



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΙΓΑΙΟΥ



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ



Πρόγραμμα επικαιροποίησης γνώσεων αποφοίτων ΑΕΙ στην

“Οργάνωση, διοίκηση τουριστικών επιχειρήσεων και στην προώθηση τουριστικών προορισμών”

7^Η ΔΙΔΑΚΤΙΚΗ ΕΝΟΤΗΤΑ

**ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΩΝ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Συγγραφική Ομάδα:

Δρ. Ανδρέας Παπαθεοδωρου, Αναπληρωτής Καθηγητής Πανεπιστημίου Αιγαίου

Δρ. Κωνσταντίνος Λιάπης, Επίκουρος Καθηγητής Πάντειου Πανεπιστημίου

Δρ. Στέλλα Ζούντα, Λέκτορας Πανεπιστημίου Αιγαίου



Ευρωπαϊκή Ένωση
Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο



ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΜΑΘΗΣΗ
επένδυση στην κοινωνία της γνώσης
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΠΑΙΔΕΙΑΣ ΚΑΙ ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ
ΕΙΔΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης



ΕΣΠΑ
2007-2013
ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ

1. Περίγραμμα Διδακτικής Ενότητας 7 «Οι βασικές αρχές και η σημασία της οικονομικής και χρηματοοικονομικής διοίκησης των τουριστικών επιχειρήσεων»

Περίληψη: Στο πλαίσιο αυτής της Διδακτικής Ενότητας θα αναλυθούν οι έννοιες της οικονομικής μονάδας, η βασική οικονομική αρχή που διέπει την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία τους και θα επισημανθούν οι αρχές και τα πρότυπα της οργάνωσης και διοίκησης επιχειρήσεων. Επιπλέον, θα επισημανθεί η σημασία και η χρησιμότητα της παροχής κινήτρων στο προσωπικό, θα παρουσιαστούν τα βασικά στοιχεία επικοινωνίας και ελέγχου και θα αναλυθεί η έννοια της διοίκησης βάσει στόχων. Σκοπός της παράθεσης των προαναφερθέντων κεφαλαίων (2-5) είναι η εξοικείωση των αναγνωστών με τις θεμελιώδεις αρχές που διέπουν την οργάνωση και διοίκηση των επιχειρήσεων, στοιχεία που αποτελούν τα θεμέλια πάνω στα οποία θα αναφερθεί ο οικονομικός και χρηματοοικονομικός προγραμματισμός της δράσης των επιχειρήσεων. Όπως είναι γνωστό, η διοίκηση των επιχειρήσεων, πραγματοποιείται μέσω των λαμβανόμενων καθημερινά επιχειρηματικών αποφάσεων από τους υπεύθυνους φορείς εξουσίας – αρμοδιότητας και ευθύνης – που βρίσκονται σε όλα τα επίπεδα της Διοικητικής πυραμίδας. Για τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων απαιτείται ορθή πληροφόρηση, η οποία, σε μεγάλο βαθμό, στηρίζεται στα αριθμητικά μεγέθη που παράγει η Λογιστική. Για να είναι όμως τα λογιστικά μεγέθη αξιοποιήσιμα θα πρέπει, εκτός των άλλων, να τυγχάνουν μιας τέτοιας επεξεργασίας, κατάταξης και συσχετισμών ώστε να διασφαλίζεται η μέσω αυτών και δι' αυτών κατάρτιση ορθών προϋπολογισμών, οικονομικών εκθέσεων και γενικά η άσκηση ελέγχου για την ορθότητα κάθε επιχειρηματικής απόφασης.

Ο προγραμματισμός αποτελεί μια από τις βασικότερες διοικητικές λειτουργίες. Βασική αποστολή της διοίκησης είναι να συντονίζει (coordinate) τις αλληλοσυσχετιζόμενες διαδικασίες που πραγματοποιούνται στην επιχείρηση προκειμένου να εξασφαλίζεται η σύμπνοια με τους συνολικούς επιχειρησιακούς στόχους. Τα κυριότερα εργαλεία που διαθέτει η διοίκηση για το συντονισμό όλων των δραστηριοτήτων της επιχείρησης είναι οι προϋπολογισμοί (budgets) οι οποίοι αποτελούν αναλυτικά και συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά σχέδια δράσης που αφορούν ορισμένες χρονικές περιόδους και άπτονται τόσο των επιμέρους τμημάτων όσο και του συνόλου της επιχείρησης. Στο **6^ο κεφάλαιο** αναλύεται η χρησιμότητα των προϋπολογισμών, ως μέσου προγραμματισμού των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, και τα βασικά βήματα που περιλαμβάνει η κατάρτιση του

συνολικού προϋπολογισμού μιας επιχείρησης. Στο 7^ο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που αποτελούν το τελικό «προϊόν» από τη δράση τους και παρατίθενται εφαρμογές κατάρτισης Ισολογισμού και Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης. Στη συνέχεια παρουσιάζεται η περίπτωση των ξενοδοχειακών μονάδων, οι ιδιαιτερότητες και τα χαρακτηριστικά τους (αναφορικά με θέματα κόστους και οικονομικού προγραμματισμού), ασκείται κριτική στο τρόπο που αντιμετωπίζονται τα θέματα κατάρτισης και χρήσης των προϋπολογισμών (**κεφάλαιο 8**), καθώς και οι πρακτικές προϋπολογισμών που ακολουθούν σήμερα οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Στόχος της Διδακτικής Ενότητας: η παροχή των αναγκαίων γνώσεων για την κατανόηση της οργάνωσης και διοικητικής των ξενοδοχειακών μονάδων, του οικονομικού προγραμματισμού της δράσης τους (προϋπολογισμοί), του ελέγχου αυτών (προϋπολογιστικός έλεγχος) και τέλος η εξοικείωση των επιμορφούμενων με τη διαδικασία σύνταξης και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης).

Λέξεις Κλειδιά: Οικονομικές Μονάδες, Εξουσία, Παρακίνηση, Κίνητρα, Επικοινωνία, Πρόγραμμα Δράσης, Βραχυπρόθεσμοι Προϋπολογισμοί, Μακροπρόθεσμοι Προϋπολογισμοί, Προϋπολογισμοί Πωλήσεων, Προϋπολογισμοί Εξόδων Διοίκησης, Ταμιακός Προϋπολογισμός, Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, Ξενοδοχειακός Κλάδος χαρακτηριστικά και ιδιαιτερότητες, Κοστολόγηση- Προϋπολογισμοί- Προϋπολογιστικός Έλεγχος στα ξενοδοχεία.

2. Ορισμός και κατηγορίες Οικονομικών μονάδων

Ως οικονομική μονάδα καλείται ο συστηματικός συνδυασμός των συντελεστών παραγωγής (φύση, εργασία, κεφάλαιο) με σκοπό την κάλυψη ανθρώπινων αναγκών.

Οι οικονομικές μονάδες διακρίνονται σε μια σειρά από κατηγορίες με βάση τα ακόλουθα κριτήρια:

1. Το αντικείμενο δράσης τους

- Πρωτογενούς παραγωγής (τα προϊόντα αποσπώνται από τη φύση- πχ γεωργικές, μεταλλευτικές, κτηνοτροφικές, αλιευτικές, δασικές επιχειρήσεις)
- Δευτερογενούς παραγωγής (τα προϊόντα προκύπτουν από τον μετασχηματισμό των πρώτων υλών μετά από τεχνική επεξεργασία πχ βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις)
- Τριτογενούς Παραγωγής ή Παροχής Υπηρεσιών (πχ εμπορικές, τραπεζικές, εκπαιδευτικές, ασφαλιστικές, **Τουριστικές**, κλπ.)

2. Τον φορέα (Δημόσιες, Ιδιωτικές, Μικτές)

3. Το μέγεθος (Μικρές, Μεσαίες, Μεγάλες με τα κριτήρια να διαφέρουν ανάλογα με τον χρόνο, τον τόπο και τον σκοπό του εκάστοτε κλάδου)

4. Τη διάρθρωση της περιουσίας τους

- Πάγιου Ενεργητικού (βιομηχανικές επιχειρήσεις)
- Κυκλοφορούντος Ενεργητικού (Εμπορικές επιχειρήσεις)
- Μικτής Σύνθεσης (Παροχής Υπηρεσιών)

5. Τη σύνθεση (διάρθρωση) του κόστους (Πρώτων Υλών, Εργασίας, Κεφαλαίου)

6. Τη γεωγραφική έκταση (Τοπικές, Εθνικές, Πολυεθνικές)

7. Τη νομική τους μορφή

- Ομόρρυθμη Εταιρία (κύριο γνώρισμά της είναι η απεριόριστη, προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη όλων των εταίρων για τις υποχρεώσεις της επιχείρησης)
- Ετερόρρυθμη Εταιρία (κύριο γνώρισμά της είναι ότι διαθέτει τουλάχιστον έναν ομόρρυθμο εταίρο, ενώ οι υπόλοιποι εταίροι ευθύνονται μέχρι του ποσού της εισφοράς τους.)

- Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (κύριο γνώρισμά της η περιορισμένη και αναλυτική ευθύνη των εταίρων με βάση τα εταιρικά τους μερίδια)
- Ανώνυμη Εταιρία (το κεφάλαιο της διαιρείται σε ισότιμες μετοχές και κάθε μέτοχος ευθύνεται μέχρι του ποσού της εισφοράς του.)

3. Βασική Οικονομική Αρχή και Αποτελεσματικότητα των Επιχειρήσεων

Σύμφωνα με το American Management Association το Management (επιστήμη οργάνωσης και διοίκησης των επιχειρήσεων) αποτελείται από τα 6 M's

1. Men (Άνθρωποι- Εργασία)
2. Materials (Υλικά)
3. Machines (Μηχανές)
4. Market (Αγορά)
5. Money (Κεφάλαια)
6. Managers (Στελέχη)

με βασική επιδίωξη και μέτρο κρίσης και σύγκρισης αυτού την οικονομική αρχή η οποία αναφέρει σε δυο παραλλαγές τα ακόλουθα: «1^η παραλλαγή: Με δοθέντα ή προκαθορισμένα μέσα επιδιώκεται το ανώτερο δυνατό αποτέλεσμα», «2^η παραλλαγή: Με δοθέν ή προκαθορισμένο αποτέλεσμα (έργο), επιδιώκεται ο μέγιστος δυνατός περιορισμός των θυσιών (κόστους, εξόδων).» Με άλλα λόγια, βασική επιδίωξη των οικονομικών μονάδων είναι με τη μικρότερη προσπάθεια (input), να επιδιώκεται το μεγαλύτερο δυνατό αποτέλεσμα (output). Η εφαρμογή της οικονομικής αρχής προσδιορίζει την αποτελεσματικότητα του management και κατ' επέκταση των οικονομικών μονάδων που επιδιώκουν την αριστοποίηση (optimization) δηλαδή την καλύτερη αριθμητική σχέση μεταξύ Θυσίας και Αποτελέσματος η οποία εφαρμόζεται με το κλάσμα $\text{Αποτέλεσμα} / \text{Μέσα}$ με αριθμητή και παρονομαστή να εκφράζονται σε ποσότητες και αξίες.

Η αποτελεσματικότητα της οικονομικής αρχής των επιχειρήσεων βρίσκει εφαρμογή τόσο στην τεχνική λειτουργία αυτών, όσο και στη χρηματοοικονομική τους λειτουργία. Στη μεν τεχνική λειτουργία είναι συνάρτηση είτε των ποσοτήτων προϊόντων προς τις χρησιμοποιούμενους συντελεστές παραγωγής (πρώτες ύλες, αριθμός εργατών, ώρες λειτουργίας μηχανών) είτε των μονάδων έργου προς τα διατεθέντα μέσα, στη δε

χρηματοοικονομική λειτουργία είναι συνάρτηση χρηματοοικονομικών μεγεθών (πχ Καθαρά Κέρδη/Ίδια κεφάλαια).

Συνοψίζοντας και πριν προχωρήσουμε στους ορισμούς και τα χαρακτηριστικά της οργάνωσης και διοίκησης των επιχειρήσεων, αξίζει να τονίσουμε ότι η οικονομική αρχή θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις ανεξάρτητα από τον κλάδο, το είδος και τα χαρακτηριστικά τους γιατί θα τους εξασφαλίσει την αποδοτικότερη χρησιμοποίηση των περιορισμένων από αυτές πόρων, με γνώμονα την επίτευξη καλύτερων χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων σε βραχυχρόνιο και μακροχρόνιο ορίζοντα καθώς και τη διατήρηση ή βελτίωση της θέσης τους στην εγχώρια ή διεθνή αγορά.

4. Οργάνωση Επιχειρήσεων

Οργάνωση είναι αφενός η ρυθμιστική ενέργεια του «οργανώνω» αφετέρου το αποτέλεσμα της ενέργειας αυτής που στη στατική του μορφή είναι μια διάταξη- οργάνωση και στη δυναμική του μορφή ένας ζωντανός οργανισμός. Διακρίνεται σε τυπική που είναι η επίσημη οργάνωση όπως εμφανίζεται στο οργανόγραμμα και σε άτυπη που είναι η ανεπίσημη, αφανής, παράλληλη αλλά εξίσου σημαντική οργάνωση της επιχείρησης.

Η αποτελεσματική οργάνωση επιτυγχάνεται με τον ορθό καταμερισμό της εργασίας, την κατάλληλη στελέχωση των θέσεων εργασίας, τη χρησιμοποίηση των ενδεικνυόμενων τεχνολογικών μέσων, την εφαρμογή των κατάλληλων μεθόδων και συστημάτων σε όλους τους τομείς της επιχείρησης σε κάθετη (από πάνω προς τα κάτω στη ροή εξουσίας) και σε οριζόντια διάταξη (στο ίδιο level εξουσίας και αρμοδιοτήτων), καθώς και τη συμμετοχή όλων των εργαζομένων και διοικούντων στην προσπάθεια επίτευξης των κοινών σκοπών και στόχων της επιχείρησης.

Η έννοια του Management περιλαμβάνει τόσο την οργάνωση όσο και τη διοίκηση (βλ. παρακάτω §4) της επιχείρησης. Στη συνέχεια αναφέρονται οι βασικές αρχές της ορθολογικής οργάνωσης που θα πρέπει να ακολουθούνται από τις επιχειρήσεις που επιδιώκουν την αποτελεσματική αξιοποίηση των πόρων τους:

1. Αρχή της κυριαρχικής θέσης του ανθρώπου σε κάθε μορφή οργάνωσης.
2. Αρχή του σαφή καθορισμού των λειτουργιών, των τομέων και των θέσεων εργασίας
3. Αρχή της εναρμόνισης των ενεργειών
4. Αρχή της αποφυγής κάθε σπατάλης, χρόνου, δυνάμεων, υλικών, ενέργειας και χρημάτων

5. Αρχή της απλοποίησης, προτυποποίησης και τυποποίησης της εργασίας, των μεθόδων, των κινήσεων, του χρόνου και των αποδόσεων των παραχθέντων προϊόντων ή υπηρεσιών.
6. Αρχή της εξειδίκευσης των προσώπων και των μηχανών
7. Αρχή της τοποθέτησης του κατάλληλου ανθρώπου στην κατάλληλη θέση
8. Αρχή της σαφούς διάκρισης των διοικητικών, εκτελεστικών και επιτελικών θέσεων
9. Αρχή της ελαστικότητας (προσαρμοστικότητας) στην οργάνωση.
10. Αρχή της ισορροπίας και του ορθολογικού μέτρου (αποφυγή τόσο της «υπό-οργάνωσης» όσο και της «υπέρ-οργάνωσης»)
11. Αρχή της οργανωτικής εξέλιξης και προσαρμογής (δυναμισμός της οργάνωσης)
12. Αρχή της συνεχούς βελτίωσης με τάση προς την αριστοποίηση
13. Αρχή της αναδιοργάνωσης όταν αυτή κρίνεται αναγκαία.

4.1 Είδη Εξουσίας

Στην προηγούμενη παράγραφο (§3) αναφερθήκαμε στον όρο «ροή εξουσίας», κρίνεται λοιπόν σκόπιμο να αναλύσουμε τα είδη εξουσίας, να τα συνδέσουμε με μορφές οργάνωσης και τέλος να αναλύσουμε τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που συνδέονται με τη μορφή εξουσίας που εφαρμόζεται από την εκάστοτε επιχείρηση.

Καταρχήν η εξουσία χωρίζεται σε τρεις βασικές κατηγορίες που συνοπτικά είναι οι παρακάτω:

1. Γραμμική Εξουσία (line authority) στην οποία από τον ανώτερο μεταβιβάζεται στον κατώτερο ολόκληρη η εξουσία, αλλά για ένα μόνο μέρος της επιχείρησης (πχ ο οικονομικός διευθυντής εκχωρεί την αρμοδιότητα και την εξουσία της κατάρτισης των προϋπολογισμών και των οικονομικών καταστάσεων σε έναν έμπειρο λογιστή της επιχείρησης. Ο έλεγχος και η τελική έγκριση των δυο εκθέσεων θα γίνει από τον οικονομικό διευθυντή)
2. Επιτελική (Staff authority) η οποία ασκείται από άτομα ή ομάδες που με την εξειδίκευση και τις έγκυρες γνώσεις τους συμβουλεύουν, γνωματεύουν και υποβοηθούν τους κατέχοντες θέσεις διοικητικές στη λήψη αποφάσεων και την επίλυση προβλημάτων. Δεν είναι αυθυπόστατη, αλλά συνυπάρχει με τη γραμμική εξουσία (πχ, κατά τον σχεδιασμό του προϋπολογισμού προμήθειας αναλώσιμων για

τα δωμάτια ενός ξενοδοχείου, ο υπεύθυνος manager θα ζητήσει δεδομένα από το τμήμα δωματίων (ορόφων) για την κατανάλωση.)

3. Λειτουργική (Functional authority) από τον ανώτερο μεταβιβάζεται στον κατώτερο μέρος μόνο της εξουσίας αλλά για το σύνολο της επιχείρησης (με άλλα λόγια είναι η εξειδίκευση του κάθε εργαζομένου- υπαλλήλου και η οριοθέτηση των αρμοδιοτήτων-υποχρεώσεων του με βάση την περιγραφή του αντικειμένου εργασίας του).

Εξίσου σημαντική είναι η διάκριση της εξουσίας σε Συγκεντρωτική και Αποκεντρωτική γιατί, καθεμία από αυτές έχει πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, επομένως απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή και κατάλληλος σχεδιασμός των δομών της επιχείρησης για να επιλέξει μια από τις προαναφερθείσες διακρίσεις.

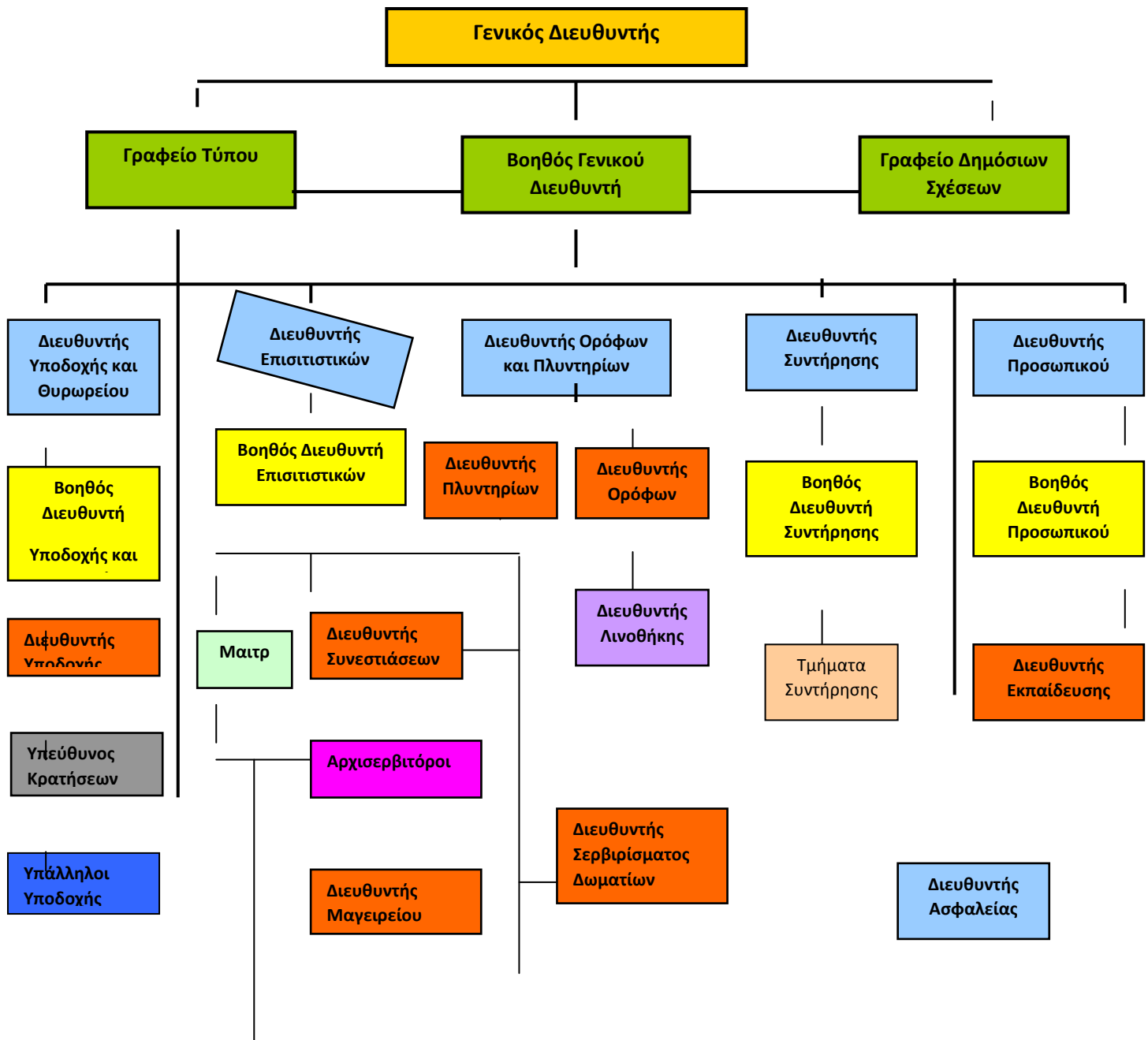
Η συγκεντρωτική δομή εξουσίας (top- down approach) αναφέρεται στην περίπτωση όπου οι εξουσία ή οι αρμοδιότητες ασκούνται από το ανώτερο ή το κατώτερο επίπεδο του management δημιουργώντας τα πλεονεκτήματα της ενότητας των αποφάσεων, της επικέντρωσης ολίγων στην εύστοχη άσκηση εξουσίας και της σταθερότητας στο συντονισμό και τον έλεγχο των ενεργειών. Στον αντίποδα των πλεονεκτημάτων, ως αρνητικά στοιχεία αυτής της δομής αναφέρονται η αυταρχική και αυστηρή διοίκηση, η υπέρμετρη επιβάρυνση των υψηλότερων κλιμακίων, ο περιορισμός της πρωτοβουλίας και των ικανοτήτων των χαμηλότερων κλιμακίων και η γραφειοκρατία. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποφάσεων που θα πρέπει να λαμβάνονται με συγκεντρωτική δομή εξουσίας είναι αυτές που αναφέρονται στο πλάνο μακροπρόθεσμων επενδύσεων της επιχείρησης.

