειες των προηγουμένων επιλογών του και εναλλακτικών δυνατοτήτων.

Τόσο οι εναλλακτικές όσο και τα αποτελέσματα σε κάθε κόμβο ανταπόδοσης είναι:

- Αποκλειόμενα αμοιβαία και δε μπορεί να γίνει επιλογή παρά μόνο ενός.
- Εξαντλητικά συλλογικά που σημαίνει ότι αν υπάρξει ένα σημείο απόφασης ή κάποιος κόμβος ανταπόδοσης κάποια δράση πρέπει να γίνει.

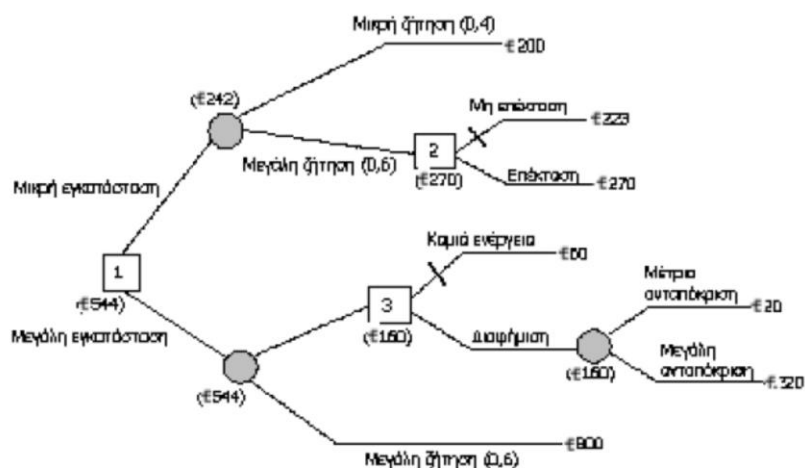
(Moorhead, et al 1995)



**Εικόνα 1. Σύστημα Λήψης Αποφάσεων**

Πηγή:(Λουκής, 2010)

Πολλές φορές προκειμένου να ληφθεί μια επενδυτική απόφαση σε έναν οργανισμό, είναι χρήσιμο να γίνεται αναλυτική έρευνα με ευρύτητα. Έτσι συγκεντρώνονται περισσότερες πληροφορίες από θέματα τεχνολογίας, αλλά και θεμάτων σχετικά με την αγορά, τις ευκαιρίες και τις απειλές που παρουσιάζονται καθώς και τις μελλοντικές τάσεις των καταναλωτών ή των αγορών. Στη συνέχεια, αφού συγκεντρωθούν οι πληροφορίες αυτές, η θεωρία λήψης βέλτιστων αποφάσεων δίνει τη δυνατότητα να αλλάξουν οι εκτιμήσεις των πιθανοτήτων και ταυτόχρονα αποτελεί ένα μέσο για να συγκεντρωθούν ακόμα πιο πολλές πληροφορίες (Thornhill et al 2000).



**Εικόνα 2. Δέντρο Αποφάσεων στην Παραγωγή**

Πηγή: (<http://academics.epu.ntua.gr>)

Το πιο σημαντικό πλεονέκτημα των συστημάτων αποφάσεων είναι ότι προσφέρουν τη δυνατότητα της δημιουργίας μίας συγκεκριμένης εικόνας αποτελεσμάτων με λογική σειρά από αλληλουχία αποφάσεων. Έτσι δίνεται μια πολύ συγκεκριμένη αναπαράσταση που εμπεριέχει όλες τις δυνατές επιλογές δράσεις αλλά και πιθανών συνεπειών. Τα δένδρα αποφάσεων είναι χρήσιμα για να μελετηθεί ο αντίκτυπος κάποιων αποφάσεων σε

συγκεκριμένες χρονικές περιόδους και σύμφωνα με τους στόχους της επιχείρησης. Καθώς υπολογίζεται το κόστος κάθε επιλογής, το όφελος και οι πιθανότητες του κάθε αποτελέσματος είναι δυνατόν να εκτιμηθούν πιθανοί κίνδυνοι και να αναλυθούν οι εναλλακτικές επιλογές σε κάθε περίπτωση(Moorhead, et al 1995).

Ημεθοδολογία αυτή έχει και κάποιεςσημαντικές αδυναμίες. Κυρίως ο περιορισμός που υπάρχει στις δυνατότητες αναπαράστασης των αποτελεσμάτων στην λήψη της βέλτιστης απόφασης,καθώς κάποια πολύ βασικά στοιχεία μπορούν να συμπεριληφθούν στο επίπεδο ανάλυσης, όπου το δένδρο απεικονίζει. Επίσης το διάγραμμα μπορεί να οδηγήσει σε απώλεια κάποιων πληροφοριών που είναι χρήσιμες καθώς οι υπολογιστικές δυνατότητες που έχουν τα δέντρα, αφορούν απλά προβλήματα όπου τα τελικά τους σημεία υπολογίζονται από την αρχή. (Josep & Caroline, 2007).

Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί,ότι η εκτίμηση του προβλήματος μέσω των σχετικών δέντρων στην λήψη βέλτιστων αποφάσεων, σχετίζεται με κάποιες σκέψεις που γίνονται γύρω από το τι πρέπει να γίνει, αν πρέπει κάτι να γίνει που θα οδηγεί στη λύση του προβλήματος και δίνονται απαντήσεις σε διάφορες ερωτήσεις ακόμα και στο το τι θα συμβεί αν δεν ληφθεί μια απόφαση. Επιπλέον,πρέπει να εκτιμηθεί η αξία της προσπάθειας σε σχέση με το αποτέλεσμα καθώς και η κατάλληλη συλλογή και εκτίμηση των πληροφοριών που προβλήματος. Η συγκέντρωση των πληροφοριώνγια να γίνεται σωστά θα πρέπει να έχει τα εξής σημαντικά στοιχεία:

- Εμπειρίες από το παρελθόν της επιχείρησης
- Αρχεία, φάκελοι, στοιχεία και δεδομένα
- Στοιχεία από τρίτους και η ανάλυσή τους

- Οι αποφάσεις που οδήγησαν στο πρόβλημα
- Ποιος έχει κέρδος από τις συγκεκριμένες αποφάσεις που θα ληφθούν στη παρούσα στιγμή
- Ποιός έχει την ευθύνη για τη λήψη τους
- Ποιος θα βοηθήσει στην επίλυση

(Josep & Caroline, 2007)

Σε πολλές περιπτώσεις ακόμα και εάν βρεθεί η μέγιστη απόφαση, γίνεται επιστροφή σε κάποιο από τα προηγούμενα στάδια για να ξαναυπολογιστούν πιθανές λύσεις εάν αλλάξουν κάποια από τα δεδομένα. Κάθε απόφαση έχει επιπτώσεις στην λειτουργία του οργανισμού και στο διοικητικό κόστος καθώς πχ μπορεί να χρειαστεί να γίνουν απολύσεις στο προσωπικό ή να απαιτείται ειδική εκπαίδευση ή πρόσληψη κατάλληλα εκπαιδευμένου προσωπικού με υψηλότερες αμοιβές από τις συνηθισμένες για την επιχείρηση. Οι επιπτώσεις στη λειτουργία της επιχείρησης μπορεί να αφορούν την επαναδιοργάνωση των διαδικασιών, τον επαναπροσδιορισμό των καθηκόντων ή τον εμπλουτισμό της καθημερινά εκτελούμενης εργασίας. Το περιβάλλον μέσα στην επιχείρηση καθώς και η κουλτούρα διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο για να μπορέσει ο οργανισμός να υποστηρίξει και να υλοποιήσει επιτυχώς την κάθε απόφαση. Από τη στιγμή που αλλάζουν οι παράμετροι, οι όποιες αλλαγές λαμβάνονται με διαφορετικό τρόπο και αλλάζουν και οι συνθήκες που σχετίζονται με τις επιπτώσεις από την λήψη των αποφάσεων (Σαπουντζή, 1993).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ2. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

### 2.1 Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΓΝΩΣΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η λογιστική κόστους ή βιομηχανική λογιστική όπως αρχικά ονομαζόταν, αναπτύχθηκε για να χρησιμοποιείται από τις βιομηχανικές επιχειρήσεις με σκοπό την ανάλυση και παρακολούθηση του κόστους παραγωγής. Καθώς οι ανάγκες των επιχειρήσεων αυξανόταν, το γνωστικό αντικείμενο εξελισσόταν, με αποτέλεσμα στις μέρες μας να καλύπτει ένα ευρύ φάσμα από στοιχεία. Στις μέρες μας περιλαμβάνει τον προϋπολογισμό του κόστους, τον προγραμματισμό του για το μέλλον και τη σύγκριση των στοιχείων που υλοποιήθηκαν με τα προϋπολογισμένα στοιχεία με στόχο τον προσδιορισμό αποκλίσεων ανάμεσα στα πραγματοποιηθέντα και στα προϋπολογισθέντα κόστη. Η ανάπτυξη του αντικειμένου, ώθησε τον κλάδο να αποτελεί σήμερα ένα πολύτιμο εργαλείο για την οργάνωση και διοίκηση των σύγχρονων επιχειρηματικών μονάδων, τόσο για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής όσο και για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων. Το εύρος της χρησιμότητας της λογιστικής κόστους, διοικητικής λογιστικής όπως συχνά ονομάζεται, καλύπτει ένα ευρύ φάσμα εφαρμογών, τόσο στις δημόσιες όσο και στις ιδιωτικές επιχειρήσεις, είτε παράγουν αγαθά είτε παρέχουν υπηρεσίες (Δημητράς & Μπάλλας, 2009).

Η γνώση του κόστους από τη διοίκηση της επιχείρησης αποτελεί πολύτιμο εργαλείο για τη χάραξη της στρατηγικής της εταιρείας, καθώς δίνεται η δυνατότητα για τη χάραξη της κατάλληλης τιμολογιακής πολιτικής, την οικονομική διάθρωση της επιχείρησης και τη σωστή λήψη αποφάσεων σύμφωνα με τους στόχους της. Τα στοιχεία της κοστολόγησης μπορούν

ναχρησιμοποιηθούν από κάθε υπεύθυνο στην εταιρεία με απώτερο σκοπό την καλύτερη οργάνωση, τον έγκαιρο προγραμματισμό και τον κατάλληλο σχεδιασμό της επιχείρησης ενώ παράλληλα δίνεται η δυνατότητα για αξιολόγηση του αποτελέσματος, σύγκριση με τους αρχικούς στόχους και τακτοποίηση των τυχόν αποκλίσεων και επανατροφοδότηση με χρήσιμες πληροφορίες για μελλοντική επιχειρηματική δράση. Μπορούμε επιγραμματικά να επισημάνουμε ότι η λογιστική κόστους παρέχει τις εξής πληροφορίες στα αρμόδια στελέχη:

- Το κόστος των προϊόντων που παράγονται ή των υπηρεσιών που παρέχονται
- Το κόστος των λειτουργιών της επιχείρησης (διοίκησης, διάθεσης κ.α)
- Το κόστος της λειτουργίας κάθε τμήματος της επιχείρησης

(Βενιέρης, 2005)

Η έννοια του συστήματος κοστολόγησης περιλαμβάνει το σύνολο των συστηματικών επεξεργασιών και των διαδικασιών που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση, την καταγραφή και την παρουσίαση των δεδομένων της κοστολόγησης. Κάθε σύστημα κοστολόγησης διακρίνεται από τα εξής:

1. Μέτρηση του κόστους: συγκεντρώνονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας παρεχόμενης υπηρεσίας, όπως το κόστος των πρώτων υλών, των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας κλπ.

2. Καταγραφή του κόστους: συγκέντρωση των στοιχείων του κόστους, από στοιχεία που έχουν καταγραφεί στη γενική λογιστική, ή από υλικά κλπ.

3. Ανάλυση του κόστους: ανάλογα με τα μεγέθη μέτρησης και χρήση της ανάλυσης των κοστολογικών δεδομένων για λήψη αποφάσεων.

4. Έκθεση του κόστους: συγκέντρωση, καταγραφή, συνολική παρουσίαση και απεικόνισή του σε μορφή αναλυτική για περαιτέρω ανάλυση και επεξεργασία για τη λήψη αποφάσεων (Καρανάνιος, 2011).

Συχνά στη κοστολόγηση χρησιμοποιείται το ιστορικό κόστος που εμφανίζεται στις εγγραφές της γενικής λογιστικής της επιχείρησης. Το ιστορικό κόστος χαρακτηρίζεται από αντικειμενικότητα καθώς ο υπολογισμός του στηρίζεται στα ποσά που εμφανίζονται στα παραστατικά που ορίζει ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ) και μπορούν να γίνουν επαληθεύσεις. Το ιστορικό κόστος περιλαμβάνει:

-Την αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών

-Την αξία των εργατωρών

-Την αξία των διαφόρων βιομηχανικών εξόδων

Το πραγματικό ή ιστορικό κόστος, δημιουργείται από πραγματικά έξοδα και ομαλά που σχετίζονται με την παραγωγή των προϊόντων ή των υπηρεσιών που παρέχονται απαλλαγμένα από λοιπά έξοδα όπως το κόστος του κεφαλαίου (τόκοι δανεισμού) ασφάλιστρα, επιχειρηματικές αμοιβές

κ.α.Αποκλείονται επίσης μη ομαλά και έκτακτα έξοδα, όπως πρόστιμα, φθορές,υπερβολικές φύρες κ.α Η λογιστική επιστήμη στέκεται επιφυλακτικά απέναντι στην έννοια του ιστορικού κόστους και οι σύγχρονες λογιστικές προσεγγίσεις προασπίζουν την άποψη ότι υπάρχει διαφορετικό κόστος σε κάθε διαφορετική χρονική στιγμή. Επιπλέον η χρήση του ιστορικού κόστους είναι μη λειτουργική σε περιπτώσεις έντονων χρηματοοικονομικών μεταβολών και πληθωριστικών πιέσεων και θα πρέπει το ιστορικό κόστος να αναπροσαρμοστεί σύμφωνα με τιμαριθμικούς δείκτες. Καθώς η κάθε επιχείρηση αντιμετωπίζει διαφορετικές διακυμάνσεις και πιέσεις από τον κλάδο που δραστηριοποιείται, η χρήση τιμαριθμικών δεικτών δεν είναι εφικτό να ανταποκριθεί στις πραγματικές ανάγκες και να απεικονίσει πληρέστερα την πραγματικότητα.

Η θεωρία του κόστους αντικατάστασης έρχεται να καλύψει αυτό το κενό που δημιουργείται, καθώς από την μία στηρίζεται στα ιστορικά στοιχεία του κόστους,για την ποσοτική ανάλυση των συντελεστών παραγωγής αλλά και από την άλλη στηρίζεται στην αποτίμηση των αναλώσεων σε τιμές αντικατάστασης, δηλαδή στη δυνατότητα να ξαναγοράσει ή να ξαναπαράγει η επιχείρηση ένα προϊόν ή μια υπηρεσία. Η θεωρία αυτή είναι δύσχρηστη στην εφαρμογή της στην καθημερινή πρακτική, καθώς η παραγωγή του κάθε προϊόντος και η χρήση των συντελεστών παραγωγής έχουν πολλαπλές διαζευκτικές δυνατότητες χρήσης τους (Αργυριάδης, 2012).



Σκοπός ταξινόμησης του κόστους	Κατηγορίες Κόστους
Σύνταξη λογιστικών καταστάσεων (εξωτερικών – Χρηματοοικονομικής Λογιστικής)	<ul style="list-style-type: none"> <li>1. Κόστος παραγωγής</li> <li>✓ Αναλώσεις πρώτων υλών</li> <li>✓ Κόστος άμεσης εργασίας</li> <li>✓ ΓΒΕ</li> <li>1. Κόστος περιόδου</li> <li>✓ Κόστος διοίκησης</li> <li>✓ Κόστος διάθεσης</li> <li>✓ Κόστος E+A (Ερευνας και Ανάπτυξης)</li> <li>✓ Κόστος Χρηματοδότησης</li> </ul>
Πρόβλεψη της συμπεριφοράς του κόστους σε μεταβολές της δραστηριότητας	<ul style="list-style-type: none"> <li>1. Σταθερό (αμετάβλητο)</li> <li>2. Μεταβλητό (ανάλογο προς τη δραστηριότητα)</li> <li>3. Μικτό ή Ημιμεταβλητό</li> </ul>
Καταλογισμός δαπανών σε αντικείμενα κόστους (ανάλογα με το φορέα)	<ul style="list-style-type: none"> <li>1. Άμεσο (μπορεί να ανιχνευτεί εύκολα)</li> <li>2. Έμμεσο</li> </ul>
Λήψη αποφάσεων, προγραμματισμός και έλεγχος	<ul style="list-style-type: none"> <li>1. Πρότυπο και προϋπολογιστικό κόστος</li> <li>2. Ελεγχόμενο και μη ελεγχόμενο κόστος</li> <li>3. Διαρκές και διαφοροποιούμενο σταθερό κόστος</li> <li>4. Σχετικό και μη σχετικό κόστος</li> <li>5. Διαφορικό κόστος</li> <li>6. Κόστος ευκαιρίας</li> <li>7. Κόστος αδράνειας ή υποαπασχόλησης (αντιστοιχεί στην υποαπασχόληση, την αδράνεια ή την αργία του συνόλου ή τμημάτων της επιχείρησης)</li> </ul>

### Εικόνα 3. Σκοπός Ταξινόμησης του Κόστους και Κύριες Κατηγορίες Κόστους

Πηγή: Μονάδα Καινοτομίας Επιχειρηματικότητας *Cost Accounting in SMEs*

Κάθε επιχείρηση καλείται να επιλέξει το κατάλληλο κοστολογικό σύστημα που είναι κατάλληλο για αυτή ώστε να παρακολουθεί το κόστος της. Κατάλληλο κοστολογικό σύστημα είναι αυτό που συμβάλλει στην ικανοποίηση των πολλών στόχων της επιχείρησης όπως:

- Στη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων
- Στη μέτρηση της απόδοσης κάθε τμήματος
- Στη τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών
- Στην κατανόηση των αιτιών που προκαλούν κόστος
- Στον καθορισμό στρατηγικής και αντιμετώπισης του ανταγωνισμού

Για το σωστό σχεδιασμό ενός κοστολογικού συστήματος πρέπει να προσδιοριστούν οι φορείς κόστους που θα κοστολογούνται, καθώς επίσης και οι εσωτερικές σχέσεις που τους συνδέουν. Η κοστολόγηση των φορέων κόστους θα πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένες και σαφώς διατυπωμένες λογικές, οι οποίες πρέπει να ακολουθούνται με συνέπεια και συστηματικότητα. Αυτές σχετίζονται με την καταγραφή και με την ανάλυση του κόστους, τον επιμερισμό και καταλογισμό του. Η τελική μορφή που θα πάρει ένα κοστολογικό σύστημα εξαρτάται από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε επιχείρησης που το αναπτύσσει, καθώς το κοστολογικό σύστημα είναι ένα δυναμικό σύστημα, το οποίο πρέπει συνεχώς να προσαρμόζεται στις μεταβαλλόμενες απαιτήσεις του επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Επιπλέον, το κοστολογικό σύστημα πρέπει συνεχώς να ελέγχεται, ώστε να εξακριβωθεί η ορθότητά του αναφορικά με την αντικειμενικότητα των πληροφοριών που παρέχει, αλλά και κατά πόσο ακολουθούνται με συνέπεια οι προκαθορισμένες αρχές. Η διαδικασία της κοστολόγησης περιλαμβάνει:

1. Λογισμό, δηλαδή τον σχηματισμό του κόστους κατά είδος
2. Μερισμό, δηλαδή τον σχηματισμό του κόστους κατά προορισμό ή αλλιώς τον προσδιορισμό του λειτουργικού κόστους
3. Καταλογισμό, δηλαδή τον σχηματισμό του κόστους των τελικών φορέων, δηλαδή του κόστους των προσφερόμενων προϊόντων και υπηρεσιών ανά είδος (Παυλάτος, 2006).

Εν κατακλείδι η λογιστική κόστους αποτελεί έναν μηχανισμό εντός της επιχείρησης για τον προσδιορισμό του κόστους και περιλαμβάνει το σύνολο όλων των συστηματικών εργασιών που στόχο έχουν να το συγκεντρώσουν,

να το κατατάξουν, να το καταγράψουν και τέλος να το επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Συγκεκριμένα, μπορούμε να συγκεντρώσουμε το ενδιαφέρον για την επιχείρηση σε τρεις βασικούς τομείς:

α) Στον προσδιορισμό του κόστους μιας περιόδου λειτουργίας της επιχείρησης

β) Στον προσδιορισμό του κόστους μιας παραγγελίας

γ) Στον προσδιορισμό του κόστους μιας μονάδας παραγωγής(Δημοπούλου- Δημάκη, 2013).

## **2.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΔΑΠΑΝΗΣ, ΕΞΟΔΟΥ ΚΑΙ ΕΣΟΔΟΥ**

Το κόστος εκφράζει τη χρηματική δαπάνη για την παραγωγή ενός προϊόντος και περιλαμβάνει την αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών, των υλικών συσκευασίας και άλλων αγαθών που αναλώθηκαν στην παραγωγή. Επίσης, περιλαμβάνει τη μεταφερόμενη στην παραγωγή αξία των μηχανημάτων, εγκαταστάσεων, κτιρίων κλπ., μέσω των αποσβέσεων, τις δαπάνες μισθοδοσίας και τα βιομηχανικά έξοδα (Τσιμάρας, 1995). Αποτελεί το σύνολο των οικονομικών θυσιών που είναι απαραίτητες για την παραγωγή μιας μονάδας ενός οικονομικού αγαθού ή μιας υπηρεσίας, που σημαίνει υπολογισμός του κόστους παραγωγής εκ των υστέρων, που οδηγεί στην έννοια του ιστορικού κόστους.

Οι τρεις βασικές έννοιες που συσχετίζονται με την έννοια του κόστους είναι Έξοδο, Δαπάνη και Έσοδο. Έξοδο είναι το κόστος που εξαφανίζεται, εκπνέει μέσα σε μια λογιστική περίοδο και βαρύνει απευθείας τα αποτελέσματα της περιόδου αυτής. Το έξοδο δημιουργείται από την εξαφάνιση του κόστους και δεν αποτελεί πλέον στοιχείο του ενεργητικού, αλλά επηρεάζει τα αποτελέσματα. Το έξοδο, έστω και στιγμιαία, προϋπήρξε ως κόστος, χωρίς να ισχύει και το αντίθετο, ενώ η έννοια του είναι χρονικά ορισμένη καθώς αφορά μια λογιστική περίοδο

Η έννοια της δαπάνης είναι γενική και περιλαμβάνει και την έννοια του κόστους και την έννοια του εξόδου, καθώς δαπάνη είναι κάθε ενέργεια, που έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία κόστους ή εξόδου, όπως είναι η αγορά πρώτων υλών, η χρήση υλικών συσκευασίας, μισθοδοσία διοικητικού προσωπικού κ.α (Χρυσοκέρης, 1972).

Τέλος έσοδο είναι η μορφή της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται άμεσα ή έμμεσα από τις δραστηριότητες της επιχείρησης και περιλαμβάνονται τυχόν επιχορηγήσεις ή άλλα ποσά που καταβάλλονται στην επιχείρηση για την επίτευξη των σκοπών της. Γενικά οι ομοιότητες και διαφορές του κόστους, εξόδου και δαπάνης μπορούν να συνοψιστούν στο ότι το κόστος όταν πάψει να υπάρχει εμφανίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού ενώ το έξοδο αποτελεί μέρος των αποτελεσμάτων χρήσης από τη στιγμή που δημιουργείται στη χρήση την οποία αφορά. Δηλαδή το έξοδο υπάρχει σαν κόστος ενώ το κόστος δεν υπάρχει σαν έξοδο και η δαπάνη απεικονίζει τη διαδικασία μετατροπής του κόστους είτε σε έξοδο, είτε σε στοιχείο του ενεργητικού (Κεχράς, 2010)

## 2.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

### 2.3.1 ΑΜΕΣΟ / ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ

Το κόστος διακρίνεται σε άμεσο και έμμεσο, ανάλογα με το τρόπο ενσωματώσεως των στοιχείων του κόστους στο κόστος των παραγωγικών τμημάτων και των φορέων κόστους.

Έμμεσο είναι το κόστος που πραγματοποιείται ταυτόχρονα για περισσότερους από έναν φορείς ή κέντρα κόστους και ο διαχωρισμός του κατά φορέα, δεν είναι εύκολος, ή δεν κρίνεται οικονομικά ωφέλιμος. Πραγματοποιείται και αφορά δύο ή περισσότερα προϊόντα και είναι δύσκολο να προσδιορισθεί με ακρίβεια η αναλογία του, όπως πχ το ενοίκιο του εργοστασίου, ο μισθός του τεχνικού διευθυντή, ο φωτισμός, τα δημοτικά τέλη, μισθοί διοικητικού προσωπικού κ.α (Πετροπούλου & Ασβεστά, 2008). Σε αυτή την περίπτωση για την επιβάρυνση καθενός φορέα ή κέντρου κόστους χωριστά χρησιμοποιείται ένας συντελεστής επιβάρυνσης.

Άμεσο είναι το κόστος που σχηματίζεται από στοιχεία που συνδέονται με τρόπο εμφανή με το συγκεκριμένο παραγωγικό τμήμα ή ενδιάμεσο ή τελικό προϊόν και το επιβαρύνει άμεσα, χωρίς μερισμό (Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας). Στο άμεσο κόστος παραγωγής περιλαμβάνονται τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία. Το κόστος των Άμεσων Υλικών αντιστοιχεί στο κόστος των υλικών που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν. Το Κόστος της Άμεσης Εργασίας αντιστοιχεί στις αμοιβές και τα έξοδα του προσωπικού, το οποίο απασχολείται αποκλειστικά στη παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Αποτίμηση αποθεμάτων ονομάζουμε τη διαδικασία μετατροπής

των ποσοτικών διακινήσεων ή της απογραφής ενός αποθέματος σε αξία και υπάρχουν διάφορες μέθοδοι αποτιμήςεως των αποθεμάτων:

- Η μέθοδος του μέσου ετήσιου σταθμικού όρου ή της μέσης ετήσιας σταθμικής τιμής.
- Η μέθοδος του μεσαίου σταθμικού όρου ή της μέσης μηνιαίας σταθμικής τιμής.
- Μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως ή FIFO (First In First Out).
- Μέθοδος της Αντιστρόφου σειράς εξαντλήσεως L.I.F.O. (Last In First Out).
- Η μέθοδος της πρότυπης τιμής ή του πρότυπου κόστους

Κόστος Έμμεσο ή ΓΒΕ αντιστοιχεί στο λοιπό κόστος παραγωγής και περιλαμβάνει :

α. Όλα τα αναλυνόμενα υλικά που δεν ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν.

β. Όλη την εργασία του προσωπικού που δεν απασχολείται αποκλειστικά για το παραγόμενο προϊόν, αλλά και για άλλα προϊόντα (έμμεση εργασία).

γ. Αναλογία από αμοιβές τρίτων, παροχές τρίτων, φόροι-τέλη, διάφορα έξοδα, αποσβέσεις παγίων, προβλέψεις εκμεταλλεύσεως και υπό κάποιες προϋποθέσεις τόκους. (Μπάλιος, 2011)

### **2.3.2 ΟΡΓΑΝΙΚΑ / ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΚΟΣΤΗ**

Το κόστος με κριτήριο τον σκοπό στον οποίο αποβλέπει η πραγματοποίησή του, διακρίνεται σε οργανικό και ανόργανο έξοδο. Οργανικό είναι εκείνο που συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος της εκμετάλλευσης της οικονομικής μονάδας, όπως το κόστος των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν, οι μισθοί του προσωπικού, τα ενοίκια κ.λ.π.

Ανόργανο έξοδο είναι εκείνο που δεν αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δε συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως. Στην κατηγορία των ανόργανων εξόδων περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έξοδα που έχουν σχέση με τις δευτερεύουσες δραστηριότητες που αναπτύσσει η οικονομική μονάδα.

### **2.3.3 ΟΜΑΛΟ/ΑΝΩΜΑΛΟ ΚΟΣΤΟΣ**

Με κριτήριο την ενσωμάτωση ή μη στο λειτουργικό κόστος, το κόστος διακρίνεται σε ομαλό και ανώμαλο, ως εξής:

Ομαλό κόστος είναι εκείνο που ενσωματώνεται στο κόστος των διάφορων λειτουργιών της οικονομικής μονάδας με την μορφή που προϋπάρχει, δηλαδή τη μορφή του κόστους, επειδή βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται από τις λειτουργίες αυτές.