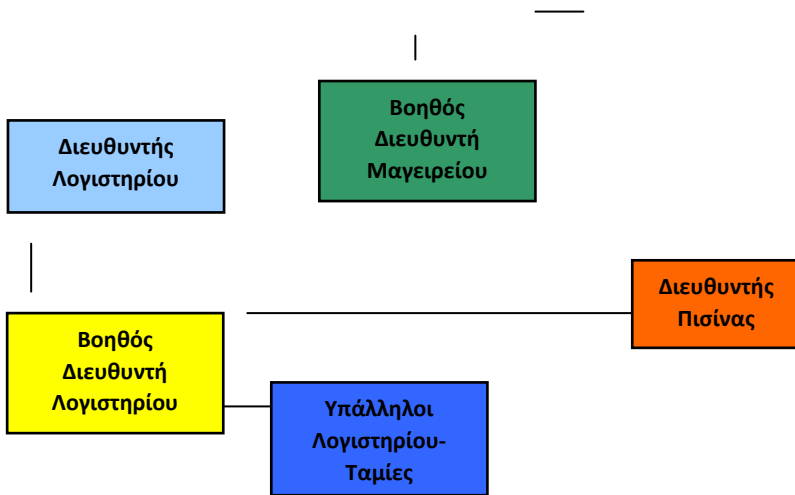
Η Αποκεντρωτική δομή εξουσίας (bottom-up approach) είναι εκείνη στην οποία η εξουσία ή οι αρμοδιότητες εκχωρούνται από το ανώτατο ή/ και ανώτερο στα μεσαία και κατώτερα στελέχη. Ως πλεονεκτήματα αυτής της δομής αναφέρονται η πιο δημοκρατική και φιλελεύθερη διοίκηση, η ενασχόληση των υψηλόβαθμων στελεχών με ζητήματα ελέγχου και μακροχρόνιου σχεδιασμού της δράσης της επιχείρησης, η ανάπτυξη πρωτοβουλιών και η προετοιμασία των χαμηλότερων κλιμακίων για θέσεις ευθύνης, η ταχύτερη εκτέλεση των εργασιών λόγω γειννίας του εργαζομένου με το πρόβλημα και η μείωση της γραφειοκρατίας. Τα βασικά μειονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι η εξειδίκευση που δημιουργεί την εικόνα του «δέντρου» και όχι του «δάσους» στους εργαζομένους, καθιστώντας τους έτσι μη ικανούς να λάβουν αποφάσεις ή να σχεδιάσουν δράσεις που θα έχουν αντίκτυπο σε άλλα τμήματα της επιχείρησης.

4.2 Οργανόγραμμα

Τα οργανωτικά διαγράμματα που απεικονίζουν σχηματικά καταστάσεις που υπάρχουν, ενέργειες που γίνονται, ιεραρχική δομή που ισχύει καθώς και τις διασυνδέσεις τους, καλούνται οργανογράμματα και διακρίνονται σε Στατικά (απεικονίζουν την υπάρχουσα οργάνωση της κατανομής του προσωπικού, της κατανομής των θέσεων εργασίας, της διάταξης του χώρου εργασίας κλπ.) και σε Δυναμικά (είναι τα flowcharts που απεικονίζουν ενέργειες ή διακινήσεις προσώπων και πραγμάτων σε συνδυασμό με τον παράγοντα «χρόνος», όπως η πορεία της εργασίας, η ροή της παραγωγικής διαδικασίας, η κυκλοφορία υλικών και εγγράφων κλπ.)

Στη συνέχεια παρατίθεται ένα υπόδειγμα στατικού οργανογράμματος σε ένα ξενοδοχείο πολυτελείας:





Η συμβολή της διοίκησης και του ελέγχου είναι καίρια, τόσο από πλευράς οργάνωσης, όσο και από πλευράς παρακολούθησης του κόστους των επιμέρους δραστηριοτήτων και λειτουργιών της ξενοδοχειακής μονάδας. Η οργανωτική δομή ενός ξενοδοχείου, διαμορφώνει τους φορείς ευθύνης και αρμοδιοτήτων, τα κέντρα κόστους, τη διαδικασία θέσης στόχων (μέσω του οικονομικού προγραμματισμού της δράσης του ξενοδοχείου) και επιβεβαίωσης της τήρησης ή μη τήρησής τους (μέσω του απολογιστικού ελέγχου).

5. Διοίκηση Επιχειρήσεων

Ως διοίκηση επιχειρήσεων καλείται το σύστημα δράσεως που συνιστάται στην ορθολογική χρησιμοποίηση των διατιθέμενων πόρων για την πραγματοποίηση των επιδιωκόμενων στόχων της επιχείρησης. Οι βασικές λειτουργίες της διοικητικής δραστηριότητας είναι:

1. Προγραμματισμός (planning)
2. Οργάνωση (Organizing)
3. Διεύθυνση (Leading)
4. Έλεγχος (Controlling)

Αναφορικά με τον Προγραμματισμό, η διεθνής βιβλιογραφία αναφέρει τα βασικά του στάδια ως ακολούθως:

1. Ορισμός στρατηγικών και πολιτικών
2. Καθορισμός των μέσων με τα οποία θα επιτευχθεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα

3. Προσδιορισμός των προϋπολογισμών και των αναγκών για την επίτευξή τους πόρων
4. Καθορισμός χρονοδιαγραμμάτων και προγραμμάτων δράσης
5. Λήψη δημιουργικών αποφάσεων

Τα βασικά στάδια της Οργάνωσης (βλ. αναλυτικά §4) συνοψίζονται στα παρακάτω βήματα:

1. Κατάτμηση της εργασίας σε καθήκοντα ανά τμήμα/ εργαζόμενο
2. Καθορισμός και καταγραφή των καθηκόντων (job description) ανά τμήμα/ εργαζόμενο
3. Εκχώρηση (Delegation) ευθυνών και αρμοδιοτήτων από μια υπερκείμενη διοικητική θέση σε υποκείμενη ή υποκείμενες διοικητικές θέσεις (στην έννοια της αρμοδιότητας περιλαμβάνονται τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων, ανάληψης πρωτοβουλιών και χορήγησης εντολών).

Βασικό καθήκον της διοίκησης, πέρα από τη λήψη των μακροπρόθεσμων επιχειρηματικών αποφάσεων που αφορούν κατεξοχήν την διατήρηση ή βελτίωση της θέσης της επιχείρησης στην αγορά (σε χρηματοοικονομικούς όρους, σε σχέση με το ύψος των επενδύσεων της κλπ.), είναι να παρέχει τα κατάλληλα κίνητρα (motivation) στους εργαζομένους. Η πολιτική των κινήτρων κάθε επιχείρησης εξαρτάται από τη φιλοσοφία της διοίκησης (συμμετοχική ή αποκεντρωτική δομή διοίκησης), σε κάθε περίπτωση πάντως, η προσδοκία ανταμοιβής (χρηματική, προαγωγή, bonus, κλπ.) από την αποτελεσματική εκτέλεση των καθηκόντων, συντελεί στη δημιουργία μιας κουλτούρας και βοηθά στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση εργασιών.

Τέλος, αναφορικά με τη διαδικασία του ελέγχου των προγραμματισμένων δράσεων με τα απολογιστικά δεδομένα αυτών, απαραίτητος κρίνεται ο καθορισμός κοινών standards απόδοσης που σε συνδυασμό με την πολιτική κινήτρων της επιχείρησης θα οδηγήσει στην αποτελεσματική αξιολόγηση της απόδοσης τόσο των τμημάτων, όσο και των ατόμων. Ο έλεγχος της εφαρμογής και η περιοδική εξακρίβωση του βαθμού επαλήθευσης των λεπτομερών προγραμμάτων δράσης, ολοκληρώνουν το αποκαλούμενο από τις επιχειρήσεις σύστημα του προγραμματισμού και ελέγχου της επιχειρηματικής δράσης (budgetary control).

5.1 Κίνητρα, Διοίκηση Βάσει Στόχων και Συμμετοχικότητα

Η εφαρμογή μιας πολιτικής κινήτρων στους εργαζομένους συντελεί στη δημιουργία μιας εταιρικής κουλτούρας όπου ο «ικανός και αποδοτικός» εργαζόμενος θα ανταμειφθεί για την

εργασία του και θα υποκινηθεί προς την επίτευξη των εταιρικών στόχων. Παρόλο που η προσδοκία ανταμοιβής μπορεί να οδηγήσει σε ανεπιθύμητες ενέργειες από τα άτομα (προσωπικό συμφέρον απέναντι από το εταιρικό συμφέρον), ο τακτικός και αναλυτικός έλεγχος από τη διοίκηση θα μπορέσει να επιλύσει –σε μεγάλο τουλάχιστον βαθμό- αυτό το πρόβλημα αν υπάρχει εμπιστοσύνη στις ικανότητες και την εμπειρία των εργαζομένων και αν η διοίκηση έχει «τοποθετήσει» το κατάλληλο άτομο στην κατάλληλη θέση. Προϋπόθεση για την εξασφάλιση της προαναφερθείσας εμπιστοσύνης είναι η κοινή πεποίθηση πως η ανταμοιβή θα είναι δίκαιη και θα ανταποκρίνεται στην πραγματική αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των ατόμων και των τμημάτων. Η ανταμοιβή μέσω των κινήτρων θα αποτελέσει λοιπόν μια κοινή βάση αξιολόγησης της εργασίας των ατόμων από τη διοίκηση.

Στον παρακάτω πίνακα συνοψίζονται οι παράγοντες που μπορούν να αποτελέσουν κίνητρα καθώς και η ανάλυση των κινήτρων που αντιστοιχούν στην κάθε κατηγορία.

<i>Παράγοντες που μπορούν να αποτελέσουν «κίνητρα»</i>	<i>Ανάλυση των κινήτρων που αντιστοιχούν στην κάθε κατηγορία</i>
<p><i>(α) Υλικοί Παράγοντες</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Μισθοδοτική αύξηση • Επιπλέον εφάπαξ • Πρόσθετη (ιδιωτική) ασφάλιση • Δάνεια για αγορά κατοικίας • Ψυχαγωγικές εκδηλώσεις 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Αμοιβή με βάση την παραγωγικότητα- αποδοτικότητα (βραβείο) 2. Συμμετοχή στα κέρδη της εταιρίας 3. Πρόσθετες παροχές 4. Ανύψωση του επιπέδου ασφάλισης και προστασίας
<p><i>(β) Φυσιολογικοί Παράγοντες</i></p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Προσαρμογή στην εργασία 2. Ευνοϊκές συνθήκες περιβάλλοντος (φωτισμός, θέρμανση, κλιματισμός, έλλειψη θορύβων, χρωματισμός χώρων εργασίας) 3. Περιορισμοί της μονοτονίας με διαλείμματα 4. Εργονομικά έπιπλα
<p><i>(γ) Ψυχολογικοί Παράγοντες</i></p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Καλές ανθρώπινες σχέσεις 2. Πνεύμα ομαδικότητας και συνεργασίας

<u>(δ) Αντικειμενικοί Παράγοντες</u>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Σαφής περιγραφή του έργου 2. Διεύρυνση και εμπλουτισμός του έργου 3. Συμμετοχή εκπροσώπου των εργαζομένων στη λήψη αποφάσεων
<u>(ε) Ηθικοί Παράγοντες</u>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ηθική ικανοποίηση από την εργασία 2. Αντικειμενική Αξιολόγηση της Εργασίας 3. Θέσπιση ειδικών βραβείων ήθους 4. Τιμητικές εκδηλώσεις
<u>(στ) Παράγοντες Ηγεσίας</u>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ηγεσία Ικανή 2. Ηγεσία Δίκαιη 3. Ηγεσία με Ανθρώπινο Περιεχόμενο

Προκειμένου να λειτουργήσει αποτελεσματικά το σύστημα των κινήτρων απαραίτητη προϋπόθεση είναι η παρακίνηση των εργαζομένων. Η Διοίκηση Βάσει Στόχων (Management by objectives- MBO) αποτελεί μια ευρέως διαδεδομένη μέθοδο παρακίνησης και παρότρυνσης σε κοινά αποδεκτούς στόχους προς τους οποίους κατευθύνονται τόσο οι ενέργειες όσο και οι προσδοκίες των εργαζομένων. Βασίζεται σε μια διαδικασία καθορισμού συμφωνημένων στόχων μεταξύ διοίκησης και εργαζομένων, γεγονός που απαιτεί σαφή και αναλυτικό προγραμματισμό των ενεργειών και των δράσεων κάθε τμήματος για την επίτευξη του κοινού επιχειρηματικού στόχου/ων. Οι εργαζόμενοι λαμβάνουν οδηγίες και μέσα για την επίτευξη των στόχων η οποία δε κατοπτρίζεται μόνο στα χρηματοοικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, αλλά βασιζόμενη στην αυτοπραγμάτωση και τον αυτοέλεγχο των εργαζομένων, θα συνοδεύεται με την υλική και ηθική ικανοποίηση τους- παράγοντες που με τη σειρά τους οδηγούν σε πιο αποδοτική και αποτελεσματική εργασία. Όπως έχει προαναφερθεί, εξίσου σημαντική τεχνική παρακίνησης σε αποκεντρωμένες δομές διοίκησης αποτελεί συμμετοχή των εργαζομένων (Participation) είτε στα κέρδη, είτε στη διοίκηση, είτε στη λήψη αποφάσεων που τους αφορούν είτε στον έλεγχο κυρίως για θέματα συνθηκών εργασίας και ανθρώπινων σχέσεων.

5.2 Επικοινωνία

Απαραίτητος παράγοντας για την επίτευξη των εταιρικών και τμηματικών στόχων της επιχείρησης είναι η επικοινωνία δηλαδή η διαδικασία μετάδοσης και αντίστοιχης λήψης και κατανόησης των πληροφοριών και μηνυμάτων από άτομο σε άτομο, από άτομο σε ομάδα ατόμων, από ομάδα ατόμων σε άτομο και από ομάδα σε ομάδα. Βασικοί παράγοντες της επικοινωνίας είναι ο πομπός (αυτός που μεταδίδει την πληροφορία ή το μήνυμα), ο δέκτης (ο λήπτης της πληροφορίας), το μήνυμα καθαυτό καθώς και ο τρόπος (το μέσο) επικοινωνίας. Ενδεικτικά θα αναφέρουμε στη συνέχεια κάποιους λόγους που καθιστούν τη σημασία της επικοινωνίας σημαντική μέσα σε μια επιχείρηση:

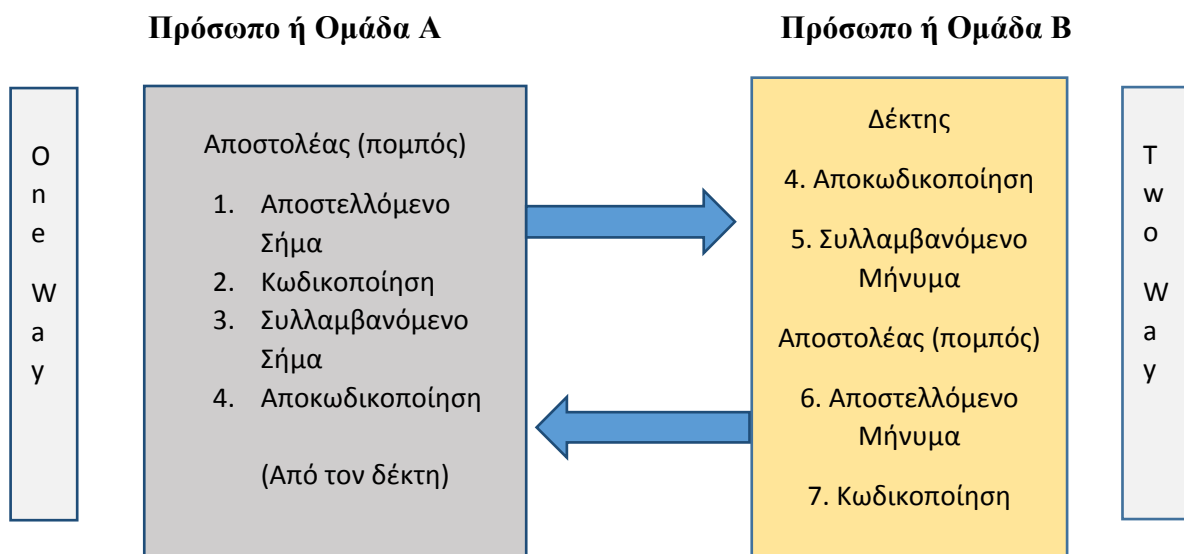
1. Η συγκέντρωση και η κατανομή των πληροφοριών μεταξύ των προσώπων που θα τις χρησιμοποιήσουν συντελούν στον ορθό καταμερισμό αρμοδιοτήτων και εξουσιών.
2. Ο εφοδιασμός με πληροφορίες εκείνων που πρόκειται να λάβουν μια απόφαση συντελεί στην τεκμηρίωση της απόφασης και στην εξασφάλιση της ορθότητάς της.
3. Η διοχέτευση των λαμβανόμενων αποφάσεων σε όλα τα πρόσωπα που πρέπει να τις εφαρμόσουν οδηγεί στην ομαλή λειτουργία των τμημάτων και της επιχείρησης εν γένει.
4. Η υποβολή αναφορών και προτάσεων των κατώτερων managers και των εργαζομένων της βάσης ευνοούν τη συμμετοχικότητα και εξασφαλίζουν την έγκαιρη και έγκυρη ενημέρωση της ανώτερης διοίκησης.
5. Η ανταλλαγή πληροφοριών συμβάλλει στη στενότερη συνεργασία μέσα στην επιχείρηση.
6. Η γνωστοποίηση πληροφοριών αναφορικά με νέες μεθόδους, τεχνικές, καινοτομίες και τεχνολογικά μέσα καθιστούν ενήμερη τη διοίκηση για νέους ορίζοντες στη λήψη αποφάσεων.
7. Η επικοινωνία παρέχει πληροφορίες που αφορούν στη βελτίωση της ποιότητας του παραγόμενου προϊόντος ή της παρεχόμενης υπηρεσίας και συντελούν στη θέσπιση στόχων στο πλαίσιο της Διοίκησης βάσει στόχων (βλ. §5.1)
8. Η επικοινωνία βοηθά στη γνωστοποίηση πληροφοριών που αφορούν στην θέσπιση κινήτρων κατά τη διαδικασία παρακίνησης των εργαζομένων (βλ. §5.1)
9. Η επικοινωνία αποτελεί τη βάση σε περιπτώσεις αναδιοργάνωσης τμημάτων, τομέων ή και ολόκληρης της επιχείρησης γιατί τεκμηριώνει την ανάγκη αυτών των αλλαγών.
10. Η ορθή, αναλυτική και συχνή επικοινωνία οδηγεί στην αποφυγή συγκρούσεων και συγκρούσεων αρμοδιοτήτων μέσα στην επιχείρηση.

11. Η επικοινωνία αποτελεί βασικό παράγοντα της διαμόρφωσης Στρατηγικής, Πολιτικής και Σχεδίων- Προγραμμάτων για το τμήμα και ολόκληρη την επιχείρηση (βλ. παρακάτω §6).
12. Συνεισφέρει στην εφαρμογή ανθρώπινων σχέσεων από τους managers καθώς οι εργαζόμενοι θα αισθάνονται μέλη μιας κοινότητας με κοινούς στόχους όπου η γνώμη τους έχει σημασία και λαμβάνεται υπόψη.
13. Αποτελεί τη βάση για την εφαρμογή των δημόσιων σχέσεων, ως σχέσεων επικοινωνίας μεταξύ της επιχείρησης και των παραγόντων έξω από αυτήν.
14. Είναι ο καταλληλότερος τρόπος για τον χειρισμό και αντιμετώπιση των άτυπων ομάδων μέσα στην επιχείρηση.

Στο πλαίσιο της διαδικασίας επικοινωνίας εξετάζονται τα στοιχεία της επικοινωνίας και η επικοινωνία μονής και διπλής κατεύθυνσης. Ξεκινώντας με τα στοιχεία της επικοινωνίας, αυτά συνοψίζονται στα ακόλουθα:

1. Ύπαρξη μιας πληροφορίας για μετάδοση
2. Ύπαρξη ενός αποστολέα που εκπέμπει την πληροφορία και ενός παραλήπτη που τη δέχεται
3. Ύπαρξη τρόπου διαμόρφωσης της πληροφορίας (filtration)
4. Ύπαρξη σκοπού για την επικοινωνία (σκοπός αποστολής της επικοινωνίας και αναμενόμενο από την αποστολή της αποτέλεσμα)
5. Καθιέρωση ενός συνόλου κανόνων (υποδείγματος- μοντέλου) ανθρώπινων σχέσεων που διέπει το σύστημα των δυνατών επικοινωνιών.
6. Ύπαρξη ειδικής σχέσης ανάμεσα σε αποστολέα και παραλήπτη (σχέση εξουσίας, συντονισμού, συνεργασίας, αναφοράς, ενημέρωσης, ανεξαρτησίας)
7. Ύπαρξη ενός «κώδικα» στη γλώσσα του οποίου θα γίνεται η αποστολή και η λήψη των πληροφοριών. Ο αποστολέας κωδικοποιεί την πληροφορία (με λέξεις, σύμβολα, αριθμούς) και ο παραλήπτης την αποκωδικοποιεί.
8. Αναγνώριση της επίδρασης στην επικοινωνία των αμοιβαίων διαθέσεων του αποστολέα και του παραλήπτη της πληροφορίας.
9. Ύπαρξη ενός ή περισσότερων «καναλιών» για τη διοχέτευση της πληροφορίας.
10. Η λήψη της πληροφορίας και η ενέργεια του παραλήπτη μετά από αυτήν. Ενδέχεται η μετάδοση της πληροφορίας να περιορίζεται μόνο στη λήψη γνώσης ενός κειμένου.

Έχοντας λοιπόν αποσαφηνίσει τα βασικά στοιχεία της ορθής επικοινωνίας μεταξύ ατόμων και τμημάτων, αξίζει να αποσαφηνίσουμε τα είδη αυτής. Η πρώτη κατηγοριοποίηση της επικοινωνίας είναι η *επικοινωνία μονής κατεύθυνσης* (one way communication) και η *επικοινωνία διπλής κατεύθυνσης* (two ways communication). Στη μεν πρώτη κατηγορία ο αποστολέας κωδικοποιεί την πληροφορία, την αποστέλλει στον κατάλληλο αποδέκτη και αυτός με τη σειρά του την αποκωδικοποιεί, κατανοεί τον επιδιωκόμενο από αυτήν σκοπό και προχωρά στη εκτέλεση διάφορων ενεργειών, στη δε δεύτερη κατηγορία (διπλής κατεύθυνσης), η μετάδοση της πληροφορίας είναι η προαναφερθείσα και η μετάδοση της δεύτερης κατεύθυνσης είναι η αντίστροφη. Ο παραλήπτης της πρώτης περίπτωσης γίνεται αποστολέας, ο αποστολέας γίνεται παραλήπτης, η κωδικοποίηση και η αποκωδικοποίηση γίνεται στην ίδια γλώσσα και το κανάλι επικοινωνίας είναι το ίδιο. Σχηματικά η διαδικασία επικοινωνίας διπλής κατεύθυνσης παρουσιάζεται ως ακολούθως:



Άλλες κατηγοριοποιήσεις της επικοινωνίας είναι η ελεύθερη και η αναγκαστική, η εσωτερική ή επιχειρησιακή και η εξωτερική ή εξωεπιχειρησιακή, καθώς και η προφορική, γραπτή και μηχανική επικοινωνία. Η ενδοεπιχειρησιακή επικοινωνία δύναται να είναι *κάθετη* όπως η χορήγηση εντολών και οδηγιών, η ενημέρωση, οι επεξηγήσεις και διευκρινίσεις, *οριζόντια* όπως οι ερωτήσεις και απαντήσεις, ο συντονισμός και η συνεργασία μεταξύ ατόμων στο ίδιο

level και *ανιούσα* που αφορά στην προετοιμασία και σύνταξη αναφορών και εκθέσεων (reports), σε προτάσεις, αιτήματα και παράπονα που διοχετεύονται από τα χαμηλότερα για τα ανώτερα κλιμάκια της επιχείρησης. Η εξωεπιχειρησιακή επικοινωνία γίνεται με πελάτες, προμηθευτές, συνεργαζόμενες επιχειρήσεις, επιχειρήσεις του κλάδου, επαγγελματικές οργανώσεις, διάφορες Αρχές (κρατικές, διοικητικές, δημοτικές), με ενώσεις, σωματεία, επιμελητήρια, μέσα μαζικής ενημέρωσης, κλπ. Η ροή πληροφοριών μεταξύ της επιχείρησης και αυτών των φορέων αποτελεί σημαντικό και κρίσιμο παράγοντα για την προβολή και τη διαφήμιση της επιχείρησης, για τη διασφάλιση των συμφερόντων των εργαζομένων της και για τις δημόσιες σχέσεις της, πάντα με άξονα την εκπλήρωση των επιχειρηματικών στόχων και την ικανοποίηση των ποικίλων stakeholders της.

Κλείνοντας το σημαντικό κεφάλαιο της επικοινωνίας, αξίζει να αναφερθούμε σε μια ιδιαίτερη, αλλά πλέον κοινώς αποδεκτή και συχνά χρησιμοποιούμενη μέθοδο συλλογικής πληροφόρησης, το brainstorming. Η έννοια του καταιγισμού ιδεών όπως μεταφράζεται το brainstorming συνίσταται στο εξής: Επιλέγεται τυχαία μια ομάδα από 10-12 στελέχη διαφόρων επιπέδων που διακρίνονται για την ευφυΐα και τη δημιουργικότητά τους, και χωρίς καμία προετοιμασία ή προειδοποίηση, τίθεται αιφνιδιαστικά ένα ζήτημα που απασχολεί την επιχείρηση (για παράδειγμα η εισαγωγή ενός καινούργιου κλάδου εκμετάλλευσης σε ένα ξενοδοχείο, η επιλογή των πελατών του, κλπ.). Οι απαντήσεις δίνονται αυθόρμητα με εμπνεύσεις της στιγμής οι οποίες όμως συχνά αποδεικνύονται πολύ εύστοχες. Με τη λήξη της διαδικασίας, η οποία καταγράφεται, μελετώνται και επιλέγονται οι θεωρούμενες από τη διοίκηση ως πιο επιτυχείς προτάσεις που στη συνέχεια, εφόσον επιλεγούν, θα συνοδεύονται με ηθική και υλική ανταμοιβή των εμπνευστών τους. Το σύνολο της διαδικασίας του brainstorming αποτελεί εξαιρετικό παράδειγμα εφαρμογής του τριπτύχου επικοινωνία-κίνητρα-ανταμοιβή και η αποτελεσματικότητά του έχει αποδειχθεί εμπειρικά από πλήθος επιχειρήσεων σε διαφορετικούς κλάδους της οικονομίας.

5.3 Έλεγχος

Με τον έλεγχο διαπιστώνεται αν εφαρμόζεται το πρόγραμμα δράσης της επιχείρησης (βλ. αναλυτικότερα §6.4), αν εκτελούνται οι εντολές και οι οδηγίες των ανώτερων προς τα κατώτερα κλιμάκια, αν υπάρχουν λάθη, παραλείψεις κ.ο.κ. Ο έλεγχος λειτουργεί ως κανονιστικός, κυρωτικός και δημιουργικός για τις επιχειρήσεις αφού θέτει πρότυπα και κανόνες για την επίτευξη των τιθέμενων στόχων, επιβραβεύει ή «τιμωρεί» το άτομο, την ομάδα ή το τμήμα οι ενέργειες ή οι παραλείψεις των οποίων οδήγησαν σε

αναποτελεσματικότητα και αποτελεί κίνητρο, υπό την έννοια ότι το ενδεχόμενο αποτυχίας θα έχει προβλεπόμενες συνέπειες, η δε επιτυχία θα οδηγήσει σε επιβράβευση. Τα όρια και η συχνότητα των ελέγχων τίθενται από την επιχείρηση ανάλογα με το μέγεθος δραστηριότητάς της και τις ανάγκες πληροφόρησης και έγκαιρης διόρθωσης σφαλμάτων που αν δεν εντοπιστούν εγκαίρως θα έχουν σημαντικές συνέπειες (χρηματοοικονομικές και μη). Προϋποθέσεις λοιπόν για την εφαρμογή του ελέγχου είναι καταρχήν ο καθορισμός προτύπων, η εξασφάλιση και προστασία των χρηματοοικονομικών στοιχείων και ο προσδιορισμός των ορίων της εξουσίας που μεταβιβάζεται για να αποφευχθεί η υπέρβαση εξουσίας. Στο κεφάλαιο 6 θα αναλύσουμε διεξοδικά τη σημασία του ελέγχου μέσα από το σύστημα των προϋπολογισμών και θα αναφερθούμε στη σημασία του καθορισμού των αποδόσεων με βάση την ανάλυση του κόστους και της ωφέλειας.

Συνοπτικά αναφέρουμε πως ο έλεγχος μπορεί να είναι προληπτικός, συνεχής ή αναπληροφόρησης, να βασίζεται στο σύστημα εσωτερικού ή εξωτερικού ελέγχου, να είναι γενικός (συνολικά για την επιχείρηση) ή να ειδικεύεται σε ένα συγκεκριμένο τμήμα ή διαδικασία (έλεγχος προμήθειας υλικών, έλεγχος ταμείου, έλεγχος εξόφλησης υποχρεώσεων σε προμηθευτές, κλπ.), ενώ με βάση τον χρόνο που καλύπτει, ο έλεγχος μπορεί να είναι μόνιμος, διαρκής (με συγκεκριμένο αντικείμενο), περιοδικός ή έκτακτος. Ανεξάρτητα από το είδος και τη διάρκεια εφαρμογής του, ο έλεγχος θα πρέπει να γίνεται σε όλα τα κλιμάκια (από managers μέχρι προσωπικό), σε όλα τα τμήματα της επιχείρησης (παραγωγή, πωλήσεις, χρηματοοικονομική λειτουργία, έρευνα και ανάπτυξη) και με τα ίδια πρότυπα και αυστηρότητα.

Χωρίς την ύπαρξη του ελέγχου, η επιχείρηση δεν μπορεί να διασφαλίσει την κοινή πλευση των τμημάτων, την αποδοτική χρησιμοποίηση των διαθέσιμων πόρων, την εύρυθμη λειτουργία των τμημάτων, τη συνεργασία των ατόμων και, κυρίως, την αποτύπωση αυτών στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις που θα αποτελέσουν το τελικό προϊόν της διαχείρισης της οικονομικής μονάδας.

Συνοψίζοντας το κεφάλαιο 5 που αναφέρεται στους τρόπους διοίκησης των επιχειρήσεων, τονίζουμε πως η διοίκηση είναι κατ' ουσία μια σειρά από αποφάσεις, δομές και διαδικασίες οι οποίες λειτουργώντας (σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο και άστατο επιχειρηματικό περιβάλλον) με σαφή όρια και κανόνες από άτομα που έχουν όραμα, δεξιότητες, έγκαιρη και έγκυρη πληροφόρηση θα οδηγήσουν στην εύρυθμη λειτουργία της οικονομικής μονάδας. Η ορθή και συχνά ελεγχόμενη οργάνωση και η διοίκηση των επιχειρήσεων αποτελούν τις

βάσεις πάνω στις οποίες θα χτιστεί το οικοδόμημα του οικονομικού προγραμματισμού της δράσης της επιχείρησης (κεφάλαιο 6) και στη συνέχεια η αποτύπωση των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων αυτής στις οικονομικές καταστάσεις (κεφάλαιο 7).

6. Ο Οικονομικός Προγραμματισμός της Δράσης των Επιχειρήσεων

6.1 Εισαγωγή

Η αποτελεσματική άσκηση διοίκησης στο σύγχρονο ανταγωνιστικό περιβάλλον των επιχειρήσεων απαιτεί την υποστήριξη της διαδικασίας λήψης των αποφάσεων, του προγραμματισμού και του ελέγχου με σύγχρονα εργαλεία διοικητικής λογιστικής. Η Διοικητική Λογιστική, ως κλάδος της επιστήμης της λογιστικής, ασχολείται με την εσωτερική πληροφόρηση της διοίκησης σε όλα τα επίπεδά της σε σχέση με την *ανάλυση του κόστους* λειτουργίας της επιχείρησης (cost accounting), τον *προγραμματισμό* (planning) της δράσης της επιχείρησης, τον *έλεγχο* (control) της υλοποίησης του προγραμματισμού αυτού, καθώς και την *αξιολόγηση* (evaluation) της απόδοσης ατόμων και δραστηριοτήτων.

Η πληροφόρηση που πηγάζει από τη διοικητική λογιστική διαχέεται συνήθως διαβαθμισμένα σε αρμόδιους αποδέκτες μέσα στην επιχείρηση και αναφέρεται στην αποδοτικότητα προϊόντων, γραμμών παραγωγής, πελατών, καναλιών διανομής, κτλ. Οι πληροφορίες αυτής της μορφής χρησιμοποιούνται κυρίως για αποφάσεις καταμερισμού των πόρων της επιχείρησης, υλικών και ανθρώπινων, και σε ορισμένες των περιπτώσεων για τιμολογιακούς σκοπούς. Στο πλαίσιο της διοικητικής λογιστικής εντάσσεται, επίσης, και η παροχή πληροφοριών προς τη διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων στρατηγικού και τακτικού χαρακτήρα σε θέματα που έχουν μακροχρόνιο ορίζοντα, όπως η εισαγωγή νέων προϊόντων, οι επενδύσεις σε μηχανολογικό εξοπλισμό, κτλ. Σε κάθε περίπτωση, η συχνότητα, η μορφή και το περιεχόμενο της πληροφόρησης που παρέχεται από τη διοικητική λογιστική επηρεάζεται άμεσα από τις ανάγκες της διοίκησης.

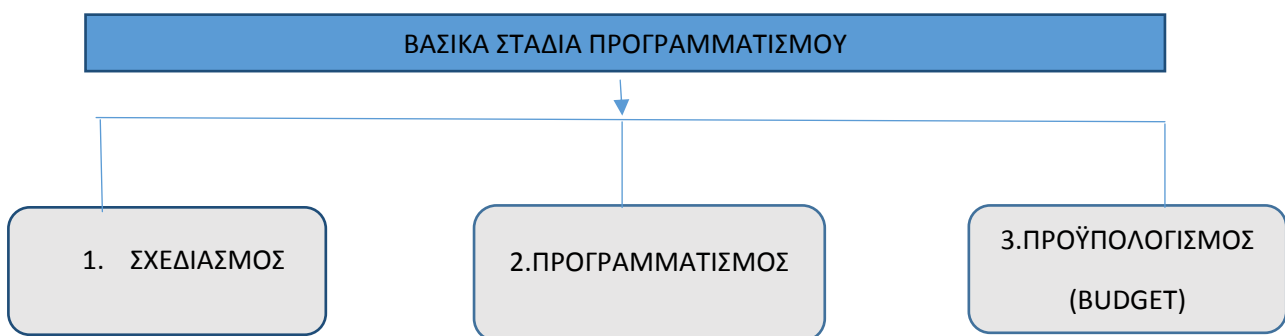
Ο επιχειρηματικός προγραμματισμός ως επιστημονικός κλάδος – τμήμα της διοικητικής λογιστικής- αναπτύχθηκε κατά τη διάρκεια του δεύτερου μισού του αιώνα που πέρασε, με σκοπό να καλύψει τις ανάγκες που προέκυψαν από τη ραγδαία ανάπτυξη των επιχειρήσεων από άποψης μεγέθους, αλλά και αριθμητικά, και να τις βοηθήσει να εξαπλώσουν τις

δραστηριότητές τους σε όλες τις χώρες του πλανήτη. Επιπλέον, η μεγάλη μάζα των κεφαλαίων που χρειάζονται για να χρηματοδοτηθεί η συνεχής μεγέθυνση αλλά και η γεωγραφική εξάπλωση των επιχειρήσεων, είναι πολύ δύσκολο ως αδύνατον να εξευρεθεί χωρίς τη προσφυγή στις οργανωμένες κεφαλαιαγορές, επειδή μόνο μέσω αυτών αντλούνται τα απαιτούμενα κεφάλαια τα οποία ουδέποτε επιστρέφουν στους χρηματοδότες, μετόχους.

6.2 Ο οικονομικός προγραμματισμός της δράσης των επιχειρήσεων

Ο προγραμματισμός της δράσης των επιχειρήσεων είναι αναγκαίος για όλα τα μεγέθη τους και συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα της διοίκησής τους. Το πρόγραμμα δράσεως προσφέρει τη δυνατότητα μελέτης των συνθηκών που αναμένεται να διαμορφωθούν μελλοντικά και της αξιοποίησης των αποτελεσμάτων από τη μελέτη αυτή κατά τη διαμόρφωση του τελικού προγράμματος και των προϋπολογισμών βασικών τομέων δραστηριότητας των επιχειρήσεων.

Αντικειμενικός σκοπός του οικονομικού προγραμματισμού της δράσης των επιχειρήσεων δεν είναι ο καθορισμός στενών και άκαμπτων ορίων πραγματοποίησης δαπανών και εσόδων, αλλά η ορθή κατεύθυνση και ο συντονισμός της επιχειρηματικής δράσης με συστηματική παρακολούθηση και έλεγχο αυτής, προκειμένου να επιτευχθεί ο ανώτερος δυνατός βαθμός αποδοτικότητας. Στο παρακάτω σχήμα, παρουσιάζονται τα βασικά στάδια του προγραμματισμού που αποτελούν το τρίπτυχο Σχεδιασμού- Προγραμματισμού- Προϋπολογισμού.



1. Ο Σχεδιασμός θέτει τους στόχους που η οικονομική μονάδα επιδιώκει να πραγματοποιήσει και μπορεί να αναφέρεται σε οικονομικά ή μη οικονομικά μεγέθη ως ακολούθως: Κέρδη, Ολικές Πωλήσεις, Κατάκτηση ή Διατήρηση θέσης στην αγορά, Διαφοροποίηση των Δραστηριοτήτων, Εξουδετέρωση του ανταγωνισμού, Έρευνα και Ανάπτυξη νέων προϊόντων ή υπηρεσιών, Βασικές Αλλαγές στο σύστημα

διοίκησης και πωλήσεων, Επενδύσεις, Επιχειρηματικές Συνεργασίες, Νέες μέθοδοι παραγωγής, Διείσδυση σε αγορές του εξωτερικού, Βελτίωση της ποιότητας του παραγόμενου προϊόντος ή παρεχόμενης υπηρεσίας, Μηχανοργάνωση των οικονομικών και λογιστικών- κοστολογικών διαδικασιών, κ.α. Αξίζει να σημειώσουμε ότι στη περίπτωση όπου μια επιχείρηση θέτει περισσότερους από έναν στόχους στο πρόγραμμα δράσεως της, τότε ένας από αυτούς είναι, σίγουρα, η επίδιωξη του κέρδους ή του αποτελέσματος προκειμένου να γνωρίζει η διοίκηση ποια επίπτωση θα έχει στο αποτέλεσμα της επιχείρησης η υλοποίηση των άλλων στόχων του σχεδίου.

2. Ο *Προγραμματισμός* ορίζει τα συγκεκριμένα μέσα που απαιτούνται για την επιτυχία των στόχων του σχεδίου δράσης καθώς και τους τρόπους, τις διαδικασίες και το χρόνο που τα μέσα αυτά πρέπει να μπαίνουν σε κίνηση για την επίτευξη του προγράμματος. Ενδεικτικά αναφέρουμε τα εξής: συγκεκριμένα είδη που θα πωληθούν, ποσότητες πωλήσεων, περιοχές στις οποίες θα γίνουν οι πωλήσεις, διαχρονική κατανομή των πωλήσεων, τρόποι διακίνησης αγαθών, αποθηκευτικοί χώροι, είδη- ποσότητες και χρόνος παραγωγής, εξοπλισμός και χρόνος λειτουργίας της επιχείρησης, αριθμός αναγκαίου προσωπικού, εκπαίδευση προσωπικού, κατανομή εξόδων στις λειτουργίες της επιχείρησης, διακανονισμοί πωλήσεων και προμηθειών, τρόποι χρηματοδότησης επενδύσεων, κ.α.
3. Ο *προϋπολογισμός* (βλ. αναλυτικά §6.3.1) αποτελεί την αριθμητική έκφραση, σε νομισματικές μονάδες των ποσοτικών δεδομένων του προγράμματος δράσης. Ως προϋπολογισμός ορίζεται η μετατροπή ή η έκφραση σε νομισματικές μονάδες, με βάση τη χρησιμοποιούμενη νομισματική μονάδα, των ποσοτικών μεγεθών του προγράμματος, ώστε να είναι δυνατή η συνάθροισή τους και η σύγκρισή τους με τα πραγματικά μεγέθη δραστηριότητας, με σκοπό τον προσδιορισμό των αποκλίσεων που εκφράζουν υστέρηση ή υπερκάλυψη των στόχων του προγράμματος δράσεως.

Η κατάρτιση του προγράμματος δράσεως της επιχείρησης αποτελεί ένα εξαιρετικά σημαντικό εργαλείο στα χέρια των managers για να λάβουν ορθές αποφάσεις και τούτο επιτυγχάνεται μέσω της διενέργειας προϋπολογιστικού ελέγχου (budgetary control, βλ. §6.4), δηλαδή ελέγχου της πραγματοποιούμενης δραστηριότητας με βάση το πρόγραμμα δράσεως. Κατά τον έλεγχο, η διενέργεια του οποίου εξαρτάται από τις ανάγκες της επιχείρησης και μπορεί να γίνεται σε εβδομαδιαία, μηνιαία, εξαμηνιαία ή ετήσια βάση, συγκρίνονται τα σχετικά μεγέθη του προγράμματος με τα αντίστοιχα μεγέθη των προϋπολογισμών και στην περίπτωση που

εμφανιστούν διαφορές, αποτελούν τις αποκλίσεις οι οποίες μελετώνται και αναθεωρούν τα προϋπολογιστικά μεγέθη. Επίσης, ο προσδιορισμός των αποκλίσεων, βοηθάει τους managers να λάβουν τα απαιτούμενα μέτρα εξουδετέρωσης των αιτιών που τις προκάλεσαν καθώς και να επαναφέρουν τις πραγματικές δραστηριότητες στα μεγέθη που ορίζονται από το πρόγραμμα δράσεως. Το πεδίο εφαρμογής του οικονομικού προγραμματισμού είναι όλες οι επιχειρήσεις ανεξάρτητα από το μέγεθος ή τον κλάδο στον οποίον ανήκουν. Όσον αφορά τη χρησιμότητα του, παρακάτω την παραθέτουμε συνοπτικά:

1. Συντελεί στον καθορισμό των αντικειμενικών στόχων της επιχείρησης
2. Συντονίζει την επιχειρηματική δράση
3. Βοηθά στην διοικητική αποκέντρωση και οργάνωση της επιχείρησης
4. Ελέγχει την επιχειρηματική δράση
5. Συντελεί στη μείωση του κόστους και την αύξηση της αποδοτικότητας
6. Δημιουργεί ευνοϊκές προϋποθέσεις για την εφαρμογή των κοστολογικών συστημάτων της επιχείρησης
7. Παρέχει στοιχεία για τη διευκόλυνση στη διενέργεια διαχειριστικών ελέγχων
8. Καθορίζει με σαφήνεια τις αρμοδιότητες και διαχωρίζει τις ευθύνες των διοικητικών στελεχών της επιχείρησης.
9. Παρέχει αναγκαία στοιχεία για την εξασφάλιση δανείων
10. Έχει θετικές επιδράσεις στην ψυχολογική διάθεση των υπαλλήλων

6.3 Τα προγράμματα δράσης των επιχειρήσεων

Οι παραπάνω λόγοι οδήγησαν στην ανάγκη εφαρμογής επιστημονικών μεθόδων διοίκησης των επιχειρήσεων και των οργανισμών, στην αποδέσμευση του μετόχου από τη διοίκηση της επιχείρησης και την ανάθεση του έργου της διοίκησης σε managers. Ο manager οφείλει να προγραμματίζει τη δραστηριότητα της επιχείρησης που διευθύνει και να ελέγχει την πραγματοποιούμενη δραστηριότητα της με βάση το καταρτισμένο πρόγραμμα δράσης της. Έτσι, η διεθνής ακαδημαϊκή και επιχειρηματική πρακτική καθιέρωσε διάφορους τύπους προγραμμάτων δράσεως προκειμένου να ασκείται αποτελεσματικότερη διοίκηση, βασισμένη σε επιστημονικές μεθόδους και πρακτικές. Στη διεθνή βιβλιογραφία, ο επιχειρηματικός προγραμματισμός παρουσιάζεται με διάφορους τύπους δηλωτικούς τόσο του περιεχομένου, όσο και του χρόνου τον οποίο καλύπτει το καταρτιζόμενο πρόγραμμα δράσεως, αλλά και του τρόπου λειτουργίας του.

Οι τύποι προγραμμάτων δράσεως που απαντώνται διεθνώς συνηθέστερα είναι οι ακόλουθοι¹:

1. Συγκεντρωτικός ή Αποκεντρωτικός Προγραμματισμός (Centralized or Participatory Budgeting).
2. Διαφορικός ή αναδιανεμητικός προγραμματισμός (Incremental or Redistributive Budgeting).
3. Ενοποιημένος ή αποκεντρωμένος προγραμματισμός (Institutional or Centre-Based Budgeting).
4. Στατικός Επιχειρηματικός προγραμματισμός (Static Budget).
5. Κυλιόμενος επιχειρηματικός προγραμματισμός (Revolving, Rolling or Continuous Budget).
6. Προγραμματισμός Μηδενικής Βάσεως (Zero- Based Budgeting).
7. Προϋπολογισμός με βάση τις δραστηριότητες (Activity- Based Budgeting).

6.3.1 Οι δυο βασικές μορφές επιχειρηματικού προγραμματισμού

6.3.1.1 Στρατηγικός ή μακροπρόθεσμος επιχειρηματικός προγραμματισμός

Πολλές φορές οι διοικούντες τις επιχειρήσεις καλούνται να λάβουν αποφάσεις στρατηγικού χαρακτήρα, χαρακτηριστικό γνώρισμα των οποίων είναι ότι η υλοποίησή τους εντείνεται σε βάθος χρόνου και οι αποφάσεις αυτές επηρεάζουν τη δραστηριότητα της επιχείρησης για πολλά χρόνια. Οι αποφάσεις αυτές σχετίζονται, κυρίως, με την πραγματοποίηση μεγάλων επενδύσεων στη παραγωγή, με ριζικές μεταβολές της οργανωτικής δομής της επιχείρησης, με αλλαγή του πληροφοριακού συστήματος διοίκησης, με εκτεταμένες διαφοροποιήσεις των δραστηριοτήτων της, κ.λπ. Δημιουργείται λοιπόν η ανάγκη στην επιχείρηση να σχεδιάσει την δραστηριότητα της επιχείρησης για μια μεγάλη χρονική περίοδο 5, 10 ή 15 ετών. Ο σχεδιασμός αυτός της επιχειρηματικής δράσεως της επιχείρησης είναι αναγκαστικά μακροχρόνιος και θα επηρεάσει και τα ετήσια προγράμματα δράσεως, τα οποία θα ενταχθούν μεταγενέστερα στον μακροχρόνιο αυτόν επιχειρηματικό σχεδιασμό.

¹ Δε θα υπεισέλθουμε σε περαιτέρω ανάλυση των εν λόγω κατηγοριών γιατί απαιτούν εξειδικευμένες γνώσεις κοστολόγησης και προγραμματισμού και δεν αποτελούν αντικείμενο αυτής της διδακτικής ενότητας.

Η αναγκαιότητα εκπόνησης ενός μακροχρόνιου-στρατηγικού σχεδίου δράσεως για την επιχείρηση, προκύπτει από το γεγονός ότι οι στρατηγικού χαρακτήρα αποφάσεις υλοποιούνται ή ολοκληρώνονται κατά τη διάρκεια πολλών ετών και τα αποτελέσματά τους αναμένεται να επηρεάσουν για μεγάλη χρονική περίοδο τη δραστηριότητα και τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης. Ένα μακροχρόνιο στρατηγικό σχέδιο πρέπει να στηρίζεται σε επιστημονική ανάλυση και μελέτη όλων των παραγόντων που προβλέπεται να λειτουργήσουν και να επηρεάσουν τη δράση της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτει το σχέδιο. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι οι ακόλουθοι:

- ✓ Το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα η οικονομική κατάσταση της χώρας στην οποία δραστηριοποιείται η επιχείρηση, η κατάσταση του κλάδου δραστηριοποίησης, η ύπαρξη και το εύρος του ανταγωνισμού, η φορολογική, εργατική και λογιστική νομοθεσία της χώρας, η πολιτική και πολιτιστική κατάσταση της χώρας κ.λπ.
- ✓ Η κατάσταση στο εσωτερικό της επιχείρησης, όπως το στελεχιακό της δυναμικό, οι διαθέσιμοι οικονομικοί πόροι, η δυνατότητα άντλησης κεφαλαίων από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές, η ικανότητα της διοίκησης να συνεγείρει τους εργαζομένους στην κατεύθυνση της υλοποίησης μακροχρόνιων επιχειρηματικών σχεδίων, κ.λπ.

Τα Μακροχρόνια προγράμματα επιχειρηματικής δράσεως ονομάζονται στρατηγικά, δεδομένου ότι με αυτά, ή μέσω αυτών, ορίζονται στόχοι στρατηγικού χαρακτήρα για την επιχείρηση που επηρεάζουν καθοριστικά το μέλλον της και κατά κανόνα δεν μπορεί να ανατραπούν με μεταγενέστερες αποφάσεις. Πρόκειται για τον μακροπρόθεσμο ή στρατηγικό επιχειρηματικό προγραμματισμό. Στρατηγικός ή μακροπρόθεσμος επιχειρηματικός προγραμματισμός είναι αυτός που συνδέεται με αποφάσεις, των οποίων η πραγματοποίηση επηρεάζει τη ζωή, τη δράση και τα αποτελέσματα της επιχείρησης για μεγάλη χρονική περίοδο. Παράλληλα, όπως έχουμε προαναφέρει, η υλοποίηση των στόχων του στρατηγικού σχεδίου καλύπτει περίοδο πολλών ετών.