Ανώμαλο κόστος είναι εκείνο που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, επειδή κρίνεται ότι δε βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται. Στην κατηγορία των ανώμαλων εξόδων εντάσσονται

και τα τυχαία, απρόβλεπτα και ακανόνιστα έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από την ομαλή λειτουργία της οικονομικής μονάδας, όπως έκτακτες ζημιές και μεταφέρονται στους οικείους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων. Παραδείγματα τέτοιων εξόδων είναι τα εξής:

- ✓ Τα πρόστιμα κάθε είδους και οι προσαυξήσεις φόρων.
- ✓ Οι προσαυξήσεις λόγω καθυστέρησης καταβολής εισφορών και συνεισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.
- ✓ Τα πέρα από το κανονικό έξοδα ερευνών, πειραμάτων και δοκιμών αναπτύξεως και βελτιώσεως των ειδών που παράγονται.
- ✓ Οι μειώσεις της αξίας αποθεμάτων λόγω παλαιότητας ή ποιοτικών αλλοιώσεων ή άλλων αιτίων.
- ✓ Η επιβολή εφάπαξ έκτακτων φόρων.
- ✓ Η καταβολή αποζημιώσεως στην πελατεία για αποκατάσταση ζημιών που προκαλούνται από προϊόντα ελαττωματικής ποιότητας.
- ✓ Η επισκευή μηχανημάτων ή εγκαταστάσεων για αποκατάσταση ανώμαλων φθορών ή καταστροφών.
- ✓ Οι δωρεές και εισφορές για κοινωφελείς σκοπούς, που θεωρούνται ασυνήθιστα υψηλές σε σχέση με το μέγεθος της οικονομικής μονάδας.
- ✓ Οι απώλειες από πυρκαγιές ή μεταφορές που δεν καλύπτονται ασφαλιστικά.



- ✓ Οι υπερημερίες που καταβάλλονται στο τελωνείο ή στην ελεύθερη ζώνη λόγω καθυστέρησης παραλαβής φορτίων.
- ✓ Τα ελλείμματα ταμείου.
- ✓ Οι κλοπές και υπεξαιρέσεις, κλπ

#### **2.3.4 ΣΤΑΘΕΡΟ/ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ/ΗΜΙΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ**

Το σταθερό κόστος είναι εκείνο που δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας της λειτουργικής όπως οι αποσβέσεις, το ενοίκιο, οι αμοιβές του έμμισθου προσωπικού, οι δημοτικοί φόροι, τα τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων και οι τόκοι κλπ. Το σταθερό κόστος μεταβάλλεται μακροχρόνια και βραχυχρόνια, οι μεταβολές όμως αυτές, κατά κανόνα, είναι ανεξάρτητες από τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας.

Το μεταβλητό κόστος, αντίθετα, επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας. Η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που αναλώνονται, τα ημερομίσθια, η κατανάλωση του ηλεκτρικού ρεύματος, τα έξοδα μεταφοράς των αγαθών κ.α Το κόστος των στοιχείων αυτών αυξομειώνεται ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής.

Ημιμεταβλητό κόστος είναι εκείνο του οποίου ένα τμήμα αποτελείται από σταθερό κόστος που δεν επηρεάζεται από τον όγκο παραγωγής ενώ το υπόλοιπο τμήμα του από μεταβλητό κόστος το οποίο διαμορφώνεται ανάλογα με τον όγκο παραγωγής, όπως το ηλεκτρικό ρεύμα και ο μισθός του πωλητή.

### **2.3.5 ΙΣΤΟΡΙΚΟ / ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ**

Προϋπολογιστικό Κόστος είναι το κόστος το οποίο υπολογίζεται εκ των προτέρων με βάση ποσοτικά δεδομένα του υπό παραγωγή προϊόντος και το οποίο αποτιμάται σε τιμές που προβλέπεται να ισχύουν κατά τον χρόνο που τα υλικά θα αποκτηθούν. Είναι χαμηλού βαθμού ακριβείας, λόγω της διαδικασίας προσδιορισμού του και για το λόγο αυτό περιλαμβάνει σημαντικά περιθώρια ανοχών.

Πρότυπο Κόστος είναι το κόστος το οποίο προσδιορίζεται εκ των προτέρων, αλλά η ακολουθούμενη διαδικασία προσδιορισμού των στοιχείων του το καθιστά ακριβές και συνεπώς πλήρως αξιόπιστο, ικανό να χρησιμοποιηθεί για την εξυπηρέτηση πολλών αναγκών της επιχειρηματικής ζωής(Αργυριάδης, 2012).

### **2.3.6 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ**

Το κόστος των παραχθέντων προϊόντων αναφέρεται στο κόστος των έτοιμων προϊόντων τα οποία πραγματικά μεταφέρθηκαν στην αποθήκη κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Αρχικό Υπόλοιπο Α' Υλών	XXX
+ αγορές α' υλών	XXX
+ έξοδα αγορών α' υλών	XXX
- επιστροφές & εκπτώσεις αγορών	XXX
ΔΙΑΘΕΣΙΜΕΣ Α' ΥΛΕΣ	XXX
- τελικό υπόλοιπο α' υλών	XXX
<b>ΚΟΣΤΟΣ Α' ΥΛΩΝ</b>	XXX
+ ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ	XXX
ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ	XXX
+ ΓΒΕ ΚΑΤΑΛΟΓΙΘΕΝΤΑ	XXX
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	XXX
+ ημικατεργασμένα αρχής	XXX
- ημικατεργασμένα τέλους	XXX
<b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ</b>	XXX
+ έτοιμα αρχής	XXX
- έτοιμα τέλους	XXX
<b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ</b>	XXX

**Εικόνα 4. ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ & ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ**

### 2.3.7 ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

Είναι το κόστος ενός αγαθού που προσδιορίζεται με την αποτίμηση του ή των ποσοτικών του στοιχείων στις τρέχουσες τιμές κατά τον χρόνοκοστολόγησης. Το κόστος αντικατάστασης αποκτά ιδιαίτερη σημασία σεπεριόδους έντονου πληθωρισμού και αποβλέπει στην προστασία τωνεπιχειρήσεων από τον πραγματικό κίνδυνο προσδιορισμού εικονικώνκερδών. Όταν υπάρχει σημαντικήδιακύμανση τιμών η χρήση του κόστους αντικατάστασης είναι επιβεβλημένη. Επίσης είναι αναγκαία σε περιόδους πτωτικής τάσης των τιμών, με σκοπόπροσαρμογής στις μεταβαλλόμενες συνθήκες της αγοράς καιαντιμετώπισητου κινδύνου απώλειας εσόδων. Επίσης και σε συνθήκες ανοδικής πορείας των τιμών είναι ωφέλιμη η χρήση του, καθώς είναι εφικτή η προσαρμογή στις νέες διαμορφωμένες συνθήκεςτης αγοράς και αντιμετώπισης των κινδύνων αν υπάρχουν αποθέματα χαμηλότερουπραγματικού κόστους από τα προς αντικατάσταση

### **2.3.8 ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΟ**

Είναι το ενιαίο κόστος συμπαραγόμενων προϊόντων διαφορετικής αξίας κατά μονάδα που δεν μπορεί να διαχωριστεί, οπότε και η κατανομή του ενεργείται με την βοήθεια οικονομικών ή ποσοτικών κριτηρίων. Οι επιχειρηματικές αποφάσεις που συνήθως λαμβάνονται με το συνδεδεμένο είναι συνήθως αποφάσεις σχετικές με την διακοπή ή επέκταση της παραγωγής του συνόλου των συνδεδεμένων προϊόντων, ώστε να τοποθετηθούν στην αγορά με άλλη μορφή και σε άλλη τιμή.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

### 3.1 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ACTIVITY BASE COSTING SYSTEM-ABC)

Το βασικό μειονέκτημα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης στη λήψη βέλτιστων αποφάσεων είναι ο κατακερματισμός των γενικών εξόδων στα προϊόντα με τη χρήση κάποιας βάσης κατακερματισμού, όπως οι άμεσες ώρες εργασίας, τα άμεσα κόστη εργασίας, τα άμεσα κόστη πρώτων υλών, κ.α.. Δεν πρόκειται να αλλάξει σημαντικά το κόστος ενός προϊόντος σε ένα συμβατικό κατασκευαστικό περιβάλλον, όπου τα γενικά έξοδα είναι μόνο ένα μικρό μέρος του κόστους του προϊόντος (Josep&Caroline, 2007).

Σε ένα σύγχρονο, όμως, περιβάλλον, όπου τα γενικά έξοδα αυξάνονται ραγδαία, καθώς αυξάνεται το επίπεδο αυτοματισμού, η διαστρέβλωση του κόστους από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι σημαντική. Ο κύριος λόγος είναι ότι πολλά γενικά έξοδα διαφέρουν ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, με την ποικιλία των προϊόντων που παράγονται, ή με τις γενικές δραστηριότητες της επιχείρησης, οι οποίες δεν σχετίζονται αποκλειστικά με το μέγεθος της παραγωγής. Για παράδειγμα, προϊόντα που έχουν μεγάλη ποσότητα παραγωγής, καταναλώνουν περισσότερες εργατοώρες σε σχέση με προϊόντα χαμηλότερης ποσότητας, όμως τα προϊόντα που απαιτούν υψηλή παραγωγή δεν χρειάζεται απαραίτητα να καταναλώνουν περισσότερα σχεδιασμένα κόστη σε σχέση με τα προϊόντα χαμηλής ποσότητας παραγωγής. Το αποτέλεσμα είναι τα παραδοσιακά

συστήματα κοστολόγησης να υπερκοστολογούν προϊόντα υψηλού όγκου και να υποκοστολογούν τα αντίστοιχα χαμηλού όγκου (Moorhead&Griffin 1995).

Έχοντας υπόψη τους τα παραπάνω, οι Cooper και Kaplan αναφερόμενοι στον WenHsienTsai (1998) πρότειναν τη χρήση συστημάτων κοστολόγησης κατά δραστηριότητα στη λήψη βέλτιστων αποφάσεων (ActivityBasedCosting, ABC). Τα συστήματα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα βασίζονται στην θεώρηση ότι τα προϊόντα καταναλώνουν δραστηριότητες, οι δραστηριότητες με την σειρά τους καταναλώνουν πόρους και οι πόροι καταναλώνουν κόστη. Η δομή ενός συστήματος ABC αποτελείται από δυο σημαντικά στάδια.

Στο πρώτο στάδιο, οι πόροι, οι οποίοι δεν υπάγονται στις κατηγορίες των άμεσων κοστών, αποδίδονται στις δραστηριότητες τις οποίες υποστηρίζουν. Στο δεύτερο στάδιο, το κόστος κάθε δραστηριότητας αποδίδεται σε ένα προϊόν ανάλογα με ένα επιλεγμένο μέτρο κατακερματισμού (Tsai,1998). Με την σειρά του ο Turney (1996), όρισε το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα στη λήψη βέλτιστων αποφάσεων ως μια μέθοδος μέτρησης του κόστους και της επίδοσης των δραστηριοτήτων και των αντικειμένων κόστους. Το σύστημα αυτό κοστολόγησης αποδίδει αρχικά κόστη σε δραστηριότητες με βάση τη χρήση πόρων που κάνουν ενώ στην συνέχεια, αποδίδει κόστη σε αντικείμενα κόστους ανάλογα με τη χρήση δραστηριοτήτων που κάνουν (Josep&Caroline, 2007).

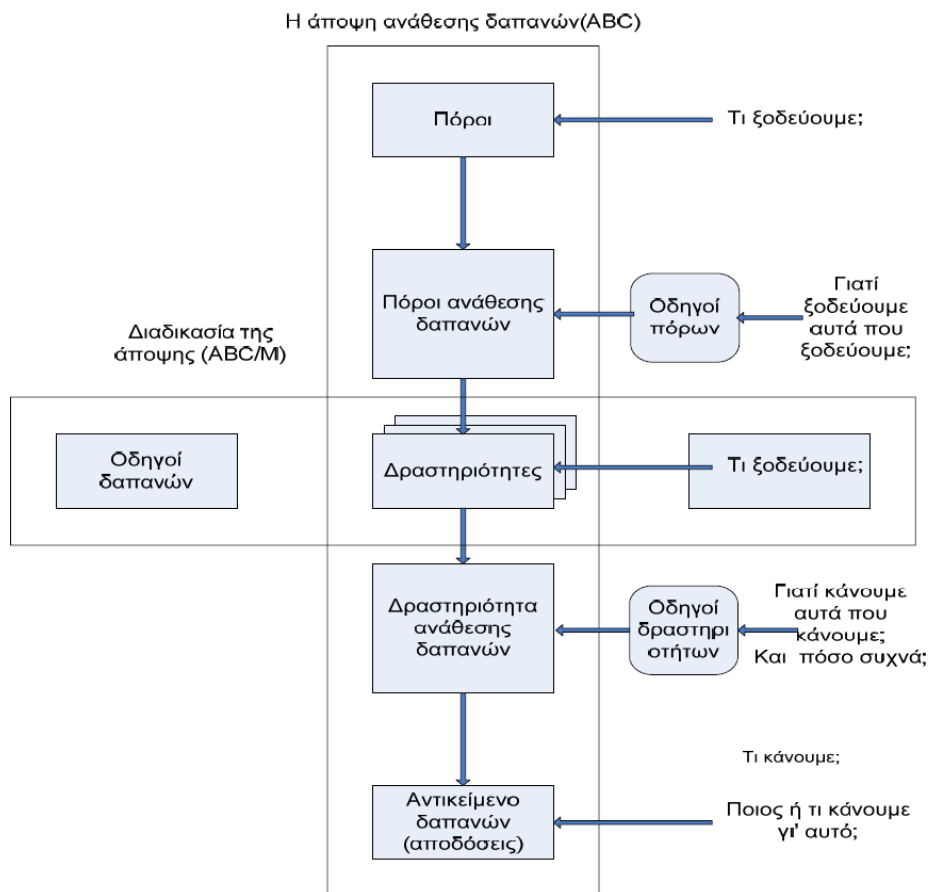
Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων είναι μια τεχνική με βάση την οποία, αρχικά, αποδίδονται τα κόστη στις δραστηριότητες και στη συνέχεια, στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες, λαμβάνοντας υπ' όψιν πόσο χρησιμοποιεί κάθε προϊόν ή υπηρεσία τις δραστηριότητες αυτές. Ως δραστηριότητα, ορίζεται ένα

γεγονός, ή μια εργασία που πραγματοποιείται για έναν συγκεκριμένο σκοπό. Ως δραστηριότητα, θα μπορούσε να ορισθεί και κάθε εργασία την οποία θα πρέπει εκτελέσει η επιχείρηση, με σκοπό να παράγει ένα αγαθό ή μια υπηρεσία. Για να μπορέσουμε να αναγνωρίσουμε και να ταξινομήσουμε τις δραστηριότητες, μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε είτε ομάδες αποτελούμενες από ανώτερα στελέχη ή να χρησιμοποιήσουμε συνεντεύξεις ή στοιχεία που έχουν συγκεντρωθεί για άλλου σκοπούς.