Η χρησιμότητα της εκπόνησης ενός μακροχρόνιου επιχειρηματικού σχεδίου από μια επιχείρηση ή έναν οργανισμό έγκειται στην απόκτηση ενός οδηγού που κατευθύνει τη δραστηριότητά τους για μια περίοδο πολλών χρόνων, ενώ ταυτόχρονα διευκολύνει τον τακτικό- βραχυπρόθεσμο επιχειρηματικό προγραμματισμό ο οποίος, παρόλο που αποτελεί μέρος της λειτουργικής διαχείρισης της επιχείρησης, εντάσσεται στο γενικότερο πλαίσιο και τους μακροπρόθεσμους στόχους της επιχείρησης. Τα ετήσια προγράμματα δράσεως

αποτελούν μια εξειδίκευση και έναν σαφή προσδιορισμό των λεπτομερειών συγκεκριμένου σκέλους του μακροχρόνιου σχεδιασμού.

6.3.1.2 Λειτουργικός ή Βραχυπρόθεσμος επιχειρηματικός προγραμματισμός

Βασική αποστολή της διοίκησης είναι να συντονίζει (coordinate) τις αλληλοσυσχετιζόμενες διαδικασίες που πραγματοποιούνται στην επιχείρηση προκειμένου να εξασφαλίζεται η σύμπτωση με τους συνολικούς επιχειρησιακούς στόχους. Τα κυριότερα εργαλεία που διαθέτει η διοίκηση για το συντονισμό όλων των δραστηριοτήτων της επιχείρησης είναι οι προϋπολογισμοί (budgets) που αποτελούν αναλυτικά και συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά σχέδια δράσης που αφορούν ορισμένες χρονικές περιόδους και άπτονται τόσο των επιμέρους τμημάτων όσο και του συνόλου της επιχείρησης. Οι λειτουργικοί ή ετήσιοι ή βραχυπρόθεσμοι προϋπολογισμοί αποτελούν τα σχέδια δράσης της επιχείρησης για το επόμενο οικονομικό έτος. Οι προϋπολογισμοί επιτελούν μία πολυδιάστατη λειτουργία και συνεισφέρουν ποικιλοτρόπως στη διαδικασία της διοίκησης των επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα οι προϋπολογισμοί:

1. Αναγκάζουν τα στελέχη να λειτουργούν βάσει προγράμματος (να προγραμματίζουν).
2. Αποκαλύπτουν νέα στοιχεία αναφορικά με το μέλλον της επιχείρησης και επομένως μειώνουν τον κίνδυνο από τις δραστηριότητες που αναλαμβάνουν.
3. Ενισχύουν την επικοινωνία και τη συνεργασία μεταξύ των τμημάτων.
4. Βοηθούν στην ταύτιση των στόχων στελεχών και επιχείρησης.
5. Παρέχουν ένα σχέδιο δράσης και λειτουργούν και ως μέσο αποτύπωσης των προσυμφωνημένων προτεραιοτήτων μιας επιχείρησης αναφορικά με τη διάθεση των πόρων.
6. Λειτουργούν ως βάση για τη μέτρηση και την αξιολόγηση της απόδοσης των τμημάτων και των στελεχών τους.

Η σωστή χρησιμοποίηση των προϋπολογισμών προϋποθέτει την ύπαρξη δυο σημαντικών παραμέτρων (Berry and Otley, 1980):

1. Υψηλός βαθμός λειτουργικής σταθερότητας έτσι ώστε οι προϋπολογισμοί να παρέχουν ένα έγκυρο πλάνο για τουλάχιστον ένα χρόνο
2. Καλά μοντέλα πρόβλεψης, προκειμένου οι managers να έχουν έγκαιρα και έγκυρα στοιχεία

6.3.1.3 Είδη Βραχυπρόθεσμων προϋπολογισμών

Ο ετήσιος λειτουργικός προϋπολογισμός είναι η ποσοτική έκφραση των στόχων της διοίκησης και το μέσο για την παρακολούθηση της προόδου πραγματοποίησης των στόχων αυτών. Τα στελέχη αναπτύσσουν προϋπολογισμούς για τις επιμέρους επιχειρηματικές μονάδες των οποίων προΐστανται. Ο συνδυασμός των επιμέρους προϋπολογισμών συνιστά το συνολικό προϋπολογισμό της επιχείρησης. Έτσι, ο **συνολικός προϋπολογισμός** (master budget) αποτελεί την περίληψη των χρηματοοικονομικών προβλέψεων όλων των επιχειρηματικών μονάδων μιας επιχείρησης όσον αφορά τα μελλοντικά κέρδη, τις ταμειακές ροές και τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης. Στην πράξη, οι επιχειρήσεις οι οποίες χρησιμοποιούν αποτελεσματικά το μηχανισμό των προϋπολογισμών διαθέτουν διοικητικά πληροφοριακά και λογιστικά συστήματα (management information systems) στο πλαίσιο των οποίων οι προϋπολογισμοί αποτελούν αναπόσπαστη λειτουργία. Ο **Συνολικός προϋπολογισμός** (master budget), αποτελεί ουσιαστικά την οργανική σύνθεση των επιμέρους προϋπολογισμών που αναφέρονται στα διάφορα τμήματα ή στις λειτουργίες μίας επιχείρησης. Η σύνταξη του συνολικού προϋπολογισμού γίνεται σε βήματα κάθε ένα εκ των οποίων απαιτεί πολύ προσεκτικές εκτιμήσεις προκειμένου να ληφθούν ουσιαστικής σημασίας αποφάσεις αναφορικά με θέματα τιμολόγησης και τιμολογιακής πολιτικής, γραμμών προϊόντων, προγραμματισμού παραγωγής, δαπανών επενδύσεων, εξόδων έρευνας και ανάπτυξης, κτλ.

Η έναρξη της διαδικασίας του προϋπολογισμού σηματοδοτείται συνήθως το Σεπτέμβριο ή Οκτώβριο του προηγούμενου έτος το οποίο αφορά ο προϋπολογισμός μέσω της κοινοποίησης από την ανώτερη διοίκηση των βασικών στόχων που καλείται να ικανοποιήσει ο προϋπολογισμός της χρήσης. Οι στόχοι αυτοί στη συνέχεια αποτελούν τους άξονες πάνω στους οποίους συντάσσονται οι επιμέρους προϋπολογισμοί από τα τμήματα της επιχείρησης. Όπως είναι φυσικό, η γενικότερη στρατηγική της επιχείρησης και ο μακροπρόθεσμος σχεδιασμός της διοίκησης θα πρέπει να κατευθύνουν και να προσανατολίζουν τη σύνταξη των επιμέρους προϋπολογισμών, δεδομένου ότι οι ετήσιοι προϋπολογισμοί αποτελούν τα βραχυχρόνια τμήματα του μακροχρόνιου προγραμματισμού.

Η διαδικασία κατάρτισης του συνολικού προϋπολογισμού αποτελεί μια πολύπλοκη και χρονοβόρα διαδικασία απαιτητική σε πόρους, ανθρώπινους και υλικούς. Ο συνολικός προϋπολογισμός συντίθεται από επιμέρους προϋπολογισμούς οι οποίες συντάσσονται είτε

σειριακά είτε παράλληλα. Προκειμένου η διαχείριση των επιμέρους προϋπολογισμών που συνθέτουν το συνολικό προϋπολογισμό να γίνεται αποτελεσματικά απαιτείται μηχανογράφηση. Για το λόγο αυτό χρησιμοποιείται είτε ειδικό λογισμικό το οποίο είναι συνδεδεμένο με το πληροφοριακό ή το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης είτε λογιστικά φύλλα εργασίας (spreadsheets) μεταξύ των οποίων υπάρχουν δεσμοί εξάρτησης (intergraded). Επίσης, κατά την ανάπτυξη των προϋπολογισμών, θα πρέπει να τηρούνται αναλυτικές σημειώσεις αναφορικά με τις βασικές υποθέσεις και προβλέψεις που έχουν γίνει σε κάθε στάδιο κατάρτισής τους καθώς και οι αλγόριθμοι, βάσει των οποίων έχουν υπολογιστεί τα διάφορα ποσά. Η διαδικασία αυτή αφενός επιτρέπει την εύκολη τροποποίησή τους σε περίπτωση που ζητηθεί να γίνουν ορισμένες αλλαγές στις βασικές υποθέσεις και αφετέρου παρέχει μια ουσιαστική βοήθεια για την κατάρτιση του προϋπολογισμού της επόμενης περιόδου. Τέλος, πολλές επιχειρήσεις καταρτίζουν τον προϋπολογισμό των επιμέρους κεντρικών εσόδων και εξόδων βάσει της ανάλυσης των κωδικών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) προκειμένου να διευκολυνθεί αφενός η διαδικασία ανάπτυξής του και αφετέρου η παρακολούθησή του.

Οι επιμέρους προϋπολογισμοί που συνθέτουν στο συνολικό προϋπολογισμό στο πλαίσιο μίας παραγωγικής επιχείρησης είναι κυρίως αυτοί που αφορούν:

- α) τα έσοδα από τις πωλήσεις (προϋπολογισμός πωλήσεων - sales budget),
- β) την παραγωγή (προϋπολογισμός παραγωγής - production budget)
- γ) τα έξοδα υποστηρικτικών δραστηριοτήτων όπως τα έξοδα πωλήσεων (selling and marketing budget), τα έξοδα διοίκησης (administration expenses budget), τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης (research & development budget), τα έξοδα διάθεσης (distribution budget), κτλ.
- δ) την ταμιακή θέση της επιχείρησης (ταμιακός προϋπολογισμός - cash budget), δηλαδή τη διαφορά μεταξύ των διαθεσίμων στην αρχή της εκάστοτε περιόδου, των εισπράξεων και των πληρωμών της σε τακτά χρονικά διαστήματα, και
- ε) το αναμενόμενο χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα από τη δραστηριότητα (budgeted income statement), καθώς και την αναμενόμενη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης στο τέλος της χρήσης όπως αυτή αντανakλάται στον προϋπολογιστικό Ισολογισμό (budgeted balance sheet).

Στη συνέχεια θα αναφερθούμε περιληπτικά στα είδη των προαναφερθέντων προϋπολογισμών για να αναδείξουμε τη σημασία και τη χρησιμότητά τους για τον προγραμματισμό της δράσης των επιχειρήσεων.

Ο **προϋπολογισμός των πωλήσεων** αποτελεί την βάση του συνολικού προϋπολογισμού. Επομένως, η ακρίβεια του προϋπολογισμού των πωλήσεων αποτελεί ουσιαστική προϋπόθεση για την αξιοπιστία του τελικού προϋπολογισμού. Πιο συγκεκριμένα, μια υπερεκτίμηση της ζήτησης μπορεί να οδηγήσει στη δημιουργία ανεπιθύμητων αποθεμάτων και στην ανάλογη δέσμευση πόρων που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν περισσότερο αποδοτικά σε εναλλακτικές δράσεις. Από την άλλη πλευρά, υποεκτίμηση της ζήτησης μπορεί να οδηγήσει σε μειωμένη ικανότητα της επιχείρησης να ικανοποιήσει τις ανάγκες των πελατών της και με τον τρόπο αυτό όχι μόνο να χάσει κέρδη αλλά και μέρος της πελατείας της. Γενικά, κατά τη σύνταξη του προϋπολογισμού των πωλήσεων, ο διευθυντής πωλήσεων θα πρέπει να λάβει υπόψη του ορισμένους εσωτερικούς και εξωτερικούς παράγοντες. Παραδείγματα εσωτερικών παραγόντων είναι: α) οι τάσεις των πωλήσεων του προηγούμενου έτους, β) οι ανεκτέλεστες παραγγελίες, γ) οι εκτιμήσεις των πωλητών, δ) η δυναμικότητα παραγωγής της επιχείρησης, ε) τα νέα προϊόντα που έχουν προγραμματισθεί να εισέλθουν στην αγορά, στ) η φάση του κύκλου ζωής των επιμέρους προϊόντων που συνθέτουν το χαρτοφυλάκιο προϊόντων της επιχείρησης, ζ) οι στρατηγικές μάρκετινγκ και προώθησης πωλήσεων, κτλ. Παραδείγματα εξωτερικών παραγόντων είναι: α) οι συνθήκες ανταγωνισμού στον κλάδο και η δύναμη των επιμέρους ανταγωνιστών, β) η οικονομική κατάσταση των πελατών της επιχείρησης και η διαπραγματευτική τους δύναμη, γ) η ύπαρξη υποκατάστατων προϊόντων, δ) οι γενικές οικονομικές συνθήκες τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο, ε) οι γενικές τάσεις στη βιομηχανική δραστηριότητα και τις κυβερνητικές πολιτικές, κτλ. Τέλος, ιδιαίτερα σημαντική απόφαση είναι η τιμολογιακή πολιτική η οποία θα ακολουθηθεί. Η τιμή πώλησης, η πολιτική εκπτώσεων, η πακετοποίηση (bundle) των προϊόντων με άλλα, η διενέργεια προσφορών, κτλ. αποτελούν σημαντικές παραμέτρους για τον υπολογισμό του προϋπολογισμού των πωλήσεων.

Ο **προϋπολογισμός της παραγωγής** στηρίζεται στον προϋπολογισμό των πωλήσεων, αφού γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές για το επίπεδο των επιθυμητών τελικών αποθεμάτων ετοιμών προϊόντων και λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των αρχικών αποθεμάτων. Πριν από οποιαδήποτε εργασία για την κατάρτιση του προϋπολογισμού παραγωγής, θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι το εργοστάσιο μπορεί να παράγει τις ποσότητες που έχουν καθοριστεί στον προϋπολογισμό πωλήσεων. Η παραγωγή θα πρέπει να προγραμματιστεί σ' ένα

ικανοποιητικό επίπεδο έτσι ώστε αφενός να μην υπάρχουν αυξομειώσεις στην απασχόληση και αφετέρου να ικανοποιείται η πολιτική αποθεμάτων που υιοθετεί η επιχείρηση. Ο προϋπολογισμός παραγωγής δεν έχει εφαρμογή στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, για τον λόγο αυτόν δεν αναφερόμαστε αναλυτικά στα βήματα σχεδιασμού και κατάρτισής του.

Τα *Γενικά Έξοδα Διοίκησης* είναι τα έξοδα που δημιουργούνται στο γενικότερο πλαίσιο της διοίκησης της επιχείρησης. Παράδειγμα τέτοιων εξόδων είναι τα έξοδα υποστηρικτικών τμημάτων όπως το λογιστήριο, το τμήμα διοίκησης ανθρώπινων πόρων, οι νομικές υπηρεσίες, το τμήμα μηχανογράφησης αλλά και η αμοιβή του γενικού Διευθυντή, το ενοίκιο, ο φωτισμός και η θέρμανση των κεντρικών γραφείων, κτλ. Για παράδειγμα, ο διευθυντής προσωπικού μπορεί να προϋπολογίσει δαπάνες που αφορούν τις αμοιβές των εργαζομένων, τα έξοδα εκπαίδευσης προσωπικού, τα έξοδα ταξιδιών διοικητικού προσωπικού, κτλ. ενώ ο οικονομικός διευθυντής μπορεί να προϋπολογίσει δαπάνες που αφορούν τις αμοιβές των ελεγκτών των λογιστικών καταστάσεων, τα έξοδα δημοσίευσης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, τα ενοίκια, τα ασφάλιστρα, τις αποσβέσεις, τους τόκους που σχετίζονται με την αποπληρωμή δανείων, κτλ. Από τα παραπάνω παραδείγματα είναι εμφανές ότι ένα μέρος των δαπανών που έχουν προϋπολογίσει ο διευθυντής προσωπικού και ο οικονομικός διευθυντής αφορούν γενικά έξοδα διοίκησης, ενώ άλλα μπορούν να επιμεριστούν στα τμήματα παραγωγής (Γ.Β.Ε), τη λειτουργία των πωλήσεων, τη χρηματοοικονομική λειτουργία, κτλ. Αξίζει να σημειωθεί ότι για κάθε δαπάνη θα πρέπει να υπάρχει σαφής τεκμηρίωση του τρόπου με τον οποίο έχει υπολογισθεί το ύψος της.

Οι επιτυχημένες επιχειρήσεις εξασφαλίζουν εκ των προτέρων ένα ικανοποιητικό επίπεδο ρευστότητας προκειμένου να είναι σε θέση να ανταπεξέλθουν στις πληρωμές των υποχρεώσεών τους χωρίς καθυστερήσεις. Επομένως, ο *ταμιακός προϋπολογισμός* αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο για τη διοίκηση. Η ύπαρξη ενός αναλυτικού προϋπολογισμού εξασφαλίζει την αποφυγή επικίνδυνων μεταβολών στο ύψος των διαθεσίμων της επιχείρησης που μπορεί να θέσουν σε κίνδυνο τη φερεγγυότητά της. Ιδιαίτερη προσοχή στον ταμιακό προγραμματισμό πρέπει να δοθεί στις περιπτώσεις υψηλών ταμιακών εκροών όπως για παράδειγμα εξόφληση τραπεζικών δανείων, εξαγορά άλλης επιχείρησης, εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, τμηματικές καταβολές φόρου εισοδήματος, κτλ. Στις περισσότερες επιχειρήσεις, οι ταμιακές εισροές προέρχονται κυρίως από πωλήσεις με μετρητά και από πωλήσεις με πίστωση. Αναλύοντας τον τρόπο εισπράξεως της επιχείρησης και λαμβάνοντας υπόψη τη πιστοδοτική πολιτική μπορεί να προσδιοριστεί ένα χρονοδιάγραμμα εισπράξεων. Ξεκινώντας την κατάρτιση της κατάστασης των αναμενόμενων

ταμιακών εκροών, το αρχικό υπόλοιπο διαθεσίμων προστίθεται στις αναμενόμενες ταμειακές εισροές για να προσδιοριστεί το συνολικό ύψος των διαθεσίμων κάθε μήνα. Στη συνέχεια, από το ποσό αυτό αφαιρούνται οι αναμενόμενες ταμιακές εκροές για να προσδιοριστεί το ταμιακό πλεόνασμα ή το έλλειμμα του μηνός. Εάν προκύψει πλεόνασμα, τότε θα πρέπει να εξεταστεί το ενδεχόμενο πιθανών βραχυπρόθεσμων επενδύσεων. Εάν προκύψει έλλειμμα τότε η επιχείρηση θα πρέπει να διερευνήσει την περίπτωση σύναψης τραπεζικού δανείου, επιμήκυνσης της περιόδου λήψης πίστωσης ή συντόμευσης του χρόνου είσπραξης των απαιτήσεων ή συνδυασμό των ανωτέρω εντός πάντα των συνήθων συναλλακτικών ηθών που ισχύουν στον κλάδο προκειμένου να καλύψει το ταμιακό άνοιγμα. Ο ταμιακός προϋπολογισμός τίθεται στη βάση:

$$\begin{aligned} \text{Τελικό υπόλοιπο Διαθεσίμων} &= \text{Αρχικό υπόλοιπο Διαθεσίμων} + \\ &+ \text{Αναμενόμενες ταμειακές εισροές της περιόδου} \\ &- \text{Αναμενόμενες ταμειακές εκροές της περιόδου} \end{aligned}$$

Ο ταμιακός προϋπολογισμός αποτελεί ένα πλάνο των αναμενόμενων ταμιακών εισπράξεων και πληρωμών σε μια δεδομένη χρονική περίοδο. Επιτρέπει τη πρόβλεψη ταμιακών ελλειμμάτων και πλεονασμάτων και ευνοεί τον προϋπολογισμό επενδύσεων και δανεισμού, όχι επί ταμειακής βάσης, αλλά εκ των προτέρων.

Τέλος, καταρτίζονται από την επιχείρηση ο *προϋπολογιστικός Ισολογισμός* και η *προϋπολογιστική Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης*, λαμβάνοντας πληροφόρηση από τους προηγούμενους προϋπολογισμούς. Έχουν την μορφή των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (βλ. §7.1.2 §7.2.6) με τα ποσά που εμφανίζουν την αναμενόμενη περιουσία, τις αναμενόμενες υποχρεώσεις προς τρίτους και προς τους φορείς της επιχείρησης, τα έσοδα, τα έξοδα και το προβλεπόμενο χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα.

6.4 Ο προϋπολογιστικός Έλεγχος

Η σύγχρονη οικονομία χαρακτηρίζεται από πολυπλοκότητα στις διαμορφούμενες σχέσεις και από αλληλεξάρτηση των διαχειριστικών προβλημάτων, γεγονότα που καθιστούν αναγκαία την ύπαρξη συστημάτων προγραμματισμού της δράσης τους. Η ανώτατη διοίκηση των επιχειρήσεων θα πρέπει να λειτουργεί με βάση το τρίπτυχο:

1. Πρόβλεψη
2. Συντονισμός ενεργειών
3. Έλεγχος των πραγματοποιηθέντων

Με τον όρο Προϋπολογιστικός Έλεγχος (Budgetary Control) εννοούμε ένα ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχου της πραγματοποιούμενης δραστηριότητας της επιχείρησης ή του οργανισμού, που στηρίζεται στη σύγκριση των πραγματικών μεγεθών δραστηριότητας προς τα αντίστοιχα προϋπολογιστικά μεγέθη, τον προσδιορισμό των διαπιστούμενων αποκλίσεων ή διαφορών, την αναζήτηση των αιτιών που τις προκάλεσαν και τη λήψη μέτρων ή αποφάσεων εξουδετέρωσης των παραγόντων που δημιουργούν τις αρνητικές αποκλίσεις. Προϋπόθεση και απαραίτητος όρος για να λειτουργήσει σωστά το σύστημα του προϋπολογιστικού ελέγχου αποτελεσματικά είναι:

1. Ο έλεγχος να πραγματοποιείται σε τακτά χρονικά διαστήματα τα οποία μπορούν να είναι σε ημερήσια, εβδομαδιαία ή μηνιαία βάση
2. Τα πραγματικά μεγέθη δραστηριότητας της επιχείρησης που εντάσσονται στο πρόγραμμα δράσεως θα πρέπει να προσδιορίζονται με ακρίβεια και έγκαιρα προκειμένου να διευκολύνεται ο προσδιορισμός των αποκλίσεων από τα προϋπολογισθέντα.
3. Οι διαπιστούμενες αποκλίσεις θα πρέπει να αιτιολογούνται και να αναλύονται επαρκώς με σκοπό την αναζήτηση και τον προσδιορισμό των παραγόντων που τις δημιούργησαν.
4. Να λαμβάνονται εγκαίρως όλα τα αναγκαία μέτρα για την εξουδετέρωση των αιτιών που προκάλεσαν τις αρνητικές αποκλίσεις με σκοπό την μη επανάληψή τους στο μέλλον.

6.4.1 Κυριότεροι στόχοι του προϋπολογιστικού ελέγχου

Κύριος και ουσιαστικός στόχος του προϋπολογιστικού ελέγχου είναι η διασφάλιση υλοποίησης του προγράμματος δράσεως της επιχείρησης, τόσο στο σύνολό του, όσο και στους επιμέρους στόχους ή υποπρογράμματα. Συνεπώς, ο προϋπολογιστικός έλεγχος παρακολουθεί, συγκρίνει και διαπιστώνει αν οι βασικοί στόχοι του προγράμματος δράσεως (π.χ. τα καθαρά κέρδη, η αύξηση του όγκου πωλήσεων κ.λπ.) υλοποιήθηκαν κατά τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο και σε περίπτωση όπου αυτό δε συνέβη, να οριστούν οι

αποκλίσεις τόσο για τους βασικούς, όσο και για τους δευτερεύοντες επιμέρους στόχους της επιχείρησης.

Ο προϋπολογιστικός έλεγχος πρέπει να καλύπτει όλο το φάσμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης και να συντελείται συνολικά και ανά τμήμα ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Τούτο γιατί οι βασικοί στόχοι μιας επιχείρησης, όπως για παράδειγμα τα κέρδη ή το μερίδιο αγοράς υλοποιούνται με την επίδραση πολλών παραγόντων, δραστηριοτήτων και προγραμμάτων δράσεως. Αυτή η αλληλεπίδραση και η συνδυαστική σχέση των παραγόντων καθιστά εξαιρετικά σημαντική την άσκηση του προϋπολογιστικού ελέγχου.

Συνοψίζοντας μπορούμε να αναφέρουμε ότι ο σκοπός του προϋπολογιστικού ελέγχου είναι η εφαρμογή αυτού σε κάθε δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας για την οποία το πρόγραμμα δράσεως έχει προβλέψει και ορίσει τους ποσοτικούς ή τους κατ' αξία στόχους προς πραγματοποίηση κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου. Επιπλέον, απαιτεί να προσδιορίζονται τα αντίστοιχα ποσοτικά-πραγματικά ή κατ' αξία μεγέθη της επιχείρησης ώστε να είναι δυνατή η σύγκριση και ο ακριβής προσδιορισμός των τυχόν αποκλίσεων.

Κλείνοντας το κεφάλαιο 6 αξίζει να σημειώσουμε ότι ο οικονομικός προγραμματισμός της δράσης των επιχειρήσεων εντάσσεται στο ευρύτερο γνωστικό πεδίο της διοικητικής λογιστικής αποτελεί λοιπόν εσωτερική πληροφόρηση της επιχείρησης, αλλά συνεισφέρει απαραίτητες και χρήσιμες πληροφορίες στην χρηματοοικονομική λειτουργία για την προετοιμασία των απολογιστικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων (που αποτελούν την ταυτότητα της δράσης της επιχείρησης και είναι διαθέσιμες σε οποιοδήποτε εξωτερικό χρήστη) τις οποίες θα εξετάσουμε στο επόμενο κεφάλαιο.

7. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων

Σκοπός της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι η καταγραφή, κατάταξη και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μιας οικονομικής μονάδας καθώς και των εσόδων και εξόδων που προκύπτουν κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης (οικονομικό έτος) στις οικονομικές καταστάσεις αυτής. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αποτελούν λοιπόν το τελικό «προϊόν» της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, παρέχουν Χρηματοοικονομικές Πληροφορίες προς τη Διοίκηση, αλλά κυρίως στους εκτός

των οικονομικών μονάδων ευρισκόμενους χρήστες, καταρτίζονται κατά τακτά χρονικά διαστήματα και είναι ο Ισολογισμός και η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Στις καταστάσεις αυτές αναγράφονται συνοπτικά όλα τα οικονομικά δεδομένα που ενδιαφέρουν τους εξωτερικούς χρήστες, για αυτό και αναφέρονται ως η χρηματοοικονομική «ταυτότητα» των επιχειρήσεων.

Στις επόμενες παραγράφους θα αναλύσουμε περιληπτικά τη φύση και το περιεχόμενο των δυο αυτών οικονομικών εκθέσεων που κατοπτρίζουν την χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας για ένα δεδομένο χρονικό διάστημα και θα παραθέσουμε δυο υποδείγματα δημοσιευμένων καταστάσεων για ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

7.1 Ισολογισμός (Balance Sheet)

Ισολογισμός είναι η λογιστική κατάσταση η οποία εμφανίζει την οικονομική ή αλλιώς την χρηματοοικονομική κατάσταση της οικονομικής μονάδας σε δεδομένη χρονική στιγμή και σε ενιαίο νόμισμα (financial position). Ο Ισολογισμός μιας οικονομικής μονάδας χωρίζεται σε τρία βασικά τμήματα ως εξής:

- 1. Ενεργητικό (Assets)** Είναι το σύνολο των οικονομικών αγαθών που ανήκουν κατά κυριότητα σε μια οικονομική μονάδα και των οποίων η τιμή μπορεί να προσδιοριστεί κατά αντικειμενικό τρόπο. Στοιχεία του Ενεργητικού μιας επιχείρησης είναι τα Πάγια (οικόπεδα, κτίρια, μηχανήματα, αυτοκίνητα, έπιπλα και εξοπλισμός, άυλα πάγια), τα Αποθέματα (Πρώτες Ύλες, Εμπορεύματα, Αναλώσιμα, κλπ), οι Απαιτήσεις (Πελάτες, Χρεώστες, Χρεόγραφα, Γραμμάτια Εισπρακτέα) και τα Χρηματικά της Διαθέσιμα (Ταμείο, καταθέσεις όψεως)
- 2. Παθητικό (Υποχρεώσεις - Liabilities)** Το σύνολο των υποχρεώσεων μιας οικονομικής μονάδας προς τους τρίτους και των οποίων το ποσό μπορεί να προσδιοριστεί κατά αντικειμενικό τρόπο. Στοιχεία του Παθητικού είναι οι Προμηθευτές, τα Γραμμάτια Πληρωτέα, οι Πιστωτές, τα Δάνεια, οι υποχρεώσεις σε Ασφαλιστικούς Οργανισμούς, κλπ.
- 3. Καθαρή Θέση ή Καθαρή Περιουσία ή Ίδια Κεφάλαια (Owner's Equity)** Το σύνολο των υποχρεώσεων μιας οικονομικής μονάδας προς το φορέα της. Το μέγεθος αυτό προκύπτει εάν από το Ενεργητικό αφαιρεθεί το Παθητικό: $E - \Pi + K.Θ.$ Στην

ατομική επιχείρηση Καθαρή Θέση είναι οι εισφορές του φορέα και τα κέρδη της επιχείρησης ενώ στις κεφαλαιουχικές επιχειρήσεις (βλ. §2), η Καθαρή Θέση αποτελείται από το Μετοχικό Κεφάλαιο (που είναι οι εισφορές των μετόχων), το Τακτικό και το Έκτακτο Αποθεματικό (που είναι υποχρεώσεις από παρακρατήσεις κερδών που δεν διανεμήθηκαν στους μετόχους ή συσσωρευμένες ζημίες προηγούμενων χρήσεων)

Η αύξηση της Καθαρής Θέσης επέρχεται:

- Είτε με ισόποση αύξηση στοιχείου του Ενεργητικού (+E)
- Είτε με ισόποση μείωση στοιχείου του Παθητικού (-Π)
- Είτε από συνδυασμό και των δύο ανωτέρω μεταβολών ($\pm E, \Pi$)

Μείωση της Καθαρής Θέσης επέρχεται:

- Είτε με ισόποση μείωση στοιχείου του Ενεργητικού (-E)
- Είτε με ισόποση αύξηση στοιχείου του Παθητικού (+Π)
- Είτε από συνδυασμό και των δύο μεταβολών (+ E, Π)

Αρα ο Ισολογισμός είναι η λογιστική κατάσταση η οποία εμφανίζει τα στοιχεία του Ενεργητικού, του Παθητικού και της Καθαρής Θέσεως σε δεδομένη χρονική στιγμή και σε ενιαίο νόμισμα.

7.1.1 Η Βασική Λογιστική Ισότητα

Η λογιστική ισότητα εκφράζει την οικονομική κατάσταση μίας επιχείρησης και διατηρείται σε οποιαδήποτε οικονομική συναλλαγή ή γεγονός που λαμβάνει χώρα στην επιχείρηση. Οι σχέσεις που εκφράζουν τη λογιστική ισότητα είναι οι παρακάτω:

$$\text{ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ} = \text{ΠΑΘΗΤΙΚΟ} + \text{ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ}$$

ή

$$\text{ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ} - \text{ΠΑΘΗΤΙΚΟ} = \text{ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ}$$

Προκειμένου η ισότητα αυτή να ισχύει πάντα θα πρέπει κάθε συναλλαγή να μεταβάλλει δύο τουλάχιστον στοιχεία της οικονομικής καταστάσεως με συνέπεια:

- Αύξηση σε ένα στοιχείο του Ενεργητικού με ισόποση μείωση σε ένα άλλο στοιχείο του Ενεργητικού (E+).

- Αύξηση σε ένα στοιχείου του Παθητικού με ισόποση μείωση σε ένα άλλο στοιχείο του Παθητικού (Π+).
- Αύξηση ή μείωση σε ένα στοιχείο του Ενεργητικού με ισόποση μεταβολή σε ένα άλλο στοιχείο του Παθητικού ή της Κ.Θ. (+E με +Π ή Κ.Θ.).

Ο Ισολογισμός στηρίζεται στην λογιστική ισότητα, η οποία αποτελεί τη βάση του λογιστικού συντελεστή και καταχωρήσεως των οικονομικών συναλλαγών. Με βάση τις παραπάνω παραδοχές, η Καθαρή Θέση και ο Ισολογισμός της επιχείρησης δυνατόν να είναι:

- Κ.Θ. > 0: Θετική Καθαρή Θέση: Θετικός Ισολογισμός
- Κ.Θ. = 0: Ουδέτερη Καθαρή Θέση: Ουδέτερος Ισολογισμός
- Κ.Θ. < 0: Αρνητική Καθαρή Θέση: Αρνητικός Ισολογισμός

7.1.2 Μορφές Παράθεσης Ισολογισμού

1. Μορφή της οριζόντιας παράθεσης (Horizontal form)

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ «Α»		ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 30-6-13	
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ + ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ	
Ταμείο	150.000	Παθητικό	
Εμπ/τα	1.600.000	Προμηθευτές	800.000
Πελάτες	1.200.000	Γρ. Πληρωτέα	1.600.000
Έπιπλα & σκεύη	200.000	Εξοδα πληρωτέα	50.000
Γρ. Εισπρακτέα	900.000	Μακροπρόθεσμο δάνειο	<u>1.900.000</u>
Καταθέσεις όψεως	200.000		4.350.000
Αυτοκίνητα	500.000		
Εμπ/τα στις Γεν. Αποθήκες	500.000	Καθαρή θέση	
Ενοίκια εισπρακτέα	100.000	Ίδιο Κεφάλαιο	4.000.000
Ακίνητο	<u>3.000.000</u>		
	8.350.000		8.350.000

2. Μορφή της κάθετης παράθεσης (Vertical form)

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ «ΒΔ»	
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31-06-13	
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	
Καταθέσεις όψεως	200.000
Πελάτες	800.000
Ενυπόθηκο ακίνητο	2.000.000
Εμπορεύματα	1.900.000

Γρ. Ενεχυριασμένα στην ΕΤΕ	300.000
Μεταφορικά μέσα	400.000
Εξοπλισμός γραφείων	150.000
Γρ. Εν καθυστηρήσει	<u>50.000</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	4.800.000

ΠΑΘΗΤΙΚΟ + ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

Παθητικό

Προμηθευτές	1.000.000
Δάνειο με ενέχυρο γρ.	230.000
Μακροπρόθεσμο ενυπόθηκο δάνειο	900.000
Κρατήσεις και εισφορές πληρωτέες	30.000
Πελάτες, λ/σμος προκαταβολών	<u>140.000</u>
	2.300.000

Καθαρή θέση

Ίδιο Κεφάλαιο	<u>2.500.000</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ & ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΕΩΣ	4.800.000

7.2 Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Profit and Loss Account)

Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως είναι η λογιστική κατάσταση η οποία εμφανίζει το αποτέλεσμα που πέτυχε η οικονομική μονάδα κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου, καθώς και τους προσδιοριστικούς παράγοντες αυτού του αποτελέσματος. Το λογιστικό αποτέλεσμα μπορεί να είναι:

- Θετικό, οπότε καλείται κέρδος
- Αρνητικό, οπότε καλείται ζημία
- Ουδέτερο, όταν δεν υφίσταται κέρδος ούτε ζημία (Κοινοφελείς οικονομικές μονάδες)

Οι προσδιοριστικοί παράγοντες του αποτελέσματος ανάλογα με το περιεχόμενό τους είναι οι εξής:

- Έσοδα (Έσοδο είναι κάθε αύξηση της Καθαρής Θέσης μιας οικονομικής μονάδας η οποία προέρχεται από τις δραστηριότητες της (κύριες και παρεπόμενες) βλ. §7.2.1)
- Έξοδα (Έξοδο είναι κάθε μείωση της Καθαρής Θέσης μιας οικονομικής μονάδας η οποία προέρχεται από τις δραστηριότητες της με σκοπό τη δημιουργία εσόδου βλ. §7.2.2)
- Έκτακτα κέρδη (βλ. §7.2.3)
- Έκτακτες ζημιές (βλ. §7.2.4)

Εξαιτίας της ιδιομορφίας και της σημασίας των ανωτέρω προσδιοριστικών παραγόντων για τον σχεδιασμό των κερδών και στον οικονομικό προγραμματισμό εν γένει μιας επιχείρησης, στις παραγράφους 7.2.1- 7.2.5, θα αναλύσουμε διεξοδικά τις έννοιες των Εσόδων, των Εξόδων, των Έκτακτων Κερδών και των Έκτακτων Ζημιών και τη διαδικασία κατάρτισης της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

7.2.1 Δραστηριότητες που δημιουργούν έσοδα και διακρίσεις εσόδων

Μια επιχείρηση ανάλογα με τον κλάδο όπου ανήκει και το αντικείμενο δραστηριότητάς της ενδέχεται να έχει μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες πηγές εσόδων:

- Έσοδα από πώληση εμπορευμάτων
- Έσοδα από πώληση παροχής υπηρεσιών – έσοδα από υπηρεσίες
- Έσοδα από εκμίσθωση στοιχείων ενεργητικού – ενοίκια
- Έσοδα από χορήγηση εντόκων δανείων – πιστωτικοί τόκοι
- Έσοδα από πώληση στοιχείων ενεργητικού (χρεόγραφα, πάγια κ.λπ. – έκτακτα κέρδη).

Με βάση την πηγή ή το είδος του εσόδου και με τα κοινά χαρακτηριστικά γνωρίσματα ένα ή περισσότερα έσοδα εντάσσονται σε κατηγορίες με κοινό τίτλο πχ:

- Έσοδα από κόμιστρα ή Κόμιστρα
- Έσοδα από τόκους ή Τόκοι πιστωτικοί
- Έσοδα από δίδακτρα ή Δίδακτρα
- Έσοδα από ενοίκια ή Ενοίκια

Με κριτήριο την προέλευσή τους ή τη σύνδεσή τους με τις δραστηριότητες της επιχείρησης τα έσοδα διακρίνονται σε:

1. Λειτουργικά ή Οργανικά Έξοδα (Προέρχονται από την ή τις κύριες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας)
2. Μη λειτουργικά ή Ανόργανα Έξοδα (Προέρχονται από δραστηριότητες ή πράξεις οι οποίες δεν συνδέονται με το κύριο αντικείμενο δράσεως της οικονομικής μονάδας.)

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να επισημάνουμε ότι η ανωτέρω διάκριση παρουσιάζει ορισμένες δυσχέρειες στην πράξη και θα πρέπει ο μελετητής να εξετάσει με προσοχή τη σύνδεση ή μη των εσόδων με τις κύριες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας επειδή υπάρχουν Έσοδα

που συνδέονται άμεσα με τις κύριες δραστηριότητες και Έσοδα που συνδέονται έμμεσα με τις κύριες δραστηριότητες. Σε κάθε περίπτωση πρόκειται περί λειτουργικών εσόδων. Επιπλέον, πρέπει να τονισθεί ότι οι αυξήσεις της Καθαρής Θέσης που προέρχονται από νέες εισφορές κεφαλαίου του φορέα δεν θεωρούνται έσοδα.

7.2.2 Δραστηριότητες που δημιουργούν έξοδα και διακρίσεις εξόδων

Μια επιχείρηση ανάλογα με τον κλάδο όπου ανήκει και το αντικείμενο δραστηριότητάς της ενδέχεται να έχει μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες κατηγορίες εξόδων:

- Έξοδα πώλησης εμπορευμάτων ή προϊόντων – κόστος πωλήσεων
- Έξοδα χρήσης των παγίων στοιχείων – αποσβέσεις
- Έξοδα από την ανάλυση κυκλοφορούντων στοιχείων – αναλώσεις αποτελεσμάτων
- Έξοδα απασχόλησης του προσωπικού – αμοιβές προσωπικού
- Έξοδα για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων – αμοιβές τρίτων
- Έξοδα μίσθωσης ξένων περιουσιακών στοιχείων – ενοίκια
- Έξοδα λήψης εντόκων δανείων – χρεωστικοί τόκοι

Με κριτήριο τον σκοπό για τον οποίο πραγματοποιούνται, τα έξοδα, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες ως εξής:

1. Λειτουργικά (ή οργανικά) έξοδα είναι εκείνα που προέρχονται από την κύρια ή τις κύριες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας και συσχετίζονται με τα λειτουργικά έσοδα για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως αυτής.
2. Μη λειτουργικά (ή ανόργανα) έξοδα είναι εκείνα που προέρχονται από δευτερεύουσες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας και δεν συσχετίζονται με τα λειτουργικά έξοδα για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως αυτής. (πχ Πρόστιμα, συναλλαγματικές διαφορές)

7.2.3 Έκτακτα Κέρδη

Κάθε αύξηση της Καθαρής Θέσης η οποία δεν προέρχεται από τις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας, αλλά οφείλεται σε τυχαία ή περιστασιακά γεγονότα συνιστά έκτακτο κέρδος. Π.χ.

- Κέρδη από κλήρωση ομολογιών

- Κέρδη από λαχεία
- Κέρδη από εκποίηση παγίων στοιχείων κλ.π.

7.2.4 Έκτακτες Ζημιές

Κάθε μείωση της Καθαρής Θέσης η οποία δεν προέρχεται από τις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας, αλλά οφείλεται σε τυχαία ή συμπωματικά γεγονότα, συνιστά έκτακτη ζημία. Π.χ.

- Ζημιές από κλοπές, υπεξαιρέσεις στοιχείων ενεργητικού.
- Ζημιές από καταστροφές στοιχείων ενεργητικού (πυρκαϊές, πλημμύρες).
- Ζημιές από εκποίηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων κ.λπ

7.2.5 Προσδιορισμός του Αποτελέσματος-Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

Το αποτέλεσμα που πραγματοποίησε η οικονομική μονάδα κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, προσδιορίζεται δια του συσχετισμού* των θετικών με τους αρνητικούς παράγοντες προσδιορισμού αποτελέσματος:

- ΕΣΟΔΑ – ΕΞΟΔΑ = ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ
- ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΘΕΤΙΚΟ = ΚΕΡΔΟΣ
- ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΡΝΗΤΙΚΟ = ΖΗΜΙΑ

Ο συσχετισμός των παραγόντων του αποτελέσματος (Εσόδων και Εξόδων) μπορεί να γίνει με δύο τρόπους:

1. Ενιαίος συσχετισμός του συνόλου των θετικών και του συνόλου των αρνητικών παραγόντων (οριζόντια παράθεση του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως»).
2. Διαδοχικοί συσχετισμοί μεταξύ επιμέρους θετικών και αρνητικών παραγόντων και προσδιορισμός ενδιάμεσων μεγεθών (κάθετη παράθεση του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως»).

7.2.6 Μορφές Παράθεσης Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης

Μείον: Έξοδα:	X	
	X	
	<u>X</u>	<u>XX</u>
Αποτελέσματα χρήσεως (+)		<u>XX</u>

Παράδειγμα

ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ "ΒΔ"
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ
(1-7-12 έως 30-6-13)

Πωλήσεις	8.500.000	
Κέρδη από συμμετοχές σε όμιλο	<u>35.000</u>	8.535.000
Μείον: Κόστος πωληθέντων	4.600.000	
Αμοιβές προσωπικού	3.680.000	
Διαφημίσεις	100.000	
Τόκοι χρεωστικοί	320.000	
Γραφική ύλη αναλωθείσα	30.000	
Γενικά έξοδα	<u>70.000</u>	<u>8.800.000</u>
ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		265.000

(2) Παραλλαγή των πολλαπλών βαθμίδων (Simple Step) (Προσδιορισμός επιμέρους αποτελέσματος)

<u>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ</u>		
Έσοδα (λειτουργικά)		X
Μείον: Έξοδα (λειτουργικά)	X	
	X	
	<u>X</u>	<u>X</u>
		X
Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		
<u>Πλέον</u> : Έσοδα (μη λειτουργικά)	X	
<u>Μείον</u> : Έξοδα (μη λειτουργικά)	<u>(X)</u>	X
<u>Πλέον</u>		X
<u>Μείον</u> : Έκτακτα έσοδα – έξοδα		X
Αποτελέσματα χρήσεως (+)		<u>X</u>

Παράδειγμα

ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ "ΒΔ"
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ
(1-7-12 έως 30-6-13)

Πωλήσεις	8.500.000
Μείον: Κόστος πωληθέντων	<u>4.600.000</u>
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	3.900.000

Μείον:	Αμοιβές προσωπικού	3.680.000	
	Διαφημίσεις	100.000	
	Γραφική ύλη αναλωθείσα	30.000	
	Γενικά έξοδα	<u>70.000</u>	<u>3.880.000</u>
	ΚΕΡΔΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ		20.000
Συν:	Κέρδη από συμμετοχές		<u>35.000</u>
			55.000
Μείον:	Τόκοι χρεωστικοί		<u>320.000</u>
	ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		<u>265.000</u>

7.3 Πρακτική Εφαρμογή κατάρτισης Ισολογισμού

Α) Να συνταχθεί ο Ισολογισμός της 30.6.13 της ξενοδοχειακής επιχειρήσεως «Α» με βάση τα παρακάτω στοιχεία:

Ταμείο	150.000
Μηχανήματα	1.000.000
Πελάτες	1.200.000
Έπιπλα και σκεύη	800.000
Προμηθευτές	800.000
Γραμμάτια εισπρακτέα	900.000
Καταθέσεις όψεως	200.000
Αυτοκίνητα	500.000
Γραμμάτια πληρωτέα	1.600.000
Εμπ/τα στις Γενικές Αποθήκες	500.000
Ίδιο Κεφάλαιο	4.000.000
Ενοίκια εισπρακτέα	100.000
Ακίνητο	3.000.000
Έξοδα πληρωτέα	50.000
Μακροπρόθεσμο δάνειο	1.900.000
	16.700.000

Λύση

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ «Α»
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 30-6-03

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ + ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ	
Ταμείο	150.000	Παθητικό	
Μηχανήματα	1.000.000	Προμηθευτές	800.000
Πελάτες	1.200.000	Γρ. Πληρωτέα	1.600.000
Έπιπλα & σκεύη	800.000	Εξοδα πληρωτέα	50.000
Γρ. Εισπρακτέα	900.000	Μακροπρόθεσμο δάνειο	<u>1.900.000</u>
Καταθέσεις όψεως	200.000		4.350.000
Αυτοκίνητα	500.000		
Εμπ/τα στις Γεν. Αποθήκες	500.000	Καθαρή θέση	
Ενοίκια εισπρακτέα	100.000	Ίδιο Κεφάλαιο	4.000.000
Ακίνητο	<u>3.000.000</u>		
	8.350.000		8.350.000

7.4 Παράθεση Δημοσιευμένων Οικονομικών Καταστάσεων Ξενοδοχείων

ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΛΙΘΟΤΟΠΟΥ ΛΙΜΝΗΣ ΒΕΡΚΙΝΗΣ Ν

δ.τ. «ΕΡΩΔΙΟΣ Α.Ε.»