Όταν οι δραστηριότητες έχουν πλέον αναγνωρισθεί, θα πρέπει να υπολογισθούν τα έμμεσα κόστη που συνδέονται με κάθε μια από αυτές τις δραστηριότητες. Ουσιαστικά, θα πρέπει να ελέγχει πόσο χρόνο καταναλώνει η επιχείρηση σε κάθε μια από αυτές τις δραστηριότητες, έτσι ώστε να μπορέσει να αποδοθεί με ακρίβεια το κόστος κάθε δραστηριότητας. Η Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων επικεντρώνεται στα έμμεσα κόστη, καθώς τα άμεσα μπορούν να αποδοθούν εύκολα στα προϊόντα.

Αποτελεί μια πρωτοποριακή μέθοδο κοστολόγησης που αποσκοπεί στον ιδανικό καταμερισμό των εξόδων ανά μονάδα προϊόντος και η εφαρμογή της εξαρτάται από τον σωστό διαχωρισμό των χαρακτηριστικών της στις δραστηριότητες. Ως δραστηριότητα θα μπορούσε να ορισθεί μια ενέργεια, ή σύνολο ενεργειών που εκτελούνται για την επίτευξη ενός κοινού στόχου. Οι δραστηριότητες διακρίνονται σε πρωτεύουσες και δευτερεύουσες (Cooper, 1988). Οι πρωτεύουσες δραστηριότητες, είναι οι δραστηριότητες που συμβάλλουν άμεσα στην κεντρική αποστολή ενός τμήματος όπως η έρευνα αγοράς ενώ οι δευτερεύουσες δραστηριότητες υποστηρίζουν ένα μόνο τμήμα της εταιρείας και θα πρέπει να αυξάνουν την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των πρωτευουσών δραστηριοτήτων στο τμήμα αυτό.

Η επιβάρυνση των φορέων του κόστους με το κόστος των δραστηριοτήτων επιτυγχάνεται με τον προσδιορισμό ενός μηχανισμού, μέσω του οποίου πραγματοποιείται η μεταφορά του κόστους της κάθε δραστηριότητας προς τους κατάλληλους φορείς. Ως οδηγοί κόστους των δραστηριοτήτων λαμβάνονται ένα ή περισσότερα σταθερά επιχειρησιακά στοιχεία, π.χ. ο χρόνος παραγωγής ή εξυπηρέτησης για την παροχή υπηρεσιών κλπ. Οι οδηγοί κόστους διακρίνονται σε οδηγοί συχνότητας, χρονικής διάρκειας και ισοδύναμους οδηγούς (Kaplan, 1984).



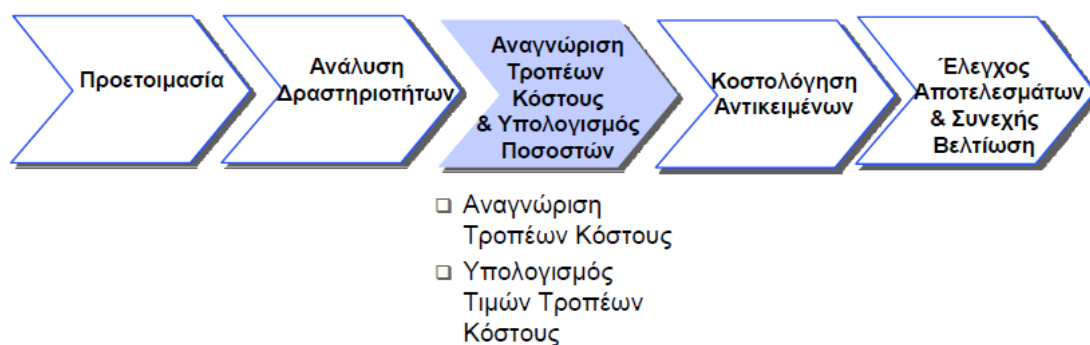
**Εικόνα 5. Η ΑΝΑΘΕΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ABC ΜΕΘΟΔΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Πηγή: Hatzis A, Koulidou A. and Stavropoulos A. (2013)



Ένα σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα στη λήψη βέλτιστων αποφάσεων εστιάζεται στην ακριβή πληροφόρηση αναφορικά με το πραγματικό κόστος των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Επιτρέπει την αναγνώριση προβλημάτων και την εύρεση ασφαλών λύσεων και ευκαιριών με την παροχή λογιστικών και μη λογιστικών πληροφοριών σχετικά με δραστηριότητες και τα αντικείμενα κόστους (Thornhill et al 2000).

Οι στόχοι ενός συστήματος ABC στη λήψη βέλτιστων αποφάσεων μπορούν να επιτευχθούν μέσω της διοίκησης των δραστηριοτήτων. Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα είναι μια διαδικασία συνεχούς και επίμονης βελτίωσης σε κάθε όψη της επιχείρησης. Αυτό σημαίνει μια συνεχή αναζήτηση ευκαιριών για βελτίωση, κάτι το οποίο με την σειρά του συνεπάγεται μια προσεκτική και μεθοδική μελέτη των δραστηριοτήτων (Σαπουντζή, 1993).



**Εικόνα 6. ΒΗΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ABC (Παναγιώτου, 2004)**

### 3. 2 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΑΖΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ – ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (PROCESS COSTING SYSTEM)

Οι επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα σε συνεχή παραγωγή, έχουν το χαρακτηριστικό ότι η παραγωγική τους διαδικασία συντελείται με μαζικό τρόπο και τα προϊόντα που παράγονται έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά. Επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το σύστημα κατά φάση κοστολόγησης είναι στο κλάδο της ελαίων, εκτυπώσεων χάρτου, βιομηχανίας τροφίμων, παραγωγής αυτοκινήτων, κλωστοϋφαντουργίας κλπ.

Τα βασικά χαρακτηριστικά της κοστολόγησης κατά φάσης παραγωγής είναι:

α) Δεν υπάρχει η δυνατότητα προσδιορισμού του κόστους ανά μονάδα προϊόντος για κάθε ένα από τα στάδια κατεργασίας ή φάσεις παραγωγής

β) Το κόστος της άμεσης εργασίας και άμεσων υλικών συγκεντρώνεται ανά τμήμα παραγωγικής διαδικασίας και μεταφέρεται από φάση σε φάση

γ) Το Κόστος ανά μονάδα προϊόντος καθορίζεται στο τέλος της διαδικασίας παραγωγής

δ) Η Ροή του Κόστους στην Κοστολόγηση Κατά Φάση Παραγωγής τηρείται συνήθως σε Λογαριασμούς Κόστους σε μορφή «Τ» με εγγραφές της αξίας των εισροών & εκροών κάθε φάσης (Ζήσης, 2012)

Κατά τη διάρκεια παραγωγής, η επιχείρηση είναι δυνατόν να απολέσει μέρος των πρώτων υλών που χρησιμεύουν ως εισροή στην παραγωγική διαδικασία αλλά και να προκύψουν κατάλοιπα υλικά, τα υπολείμματα. Τα κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας μπορούν να είναι άχρηστα, όπου

απορρίπτονται και αποτελούν μέρος της Φύρας παραγωγής, ή μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή άλλου προϊόντος ή να πωληθούν σε πολύ μικρή αξία. Η φύρα της παραγωγής, είναι η ποσότητα πρώτων υλών και λοιπών υλικών που χάνεται κατά την παραγωγική διαδικασία.

Για την ορθή κοστολόγηση των κατηγοριών των υπολειμμάτων παραγωγής, το ποσοστό ή το επίπεδο τους διακρίνεται σε:

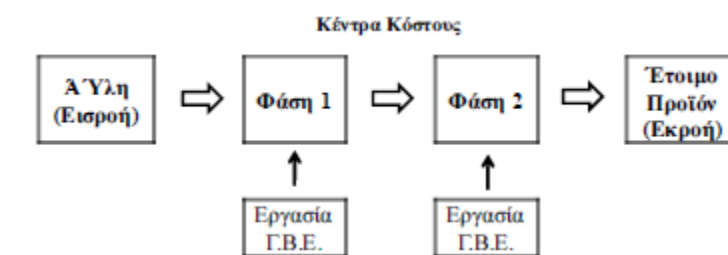
- Φυσιολογική ή κανονική φθορά, είναι εκείνη που δημιουργείται κάτω από κανονικές συνθήκες παραγωγής ως φυσικό επακόλουθο της παραγωγικής διαδικασίας και πως αυτό επηρεάζει το κόστος ανά μονάδα προϊόντος. Στην πράξη οι επιχειρήσεις ενσωματώνουν ένα ανώτατο όριο του οποίου ηελαττωματικότητα θεωρείται κανονική. Τα υπολειμματικά, αφού πουληθούν αποτιμώνται με την υπολειμματική αξία τους ενώ αν απορριφθούν, αποτιμώνται με μηδενική αξία και ενσωματώνονται στο Κόστος Παραχθέντων Μονάδων.

- Μη Φυσιολογική ή έκτακτη φθορά, είναι η φθορά που βρίσκεται πέρα από το φυσιολογικό όριο και δεν θα έπρεπε να πραγματοποιηθεί κάτω από συνθήκες κανονικής παραγωγής. Τα υπολείμματα αποτιμώνται είτε με την υπολειμματική αξία τους αν πωληθούν, είτε με μηδενική αξία αν απορριφθούν.

Μη φυσιολογικό ή έκτακτο κέρδος, είναι το κέρδος που προκύπτει όταν κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας και κάτω από συνθήκες κανονικής παραγωγής, η παραγωγική δραστηριότητα ήταν πιο αποτελεσματική και αποδοτική από την αναμενόμενη.

Τα βήματα κοστολόγησης στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής είναι τα εξής:

1. Προσδιορισμός της φυσικής ροής
2. Προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων
3. Προσδιορισμός του συνολικού κόστους παραγωγής
4. Προσδιορισμός του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα
5. Προσδιορισμός του κόστους των παραχθέντων και του κόστους του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων (Ζήσης, 2012)



**Εικόνα 7. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

*Πηγή: Ζήσης Π.*

### **3.3 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ – ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΕΡΓΟ / ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ (JOB ORDER COSTING SYSTEM)**

Το σύστημα κοστολόγησης της εξατομικευμένης παραγωγής, χρησιμοποιείται όταν θέλουμε να προσδιορίσουμε το κόστος ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας ή μιας δραστηριότητας με τελείως διαφορετικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα και τεχνικές προδιαγραφές. Επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν το σύστημα κοστολόγησης ανά παραγγελία είναι ο κλάδος μηχανοκατασκευών, ο κλάδος κατασκευής τεχνικών έργων και ο κλάδος των ελεγκτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών και των ερευνητικών προγραμμάτων. Το κοστολογικό σύστημα αυτό χρησιμοποιείται και για τα προϊόντα που παράγονται κατά παρτίδα καθώς τα προϊόντα αυτά ακολουθούν την ίδια διαδικασία, έχουν το ίδιο κόστος μετατροπής και διαφέρουν στα υλικά που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή τους, Έτσι μπορεί να χρησιμοποιηθεί στις βιομηχανίες παραγωγής ηλεκτρονικών εργαλείων, πλαστικών προϊόντων, κοσμημάτων κ.α.

### 3.4 ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

#### (STANDARD COSTING SYSTEM)

Η πρότυπη κοστολόγηση χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό και την χρησιμοποίηση του πρότυπου κόστους της πραγματικής παραγωγής των παραγόμενων προϊόντων, των πραγματικών αναλώσεων των στοιχείων του κόστους, του πραγματικού κόστους των δαπανών παραγωγής και των αποκλίσεων μεταξύ προτύπων και πραγματικών.

Η πρότυπη κοστολόγηση χρησιμοποιείται συνήθως σε επιχειρήσεις όπου η δραστηριότητάς τους αποτελούνται από μια σειρά επαναλαμβανόμενων λειτουργιών και τα κόστη που απαιτούνται για την παραγωγή κάθε προϊόντος είναι συγκεκριμένα. Παράλληλα, μπορεί να εφαρμοστεί και σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ή επιχειρήσεις που παράγουν πολλά διαφορετικά προϊόντα, αρκεί η παραγωγή να αποτελείται από μια σειρά από κοινές λειτουργίες.

Σύμφωνα με την πρότυπη κοστολόγηση, διακρίνουμε 3 τύπους κόστους:

1. Το βασικό πρότυπο κόστος το οποίο δεν μεταβάλλεται σε βάθος χρόνου, αλλά δεν χρησιμοποιείται, όταν συμβαίνουν συχνές αλλαγές σε τιμές, παραγωγικές διαδικασίες και άλλες συνθήκες.
2. Το ιδανικό πρότυπο κόστος, δηλαδή το ελάχιστο κόστος που θα μπορούσε να επιτευχθεί σε ιδανικές συνθήκες, χωρίς βλάβες και απρόσμενα συμβάντα, το οποίο χρησιμοποιείται σπάνια.
3. Το τρέχον πρότυπο κόστος που μπορεί να συμβεί κάτω από αποδοτικές συνθήκες και είναι το κόστος που χρησιμοποιείται στις περισσότερες των περιπτώσεων (Παναγιώτου, 2004).