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ 31/12/2013 - 16η ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ (01/01/2013-31/12/2013) ΑΡ.Μ.ΑΕ 37631/ΑΡΧ.ΕΠΙΜΕΛΗ 4219252000

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	Ποσά κλειόμενης χρήσεως 2013			Ποσά προηγούμενης χρήσεως 2012		
	Αξία Κτήσης	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη	Αξία Κτήσης	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη
Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ						
1. Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατ/σεως	3.369,21	3.369,19	0,02	3.369,21	3.369,19	0,02
2. Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	62.660,01	6.266,00	56.394,01	62.660,01	0,00	62.660,01
4. Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως	33.993,51	20.415,06	13.578,45	33.993,51	14.398,26	19.595,25
	<u>100.022,73</u>	<u>30.050,25</u>	<u>69.972,48</u>	<u>100.022,73</u>	<u>17.767,45</u>	<u>82.255,28</u>
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						
Ι. Ανώματες ακινητοποιήσεις						
1. Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	248,63	248,62	0,01	248,63	248,62	0,01
ΙΙ. Ενσώματες ακινητοποιήσεις						
1. Γήπεδα-Οικόπεδα	73.194,14	0,00	73.194,14	73.194,14	0,00	73.194,14
3. Κτίρια και τεχνικά έργα	1.735.684,84	1.609.883,68	125.801,16	1.733.867,14	1.543.151,29	190.715,85
4. Μηχανήματα-τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός	9.800,66	9.800,60	0,06	9.800,66	9.800,60	0,06
5. Μεταφορικά μέσα	19.360,25	19.360,20	0,05	37.840,14	37.840,06	0,08
6. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	395.816,47	340.813,09	55.003,38	394.190,47	328.693,49	65.496,98
7. Ακιν/σεις υπό εκτέλεση και προκ/λές	250.652,88	0,00	250.652,88	250.652,88	0,00	250.652,88
	<u>2.484.509,24</u>	<u>1.979.857,57</u>	<u>504.651,67</u>	<u>2.499.545,43</u>	<u>1.919.485,44</u>	<u>580.059,99</u>
Σύνολο Ακινητοποιήσεων (ΓΙ-ΓΙΙ)	<u>2.484.757,87</u>	<u>1.980.106,19</u>	<u>504.651,68</u>	<u>2.499.794,06</u>	<u>1.919.734,06</u>	<u>580.060,00</u>
ΙΙΙ. Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις						
7. Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις			1.302,58			1.302,58
Σύνολο πάγιου ενεργητικού (ΓΙ+ΓΙΙ+ΓΙΙΙ)			<u>505.954,26</u>			<u>581.362,58</u>
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						
Ι. Αποθέματα						
4. Πρώτες βοηθητικές ύλες-Αναλώσιμα υλικά - Ανταλλακτικά και Είδη συσκευασίας			49.308,56			49.282,21
ΙΙ. Απαιτήσεις						
1. Πελάτες			144.010,61			129.472,77
11. Χρεώστες διάφοροι			6.097,11			6.097,11
			<u>150.107,72</u>			<u>135.569,88</u>
ΙV. Διαθέσιμα						
1. Ταμείο			137.882,01			117.006,79
3. Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας			496,74			409,53
			<u>138.378,75</u>			<u>117.416,32</u>
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού (ΔΙ+ΔΙΙ+ΔΙV)			<u>337.795,03</u>			<u>302.268,41</u>
Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ						
1. Έξοδα επόμενων χρήσεων			0,00			6.884,56
2. Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα			372,50			0,00
3. Λοιποί μεταβατικοί λ/σμοί ενεργητικού			602,10			0,00
			<u>974,60</u>			<u>6.884,56</u>
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Β+Γ+Δ+Ε)			<u>914.696,37</u>			<u>972.770,83</u>
Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως (Λ/86) Από: 01/01/2013 Έως: 31/12/2013						
Ι. Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως						
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)			337.292,69			381.849,64
Μείον:Κόστος πωλήσεων			169.425,28			214.487,46
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως			167.867,41			167.362,18
Πλέον/- Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως			4.963,51			9.192,03
Σύνολο			<u>172.830,92</u>			<u>176.554,21</u>
ΜΕΙΟΝ: Έξοδα διοικητικής λειτουργίας		53.320,83		48.104,67		
3. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως		150.835,14		244.407,87		292.512,54
Μερικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως			-31.325,05			-115.958,33
Μείον:3. Χρεωστικοί τόκοι & συναφή έξοδα		82.950,66		1.124,07		-1.124,07
Ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως			-114.275,71			-117.082,40
ΙΙ. ΠΛΕΟΝ (ή μείον): Έκτακτα αποτελέσματα						
1. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα		22.194,07		43.102,83		
Μείον:1. Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	3.036,59			5.073,40		
2. Έκτακτες ζημιές	0,03			14.119,92		
3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	6.282,46	9.319,08	12.874,99	0,00	19.193,32	23.909,51
Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές)			-101.400,72			-93.172,89
ΜΕΙΟΝ: Έσοδα αποσβέσεων πάγιων στοιχείων		91.134,79		154.777,22		
Μείον:2) από αυτές ένα/νες στο λειτουργικό κόστος		91.134,79	0,00	154.777,22	0,00	
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (Κέρδη ή Ζημιές) ΧΡΗΣΕΩΣ προ φόρων			<u>101.400,72</u>			<u>-93.172,89</u>
Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων Από: 01/01/2013 Έως: 31/12/2013						
Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) χρήσεως			-101.400,72			-93.172,89
(+)-(-): Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) προηγούμενων χρήσεων			-172.784,34			-79.045,38
Σύνολο			<u>-274.185,06</u>			<u>-172.218,27</u>
2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι			938,86			566,07
Ζημιές εις νέο			-275.123,92			-172.784,34
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής						
Σύνολο			<u>-275.123,92</u>			<u>-172.784,34</u>
ΛΙΘΟΤΟΠΟΣ, 30/04/2014						
ΠΡΟΕΔΡΟΣ & ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ						
ΚΩΤΣΑΚΙΑΧΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ						
≡ 603219						
ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ			ΛΟΓΙΣΤΗΣ			
CALLIO ALFRED			ΧΡΥΣΑΦΗΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ			
BJ 0321442			ΑΕ 114184 Α ΤΑΞΕΩΣ ΑΡ.ΑΔ.0032/99			

HOTEL EL GRECO A.E. ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2012 - 40η ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2012) Μ.Α.Ε.: 8368/02/Β/86/203

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	Ποσά κλειόμενης χρήσεως 2012			Ποσά προηγούμενης χρήσεως 2011			ΠΑΘΗΤΙΚΟ	Ποσά κλειόμενης	Ποσά προηγούμενης
	Αξία κτήρ.	Αποβέσεις	Αναν. Αξία	Αξία κτήρ.	Αποβέσεις	Αναν. Αξία		χρήσ. 2012	χρήσ. 2011
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ							Α. ΞΕΝΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ		
I. Ακίνητα Ακίνητοποιήσιμα							I. Κεφάλαιο Μετοχικό		
5. Λοιπά ακίνητα ακίνητοποιήσιμα	134.107,74	74.145,84	59.961,90	132.956,74	51.034,32	81.922,42	1. Καταβλημένο	540.600,00	540.600,00
II. Ενσώματα Ακίνητοποιήσιμα							IV. Αποθεματικά Κεφάλαια		
4. Μηχανήματα-τεχνικές εν/σεις	1.602.232,04	1.000.761,29	601.470,75	1.268.388,06	994.548,61	273.839,45	1. Τοιχικά αποθεματικά	35.548,30	35.548,30
6. Επάρια και λοιπές εφοδίασες	960.062,95	845.450,96	114.611,99	910.198,04	765.517,43	144.680,61	4. Έκτακτα αποθεματικά ανακιν.	5,30	5,30
7. Αρχειοθήκες υπό εκτέλ. & προκ/λές	0,00	0,00	0,00	327.110,41	0,00	327.110,41	5. Αεροπ/ηγα απόθ.Ν.Δ. 1828/89	20.217,21	20.217,21
	2.562.294,99	1.846.212,25	716.082,74	2.505.696,51	1.760.066,04	745.630,47		55.770,81	55.770,81
Σύνολο Ακίνητοποιήσιμων	2.696.402,73	1.920.358,09	776.044,64	2.638.653,25	1.811.100,36	827.552,89	V. Αποσπλάγματα επί νέο		
III. Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις							Υπόλοιπα ζημιών χρήσεως νέο	0,00	-110.714,48
7. Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις			47,25			47,25	Υπόλοιπα ζημιών προηγ. χρήσεων	390.542,02	-375.707,86
								390.542,02	-486.422,34
Σύνολο πάγια ενεργητικά			776.091,89			827.600,14	VI. Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου		
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ							3. Αποθ. ύστερα από αύξηση κεφαλαίου	80,36	80,36
I. Αποθέματα							Σύνολο ιδίων κεφαλαίων (AI+AV+AV+AVI)	1.75.918,15	80.037,83
1. Εμπορεύσιμα			18.040,67			18.060,33	Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
5. Προκαταβολές για αγορά αποθεμάτων			8.352,80			0,00	I. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
			26.393,47			18.060,33	2. Δάνεια τραπεζών	470.177,81	558.675,50
II. Απαιτήσεις							II. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
1. Πελάτες			125.371,68			131.682,40	1. Προμηθευτές	59.668,81	62.098,99
3. Γραμμάτια σε καθυστέρηση			4.093,64			16.208,84	2. Γραμμάτια πληρωτέα	22.603,24	18.542,81
3α. Επταήμες εισπρακτικές (μπαζον)			65,00			0,00	4. Προκαταβολές πελατών	3.636,05	0,00
3β. Επταήμες σε καθυστέρηση			4.028,64			0,00	5. Υποχρεώσεις από εφορευ. τέλη	7.660,16	9.377,38
11. Χρεώσεις ύδατος			1.610,42			1.058,40	6. Ασφαλιστικοί οργανισμοί	24.782,80	34.813,14
			131.075,74			148.959,64	11. Πασιβικές ύδατος	247.253,34	312.492,87
IV. Διαθέσιμα								365.604,40	437.375,19
1. Ταμείο			64.521,74			73.893,07	Σύνολο υποχρεώσεων (ΓΙ+ΓΙΙ)	835.782,21	996.000,59
3. Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας			16.617,52			10.525,34			
			81.139,26			84.418,41	Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		
Σύνολο Κυκλοφορούντος Ενεργητικού			238.608,47			251.438,38	2. Έφοδα χρήσεως δουλευμένα	3.000,00	3.000,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Γ+Δ)			1.014.700,36			1.079.038,52	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (Α+Γ+Δ)	1.014.700,36	1.079.038,52
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2012 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2012)							ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
I. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ							Ποσά κλειόμενης	Ποσά προηγ.	
Κύκλος εργασιών (πυλώσεις)			1.142.299,65			1.275.831,79	χρήσ. 2012	χρήσ. 2011	
Μείον: Κόστος πωλήσεων			814.457,67			872.585,47	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη/ζημιές) χρήσ.	10.780,32	-110.714,48
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως			327.841,98			403.246,32	(-) ή (+): Υπόλοιπα αποτελ. προηγ. χρήσ.	-323.541,64	-297.927,16
ΜΕΙΟΝ: Έφοδα διοικητικής λειτουργίας	118.157,10			218.277,34			(-) ή (+): Διαφορές ποσολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	0,00	-77.780,70
Έφοδα λειτουργίας διαθέσεως	292.792,08		410.949,18	313.343,26		531.620,60	Ζημιές επί νέο	-312.761,32	-486.422,34
Μικρά ποσά (ζημιές) εκμεταλλεύσεως			-83.107,20			-128.374,28			
Μείον: 3. Χρεωστικοί τόκοι & συναφή έφοδα	-34.504,47		-34.504,47	-35.275,72		-35.275,72			
Όλα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (ζημιές)			-117.611,67			-163.650,00			
Πλέον: 1. Έκτακτα και ανάγονα έσοδα	181.503,51			61.740,69		70.558,96			
3. Έσοδα από προβλ. προηγ. χρήσ.	0,00		181.503,51	8.818,27		70.558,96			
Μείον: 1. Έκτακτα και ανάγονα έφοδα			0,00	181.503,51		-33,44			
Οργανικά κείκτακτα ποσά (κέρδη/ζημιές)			63.891,84			-93.124,48			
ΜΕΙΟΝ: Σύνολο αποβέσεων πάγιων στοιχείων	109.257,73					55.133,96			
Μείον: Οι εννοματ. στο λειτουργικό κόστος	56.146,21		53.111,52			37.543,96			
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΥΑ (κέρδη/ζημιές) ΧΡΗΣΕΩΣ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ			10.780,32			-110.714,48			

Θεσσαλονίκη 20 Απριλίου 2013
 Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ Δ.Σ.
 ΚΥΣΙΟΣ ΣΩΦΡΑΝΗΣ
 Α.Δ.Τ. Χ 229632

Η ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ Δ.Σ.
 ΚΑΛΟΠΗ ΑΡΧΑΝΤΙΔΟΥ
 Α.Δ.Τ. ΑΕ 169636

Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ
 ΚΑΚΗΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ
 Α.Δ.Τ. Τ 618254

8 Ο Ξενοδοχειακός Κλάδος. Οργάνωση, Διοίκηση και Οικονομικός Προγραμματισμός της Δράσης αυτού.

8.1 Η σημασία του ξενοδοχειακού κλάδου ως τμήμα του Τουριστικού Κλάδου

Ο ξενοδοχειακός κλάδος αποτελεί τμήμα της τουριστικής βιομηχανίας και χαρακτηρίζεται από τη δυνατότητα της να παρέχει διαμονή - διανυκτέρευση και να προσφέρει στους πελάτες της μια σειρά υπηρεσιών. Στην ξενοδοχειακή βιομηχανία ανήκουν όλες εκείνες οι κτιριακές εγκαταστάσεις, στις οποίες προσφέρεται ένας συνδυασμός αγαθών και υπηρεσιών. Οι εγκαταστάσεις αυτές διακρίνονται σε κατηγορίες, ανάλογα με το είδος, την έκταση και το επίπεδο των προσφερόμενων υπηρεσιών, την περίοδο λειτουργίας τους, τη γεωγραφική τους περιοχή ή τον τύπο ιδιοκτησίας τους. Η δομή της ξενοδοχειακής αγοράς χαρακτηρίζεται ως μονοπωλιακά ανταγωνιστική, καθώς ο κλάδος αποτελείται από πολλές επιχειρήσεις που προσφέρουν ελαφρώς διαφοροποιημένο προϊόν.

Σε ευρωπαϊκό επίπεδο, δυο τάσεις χαρακτηρίζουν τον κλάδο των ξενοδοχείων. Καταρχήν, υπάρχει σημαντική τμηματοποίηση της αγοράς, υπό την έννοια ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις προσφέρουν επώνυμα προϊόντα που καλύπτουν όλες τις κατηγορίες. Επιπλέον, υπάρχουν πολύ μεγάλες ξενοδοχειακές αλυσίδες σε ευρωπαϊκό και ελληνικό επίπεδο. Η ξενοδοχειακή αγορά χαρακτηρίζεται από εύκολη είσοδο και έξοδο των επιχειρήσεων. Ωστόσο, ο ανταγωνισμός είναι πολύ έντονος, τόσο μεταξύ των ξενοδοχείων, όσο και μεταξύ των ξενοδοχείων και μη - ξενοδοχείων (π.χ camping, ενοικιαζόμενα δωμάτια) που προσφέρουν όμοιες υπηρεσίες.

Προκειμένου να αντιμετωπίσει τον αυξημένο ανταγωνισμό, ένα ξενοδοχείο θα πρέπει να δημιουργήσει ένα συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών του, ένα πρόγραμμα που θα ελκύει τους υποψήφιους πελάτες και θα υπερέχει έναντι αυτών. Το συγκριτικό αυτό πλεονέκτημα μπορεί να δημιουργηθεί μέσω (Moutinho, 1987):

- ✓ Της δημιουργίας μιας ξεχωριστής εικόνας του ξενοδοχείου και των παροχών του,
- ✓ της δημιουργίας και παροχής νέων προϊόντων και υπηρεσιών,
- ✓ της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και
- ✓ των χαμηλών χρεώσεων.

Για τη δημιουργία συγκριτικού πλεονεκτήματος, δεν αρκεί μόνο η παροχή ποιοτικών υπηρεσιών, αλλά η μελέτη και ο υπολογισμός του κόστους και της ωφέλειας που θα προκύψουν από την διενέργεια επενδύσεων και κινήσεων αντιμετώπισης του έντονου ανταγωνισμού. Εργαλεία στα χέρια των επιχειρήσεων, πέρα από την ευρηματικότητα της διοίκησης, είναι η κοστολόγηση, οι προϋπολογισμοί και οι προϋπολογιστικοί έλεγχοι.

Στο κεφάλαιο αυτό θα εξετάσουμε τον ξενοδοχειακό κλάδο από τη σκοπιά των ιδιαιτεροτήτων και των χαρακτηριστικών του σε σχέση με την οργάνωση και τη διοίκηση των επιχειρήσεών του, και θα αναφερθούμε στις συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης της διοίκησης για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

8.1.1 Χαρακτηριστικά στοιχεία ξενοδοχειακού κλάδου

Στον ακόλουθο πίνακα παρουσιάζονται τα χαρακτηριστικά στοιχεία του ξενοδοχειακού κλάδου (Mia and Patiar, 2001; Winata and Mia, 2005):

Χαρακτηριστικά Ξενοδοχειακού Κλάδου

<u>ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΟΣ ΚΛΑΔΟΣ- ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ</u>
1. Η άμεση επαφή με τον πελάτη, αποτελεί το βασικό χαρακτηριστικό του κλάδου. Συνήθως, οι Διευθυντές (Managers), έχουν άμεση επαφή με τους πελάτες.
2. Υπάρχει δυσκολία πρόβλεψης της τουριστικής ζήτησης. Το εξωτερικό περιβάλλον (π.χ πολιτική ή οικονομική κατάσταση της χώρας, ο ανταγωνισμός, κλπ) επηρεάζουν άμεσα τον ξενοδοχειακό κλάδο.
3. Τα προϊόντα και οι υπηρεσίες που προσφέρονται είναι κατεξοχήν εξατομικευμένα, βασισμένα στις ιδιαίτερες ανάγκες, επιθυμίες και προτιμήσεις του εκάστοτε πελάτη.
4. Οι υπηρεσίες και πολλά από τα κεφάλαια των ξενοδοχείων βασίζονται στο χρόνο και αναλώνονται γρήγορα- άμεσα.
5. Ο κύκλος παραγωγής, διάθεσης και κατανάλωσης των υπηρεσιών του κλάδου είναι εξαιρετικά μικρός.
6. Το επίπεδο αλληλεπίδρασης μεταξύ των τμημάτων ενός ξενοδοχείου είναι πολύ υψηλό, καθώς οι υπηρεσίες στηρίζονται στον πελάτη (client based).
7. Η ανταπόκριση στα παράπονα των πελατών είναι συνήθως άμεση.

8.1.2 Η εποχικότητα ως χαρακτηριστικό στοιχείο του ξενοδοχειακού κλάδου

Ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα, από κοστολογικής άποψης, αποτελεί η εποχική λειτουργία των ξενοδοχείων και η αντιμετώπιση του κόστους αδράνειας από τη διακοπή των εργασιών, κάποιων ξενοδοχείων, για ορισμένους μήνες το χρόνο. Αναλύοντας την εποχικότητα στη λειτουργία των ξενοδοχείων, θα παρατηρήσουμε ότι η ζήτηση για τα ξενοδοχεία της πόλης παραμένει σταθερή σε όλη τη διάρκεια του χρόνου, ενώ η ζήτηση για ξενοδοχεία που είναι εγκατεστημένα σε παραθεριστικές περιοχές, αυξάνεται τους καλοκαιρινούς μήνες. Κατά την διάρκεια των μηνών παραγωγικής και συναλλακτικής τους αδράνειας (συνήθως από μήνα Νοέμβριο μέχρι Μάρτιο), οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις διατηρούν τα βασικά τους στελέχη – Γενικό Διευθυντή, Οικονομικό Διευθυντή, Προϊστάμενο Λογιστηρίου, Διευθυντή Πωλήσεων- και προβαίνουν σε εκτεταμένη συντήρηση των εγκαταστάσεων τους, προκειμένου να είναι σε πλήρη ετοιμότητα κατά τη περίοδο λειτουργίας τους. Το κόστος που δημιουργείται κατά την περίοδο αδράνειας είναι κατά κύριο λόγο σταθερό και αφορά όλες τις κατ' είδος δαπάνες.

8.2 Η οργάνωση, τα παραγόμενα προϊόντα και η απασχόληση στα ξενοδοχεία

8.2.1 Η οργάνωση του ξενοδοχείου

Ο βασικότερος, ίσως, παράγοντας που επηρεάζει την αποτελεσματικότητα ενός επιχειρηματικού οργανισμού είναι η διοίκησή του (management). Στον ξενοδοχειακό κλάδο, τη διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να αναλάβει, είτε ο ίδιος ο ιδιοκτήτης, είτε κάποιο κατάλληλα εκπαιδευμένο στέλεχος (manager), που δεν έχει την ιδιοκτησία του ξενοδοχείου. Η πρώτη περίπτωση διοίκησης, είναι και η συνηθέστερη στην Ελλάδα, καθώς ένα υψηλό ποσοστό των ξενοδοχειακών μονάδων εμπίπτει στη κατηγορία των μικρών και μεσαίων ξενοδοχείων, όπου ο ιδιοκτήτης διατηρεί τον πλήρη έλεγχο της μονάδας και αποκομίζει όλα τα κέρδη. Η δεύτερη περίπτωση, αφορά τις μεγάλες ξενοδοχειακές μονάδες, που συχνά περιλαμβάνουν πολλά υπηρεσιακά τμήματα που στελεχώνονται από εκπαιδευμένα στελέχη.

Ο τρόπος οργάνωσης των ξενοδοχείων εξαρτάται κυρίως από τον αριθμό των προσφερόμενων από αυτά υπηρεσιών. Κάθε υπηρεσία- λειτουργία ή συνδυασμός λειτουργιών αποτελεί ένα αυτοτελές τμήμα. Όσο αυξάνονται οι προσφερόμενες από τα

ξενοδοχεία υπηρεσίες, τόσο μεγαλώνει η τμηματοποίηση της μονάδας. Τα μεγάλα ξενοδοχεία,- όπως τα ξενοδοχεία Πολυτελείας λειτουργούν με συγκεκριμένη δομή που βασίζεται στον επιμερισμό του έργου και την ιεράρχηση των ατόμων που εργάζονται σε αυτά. Κάθε τμήμα αποτελεί μια αυτόνομη μονάδα εργασίας με τη δική της οργανωτική δομή. Ολόκληρη η λειτουργική διάρθρωση, καθώς και η ροή πληροφόρησης και ευθυνών ενός ξενοδοχείου, όπως κάθε οικονομικής μονάδας, αποτυπώνεται στο οργανόγραμμά του.

Η πολύπλοκη δομή και οργάνωση των ξενοδοχειακών μονάδων, η λειτουργική τους διάρθρωση, τα επιμέρους κέντρα κόστους, κέντρα εσόδων, κέντρα ευθύνης, κ.λπ, αντανακλούν τη ροή ευθυνών μέσα στην οικονομική μονάδα, γεγονός που αφορά τόσο την εξαγωγή κοστολογικών δεδομένων και καταστάσεων, όσο και τη σύνταξη προϋπολογισμών και τη διενέργεια προϋπολογιστικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, ο τύπος της οργάνωσης του ξενοδοχείου θα καθορίσει και την προσέγγιση σύνταξης των προϋπολογισμών, είτε με την top-down, είτε με την bottom-up, είτε με συνδυασμό και των δυο μεθόδων.

8.2.2 Παραγόμενα από τα ξενοδοχεία προϊόντα και υπηρεσίες

Τα κύρια παραγόμενα από τα ξενοδοχεία προϊόντα και τα αντίστοιχα τμήματα παραγωγής τους είναι τα ακόλουθα:

Κύρια Παραγωγικά Τμήματα, Παραγόμενα Προϊόντα και Υπηρεσίες Ξενοδοχείου

Κύρια παραγωγικά τμήματα	Παραγόμενα προϊόντα – υπηρεσίες
Τμήμα Δωματίων	Διαμονή- Διανυκτέρευση
Τμήμα Σουιτών	Διαμονή- Διανυκτέρευση
Τμήμα Αιθουσών	Χρήση ανά ώρα και ημέρα
Τμήμα θυρίδων	Χρήση ανά ημέρα
Τμήμα πλυντηρίων ρούχων	Χρήση ανά μονάδα εισαγωγής
Τμήμα τηλεφώνων	Μονάδες τηλεφωνικών συνδιαλέξεων
Τμήμα φαξ	Μονάδες φαξ
Τμήμα Υπολογιστών	Χρησιμοποίηση ανά ώρα λειτουργίας

Τμήμα Parking	Χρησιμοποίηση ανά ώρα/ μέρες ή μήνα παραμονής
Τμήμα Εστιατορίου/ ων	Φαγητά- Ποτά
Τμήμα Μπαρ	Φαγητά- Ποτά

Από τον ανωτέρω πίνακα, γίνεται εμφανής η ιδιομορφία των προϊόντων που παρέχονται από τα ξενοδοχεία: Αναλώνονται την ίδια ημέρα ή κατά τον χρόνο παραγωγής τους, δημιουργώντας έσοδα για το τμήμα ή το κέντρο κόστος στο οποίο υπάγονται. Έτσι, κάθε παραγωγικό τμήμα λειτουργεί τόσο ως Κέντρο Κόστους, όσο και ως Κέντρο Κέρδους. Φορέας του κόστους είναι επομένως το αντίστοιχο έσοδο που προκύπτει από τη διάθεση του προϊόντος ή της υπηρεσίας που παράγεται ή διατίθεται από το εκάστοτε παραγωγικό τμήμα. Εάν στο κόστος αυτό προστεθεί και το Άμεσο κόστος της λειτουργίας Μάρκετινγκ, το ολικό ποσό που προκύπτει, συγκρινόμενο με το αντίστοιχο έσοδο, οδηγεί στον προσδιορισμό του Μικτού Αποτελέσματος που εκφράζει τόσο την κερδοφορία και την αποτελεσματικότητα του εν λόγω τμήματος, όσο και της υπηρεσίας ή του τουριστικού προϊόντος που παράγεται στο τμήμα αυτό.

8.2.3 Η απασχόληση στα ξενοδοχεία

Ο ξενοδοχειακός κλάδος απασχόλησης διαθέτει μια μεγάλη ποικιλία επαγγελματιών των οποίων κοινή αποστολή είναι η παροχή φιλοξενίας και η γενικότερη εξυπηρέτηση των ατόμων που βρίσκονται μακριά από το σπίτι τους. Το Προϊόν που παρέχει μια ξενοδοχειακή επιχείρηση, όπως άλλωστε συμβαίνει σε κάθε επιχείρηση που δραστηριοποιείται στον τομέα των υπηρεσιών, εξαρτάται, σε μεγάλο βαθμό, από τα προσόντα και τις δεξιότητες που διαθέτει το εργατικό της δυναμικό, το οποίο οργανώνεται σε τμήματα, σύμφωνα με τις αρχές της διοίκησης επιχειρήσεων και της οργανωτικής δομής της ξενοδοχειακής μονάδας.

Η διαδικασία οργάνωσης μιας ξενοδοχειακής μονάδας βασίζεται σε συγκεκριμένες αρχές, οι κυριότερες των οποίων είναι:

1. Τμηματοποίηση των διαφορετικών εργασιών που πρέπει να εκτελέσει η επιχείρηση.

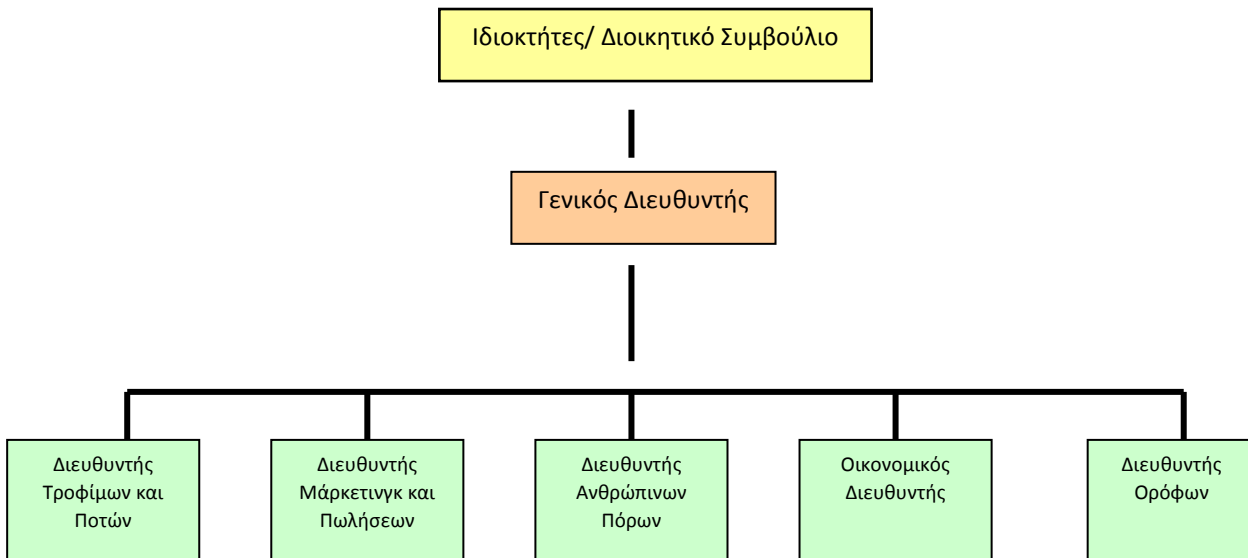
2. Εξειδίκευση των εργασιών, δηλαδή διάσπαση μιας συνολικής εργασίας σε επιμέρους ατομικά καθήκοντα (εξαρτάται από το μέγεθος του οργανισμού και το πλήθος των προσφερόμενων υπηρεσιών).
3. Έκταση του ελέγχου που επιτρέπεται στα διάφορα επίπεδα διοικητικής ιεραρχίας (Όσο αυξάνεται ο αριθμός των εργαζομένων και των προσφερόμενων υπηρεσιών, τόσο περισσότεροι προϊστάμενοι υπάρχουν στο ξενοδοχείο, γεγονός που αυξάνει το κόστος οργάνωσης και διοίκησης της ξενοδοχειακής μονάδας).
4. Προκαθορισμένη ιεραρχία, ώστε ο κάθε εργαζόμενος να λαμβάνει εντολές από έναν μόνο προϊστάμενο.
5. Προκαθορισμένες αρμοδιότητες και υπευθυνότητες.

Ο έλεγχος των εργαζομένων μιας ξενοδοχειακής μονάδας εξαρτάται από πολλούς παράγοντες, όπως τον καταμερισμό της εργασίας, την ικανότητα και την εκπαίδευση των απασχολουμένων, την ικανότητα και την εμπειρία του εκάστοτε προϊστάμενου καθώς και από τους τιθέμενους από την επιχείρηση στόχους (π.χ η ποιότητα στα προσφερόμενα προϊόντα και υπηρεσίες της).

Η έννοια της λειτουργίας της οργάνωσης, προϋποθέτει μια οργανωτική δομή η οποία έγκειται στον τρόπο με τον οποίο εξειδικεύονται οι διάφορες εργασίες και στον τρόπο με τον οποίο αυτές συνδέονται μεταξύ τους. Σε μια επιχείρηση, και εν προκειμένω σε ένα ξενοδοχείο, η τμηματοποίηση των εργασιών μπορεί να γίνει κατά λειτουργία, κατά προϊόν, κατά παραγωγική διαδικασία, κατά γεωγραφική περιοχή (όταν η ξενοδοχειακή επιχείρηση διαθέτει πολλές μονάδες), κ.λπ

Κυρίαρχη οργανωτική δομή στα ξενοδοχεία είναι η τμηματοποίηση κατά λειτουργία, η οποία στηρίζεται στις διάφορες δραστηριότητες που αναλαμβάνει η επιχείρηση. Η επιχείρηση μπορεί να δημιουργήσει τμήματα για τις επιμέρους δραστηριότητές της, έτσι ώστε η κάθε λειτουργία να αποτελεί και ξεχωριστό τμήμα. Κατ' αυτόν τον τρόπο, μια ξενοδοχειακή μονάδα μπορεί να έχει τμήμα παραγωγής, τμήμα πωλήσεων, χρηματοοικονομικό τμήμα, τμήμα προβολής και διαφήμισης, τμήμα προσωπικού, κ.λπ. Κάθε λειτουργικό τμήμα, συνήθως, διαιρείται σε υποτμήματα, βάσει της έμφασης που δίνει η επιχείρηση στις κατά τόπους λειτουργίες του κάθε τμήματος. Μια τυπική δομή ενός ξενοδοχείου, στα βασικότερα τμήματά του, είναι η ακόλουθη:

Τυπική Δομή ενός Ξενοδοχείου



8.2.4 Διάκριση προσωπικού ξενοδοχείου σύμφωνα με την Ξενοδοχειακή Νομοθεσία

Ορισμένα ξενοδοχεία παρουσιάζουν εποχικότητα κατά τη λειτουργία τους, μια ιδιαιτερότητα που σπάνια υπάρχει σε άλλων μορφών επιχειρήσεις. Εξαιτίας της εποχικότητας, υπάρχει ειδική αντιμετώπιση από τη νομοθεσία, όσον αφορά τα άτομα που απασχολούνται στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Διαφοροποίηση παρατηρείται και όσον αφορά τις κατηγορίες των εργαζομένων με βάση τις οποίες ρυθμίζονται θέματα που αφορούν κυρίως τις αποδοχές τους. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το προσωπικό των ξενοδοχειακών μονάδων διακρίνεται στις εξής κατηγορίες:

- ✓ Στο προσωπικό διεύθυνσης - γραφείων - διαχείρισης. Το προσωπικό αυτό θεωρείται από τη νομοθεσία ως υπαλληλικό.
- ✓ Στο κυρίως ξενοδοχειακό προσωπικό που περιλαμβάνει θυρωρούς, ρεσεψιονίστες, μάγειρες, γκρουμ, κλπ. Το προσωπικό αυτό θεωρείται από τη νομοθεσία ως

υπαλληλικό, με εξαίρεση τους βοηθούς που αν δεν έχουν συμπληρώσει τρία χρόνια υπηρεσίας, οι οποίοι θεωρούνται εργάτες.

- ✓ Στο τεχνικό και βοηθητικό προσωπικό που περιλαμβάνει όλα τα άτομα που εργάζονται σε τεχνικές εργασίες. Το προσωπικό αυτό, ανάλογα με τη φύση της εργασίας που εκτελεί, χαρακτηρίζεται ως υπαλληλικό ή εργατοτεχνικό. Στο βοηθητικό προσωπικό περιλαμβάνονται επίσης οι φύλακες, οι καθαριστές, οι σιδερωτές, το βοηθητικό προσωπικό των μαγείρων, των ζαχαροπλαστών, κ.λπ. οι οποίοι θεωρούνται εργάτες και όχι υπάλληλοι.

Ο αριθμός και ο τύπος των εργαζομένων ενός ξενοδοχείου που λειτουργεί υπό συνθήκες εποχικότητας, είναι εξαιρετικής σημασίας και αποτελεί σημαντικό κομμάτι του συνολικού κόστους των ξενοδοχείων, η αντιμετώπιση του οποίου αποτελεί καίριο ζήτημα της κοστολογικής διαδικασίας.

8.3 Η κοστολογική διάρθρωση, ειδικά θέματα, προϋπολογισμοί και προϋπολογιστικός έλεγχος στα ξενοδοχεία

Στην ενότητα αυτή θα εξετάσουμε ζητήματα που άπτονται της κοστολογικής διάρθρωσης ενός ξενοδοχείου, θα τονίσουμε τα ειδικά θέματα κόστους και ελέγχου αυτού που εμφανίζονται κατά τη διαχειριστική χρήση στα ξενοδοχεία και θα κλείσουμε το κεφάλαιο παρουσιάζοντας αποτελέσματα διεθνών ερευνών αναφορικά με τη χρησιμότητα, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των προϋπολογισμών και του προϋπολογιστικού ελέγχου στις εν λόγω επιχειρήσεις.

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις είναι αδύνατο να διοικηθούν αποτελεσματικά χωρίς να διαθέτουν αξιόπιστες και επίκαιρες πληροφορίες, σε πραγματικό χρόνο, σχετικά με το κόστος, τα έσοδα, τα αποτελέσματα κατά λειτουργία, λειτουργική υποδιαίρεση, κατά τμήμα, κατά παρεπόμενα προϊόντα/ υπηρεσίες και κατά υπεύθυνο. Η πληροφόρηση που πηγάζει από τη διοικητική λογιστική διαχέεται συνήθως διαβαθμισμένα σε αρμόδιους αποδέκτες, μέσα στην επιχείρηση, και αναφέρεται στην αποδοτικότητα προϊόντων, γραμμών παραγωγής, πελατών, καναλιών διανομής, κτλ. Οι πληροφορίες αυτής της μορφής χρησιμοποιούνται κυρίως για αποφάσεις καταμερισμού των πόρων της επιχείρησης- υλικών ανθρώπινων- και σε ορισμένες περιπτώσεις για τιμολογιακούς σκοπούς. Στο πλαίσιο της διοικητικής λογιστικής εντάσσεται, επίσης, και η παροχή πληροφοριών προς τη διοίκηση για τη λήψη

αποφάσεων στρατηγικού και τακτικού χαρακτήρα σε θέματα που έχουν μακροχρόνιο ορίζοντα, όπως η εισαγωγή νέων προϊόντων, οι επενδύσεις σε μηχανολογικό εξοπλισμό, κτλ. Σε κάθε περίπτωση, η συχνότητα, η μορφή και το περιεχόμενο της πληροφόρησης που παρέχεται από τη διοικητική λογιστική επηρεάζεται άμεσα από τις ανάγκες της διοίκησης

8.3.1 Κοστολογική Διάρθρωση των Ξενοδοχείων

Στο πλαίσιο του οικονομικού προγραμματισμού της δράσης των επιχειρήσεων, η πληροφόρηση που λαμβάνεται από την κοστολόγηση είναι κρίσιμη καθώς, μέσω των συστημάτων και των μεθόδων της, η επιχείρηση συγκεντρώνει, αναλύει και αποφασίζει για θέματα που αφορούν το κόστος της παραγόμενης υπηρεσίας/ων, το κόστος λειτουργίας των τμημάτων της επιχείρησης, καθώς και το έσοδο/α που δημιουργείται ως αποτέλεσμα της δραστηριότητας της επιχείρησης. Δε θεωρούμε σκόπιμο να υπεισέλθουμε σε περαιτέρω ανάλυση των τεχνικών και των μεθόδων που ακολουθούνται κατά τη διαδικασία συγκέντρωσης και ανάλυσης του κόστους λειτουργίας του ξενοδοχείου, αλλά αξίζει να τονίσουμε πως η κοστολόγηση όντας κομμάτι της διοικητικής λογιστικής συντελεί στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων βραχυπρόθεσμου ορίζοντα, γεγονός που συνδέεται με τον προγραμματισμό της δράσης που αναλύσαμε διεξοδικά στο κεφάλαιο 6. Ενδεικτικά αναφέρουμε πως αποφάσεις που συνδέονται με το κόστος είναι η διαφορική τιμολόγηση, η επιλογή πελατών, η επιλογή προμηθευτών, η συνέχιση ή παύση λειτουργίας μιας δραστηριότητας, η ανακατανομή του κόστους στα τμήματα (εκμεταλλεύσεις) του ξενοδοχείου, κ.ο.κ.

Η κοστολόγηση των προϊόντων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, όντας κομμάτι της κοστολόγησης των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που εμφανίζουν ιδιομορφίες και ιδιαιτερότητες, αποβλέπει σε δυο βασικούς στόχους:

- ✓ στον έλεγχο του κόστους με σκοπό τη μείωσή του με ταυτόχρονη βελτίωση της ποιότητας και
- ✓ στη χρησιμοποίησή του για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων τακτικού και στρατηγικού χαρακτήρα.

Η κοστολογική διάρθρωση των τουριστικών επιχειρήσεων στηρίζεται στη διοικητική και οργανωτική τους δομή, που αποτυπώνεται στο οργανόγραμμα της επιχείρησης. Για κάθε

οργανωτική μονάδα δημιουργείται και το αντίστοιχο κέντρο κέρδους, κέντρο εσόδων, κέντρο επενδύσεων και οποιοδήποτε κέντρο ευθύνης. Τα παρεχόμενα από τα ξενοδοχεία προϊόντα παρουσιάζουν την ιδιομορφία ότι αναλώνονται την ίδια ημέρα ή κατά τον χρόνο παραγωγής τους, δημιουργώντας έσοδα για το τμήμα ή το κέντρο κόστους στο οποίο υπάγονται., κατέχοντας έτσι τόσο τη θέση του κέντρου κόστους, όσο και του κέντρου κέρδους. Η ανάλυση των ξενοδοχείων στα επιμέρους τμήματα τους και ο προσδιορισμός του κόστους καθενός τμήματος, θα μας παρέχει πληροφορίες για την αποδοτικότητα, την κερδοφορία και την περαιτέρω πορεία του ξενοδοχείου. Η χρησιμοποίηση του κατάλληλου κοστολογικού συστήματος (Πλήρης Κοστολόγηση, Οριακή Κοστολόγηση, Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα, Πρότυπη Κοστολόγηση, κλπ.), θα οδηγήσει στον ορθότερο προσδιορισμό του κόστους και της κερδοφορίας των ξενοδοχειακών μονάδων.

Επιπρόσθετα, ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα των ξενοδοχείων, είναι η δημιουργία κόστους αδράνειας κατά την περίοδο υπολειτουργίας ή κλεισίματός τους για τη διενέργεια επισκευών και συντηρήσεων. Το κόστος που δημιουργείται κατά την περίοδο αδράνειας είναι κατά κύριο λόγο σταθερό και αφορά όλες τις κατ' είδος δαπάνες που πραγματοποιούνται για όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης, εκτός από την παραγωγική. Στη διάρκεια της περιόδου αδράνειας, η επιχείρηση δεν πραγματοποιεί έσοδα από πωλήσεις. Ο τρόπος λογιστικοποίησης, εκκαθάρισης, τιμολόγησης και μεταφοράς του κόστους αδράνειας από τους οικείους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 9 της Αναλυτικής Λογιστικής και από εκεί στους λογαριασμούς Αποτελεσμάτων Χρήσης, δημιουργεί προβλήματα στις ξενοδοχειακές μονάδες. Η κοστολόγηση, με τα κατάλληλα εργαλεία μπορεί να δώσει λύσεις στο καίριο αυτό ζήτημα.

8.3.1.1 Κοστολόγηση στα Ξενοδοχεία- ένα ενδεικτικό θεωρητικό υπόδειγμα

Η διαδικασία που ακολουθείται κατά τον προσδιορισμό του κόστους των διαφόρων τύπων, μορφών και ποικιλιών του τουριστικού προϊόντος δεν διαφέρει σημαντικά από την διαδικασία που ακολουθείται κατά την κοστολόγηση των βιομηχανικών προϊόντων και υπηρεσιών άλλων κλάδων. Μια ενδεικτική αρίθμηση των τουριστικών προϊόντων είναι η ακόλουθη:

- ✓ Υπηρεσία ύπνου σε ξενοδοχειακή μονάδα.
- ✓ Υπηρεσία και αξία πρωινού.
- ✓ Υπηρεσία και αξία φαγητού.

- ✓ Υπηρεσία και αξία ποτών πάσης φύσεως.
- ✓ Υπηρεσία τηλεπικοινωνιών.
- ✓ Υπηρεσία πλυντηρίου ρούχων.
- ✓ Υπηρεσία πισίνας.
- ✓ Υπηρεσία θυρίδων ασφάλισης.
- ✓ Υπηρεσία φαξ.
- ✓ Υπηρεσία- χρήση υπολογιστών.
- ✓ Υπηρεσία Γραμματειακής Υποστήριξης.
- ✓ Υπηρεσία θαλάσσιων σπορ.
- ✓ Υπηρεσία ξεναγήσεων σε διάφορους χώρους πολιτιστικού ενδιαφέροντος.
- ✓ Υπηρεσία μετακινήσεων προς λιμάνια, αεροδρόμια, κλπ.
- ✓ Υπηρεσία θεραπευτικού χαρακτήρα (σπα, μασάζ, θαλασσοθεραπείες, κ.λπ).
- ✓ Υπηρεσίες καλλιτεχνικού χαρακτήρα.
- ✓ Άλλες Υπηρεσίες.

Η κοστολόγηση των προϊόντων της τουριστικής βιομηχανίας αποβλέπει σε δυο βασικούς στόχους: στον έλεγχο του κόστους με σκοπό τη μείωσή του με ταυτόχρονη βελτίωση της ποιότητας και στη χρησιμοποίησή του για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων τακτικού και στρατηγικού χαρακτήρα.

Η κοστολογική διάρθρωση των τουριστικών επιχειρήσεων στηρίζεται στην διοικητική και οργανωτική τους δομή που αποτυπώνεται στο οργανόγραμμα της επιχείρησης. Για κάθε οργανωτική μονάδα δημιουργείται και το αντίστοιχο κέντρο κέρδους, κέντρο εσόδων, κέντρο επενδύσεων και οποιοδήποτε κέντρο ευθύνης. Οι βασικές κοστολογικές υποδιαιρέσεις ή τα βασικά κέντρα κόστους μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης μπορούν να είναι τα ακόλουθα:

1. Λειτουργία εκμετάλλευσης ξενοδοχειακών μονάδων
2. Λειτουργία Μάρκετινγκ ή προώθησης πωλήσεων
3. Λειτουργία Οικονομικών και Διοικητικών Υπηρεσιών
4. Χρηματοοικονομική Λειτουργία

Στη συνέχεια, κάθε βασική λειτουργία ή κοστολογική υποδιαίρεση αναπτύσσεται σε υπολειτουργίες ή κέντρα κόστους, όπως για παράδειγμα λειτουργία εκμεταλλεύσεως ξενοδοχειακών μονάδων ή παραγωγής τουριστικών προϊόντων κ.λπ.

Σε τρίτο επίπεδο, κάθε ξενοδοχειακή μονάδα διαρθρώνεται σε Διευθύνσεις και Τμήματα, αντίστοιχα με τα κέντρα κόστους της.

Με αφετηρία την κοστολογική διάρθρωση της ξενοδοχειακής μονάδας, οι κατ' είδος δαπάνες κατανέμονται και επιβαρύνουν τις αντίστοιχες λειτουργίες που αφορούν για τον σχηματισμό του λειτουργικού κόστους. Προηγουμένως, το κόστος των βοηθητικών τμημάτων κατανέμεται στα κύρια βοηθητικά κέντρα προκειμένου να σχηματιστεί το ολικό κόστος των κύριων κέντρων. Τα βοηθητικά κέντρα κόστους υπάρχουν μόνο στη λειτουργία παραγωγής (στη Διεύθυνση δηλαδή Εκμεταλλεύσεως του ξενοδοχείου). Τα βοηθητικά κέντρα κόστους παράγουν έργο που απορροφάται από τα κύρια κέντρα κόστους του ξενοδοχείου. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται ορισμένα από τα βοηθητικά κέντρα κόστους ενός ξενοδοχείου και τα κριτήρια κατανομής του κόστους αυτών:

Κριτήρια κατανομής των βοηθητικών κέντρων κόστους ενός ξενοδοχείου

Βοηθητικά Κέντρα Κόστους Ξενοδοχείου	Κριτήριο Κατανομής Κόστους
Αποθήκη τροφίμων -ποτών- κουζίνα	Ποσότητα διακινούμενων υλικών
Τμήμα Συντηρήσεων	Χρόνος απασχόλησης του προσωπικού του τμήματος και αξία αναλωμένων υλικών
Τμήμα Κρατήσεων	Αριθμός πραγματοποιημένων κρατήσεων
Τμήμα Πραγματοποίησης Πωλήσεων	Πραγματικός χρόνος απασχόλησης προσωπικού του τμήματος και πρόσθετες δαπάνες
Τμήμα σεμιναρίων- δεξιώσεων- συνεδρίων	Χρόνος απασχόλησης προσωπικού τμήματος
Τμήμα Ψυχαγωγικών Εκδηλώσεων	Χρόνος απασχόλησης προσωπικού τμήματος
Τμήμα Υποστήριξης πελατών	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα Διοικητικών Υπηρεσιών	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα Προσωπικού	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα Ασφαλείας	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα Οικονομικών Υπηρεσιών και Προγραμματισμού	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα
Τμήμα Λογιστηρίου	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά

	παραγωγικό τμήμα
Τμήμα Διευθυντή Μονάδας	Κόστος απασχολούμενου προσωπικού ανά παραγωγικό τμήμα

Τα κύρια παραγόμενα από τα ξενοδοχεία προϊόντα και τα αντίστοιχα τμήματα παραγωγής τους (§8.2.2) είναι τα ακόλουθα:

Παραγόμενα προϊόντα και υπηρεσίες ανά παραγωγικό τμήμα ενός ξενοδοχείου

Κύρια παραγωγικά τμήματα	Παραγόμενα προϊόντα – υπηρεσίες
Τμήμα Δωματίων	Διαμονή- Διανυκτέρευση
Τμήμα Σουιτών	Διαμονή- Διανυκτέρευση
Τμήμα Αιθουσών	Χρήση ανά ώρα και ημέρα
Τμήμα θυρίδων	Χρήση ανά ημέρα
Τμήμα πλυντηρίων ρούχων	Χρήση ανά μονάδα εισαγωγής
Τμήμα τηλεφώνων	Μονάδες τηλεφωνικών συνδιαλέξεων
Τμήμα φαξ	Μονάδες φαξ
Τμήμα Υπολογιστών	Χρησιμοποίηση ανά ώρα λειτουργίας
Τμήμα Parking	Χρησιμοποίηση ανά ώρα/ μέρες ή μήνα παραμονής
Τμήμα Εστιατορίου/ ων	Φαγητά- Ποτά
Τμήμα Μπαρ	Φαγητά- Ποτά

Από τον ανωτέρω πίνακα γίνεται εμφανής η ιδιομορφία των προϊόντων που παρέχονται από τα ξενοδοχεία: αναλώνονται την ίδια ημέρα ή κατά τον χρόνο παραγωγής τους δημιουργώντας έσοδα για το τμήμα ή το κέντρο κόστος στο οποίο υπάγονται. Έτσι, κάθε παραγωγικό τμήμα λειτουργεί τόσο ως Κέντρο Κόστους, όσο και ως Κέντρο Κέρδους. Φορέας του κόστους είναι επομένως το αντίστοιχο έσοδο που προκύπτει από τη διάθεση του προϊόντος ή της υπηρεσίας που παράγεται ή διατίθεται από το εκάστοτε παραγωγικό τμήμα. Εάν στο κόστος αυτό προστεθεί και το Άμεσο κόστος της λειτουργίας Μάρκετινγκ, το ολικό ποσό που προκύπτει, συγκρινόμενο με το αντίστοιχο έσοδο, οδηγεί στον προσδιορισμό του Μικτού Αποτελέσματος που εκφράζει τόσο την κερδοφορία και την αποτελεσματικότητα του εν λόγω τμήματος, όσο και της υπηρεσίας ή του τουριστικού προϊόντος που παράγεται στο τμήμα αυτό.