**Εικόνα 8. ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

*Πηγή: Παναγιώτου Ν. (2004)*

Η πρότυπη κοστολόγηση θεωρείται η μόνη συγκροτημένη και ολοκληρωτικά διατυπωμένη κοστολογική μέθοδος, η οποία εντάσσεται και αποτελεί οργανικό τμήμα του συστήματος του απολογιστικού ελέγχου. Κατά τη μέθοδο αυτή για κάθε θέση κόστους προσδιορίζονται οι αναλώσεις αξιών και οι αποδόσεις που πρέπει να πραγματοποιηθούν στη μελλοντική περίοδο η οποία προκοστολογείται. Μετά τον προσδιορισμό αυτό ο υπεύθυνος της θέσης καλείται να αποδεχθεί ότι τόσο οι δαπάνες όσο και το έργο, είναι πραγματοποιήσιμες και να αναδεχθεί την ευθύνη να τις πραγματοποιήσει. Με τον τρόπο αυτό υπάρχει η βεβαιότητα ότι το κόστος θα διαμορφωθεί σε ένα ορισμένο ύψος αλλά προσδιορίζεται και το παραγόμενο αποτέλεσμα.

Στηρίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς που γίνονται έπειτα από:

- Ακριβείς μετρήσεις, των ποσοτήτων των άμεσων υλικών, του χρόνου της άμεσης εργασίας και των λοιπών στοιχείων κόστους
- Ακριβή υπολογισμό των λοιπών εξόδων κατά μονάδα, των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και των λοιπών συστατικών του κόστους
- Προσδιορισμό του πρότυπου βαθμού απασχόλησης

Στόχοι της Πρότυπης Κοστολόγησης είναι η:

- Πρόβλεψη του μελλοντικού κόστους για τη λήψη αποφάσεων
- Στοχοθέτηση που υποκινεί τους υπαλλήλους να πετύχουν συγκεκριμένα αποτελέσματα
- Διευκόλυνση κατάρτισης του προϋπολογισμού
- Διαδικασία ελέγχου δραστηριοτήτων που αποκλίνουν από τον προγραμματισμό
- Διευκόλυνση ανάλυσης κερδοφορίας και απολογισμού του αποθέματος με περιοδικότητα
- Κοστολόγηση προϊόντων

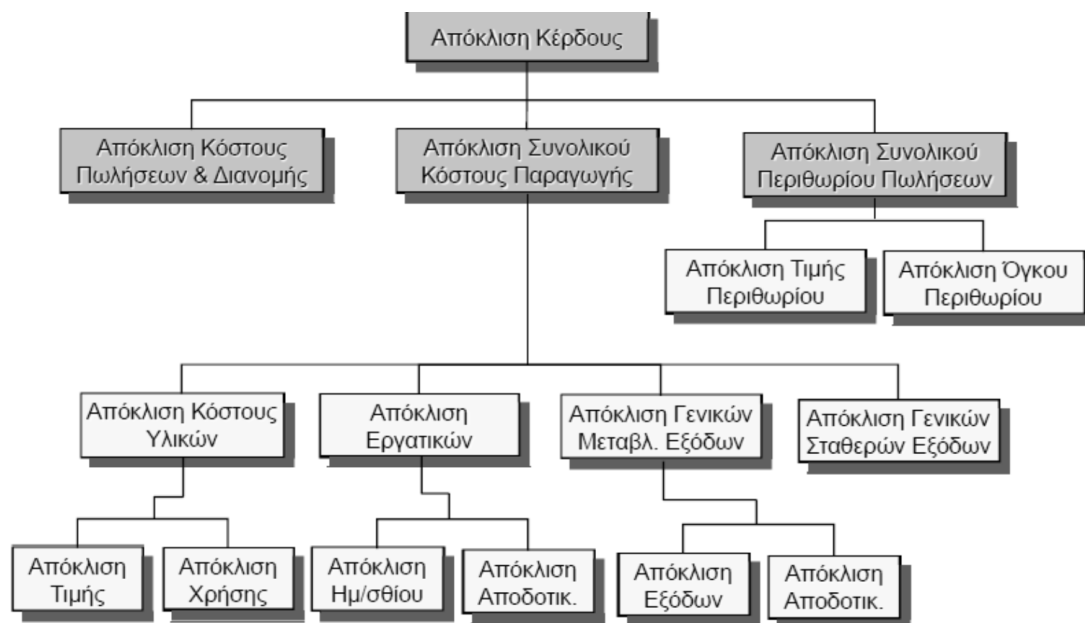
Για την κατάρτιση της πρότυπης κοστολόγησης απαραίτητα στοιχεία είναι οι τύποι, η ποσότητα και η ποιότητα των χρησιμοποιούμενων υλικών, οι τεχνικές προδιαγραφές των προϊόντων που καθορίζουν τα χρησιμοποιούμενα υλικά και το πρότυπο εργατικό κόστος. Πρέπει να τονιστεί ιδιαίτερα ότι η κατάρτιση ενός πρότυπου κόστους είναι μια αναλυτική διαδικασία που προϋποθέτει ψηλό βαθμό οργάνωσης της επιχείρησης. Η κατάρτιση των προτύπων πρώτα, προϋποθέτει και απαιτεί την πλήρη ανάλυση της



παραγωγής του προϊόντος για το οποίο καταρτίζεται το πρότυπο κόστος, μέχρι την τελική κατεργασία του. Η ανάλυση αυτή περιλαμβάνει τρία στοιχεία. Τα παραγωγικά μέσα που θα χρησιμοποιηθούν σε κάθε κατεργασία, τη μέθοδο εργασίας που θα εφαρμοστεί, και φυσικά τις τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος. Σε κάθε περίπτωση που προσδιορίζεται η κοστολογική μέθοδος που θα ακολουθήσει η επιχείρηση, θα προσδιοριστούν επίσης και οι θέσεις κόστους. Από τον κανόνα αυτό δεν εξαιρείται φυσικά η πρότυπη κοστολόγηση. Ο όρος για την πραγματοποίηση των προτύπων είναι να πραγματοποιηθούν οι πωλήσεις στις ποσότητες που έχουν προγραμματιστεί. Η πραγματοποίηση αυτών των πωλήσεων θα επιτρέψει να πραγματοποιηθεί η παραγωγή στις ποσότητες που έχουν προγραμματισθεί, πράγμα που αποτελεί βασικό όρο για να διαμορφωθούν τα πρότυπα και κυρίως εκείνα των έμμεσων δαπανών, στο προκαθορισμένο ύψος.

Η εφαρμογή της μεθόδου απαιτεί πολλή και σημαντική εργασία και συνεπάγεται ψηλό κόστος εγκατάστασης, αλλά λειτουργία της. Όμως η εφαρμογή της είναι σκόπιμη, γιατί η μέθοδος παρέχει σε έναν πολύ υψηλό βαθμό εξοικονόμηση πόρων και μείωση του κόστους. Το σημαντικότερο όμως είναι ότι εξαναγκάζει ολόκληρο το προσωπικό της επιχείρησης να λειτουργεί πάνω στα πρότυπα, αφού κατά την κατάρτιση τους το προσωπικό συμμετέχει αποδέχεται την ευθύνη να τα πραγματοποιήσει και δεσμεύεται ως προς αυτό.

Άρα η μέθοδος του πρότυπου κόστους δεν είναι μια μέθοδος που υπολογίζει το κόστος με ακρίβεια, αλλά αποτελεί μια μέθοδο διοίκησης της επιχείρησης για να τηρείται το κόστος όσο το δυνατόν σε χαμηλότερο επίπεδο. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής πρέπει να γίνει αναθεώρηση του σχετικού προτύπου που επηρεάζεται από τη μεταβολή.



**Εικόνα 9. ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ**

*Πηγή: Παναγιώτου Ν. (2004)*

### **3.5 ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΜΕΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (DIRECT COSTING SYSTEM)**

Άμεση ή Μεταβλητού Κόστους ή Αναλογική ή Οριακή Κοστολόγηση είναι η μέθοδος κοστολόγησης σύμφωνα με την οποία το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη μόνο τα μεταβλητά κόστη παραγωγής, δηλαδή μόνο τα κόστη της παραγωγής που σχετίζονται άμεσα με την παραγωγική διαδικασία. Επομένως, το κόστος παραγωγής των προϊόντων περιλαμβάνει μόνο τα μεταβλητά κόστη και συγκεκριμένα, τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και το μεταβλητό μέρος των Η άμεση κοστολόγηση, τα σταθερά Γ.Κ.Π. τα υπολογίζει ως κόστος της περιόδου, δηλαδή ως έξοδα και έτσι, αυτά δεν περιλαμβάνονται στο ανά μονάδα κόστος του προϊόντος (Hatzis et al, 2013)

Η άμεση κοστολόγηση είναι μια εξειδικευμένη μορφή της ανάλυσης κόστους που χρησιμοποιεί μόνο το μεταβλητό κόστος για τη λήψη αποφάσεων. Είναι εξαιρετικά χρήσιμη για βραχυπρόθεσμες αποφάσεις, αλλά μπορεί να οδηγήσει σε επιβλαβή αποτελέσματα αν χρησιμοποιείται για μακροχρόνια λήψη αποφάσεων, δεδομένου ότι δεν περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που μπορεί να εφαρμοσθεί σε μια πιο μακροπρόθεσμη απόφαση. Στοιχεία κόστους στην άμεση ή οριακή κοστολόγηση είναι:

- ✓ Αναλώσεις των άμεσων υλικών
- ✓ Κόστος της άμεσης εργασίας
- ✓ Μεταβλητά Γ.Κ.Π.: Δεν περιλαμβάνονται τα σταθερά Γ.Κ.Π.

Όλα τα σταθερά έξοδα δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής αλλά επιβαρύνουν το κόστος περιόδου το οποίο συμμετέχει στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης. Η οριακή κοστολόγηση θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μια τεχνική κοστολόγησης με βάση την οποία όλα τα μεταβλητά κόστη παραγωγής περιλαμβάνονται στο κόστος του αποθέματος, ενώ όλα τα σταθερά κόστη αποκλείονται από το κόστος του αποθέματος. Ένα πρόβλημα το οποίο υφίσταται σε αυτή την περίπτωση, είναι ο διαχωρισμός των σταθερών και μεταβλητών εξόδων, καθώς στις μακροπρόθεσμες αποφάσεις απαιτείται να γνωρίζουμε ποια κόστη είναι σταθερά και ποια μεταβλητά.

Το οριακό κόστος είναι το κόστος που προκύπτει από την παραγωγή μιας επιπλέον μονάδας προϊόντος και βρίσκεται από τη διαίρεση της μεταβολής του συνολικού κόστους με τη μεταβολή της ποσότητας του

προϊόντος. Δείχνει δηλαδή το ρυθμό με τον οποίο μεταβάλλεται το συνολικό κόστος, όταν μεταβάλλεται η παραγωγή κατά μία μονάδα. Επειδή όμως το σταθερό κόστος δεν αλλάζει, το οριακό κόστος επηρεάζεται μόνο από τις αυξομειώσεις του μεταβλητού κόστους. Το οριακό κόστος έχει ιδιαίτερη σημασία για τη λήψη αποφάσεων από τις επιχειρήσεις σχετικά με τη σκοπιμότητα αύξησης της παραγωγής γιατί για να αποφασίσει αν έχει συμφέρον να παράγει μια επιπλέον μονάδα προϊόντος, θα πρέπει να συγκρίνει το πρόσθετο κόστος που θα δημιουργηθεί από την παραγωγή της μονάδας αυτής, το οριακό κόστος, με το πρόσθετο έσοδο που θα της αποφέρει, το οριακό έσοδο(<http://www.euretirio.com/2010>).

Τα βασικά χαρακτηριστικά της άμεσης κοστολόγησης είναι τα εξής:

- Διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους ανάλογα με την συμπεριφορά τους. Ο διαχωρισμός δηλαδή, όλων των δαπανών (κόστη παραγωγής, διάθεσης, διοίκησης και χρηματοοικονομικά) κατ' είδος σε μεταβλητές και σταθερές γίνεται κατά την αρχική φάση καταχώρησής τους και εξακολουθεί σε όλη τη διαδικασία της κοστολόγησης.

- Το κόστος του προϊόντος υπολογίζεται μόνο με τα μεταβλητά κόστη της παραγωγικής λειτουργίας. Αποτέλεσμα αυτού, είναι το κόστος των αποθεμάτων των προϊόντων στο τέλος της κοστολογικής ή διαχειριστικής περιόδου να μην περιλαμβάνει σταθερά Γ.Κ.Π., αφού αυτά δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων. Επίσης, τα μεταβλητά έξοδα πωλήσεων δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων των προϊόντων, γιατί τα έξοδα πωλήσεων επιβαρύνουν το

προϊόν κατά την στιγμή της πώλησης και δεν συνυπολογίζονται στα μεταβλητά έξοδα κατά τη διαδικασία της παραγωγής.

- Τα σταθερά Γ.Κ.Π. χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα χαρακτηρίζονται ως κόστος περιόδου και επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης, δηλ. είναι μειωτικά των εσόδων. Έτσι, τα σταθερά Γ.Κ.Π. και άλλα κόστη περιόδου αφαιρούνται από το περιθώριο συμβολής, για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος ή του καθαρού κέρδους (Hatzis, etal 2013)

Τα κύρια χαρακτηριστικά της απορροφητικής κοστολόγησης είναι:

- Ο διαχωρισμός των δαπανών κατά λειτουργία ή κατά κέντρα κόστους. Οι δαπάνες ταξινομούνται κατά λειτουργία πχ κέντρο κόστους παραγωγής, Διοίκησης κλπ ή κατ' είδος πχ μισθοδοσία προσωπικού κ.α.
- Το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει όλο το λειτουργικό κόστος της παραγωγής. Το ανά μονάδα κόστος παραγωγής των προϊόντων αποτελείται από το κόστος των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και από το σύνολο των Γ.Κ.Π.

### **Πλεονεκτήματα άμεσης κοστολόγησης**

- Ευκολία εφαρμογής.
- Ευκολία υπολογισμού αποτελεσμάτων προϊόντων ή τομέων.
- Ευκολία κατανόησης από τη Διοίκηση.
- Συνεπής με την ανάλυση σχέσεων κόστους – όγκου – κέρδους.
- Συνεπής με το πρότυπο κόστος.
- Συνεπής με τους ελαστικούς προϋπολογισμούς.

- Το καθαρό αποτέλεσμα έχει μικρότερη απόκλιση από τις καθαρές ταμειακές ροές.
- Επισημαίνει την επίδραση των σταθερών εξόδων στα αποτελέσματα.
- Το αποτέλεσμα δεν επηρεάζεται από μεταβολές στα αποθέματα.

### **3.6 ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ (FULL ABSORPTION COSTING SYSTEM)**

Πλήρης Κοστολόγηση είναι η κοστολογική μέθοδος σύμφωνα με την οποία οι δαπάνες παραγωγής (σταθερές και μεταβλητές) επιβαρύνουν και ενσωματώνονται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών.

Τα κύρια χαρακτηριστικά της πλήρους κοστολόγησης είναι τα εξής:

A) Διαχωρισμός των δαπανών κατά λειτουργία ή κατά κέντρα κόστους.

Με αυτή την διάκριση δίνεται έμφαση στην αιτία που προκάλεσε την πραγματοποίηση της δαπάνης. Έτσι έχουμε την εξής κατάταξη των δαπανών:

- Πρώτη κατάταξη των δαπανών κατά λειτουργία ή κέντρο κόστους ή τμήμα. Οι δαπάνες κατά είδος, ταξινομούνται κατά λειτουργία χωρίς να γίνεται διάκριση των δαπανών σε σταθερές και μεταβλητές.
- Δεύτερη κατάταξη των δαπανών, κόστος ή έξοδο κατ' είδος. Γίνεται η δημιουργία κόστους ή των εξόδων κατ' είδος όπως δαπάνες προσωπικού, συντηρήσεις, αποσβέσεις κλπ.

B) Το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει όλο το λειτουργικό κόστος της παραγωγής. Με το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης το ανά μονάδα κόστος παραγωγής των προϊόντων αποτελείται από το κόστος των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και από το σύνολο των ΓΒΕ σταθερών και μεταβλητών.

(Πάγγειος, 1993)

Σύμφωνα με την απορροφητική κοστολόγηση, όλοι οι συντελεστές του κόστους που απαιτούνται για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος, όπως οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία, τα μεταβλητά και σταθερά Γ.Κ.Π. χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων. Η απορροφητική κοστολόγηση με τον τρόπο ετοιμασίας της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, αναφέρεται στα λειτουργικά κόστη, κόστη κατά λειτουργία, παρά σε οποιεσδήποτε άλλες διακρίσεις του κόστους. Έτσι, το κόστος της λειτουργίας της παραγωγής αφαιρείται από τις πωλήσεις για τον προσδιορισμό του μεικτού κέρδους. Τα κόστη των λειτουργιών της Διοίκησης και διάθεσης αφαιρούνται από το μεικτό κέρδος, ώστε να υπολογιστεί το λειτουργικό αποτέλεσμα. Το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας αφαιρείται από το λειτουργικό αποτέλεσμα για να προσδιορισθεί το καθαρό κέρδος (Hatzisetal, 2013)

Τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα αποδέχονται ως μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων το πλήρες κόστος. Στο κόστος του αποθέματος συμπεριλαμβάνονται όλα τα μεταβλητά και όλα τα σταθερά κόστη παραγωγής

Η πλήρης κοστολόγηση δεν υποτιμά τη σημαντικότητα των σταθερών εξόδων, καθώς είναι απαραίτητος ο υπολογισμός τους στο μακροχρόνιο διάστημα, για την αποφυγή λαθών κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Τα στοιχεία κόστους στην πλήρη κοστολόγηση είναι:

- Αναλώσεις των άμεσων υλικών
- Κόστος της άμεσης εργασίας
- Γ.Κ.Π.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΙΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

Η τουριστική βιομηχανία αποτελεί μια από τις μεγαλύτερες βιομηχανίες στον κόσμο και περιλαμβάνει μια μεγάλη γκάμα από επιχειρήσεις που ασχολούνται με την παροχή υπηρεσιών και αγαθών προς τους ταξιδιώτες (Θεοχάρης, 2007). Η κοστολόγηση στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις είναι αρκετά σύνθετη, καθώς έχουν διαφορετικά τμήματα που πρέπει να κοστολογηθούν, διαμονή, εστιατόριο, μπαρ κλπ. Λόγω της ιδιαιτερότητάς τους, η διαμόρφωση του εργατικού κόστους στις επισιτιστικές μονάδες που υποστηρίζουν εξαρτάται από το μενού, την συχνότητα αλλαγής του, τον αριθμό των γευμάτων, το είδος των υπηρεσιών που προσφέρουν, την οργάνωση των χώρων και τον εξοπλισμό που απαιτείται, το εξειδικευμένο προσωπικό που απαιτείται, η ένταση και οι ώρες εργασίας, την εποπτεία αλλά και εξωγενείς παράγοντες που μπορούν να αυξήσουν το κόστος.

### **4.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ & ΙΔΙΑΙΤΕΡΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ**

Ο ξενοδοχειακός κλάδος είναι ένας τομέας με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και ιδιομορφίες σε σύγκριση με άλλους κλάδους.

Τα βασικά χαρακτηριστικά του ξενοδοχειακού κλάδου είναι τα εξής ακόλουθα:

1. Σταθερή δυναμικότητα δωματίων, γεγονός που περιορίζει και το οικονομικό αποτέλεσμα που μπορούν να έχουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

2. Φθαρτότητα, δηλαδή τα έσοδα που διαφεύγουν από ένα διαθέσιμο δωμάτιο είναι ανεπανόρθωτη οικονομική απώλεια.

3. Ασταθής ζήτηση. Στον τουριστικό τομέα παρουσιάζονται έντονες και ουσιαστικές διακυμάνσεις στο χώρο της ζήτησης τουριστικών προϊόντων και, ειδικότερα, στη ζήτηση ξενοδοχειακών προϊόντων, που προσδιορίζεται όχι μόνο από τα χαρακτηριστικά που έχει ο κλάδος των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε μια χώρα, αλλά και από εξωγενείς παράγοντες που σχετίζονται με οικονομικές αλλά και κοινωνικές καταστάσεις—συγκυρίες.

4. Δραστηριότητα σε πραγματικό χρόνο, δηλαδή αμεσότητα των δραστηριοτήτων. Αυτή η ιδιαιτερότητα περιορίζει τη δυνατότητα πραγματοποίησης διορθωτικών κινήσεων σε περίπτωση που γίνουν λάθη.

5. Έντασης εργασίας. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι το 40% περίπου του λειτουργικού κόστους μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης, σχετίζεται με το κόστος εργασίας, που αποτελεί και ποιοτικά πολύ σημαντικό μέρος της συνολικής λειτουργίας μιας οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας.

6. Εγκαταστάσεις.  
Χαρακτηριστικό του ξενοδοχειακού κλάδου είναι η ανάγκη για ύπαιρξη πολλών ενε-  
καταστάσεων.

7. Μέγεθος.  
Το μέγεθος του ξενοδοχειακού κλάδου είναι σχετικά μικρό, με αποτέλεσμα,  
πολλές φορές, να μην του επιτρέπει να ωφεληθεί από οικονομίες κλίμακας.

8. Παραγωγή και κατανάλωση  
πραγματοποιούνται στο ίδιο χώρο και θεωρούνται έννοιες συνώνυμες.

9. Ένταση κεφαλαίου.  
Για τη λειτουργία του τουριστικού οικονομικού μονάδες χρειάζονται συνήθως α-  
κινητοποιήσεις μεγάλης κλίμακας.

10. Διάρθρωση εξόδων.  
Τα ξενοδοχεία έχουν κατά κανόνα υψηλά σταθερά έξοδα,  
ενώ αντίθετα έχουν χαμηλά μεταβλητά έξοδα (Mullins, 1992)

Ο κύριες λειτουργίες των ξενοδοχείων αναφέρονται στην παροχή και εξυ-  
πηρέτηση διαμονής (δωματίων) και εστίασης - αναψυχής (φαγητό και ποτά).  
Ουσιαστικά, μια ξενοδοχειακή επιχείρηση, εμπεριέχει τρία  
διαφορετικά είδη επιχειρήσεων κάτω από την ίδια στέγη. Σύμφωνα με τον Σωτηρι-  
άδη (2000),  
ένα ξενοδοχείο είναι μια επιχείρηση που παρέχει κατά κύριο λόγο φιλοξενία.  
Για το λόγο αυτό, γίνεται λόγος για φιλοξενούμενους και όχι πελάτες.

Μια ξενοδοχειακή μονάδα προσφέρει προς πώληση εγκαταστάσεις και υπηρεσίες μεμονωμένα ή σε διάφορους συνδυασμούς, η οποία περιλαμβάνει πέντε στοιχεία που σχετίζονται μεταξύ τους και αποτελούν αναπόσπαστα μέρη ενός ενιαίου συνόλου, μιας συνολικής επιχειρηματικής ιδέας, όπως:

- την περιοχή και θέση εγκατάστασης,
- τις εγκαταστάσεις - διευκολύνσεις (δωμάτια, εστιατόρια, μπαρ, κοινόχρηστοι χώροι, χώροι αναψυχής), την παροχή υπηρεσιών/ εξυπηρέτησης,
- την εικόνα.

Το ξενοδοχειακό προϊόν μπορεί να αναλυθεί σε τρία επίπεδα, στο κεντρικό, το επίσημο και στο συμπληρωματικό προϊόν. Ο Middleton περιγράφει τα τρία επίπεδα ως εξής (Middleton, 1994):

- Το κεντρικό προϊόν είναι η κεντρική ιδέα, αυτό που αγοράζει κυρίως ο πελάτης του ξενοδοχείου, η κύρια υπηρεσία που σχεδιάστηκε για να ικανοποιεί τις τριών πελατών που αποτελούντε λάτες - στόχο της επιχείρησης.

- Το επίσημο προϊόν, είναι η συγκεκριμένη προσφορά για πώληση που δηλώνει καθαρά προς τον πελάτη, όπως η ποιότητα των υπηρεσιών. Επίσης, το ξενοδοχειακό προϊόν αποτελείται από δωμάτια, το σημείο

εγκατάστασης, ηκτιριακή υποδομή, το επίπεδο εξυπηρέτησης, οι προσφερόμενες υπηρεσίες και η φήμη του.

- Το συμπληρωματικό προϊόν αποτελείται από όλες εκείνες τις μορφές πρόσθετης αξίας που μπορεί να προσθέσει στις επίσημες προσφορές του προϊόντος του για να το κάνει πιο ελκυστικό από τον ανταγωνισμό, όπως προσφορές διαμονής, οι εκπώσεις σε παλαιούς πελάτες, η εξασφάλιση των δωματίων επιλογής των πελατών (πχ θέα θάλασσα, ήσυχο, ευρύχωρο κλπ), η φιλική εξυπηρέτηση κ.α. Το συμπληρωματικό προϊόν αποτελεί μια ευκαιρία σημαντική για να μπορέσει η ξενοδοχειακή μονάδα να διαφοροποιήσει το προϊόν της από αυτό που παρέχει ο ανταγωνισμός και να αναπτύξει ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα (Ασβεστά & Πετροπούλου, 2009).

## 4.2 Η ΤΜΗΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ

Η ξενοδοχειακή βιομηχανία ανήκει στον ευρύτερο κλάδο τουριστικής βιομηχανίας. Ιδιαίτερο χαρακτηριστικό του ξενοδοχειακού κλάδου είναι η παροχή διαμονής και η προσφορά στους πελάτες αγαθών συμπληρωματικών υπηρεσιών όπως σίτιση, διασκέδαση κλπ. Ο κλάδος των υπηρεσιών φιλοξενίας περιλαμβάνει το σύνολο των τουριστικών μονάδων που παρέχουν υπηρεσίες φιλοξενίας και ο κλάδος διαιρείται σε πολλές μικρές μονάδες, όπου σημαντικό παράγοντα για την κατάταξή τους σε κατηγορίες είναι η χωροταξική κατανομή των καταλυμάτων και ο βαθμός των παρεχόμενων υπηρεσιών. Τα ξενοδοχεία στην εποχή μας λειτουργούν είτε ως ανεξάρτητες μονάδες, είτε ως τμήματα μεγάλων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, αλυσίδες, οι οποίες έχουν τον έλεγχο της διοίκησης ενός συνόλου ξενοδοχείων που βρίσκονται σε διαφορετικά σημεία (Ασβεστά & Πετροπούλου, 2009).

Τα τμήματα του ξενοδοχείου μπορούν να διακριθούν σε αυτά που δημιουργούν έσοδα και ονομάζονται τμήματα εκμετάλλευσης και σε εκείνα που στηρίζουν τη λειτουργία των προηγούμενων και λέγονται τμήματα υποστήριξης.

Τα τμήματα υποστήριξης διακρίνονται σε εκείνα τα οποία προσφέρουν υπηρεσίες προς τους πελάτες, χωρίς να δημιουργούν νόμω έσοδα (π.χ. τμήμα υποδοχής, ασφάλειας, συντήρησης κ.λπ.) και σε εκείνα

τα οποία είναι απαραίτητα για να λειτουργήσει το ξενοδοχείο χωρίς προβλήματα (π.χ. διεύθυνση, λογιστήριο, κ.λπ.). (Σωτηριάδης, 2005)

Βασική επιδίωξη της τηρηματοποίησης μιας επιχείρησης είναι η αποτελεσματικότητα.

Αυτό σημαίνει ότι το είδος των τηρημάτων και η ποσότητα των τηρημάτων πρέπει να εξασφαλίζει την αποτελεσματική διοίκηση και συντονισμό, τη νεπίτευξη της συνεργασίας, τη νε αποτελεσματική αξιοποίηση των πόρων, τη συνεργασία και ικανοποίηση των εργαζομένων (Μπουραντάς, 2002)

Ο ξενοδοχειακός κλάδος είναι ένα στεγμάς με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και ιδιομορφίες σε σύγκριση με άλλους κλάδους.

Τα βασικά χαρακτηριστικά του ξενοδοχειακού κλάδου είναι τα εξής:

1. Η σταθερή δυναμικότητα τηρημάτων, αποτελεί γεγονός που περιορίζει το οικονομικό αποτέλεσμα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

2. Τα έσοδα που διαφεύγουν από ένα διαθέσιμο τηρητήριο είναι ανεπανόρθωτη οικονομική απώλεια.

3. Η ασταθής ζήτηση και οι έντονες διακυμάνσεις. Στον τουριστικό στεγμά παρουσιάζονται έντονες και ουσιαστικές διακυμάνσεις στη ζήτηση των τουριστικών τηρημάτων, που προσδιορίζεται όχι μόνο από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του κλάδου σε μια χώρα, αλλά και από εξωγενείς παράγοντες που σχετίζονται με οικονομικές αλλά και κοινωνικές συγκυρίες.

4. Η αμεσότητα των δραστηριοτήτων περιορίζει τη δυνατότητα να γίνουν διορθωτικές κινήσεις σε περίπτωση που γίνουν λάθη ή παραβλέψεις.

5. Οι τουριστικές μονάδες είναι κυρίως εντάσεων εργασίας, καθώς το 40% περίπου του λειτουργικού κόστους μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης, σχετίζεται με το κόστος εργασίας, που αποτελεί και ποιοτικά πολύ σημαντικό μέρος της συνολικής λειτουργίας της οικονομικής μονάδας.

6.

Χαρακτηριστικό του ξενοδοχειακού κλάδου είναι η ανάγκη για ύπαρξη πολλών ενεργών καταστάσεων.

7. Το μέγεθος του ξενοδοχειακού κλάδου είναι σχετικά μικρό σε με το αποτέλεσμα, ώστε πολλές φορές να μην του επιτρέπεται να ωφεληθεί από οικονομικές κλίμακες.

8. Η παραγωγή και κατανάλωση πραγματοποιούνται στο ίδιο χώρο και συχνά έννοιες συνώνυμες.

9. Οι τουριστικές επιχειρήσεις είναι συχνά έντασης κεφαλαίου, καθώς χρειάζονται συνήθως ακινητοποιήσεις μεγάλης κλίμακας.

10. Τα ξενοδοχεία έχουν, κατά κανόνα, υψηλά σταθερά έξοδα, ενώ αντίθετα έχουν χαμηλά μεταβλητά έξοδα. (Mullins, 1992)



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ5. ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ – ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ

### ΜΟΝΑΔΑΣ & ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Το ξενοδοχείο έχει 2 κλάδους, την εκμετάλλευση υπνοδωματίων και την πώληση ποτών, γευμάτων, αναψυκτικών κλπ από το χώρο εστίασης. Η δυναμικότητα είναι 100 Δίκλινα δωμάτια και 25 τρίκλινα.

Τα κέντρα κόστους διακρίνονται σε

- 1 ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ ΔΩΜΑΤΙΩΝ
- 2 ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ ΕΙΔΩΝ ΕΜΠΟΡΙΑΣ  
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΙ ΤΜΗΜΑ
- 3 ΕΛΕΓΧΟΥ
- 4 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ
- 5 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Το κόστος του βοηθητικού κέντρου "Τεχνικές υπηρεσίες" αναμερίζεται στα κέντρα κόστους

	ΤΡΟΦΙΜΑ	ΟΙΝΟΠΝΕΥΜΑΤΩΔΗ	ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	ΥΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ	ΚΑΥΣΙΜΑ
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΝΑΡΞΗΣ	30.000	32.000	1.200	80	400
ΑΓΟΡΕΣ	350.500	88.280	20.520	2.360	8.400
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>380.500</b>	<b>120.280</b>	<b>21.720</b>	<b>2.440</b>	<b>8.800</b>
ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ	300.000	80.000	20.000	2.400	8.000
ΕΛΛΕΙΜΑ	550	280	120	0	0
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΛΗΞΗΣ	79.950	40.000	1.600	40	800

Σύμφωνα με τα προϋπολογισθέντα ποσοστά επιμερισμού των έμμεσων εξόδων στα κέντρα κόστους θα επιμερίσουμε το κόστος του βοηθητικού κέντρου στα κύρια κέντρα κόστους δημιουργώντας τον κάτωθι πίνακα

ΕΜΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ	ΔΩΜΑΤΙΑ	ΠΩΛΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ	ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
ΥΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ	80%	10%	4%	4%	2%
	=2400*80%	=2400*10%	=2400*4%	=2400*4%	=2400*2%
Υλικά Καθαρισμού (Ποσά)	1.920	240	96	96	48
	=48*50%	=48*40%	=48*5%	=48*5%	

ΥΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ (Αναλογία των τεχνικών υπηρεσιών)	24	19	2	2	
<b>Υλικά Καθαριότητας Σύνολο</b>	<b>1.944</b>	<b>259</b>	<b>98</b>	<b>98</b>	
<b>ΚΑΥΣΙΜΑ</b>	60%	20%	8%	8%	4%
	=8000*60%	=8000*20%	=8000*8%	=8000*8%	=8000*4%
ΚΑΥΣΙΜΑ (Ποσά)	4.800	1.600	640	640	320
	=320*50%	=320*40%	=320*5%	=320*5%	
ΚΑΥΣΙΜΑ (Αναλογία των τεχνικών υπηρεσιών)	160	128	16	16	
<b>Καύσιμα Σύνολο</b>	<b>4.960</b>	<b>1.728</b>	<b>656</b>	<b>656</b>	

Στη συνέχεια συγκεντρώνουμε τα έξοδα ανά κατηγορία και τα επιμερίζουμε στα κύρια κέντρα κόστους, προσθέτοντας και τα χρηματοοικονομικά έξοδα

ΕΞΟΔΑ		ΔΩΜΑΤΙΑ	ΠΩΛΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ	ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ
ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	960.000	400.000	132.000	284.000	144.000		
ΙΚΑ		97.600	32.208	69.296	35.136		
ΕΤΑ		2.400	792	1.704	864		
ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ				4.000	0		
ΔΕΗ		65%	12%	10%	10%	3%	
	40.000	26.000	4.800	4.000	4.000	1.200	
ΔΕΗ (Αναλογία Τεχνικών Υπηρεσιών)		600	480	60	60		
<b>ΔΕΗ Σύνολο</b>		<b>26.600</b>	<b>5.280</b>	<b>4.060</b>	<b>4.060</b>		
ΥΔΡΕΥΣΗ		74%	20%	2%	2%	2%	
	10.0	7.400	2.000	200	200	200	

	00					
ΕΥΔΑΠ (Αναλογία Τεχνικών Υπηρεσιών)		100	80	10	10	
<b>ΕΥΔΑΠ Σύνολα</b>		<b>7.500</b>	<b>2.080</b>	<b>210</b>	<b>210</b>	
ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝ ΩΝΙΕΣ		0%	6%	70%	20%	4%
	80.0 00	0	4.800	56.000	16.000	3.200
ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝ ΩΝΙΕΣ (Αναλογία Τεχνικών Υπηρεσιών)		1.600	1.280	160	160	
<b>ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝ ΩΝΙΕΣ Σύνολα</b>		<b>1.600</b>	<b>6.080</b>	<b>56.160</b>	<b>16.160</b>	
<b>ΕΝΟΙΚΙΑ</b>			<b>20.000</b>			
ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΠΥΡΟΣ	8.00 0	70%	20%	4%	4%	2%
	8.00 0	5.600	1.600	320	320	160
ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΠΥΡΟΣ (Αναλογία Τεχνικών Υπηρεσιών)		80	64	8	8	
<b>ΑΣΦΑΛΙΣΤΡ Α Σύνολα</b>		<b>5.680</b>	<b>1.664</b>	<b>328</b>	<b>328</b>	
ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣ ΕΩΝ		60%	20%	7%	7%	6%
	4.00 0	2.400	800	280	280	240
ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣ ΕΩΝ (Αναλογία Τεχνικών Υπηρεσιών)		120	96	12	12	
<b>ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣ ΕΩΝ Σύνολα</b>		<b>2.520</b>	<b>896</b>	<b>292</b>	<b>292</b>	
<b>ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙ Σ</b>				<b>60.000</b>		
<b>ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ</b>		10%	10%	40%	40%	

	12.000	1.200	1.200	4.800	4.800	0	
<b>ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ</b>				60.000			
<b>ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ</b>		40%	30%	15%	15%		
	32.000	12.800	9.600	4.800	4.800		<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ</b>
<b>ΤΟΚΟΙ ΕΞΟΔΑ</b>	6.000						6.000
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΟΥ		60%	15%	10%	10%	5%	
	56.000	33.600	8.400	5.600	5.600	2.800	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΟΥ (Αναλογία Τεχνικών Υπηρεσιών)		1.400	1.120	140	140		
<b>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΟΥ Σύνολα</b>		<b>35.000</b>	<b>9.520</b>	<b>5.740</b>	<b>5.740</b>		
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ		30%	50%	6%	6%	8%	
	20.000	6.000	10.000	1.200	1.200	1.600	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ (Αναλογία Τεχνικών Υπηρεσιών)		800	640	80	80		
<b>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ Σύνολα</b>		<b>6.800</b>	<b>10.640</b>	<b>1.280</b>	<b>1.280</b>		
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ		60%	20%	10%	10%		
	80.000	48.000	16.000	8.000	8.000		

Στη συνέχεια συγκεντρώνω τα ποσοστά καταλογισμού των εξόδων από τα κέντρα κόστους στους διάφορου φορείς κόστους δημιουργώντας τον κάτωθι πίνακα

**ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ**

<b>ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ</b>	ΔΩΜΑΤΙΑ	ΤΡΟΦΙΜΑ	ΟΙΝΟΠΝΕΥΜΑΤΩΔΗ	ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	ΚΟΣΤΟΣ	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ	ΑΝΟΡΓΑΝΑ
-----------------------	---------	---------	----------------	------------	--------	-------------------	----------

					ΔΙΟΙΚ ΗΣΗΣ		ΕΞΟΔΑ
ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΩΜΑΤΙΩΝ	100%						
ΠΩΛΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜ ΑΤΩΝ		50%	40%	10%			
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ					100%		
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ Υ					100%		
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙ ΚΟΝΙΚΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ						100%	
ΕΛΛΕΙΜΑΤΑ							100%

Στη συνέχεια συγκεντρώνω στα κύρια κέντρα κόστους τα έξοδα και τις αναλώσεις των έμμεσων και άμεσων εξόδων έχοντας τον κάτωθι πίνακα

ΕΞΟΔΑ - ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ	ΔΩΜΑΤ ΙΑ	ΕΜΠΟΡΕΥΜ ΑΤΑ	ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝ ΣΗ	ΔΙΕΥΘΥΝΣ Η ΔΙΟΙΚΗΤΙΚ ΟΥ	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟ ΜΙΚΑ
ΤΡΟΦΙΜΑ		300.000			
ΟΙΝΟΠΝΕΥΜΑΤ ΩΔΗ		80.000			
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ		20.000			
ΚΑΥΣΙΜΑ	4.960	1.728	656	656	
ΥΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ	1.944	259	98	98	
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>6.904</b>	<b>401.987</b>	<b>754</b>	<b>754</b>	<b>0</b>

Παράλληλα συγκεντρώνω τα έσοδα της περιόδου ανά κατηγορία και έχω τον κάτωθι πίνακα

ΕΣΟΔΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	
ΔΩΜΑΤΙΑ	1.120.000
ΤΡΟΦΙΜΑ	720.000
ΟΙΝΟΠΝΕΥΜΑΤΩΔΗ	400.000
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	120.000
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>2.360.000</b>

Τώρα θα επιμερίσουμε τα έξοδα της περιόδου ανά κατηγορία στα επιμέρους κέντρα κόστους ώστε να προκύψει το τελικό κόστος ανά κέντρο

ΕΞΟΔΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	ΔΩΜΑΤΙΑ	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ
ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	400.000	132.000	284.000	144.000	
ΙΚΑ	97.600	32.208	69.296	35.136	
ΕΤΑ	2.400	792	1.704	864	
ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	0	0	4.000	0	
ΔΕΗ	26.600	5280	4.060	4.060	
ΕΥΔΑΠ	7.500	2080	210	210	
ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ	1.600	6080	56.160	16.160	
ΕΝΟΙΚΙΟ		20.000	0	0	
ΑΣΦΑΛΕΙΑ ΠΥΡΟΣ	5.680	1.664	328	328	
ΕΠΙΣΚΕΥΗ & ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ	2.520	896	292	292	
ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ		0	60.000	0	
ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ	1.200	1.200	4.800	4.800	
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	12.800	9.600	4.800	4.800	
ΤΟΚΟΙ ΕΞΟΔΑ	0	0	0	0	6.000
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	35.000	9.520	5.740	5.740	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧ.ΤΩΝ	6.800	10.640	1.280	1.280	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ	48.000	16.000	8.000	8.000	
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>647.700</b>	<b>247.960</b>	<b>504.670</b>	<b>225.670</b>	<b>6.000</b>
<b>ΤΕΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ</b>	<b>654.604</b>	<b>649.947</b>	<b>505.424</b>	<b>226.424</b>	<b>6.000</b>

Στη συνέχεια θα πρέπει να καταλογιστούν και τα ελλείμματα και θα έχουμε

	ΤΡΟΦΙΜΑ	ΟΙΝΟΠΝΕΥΜΑΤΩΔΗ	ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	ΥΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ	ΚΑΥΣΙΜΑ
ΕΛΛΕΙΜΑ	550	280	120	0	0

Σύμφωνα με τον πίνακα ποσοστών καταλογισμού των κέντρων κόστους στους φορείς θα επιμερίσουμε τα έξοδα της περιόδου στα κέντρα κόστους ώστε και το έλλειμμα ως ανόργανο έξοδο να ενσωματωθεί στη κοστολόγηση.

ΕΞΟΔΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	ΔΩΜΑΤΙΑ	ΤΡΟΦΙΜΑ	ΟΙΝΟΠΝΕΥΜΑΤΩΔΗ	ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	ΕΛΛΕΙΜΑ	ΠΟΣΑ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ	ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (ΓΕΝΙΚΗ & ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ)	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ	ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΞΟΔΑ
ΤΡΟΦΙΜΑ		300.000			550				550
ΟΙΝΟΠΝΕΥΜΑΤΩΔΗ			80.000		280				280
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ				20.000	120				120
ΚΑΥΣΙΜΑ	4.960	864	691	173	0	1.728	1.312		0
		=1728*50%	=1728*40%	=1728*10%					
ΥΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ	1.944	130	104	26	0	259	197		0
		=259*50%	=259*40%	=259*10%					
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>6.904</b>	<b>300.994</b>	<b>80.795</b>	<b>20.199</b>	<b>950</b>		<b>1.509</b>	<b>0</b>	<b>950</b>
		<b>50%</b>	<b>40%</b>	<b>10%</b>					

Τώρα μπορούμε να δημιουργήσουμε τον πίνακα τελικού κόστους όπου τα τρόφιμα, τα οινοπνευματώδη και τα αναψυκτικά θα εμφανιστούν ως σύνολο Εμπορεύματα ώστε να έχουμε τα κύρια κέντρα κόστους, Δωμάτια, Εμπορεύματα, Γενική Διεύθυνση, Χρηματοοικονομικά

	ΔΩΜΑΤΙΑ	ΤΡΟΦΙΜΑ	ΟΙΝΟΠΝΕΥΜΑΤΩΔΗ	ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	ΕΛΛΕΙΜΑ	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ (ΣΥΝΟΛΟ ΤΡΟΦΙΜΩΝ + ΟΙΝΟΠΝΕΥΜΑΤΩΔΩΝ + ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ)	ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ + ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ	
ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	400.000	66000	52800	13200		132.000	428.000		

ΙΚΑ	97.60 0	16104	12883,2	3220,8		32.208	104.432		
ΕΤΑ	2.400	396	316,8	79,2		792	2.568		
ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	0	0	0	0		0	4.000		
ΔΕΗ	26.60 0	2640	2112	528		5.280	8.120		
ΕΥΔΑΠ	7.500	1040	832	208		2.080	420		
ΤΗΛΕΠΙΚΟΙ ΝΩΝΙΕΣ	1.600	3040	2432	608		6.080	72.320		
ΕΝΟΙΚΙΟ	0	10000	8000	2000		20.000	0		
ΑΣΦΑΛΕΙΑ ΠΥΡΟΣ	5.680	832	665,6	166,4		1.664	656		
ΕΠΙΣΚΕΥΗ & ΣΥΝΤΗΡΗΡΗ	2.520	448	358,4	89,6		896	584		
ΔΙΑΦΗΜΙΣΕ ΙΣ	0	0	0	0		0	60.000		
ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ	1.200	600	480	120		1.200	9.600		
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	12.80 0	4800	3840	960		9.600	9.600		
ΤΟΚΟΙ ΕΞΟΔΑ	0	0	0	0		0	0	6.000	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙ Σ ΚΤΙΡΙΩΝ	35.00 0	4760	3808	952		9.520	11.480		
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙ Σ ΜΗΧ.ΤΩΝ	6.800	5320	4256	1064		10.640	2.560		
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙ Σ ΕΠΙΠΛΩΝ	48.00 0	8000	6400	1600		16.000	16.000		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>647.7 00</b>	<b>123.9 80</b>	<b>99.184</b>	<b>24.796</b>	<b>0</b>	<b>247.960</b>	<b>730.340</b>	<b>6.000</b>	<b>0</b>
<b>ΤΕΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ</b>	<b>654.6 04</b>	<b>424.9 74</b>	<b>179.979</b>	<b>44.995</b>	<b>950</b>		<b>731.849</b>	<b>6.000</b>	<b>950</b>

Τώρα μπορούμε να συγκεντρώσουμε τα σύνολα των εσόδων και το σύνολο τους κόστους της περιόδου στα κέντρα κόστους και να προσδιορίσουμε τα αποτελέσματα χρήσης

ΕΣΟΔΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		ΚΟΣΤΟΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΔΩΜΑΤΙΑ	1.120.000	654.604	465.396
ΤΡΟΦΙΜΑ	720.000	424.974	295.026
ΟΙΝΟΠΝΕΥΜΑΤΩΔΗ	400.000	179.979	220.021
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	120.000	44.995	75.005
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>2.360.000</b>	<b>1.304.551</b>	<b>1.055.449</b>
			<b>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>
ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (ΓΕΝΙΚΗ & ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ)		731.849	323.600
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ		6.000	317.600
ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΞΟΔΑ		950	316.650



Άρα αποτελέσματα χρήσης, κέρδος 316.650 ευρώ

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Η κοστολόγηση της ξενοδοχειακής μονάδας στηρίχθηκε στους δύο κλάδους της επιχείρησης, την εκμετάλλευση υπνοδωματίων και την πώληση εμπορευμάτων που συμπεριλαμβάνει την πώληση ποτών, γευμάτων, αναψυκτικών κλπ από το χώρο εστίασης. Επίσης ήταν σημαντικό να γίνει διάκριση στα κέντρα κόστους και έτσι ορίστηκαν 5 κέντρα κόστους, εκμετάλλευση δωματίων, εκμετάλλευση ειδών εμπορίας, γενική διεύθυνση, διεύθυνση διοικητικού και τεχνικές υπηρεσίες. Οι τεχνικές υπηρεσίες αποτελούν κόστος ενός βοηθητικού κέντρου και για αυτό το λόγο το κόστους του επιμερίζεται στα άλλα κέντρα κόστους.

Επίσης όπως και σε άλλες μορφές επιχειρήσεων είναι αναγκαίο να γνωρίζουμε τα αποθέματα έναρξης, τις αγορές, τις αναλώσεις, το έλλειμμα από φθορές, κλοπές κλπ ώστε να προσδιορισθούν τα αποθέματα λήξης.

Τα προϋπολογισθέντα ποσοστά επιμερισμού των έμμεσων εξόδων στα κέντρα κόστους είναι πολύ σημαντικά καθώς θα καθορίσουν τον επιμερισμό των έμμεσων εξόδων (υλικά καθαρισμού και καύσιμα) καθώς επίσης και το ποσοστό επιμερισμού του βοηθητικού κέντρου των τεχνικών υπηρεσιών στα υπόλοιπα κέντρα κόστους.

Η χρήση των εξόδων της ομάδας 6 είναι σημαντική καθώς τα έξοδα θα επιμεριστούν στα κύρια κέντρα κόστους, προσθέτοντας και τα χρηματοοικονομικά έξοδα. Εξαιτίας της φύσης της δραστηριότητας είναι εύκολο να διακρίνουμε τις τακτικές αποδοχές ανά κέντρο κόστους, έξοδα σε τακτικές αποδοχές (αμοιβές προσωπικού) ανά τμήμα, εργοδοτικές εισφορές κρατήσεις εργαζομένων υπερ ΙΚΑ και ΕΤΑ, ενώ λοιπά έξοδα όπως έξοδα ύδρευσης (ΕΥΔΑΠ), έξοδα ηλεκτροδότησης (ΔΕΗ), έξοδα τηλεπικοινωνιών

και ασφάλιστρα θα πρέπει να επιμεριστούν με ποσοστά, σύμφωνα να τους προϋπολογισμούς που έχουν γίνει.

Είναι σημαντικό να συγκεντρώσουμε τα ποσοστά καταλογισμού των εξόδων από τα κέντρα κόστους στους διάφορους φορείς κόστους και στη συνέχεια να συγκεντρώσουμε στα κύρια κέντρα κόστους τα έξοδα και τις αναλώσεις των έμμεσων και άμεσων εξόδων. Χρειάζεται να επιμερίσουμε τα έξοδα της περιόδου ανά κατηγορία στα επιμέρους κέντρα κόστους ώστε να προκύψει το τελικό κόστος ανά κέντρο κόστους και να καταλογίσουμε και τα ελλείμματα. Τα έξοδα της περιόδου θα επιμεριστούν στα κέντρα κόστους ώστε και τα ελλείμματα (ανόργανο έξοδο) να ενσωματωθεί στη κοστολόγηση.

Τέλος συγκεντρώνουμε τα σύνολα των εσόδων και το σύνολο τους κόστους της περιόδου στα κέντρα κόστους ώστε να προσδιορίσουμε τα αποτελέσματα χρήσης.

Η διαδικασία κοστολόγησης της ξενοδοχειακής μονάδας ακολουθεί συγκεκριμένα βήματα που εύκολα μπορούν να υπολογιστούν από κάποιον με γνώσεις κοστολόγησης ώστε ορθά να γίνει ο καταλογισμός των εξόδων στα κέντρα κόστους και να υπολογιστούν τα αποτελέσματα χρήσης.

Σημαντικό ρόλο για την κοστολόγηση των τμημάτων είναι τα προϋπολογιστικά ποσοστά καταμερισμού καθώς πιθανή τροποποίηση τους επιμερίσουν το αποτέλεσμα.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Αργυριάδης Α (2012) Λογιστική Κόστους, Υπουργείο Παιδείας & Θρησκευμάτων. Γενική Γραμματεία Δια Βίου Μάθησης. Ίδρυμα Νεολαίας και Δια Βίου Μάθησης
2. Ασβεστά Σ., Πετροπούλου Γ. (2009) Κλαδική Λογιστική (Ξενοδοχειακή – Ναυτιλιακή – Τραπεζική)
3. Βενιέρης, Γ. (2009 – 2010). Σημειώσεις Λογιστικής Κόστους Οικονομικού Πανεπιστημίου (ΑΣΟΕΕ)
4. Δημητράς, Α. & Μπάλλας, Α. (2009). Διοικητική Λογιστική για προγραμματισμό & έλεγχο. Εκδόσεις: Gutenberg
5. Δημοπούλου Δημάκη Ι. (2013) Διοικητική Λογιστική – Κοστολόγηση Προϋπολογισμοί – Λήψη Αποφάσεων, εκδόσεις Φαίδιμος
6. Ζήσης Π (2012) Λογιστικής Κόστους, Σημειώσεις ΤΕΙ Κρήτης
7. Θεοχάρης Ν. (2007) FrontOfficeManagement Οργάνωση-Λειτουργία – Διεύθυνση, εκδόσεις Προπομπός
8. Καζαντζής, Χ. & Σώρρος, Ι. (2009). Αρχές Κόστους: Έννοιες, Μεθοδολογίες και εφαρμογές για τη λήψη αποφάσεων. Τόμος ΙΙ. Εκδόσεις: Business Plus Α.Ε.

9. Καρανάνασιος Ν. (2011) Κοστολόγηση- σημειώσεις διαλέξεων, ΤΕΙ Σερρών
10. Κεχράς, Ι. (2011). Κοστολόγηση: Η λογιστική διαδικασία προσδιορισμού του κόστους. Εκδόσεις: Οικονομική Βιβλιοθήκη
11. Κεχράς, Ι. (2010). Η κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων με την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.. Έκδοση. Εκδόσεις: Σταμούλη Α.Ε.
12. Λεκαράκου Κ. (2011) Ξενοδοχειακή λογιστική. Εκδόσεις Λεκαράκου
13. Σαπουντζή Κ., Τεχνικές Επιχειρησιακής Έρευνας, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα, 1993
14. Μονάδα Καινοτομίας Επιχειρηματικότητας Cost Accounting in SMEs
15. Μπουραντάς Δ (2002). Μάνατζμεντ. Εκδόσεις Μπένου 2002
16. Μπάλιος Δ. (2011) Διοικητική Λογιστική- Κοστολόγηση πλήρης, σημειώσεις διαλέξεων Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής ΤΕΙ Πειραιά
17. Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας, Περιφερειακό Τμήμα Κεντρική Ελλάδα, [http://www.oe-e.gr/oe/images/stories/pdfs/seminaria/dioikitik\\_logistiki.pdf](http://www.oe-e.gr/oe/images/stories/pdfs/seminaria/dioikitik_logistiki.pdf)
18. Πάγγειος Ι., (2002), Θεωρία Κόστους, Τεύχος 1 και 2, Εκδόσεις Α. Σταμούλη, Πειραιάς.
19. Παναγιώτου Ν. (2004) Οργάνωση Παραγωγής & Διοίκηση Επιχειρήσεων ΙΙ - Κοστολόγηση Επιχειρήσεων & Λήψη Αποφάσεων, ΕΜΠ Τομέας Βιομηχανικής Διοίκησης & Επιχειρησιακής Έρευνας
20. Παυλάτος Ο. (2006) Λογιστική Κόστους, Κόστος, Κοστολόγηση, Αναλυτική Λογιστική, Σημειώσεις Εισηγήσεων ΤΕΙ Αθηνών

21. Πετροπούλου Γ., Ασβεστά Σ. (2008) Κοστολόγηση- Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ
22. Σωτηριάδης Μ., Οικονομικό Management Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων, Εκδόσεις Προπομπός, 2005
23. Τσιμάρας Μ. (1995), «Κόστος, Κοστολόγηση, Βιομηχανική Λογιστική», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
24. Χρυσοκέρης Ι. (1972) Σύστημα ασκήσεων βιομηχανικής λογιστικής, Αθήνα

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ**

25. Cooper, R. (1988). The rise of activity-based costing-part one: what is an activity based costing system?, Journal of Cost Management, Vol. 2, pp. 41-54.
26. Kaplan, R. (1984). Annual review of applied linguistics, Rowley, MA: Newbury House
27. Mullins L (1992) Hospitality Management, 1992.
28. Hatzis ,A..Koulidou,A. and Stavropoulos A. (2013) Problems and challenges regarding the costing models in the logistics service sector, 2nd International Conference on supply chains
29. Middleton V. (1994) Marketing in Travel and Tourism
30. Moorhead, G. and Griffin, R., (1995), Organizational behavior: managing people and organizations. Boston, Toronto: Houghton Mifflin company

31. Tsai Wen-Hsien. (2010) Integrating activity-based costing and environmental cost accounting systems: a case study, Int. J. Business and Systems Research, Vol. 4, No. 2, 2010
32. Thornhill A, Lewis P, Milmore M, Saunders M (2000) 1st ed. "Managing Change" FT Prentice hall
33. Josep Is. – Caroline P., (2007) "Driving radical change" The McKinsey Quarterly

## ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

34. <http://www.euretirio.com/2010/06/oriako-kostos.html#ixzz3RPuVMeuB>

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

### 1. ΧΡΗΣΙΜΗ ΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣ

- ✓ Standard Cost(Πρότυπο Κόστος)
- ✓ Actual Cost(Πραγματικό Κόστος)
- ✓ Direct Material Standards(Πρότυπο Κόστος Άμεσων Υλικών)
- ✓ Direct Labour Standards(Πρότυπο Κόστος Άμεσων Εργατικών)
- ✓ Overhead Standards(Πρότυπο Κόστος Γενικών Εξόδων)
- ✓ Basic Cost Standard(Πρότυπο Βασικό Κόστος)
- ✓ Ideal Standard(Πρότυπο Ιδανικό Κόστος)

- ✓ Currently Attainable Standard(ΠρότυποΕπιτευχθέν)
- ✓ Variance Analysis(Ανάλυση Αποκλίσεων)
- ✓ Material Variance(Απόκλιση Υλικών)
- ✓ Labour Variance(Απόκλιση Εργατικών)
- ✓ Variable Overhead Variance(ΑπόκλισηΓενικώνΕξόδων)