Οι μέθοδοι και οι τεχνικές κοστολόγησης που θα χρησιμοποιήσει το κάθε ξενοδοχείο είναι μια επιχειρηματική απόφαση που θα πρέπει να ληφθεί με γνώμονα τον βαθμό ανταπόκρισης των πληροφοριών που θα λαμβάνονται από αυτές, στις ανάγκες της επιχείρησης και της διοίκησης.

8.3.2 Η συμβολή των προϋπολογισμών και του προϋπολογιστικού ελέγχου στα ξενοδοχεία

Στον ξενοδοχειακό κλάδο, με δεδομένη τη συμβολή του στη παγκόσμια οικονομία, κρίνεται αναγκαία η εφαρμογή διοικητικών συστημάτων ελέγχου στις επιχειρήσεις του. Οι managers των ξενοδοχείων θα πρέπει να εκτιμούν το εξωτερικό περιβάλλον, προκειμένου να καθορίσουν τις κατάλληλες και αποτελεσματικές στρατηγικές. Τα συστήματα διοικητικού ελέγχου των ξενοδοχείων, θα πρέπει να συμβάλλουν στη χρησιμοποίηση των προϋπολογισμών, ως εργαλείων πρόβλεψης, να σημειώνουν την επίδραση του εξωτερικού περιβάλλοντος στη λειτουργία τους και να ευνοούν τη διενέργεια προβλέψεων, για σχεδιαστικούς και ελεγκτικούς σκοπούς. Η βιβλιογραφία αναφέρει, τους τρόπους με τους οποίους οι προϋπολογισμοί είναι σημαντικοί μηχανισμοί, που συμβάλουν στο σχεδιασμό και τον έλεγχο πολλών λειτουργιών ενός ξενοδοχείου, όπως είναι:

1. Τα ποσοστά πληρότητας,
2. το Κέρδος ανά δωμάτιο,
3. τα Έσοδα από εστιατόρια, μπαρ ξενοδοχείου, κ.λπ.

Εξαιτίας του έντονου ανταγωνισμού και της προσωποποιημένης φύσης των υπηρεσιών του τουριστικού κλάδου, η ικανοποίηση του πελάτη αποτελεί παράγοντα επιτυχίας κάθε ξενοδοχειακής μονάδας. Κατά συνέπεια, οι περισσότερες (αν όχι όλες) οι ξενοδοχειακές μονάδες του κλάδου δίνουν ιδιαίτερη προσοχή και έμφαση στη παροχή υπηρεσιών υψηλής ποιότητας (Dann, 1991; Enz, 2001). Οι οικονομικές προβλέψεις και οι προϋπολογισμοί μπορούν να ενισχύσουν την άσκηση ελέγχου από τις διοικήσεις των ξενοδοχείων, αναφορικά με το ύψος των λειτουργικών εξόδων και της κερδοφορίας τους. Ο λειτουργικός προϋπολογισμός αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της λειτουργίας των ξενοδοχείων. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας των Collier και Gregory (1995), οι κυριότεροι λόγοι χρησιμοποίησης των προϋπολογισμών από τα ξενοδοχεία είναι οι ακόλουθοι:

1. προσφέρουν πεδίο εξέτασης εναλλακτικών στρατηγικών για το μέλλον της επιχείρησης
2. προσφέρουν μια εικόνα της μελλοντικής μορφής και εξέλιξης της επιχείρησης
3. προβλέπουν τη μελλοντική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης
4. αναγνωρίζουν και προγραμματίζουν τις μελλοντικές οικονομικές απαιτήσεις της επιχείρησης

Επιπλέον, ο προϋπολογισμός marketing μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης αποτελεί εργαλείο προγραμματισμού, μέσο επικοινωνίας, μέρος της διαδικασίας λήψης αποφάσεων, εργαλείο ελέγχου και σύνδεσμο μεταξύ του κόστους και του ρόλου των δραστηριοτήτων marketing που πρόκειται να διενεργήσει η επιχείρηση. Ένα ξενοδοχείο θα πρέπει να δημιουργήσει ένα συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών του, ένα πρόγραμμα που θα ελκύει τους υποψήφιους πελάτες και θα υπερέχει έναντι των ανταγωνιστών (Moutinho, 1987). Ο ρόλος των προϋπολογισμών στη δημιουργία συγκριτικού πλεονεκτήματος έγκειται στη πρόβλεψη, στην επιλογή πελατών και στο συσχετισμό όλων των παραγόντων που καθορίζουν τη θέση και την πορεία του ξενοδοχείου στο πλαίσιο του ευρέως ανταγωνισμού.

Ο Προϋπολογιστικός Έλεγχος αποτελεί στην ουσία την επιβεβαίωση (ή μη) των στόχων της Διοίκησης του ξενοδοχείου. Συγκρίνοντας τα προϋπολογισθέντα με τα απολογιστικά κοστολογικά στοιχεία, θα προκύψουν οι αποκλίσεις (θετικές ή αρνητικές) και θα ληφθούν τα κατάλληλα μέτρα αντιμετώπισής τους. Η ύπαρξη προϋπολογιστικού ελέγχου συμβάλει στην αξιολόγηση της πορείας της επιχείρησης και των κατά τόπους υπευθύνων, καθώς αναδεικνύει τις αποτελεσματικές περιοχές δραστηριότητας και τους αποδοτικούς managers. Με δεδομένη την έντονη ανταγωνιστικότητα του κλάδου, η εγκυρότερη, ορθότερη και αποτελεσματικότερη πληροφόρηση είναι επιτακτική.

8.3.2.1 Πρακτικές Προϋπολογισμών στα Ξενοδοχεία

Η ακρίβεια ενός προϋπολογισμού εξαρτάται από τις προβλέψεις στις οποίες βασίζεται, κυρίως αυτής των μελλοντικών πωλήσεων. Σε έρευνα τους οι Schmidgal, Ninemeier (1989), κατέληξαν πως το 56,7% των ξενοδοχείων χρησιμοποιούν την bottom up προσέγγιση και το 13,3% την top down προσέγγιση κατά τη σύνταξη των προϋπολογισμών τους.

Ο κύριος λόγος εφαρμογής της bottom up προσέγγισης είναι η «αίσθηση της ιδιοκτησίας» σύμφωνα με στελέχη ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Αυξάνοντας το ποσοστό συμμετοχής

των managers στη διαδικασία σύνταξης των προϋπολογισμών, τους δίνεται η δυνατότητα συμμετοχής στη λήψη αποφάσεων και ως αποτέλεσμα αποκτούν κίνητρο για να μείνουν προσηλωμένοι στα νούμερα των προϋπολογισμών. Με άλλα λόγια, η bottom up προσέγγιση επιτρέπει στους managers να επιδράσουν στη βάση της επιχείρησης, γεγονός που θα επηρεάσει την εξέλιξη και τη χρηματική ανταμοιβή και των ιδίων.

Αντιθέτως, η top down προσέγγιση έχει το ακόλουθο μειονέκτημα: τα περιφερειακά Στελέχη, μη έχοντας συχνά επαρκή γνώση και πληροφόρηση, δεν δύνανται να γνωρίζουν τη πολυπλοκότητα σύνταξης ενός προϋπολογισμού στον οποίο λαμβάνονται υπόψη όλες οι ιδιαιτερότητες και τα χαρακτηριστικά των επιμέρους λειτουργιών των ξενοδοχείων. Έτσι, οι συνταχθέντες από εκείνους προϋπολογισμοί ενδέχεται να παρουσιάζουν ελλείψεις και λάθη.

Πάνω από το 50% των ξενοδοχείων στην ίδια έρευνα, θέτουν ένα χρηματοοικονομικό στόχο, βασιζόμενο κυρίως στα ιστορικά στοιχεία της παρελθούσας λειτουργίας τους, κυρίως αναφορικά με το ύψος των πωλήσεων- εσόδων τους προτού προβούν στη σύνταξη του προϋπολογισμού τους. Το 1/3 των υπό έρευνα ξενοδοχείων, συντάσσουν 5ετή προγράμματα δράσης, ενώ ο χρόνος που απαιτείται για τη σύνταξη του ετήσιου προϋπολογισμού τους είναι συνήθως 5 μήνες πριν από την έναρξη της διαχειριστικής χρήσης. Το 65% των επιχειρήσεων επανυπολογίζουν και ανασυντάσσουν τους προϋπολογισμούς τους, περίπου κάθε 3 μήνες. Τέλος, η έρευνα αναφέρει πως η πλειοψηφία των ξενοδοχειακών μονάδων χρησιμοποιεί τον λειτουργικό προϋπολογισμό ως εργαλείο ελέγχου, παρακολουθούν τις αποκλίσεις και λαμβάνουν μέτρα εξομάλυνσής τους όπου αυτές υπάρχουν.

8.3.2.2 Προϋπολογισμοί και Forecasting στα Ξενοδοχεία

Οι οικονομικές προβλέψεις και οι προϋπολογισμοί μπορούν να ενισχύσουν την άσκηση ελέγχου από τις διοικήσεις των ξενοδοχείων αναφορικά με το ύψος των λειτουργικών εξόδων και της κερδοφορίας τους. Η βασική διαφορά μεταξύ πρόβλεψης και προϋπολογισμού είναι πως ο προϋπολογισμός καλύπτει μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από τη πρόβλεψη. Οι προϋπολογισμοί αποτελούν ένα επίσημο, μακροπρόθεσμο (εκφρασμένο σε χρηματικές μονάδες) πλάνο που παρουσιάζει εκτιμήσεις της οικονομικής μονάδας – για παράδειγμα, σχετικά με το ύψος των πωλήσεων και των εσόδων της για μια διαχειριστική χρήση.

Ο λειτουργικός προϋπολογισμός αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της λειτουργίας των ξενοδοχείων. Σύμφωνα με έρευνα των Schmidgal, DeFranco, 1998, όλα τα υπό έρευνα ξενοδοχεία στις ΗΠΑ προετοιμάζουν ετήσιο λειτουργικό προϋπολογισμό. Το 64% των ερωτηθέντων θέτουν οικονομικούς στόχους προτού προβούν στη σύνταξη προϋπολογισμών. Οι στόχοι αυτοί αφορούν κατά 33% τις πωλήσεις- κέρδη και κατά 31% το καθαρό αποτέλεσμα των ξενοδοχείων. Οι κυριότεροι λόγοι σύνταξης των προϋπολογισμών ήταν η συνήθεια (45%), η σημασία τους ως εργαλείο προγραμματισμού (28%), ενώ το υπόλοιπο 15% ανέφερε περισσότερους του ενός λόγους σύνταξης προϋπολογισμών. Περισσότερες από το 90% των επιχειρήσεων δήλωσαν ότι οι προϋπολογισμοί προετοιμάζονται με συντονισμένη προσπάθεια όλων των τμημάτων των ξενοδοχείων, ενώ σε ποσοστό 73% δήλωσαν πως ένας συντονιστής συγκέντρωνε στοιχεία από τα επιμέρους τμήματα του ξενοδοχείου και προετοίμαζε τους προϋπολογισμούς συνεργαζόμενος με τους κατά τμήμα Διευθυντές. Σε ποσοστό 5% των ξενοδοχείων, οι προϋπολογισμοί συντάσσονταν από τον συντονιστή και τον Γενικό Διευθυντή, ενώ σε ποσοστό 12% συντάσσονταν ύστερα από συνεργασία του Γενικού Διευθυντή με τους κατά τμήμα υπευθύνους. Αναφορικά με τις διορθώσεις, μια στις τέσσερις ξενοδοχειακές μονάδες επανεκτιμούσαν τα στοιχεία των προϋπολογισμών μια φορά το χρόνο, ενώ 40% των ερωτηθέντων έλεγχαν τα προϋπολογιστικά και απολογιστικά στοιχεία μηνιαίως.

Σύμφωνα με την ίδια έρευνα των , το 90% των ξενοδοχείων χρησιμοποιούσαν τα στοιχεία των προϋπολογισμών για τον προϋπολογιστικό έλεγχο όλων των λειτουργιών της επιχείρησης.

8.3.2.3 Κριτική κατά των Προϋπολογισμών και του Προϋπολογιστικού Ελέγχου στα Ξενοδοχεία

Παρόλο που οι προϋπολογισμοί θεωρούνται από κάποιους ως ο ακρογωνιαίος λίθος της διαδικασίας αποτελεσματικού ελέγχου της Διοίκησης από τις επιχειρήσεις, η διαδεδομένη χρησιμοποίησή τους παρουσιάζει μια σειρά προβλημάτων, κυρίως αναφορικά με την αξιοποίηση τους ως εργαλείο προγραμματισμού και αξιολόγησης της επιχειρηματικής αποτελεσματικότητας. Οι μη υποστηρικτές του budgeting θεωρούν ότι οι προϋπολογισμοί εμποδίζουν την σωστή κατανομή- διανομή των οργανωτικών πόρων και ενισχύουν διάφορα δυσλειτουργικά και αμφιλεγόμενα «παιχνίδια» συμφερόντων κατά την κατάρτισή τους. Σύμφωνα με τους Schmidt 1992; Bunce et. Al. 1995; Hope and Fraser, 1997,2000,2003;

Wallander 1999; Ekholm and Wallin 2000, Marcino 2000, και Jensen 2001, τα προβλήματα των προϋπολογισμών οφείλονται στον παραδοσιακό προσανατολισμό της Διοίκησης κατά τον οποίο η κατάρτιση και ο έλεγχος του ετήσιου προϋπολογισμού γίνονται από «κάτω προς τα πάνω» (top-down approach), μη λαμβάνοντας υπόψη τις εξειδικευμένες γνώσεις των επιμέρους managers.

Η έρευνα των Neely et. al. (2001), παρουσιάζει τις δώδεκα σημαντικότερες αδυναμίες του προϋπολογιστικού ελέγχου ως ακολούθως:

1. Οι προϋπολογισμοί είναι χρονοβόροι κατά την κατάρτισή τους
2. Οι προϋπολογισμοί αποτελούν συχνά εμπόδιο στην αλλαγή καθώς εμποδίζουν την επικοινωνία και την ανταλλαγή γνώσης μεταξύ των εργαζομένων
3. Οι προϋπολογισμοί είναι σπάνια καταρτισμένοι βάσει στρατηγικής και αρκετές φορές παρουσιάζουν αντιφάσεις
4. Οι προϋπολογισμοί προσθέτουν λίγη αξία σε σχέση με τον χρόνο προετοιμασίας τους
5. Οι προϋπολογισμοί επικεντρώνονται κυρίως στη μείωση του κόστους και όχι στην δημιουργία αξίας για την επιχείρηση
6. Οι προϋπολογισμοί ενισχύουν την Κάθετη Διοίκηση και Έλεγχο
7. Οι προϋπολογισμοί δεν αντικατοπτρίζουν τη δομή των δικτύων Διοίκησης που υιοθετούν οι επιχειρήσεις
8. Οι προϋπολογισμοί ευνοούν τα «παιχνίδια» κατά την κατάρτισή τους
9. Οι προϋπολογισμοί καταρτίζονται και ενημερώνονται σπάνια (συνήθως μια φορά τον χρόνο)
10. Οι προϋπολογισμοί βασίζονται σε υποθέσεις και προϋποθέσεις
11. Οι προϋπολογισμοί ενισχύουν τα εμπόδια μεταξύ των τμημάτων της επιχείρησης αντί να υποστηρίζουν και να βελτιώνουν το μοίρασμα της γνώσης
12. Οι προϋπολογισμοί δημιουργούν το αίσθημα της υποτίμησης στους εργαζομένους

Μολονότι οι προϋπολογισμοί παρουσιάζουν τα παραπάνω προβλήματα, οι πλειοψηφία των επιχειρήσεων στις Η.Π.Α. τους χρησιμοποιούν. Ο κυριότερος λόγος σύμφωνα με τους Scapens and Roberts (1993) είναι το γεγονός ότι οι προϋπολογισμοί είναι μια διαδικασία βαθιά ριζωμένη στις επιχειρήσεις. Καλύπτουν όλους τους τομείς της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

9.Εφαρμογές- Ερωτήσεις Κατανόησης

Εφαρμογή 1

Με βάση τα παρακάτω στοιχεία, να συντάξετε τον Ισολογισμό και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης της εταιρίας «ΑΒ» και να υπολογίσετε το ποσό των Ιδίων Κεφαλαίων για τη λογιστική χρήση 1/1- 31/12/2013.

Κτίριο	250.000
Αμοιβές Προσωπικού	80.000
Εργοδοτικές Εισφορές	18.000
Αμοιβές δικηγόρων και μελετητών	15.000
Γραμμάτια Εισπρακτέα	120.000
Διαφημίσεις	12.000
Εμπορεύματα	200.000
Γραμμάτια Πληρωτέα	140.000
Ζημία από πώληση αυτοκινήτου	6.000
Πωλήσεις	500.000
Ταμείο	25.000
Τόκοι χρεωστικοί	9.000
Μακροπρόθεσμο Δάνειο	180.000
Χρεόγραφα	40.000
Ίδιο Κεφάλαιο
Κόστος Πωληθέντων	330.000
Κέρδη από πώληση χρεογράφων	7.000
Καταθέσεις όψεως	3.000
Πελάτες	160.000
Έσοδα από ενοίκια	52.500
Προμηθευτές	125.000
Απόθεμα πρώτων υλών	3.500
Χρεώστες διάφοροι	16.000
Έπιπλα και Εξοπλισμός	15.000
Εργοδοτικές εισφορές πληρωτέες	6.000
Κέρδη από λαχεία	10.000
Επισκευές και Συντηρήσεις	3.500
Γενικά Έξοδα	22.000
Αμοιβές προσωπικού πληρωτέες	3.000

Εφαρμογή 2

Ο οικονομικός διευθυντής της μικρομεσαίας ξενοδοχειακής επιχείρησης “Paradise Beach”, θέλει να προετοιμάσει ένα γενικό πλάνο προϋπολογισμών για την καλοκαιρινή περίοδο του 2014. Με βάση τις κρατήσεις των μεμονωμένων πελατών, τα συμβόλαια με τους

ταξιδιωτικούς πράκτορες και την εμπειρία από το 2013, αναμένει να εισπράξει τα παρακάτω έσοδα για τους μήνες Ιούνιο- Αύγουστο 2014.

Προϋπολογισμένα Έσοδα από:	Ιούνιος	Ιούλιος	Αύγουστος
Κρατήσεις μεμονωμένων πελατών	110.000	170.000	160.000
Κρατήσεις τελευταίας στιγμής	10.000	15.000	20.000
Ταξιδιωτικοί Πράκτορες	180.000	200.000	250.000

Επιπλέον, ο διευθυντής με βάση ιστορικά δεδομένα, τις αλλαγές στην απασχόληση (επιπλέον προσωπικό τον Αύγουστο λόγω πληρότητας) και λαμβάνοντας υπόψη τον πληθωρισμό και τις συμφωνίες που έχει συνάψει με τους προμηθευτές, έχει προϋπολογίσει τις παρακάτω βασικές δαπάνες για το τρίτο τρίμηνο του 2014:

Προϋπολογισμένα Έξοδα για:	Ιούνιος	Ιούλιος	Αύγουστος
Αμοιβές Προσωπικού	60.000	70.000	80.000
Αποσβέσεις Εξοπλισμού	5.000	5.000	5.000
Αγορά Πρώτων Υλών για Εστιατόρια και Μπαρ	40.000	45.000	60.000
Αγορά Αναλωσίμων για Δωμάτια	8.000	9.500	15.000
Επισκευές και Συντηρήσεις	1.000	1.000	2.000
Προβολή και Διαφήμιση	2.000	2.000	2.000
Υπηρεσίες μεταφοράς	12.000	13.000	20.000
Λοιπά έξοδα άλλων εκμεταλλεύσεων	23.000	24.000	35.000

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, **ζητείται** να συντάξετε έναν **Προϋπολογισμό** για τα **Κέρδη** που υπολογίζει να έχει η επιχείρηση τους μήνες Ιούνιο- Αύγουστο 2014. Τον μήνα Αύγουστο που η επιχείρηση αναμένεται να έχει τα υψηλότερα Έσοδα, θα έχει και τα υψηλότερα Κέρδη; Αν όχι, γιατί συμβαίνει αυτό κατά τη γνώμη σας; Αιτιολογείστε συνοπτικά την απάντησή σας.

Ερωτήσεις Κατανόησης

1. Γιατί η πρόβλεψη των πωλήσεων είναι το σημείο εκκίνησης για την κατάρτιση προϋπολογισμών;
2. «Η ανώτατη διοίκηση προκειμένου να διασφαλίσει τη μεγαλύτερη δυνατή δέσμευση του προσωπικού της εταιρίας στον προϋπολογισμό, θα πρέπει να καταρτίζει εκείνη τον προϋπολογισμό και στη συνέχεια να τον επιβάλλει στους επικεφαλής των κατωτέρων τμημάτων της επιχείρησης». Σχολιάστε συνοπτικά την παραπάνω πρόταση.
3. Ποια οφέλη προκύπτουν από την αποκέντρωση σε έναν οργανισμό;
4. «Στην ουσία σχεδιασμός και έλεγχος σημαίνουν το ίδιο ακριβώς πράγμα». Συμφωνείτε; Αιτιολογήστε την απάντησή σας.
5. Μια επιχείρηση είναι καλύτερα να συγκρίνει τα απολογιστικά αποτελέσματα της δράσης της αυτού του έτους με τα αντίστοιχα αποτελέσματα του προηγούμενου έτους, παρά με τα αντίστοιχα του προϋπολογισμού αυτού του έτους. Συμφωνείτε; Αιτιολογήστε την απάντησή σας.
6. Περιγράψτε συνοπτικά το τρίπτυχο «Κίνητρα- Επιβράβευση-Έλεγχος» σε έναν αποκεντρωμένο οργανισμό.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

- Doswell R., «Τουρισμός. Ο ρόλος του αποτελεσματικού μάνατζμεντ», Εκδόσεις Κριτική, 2002
- Garrison R.H and Noreen E.W, 2006, «Διοικητική Λογιστική», Εκδόσεις Κλειδάριθμος
- Ζούντα Στέλλα, 2008, «Λογιστική και Κοστολογική Οργάνωση των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων στο πλαίσιο των σύγχρονων μεταβολών της Διοικητικής Λογιστικής και της εισαγωγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ)», Διδακτορική Διατριβή υποβληθείσα στο τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Πατρών
- Βαρβάκης Κωνσταντίνος, « Ο Προγραμματισμός της δραστηριότητας των επιχειρήσεων και ο προϋπολογιστικός έλεγχος αυτής», Εκδόσεις Παπαζήση ΑΕΒΕ, Αθήνα 2006
- Βαρβαρέσος Σ.: «Τουρισμός: Έννοιες, μεγέθη, δομές. Η Ελληνική Πραγματικότητα», Αθήνα, Προπομπός, 1998
- Ηγουμενάκης Ν.Γ: «Τουριστική Οικονομία», 2^η έκδοση, Αθήνα, Interbooks, 1997
- Λαγός Δ., «Τουριστική Οικονομική», Εκδόσεις Κριτική, 2005

- Λαλούμης, Δ.Α Ρούπας Β.Χ.: «Διοίκηση Τουριστικών Επιχειρήσεων», Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα, 1998
- Ναούμ Χ., 1994 «Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική», εκδόσεις Interbooks
- Παπανίκος Γ: «Η απασχόληση στα Ελληνικά Ξενοδοχεία», Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων, Αθήνα, 2004
- Πατσουράτης Β: «Η ανταγωνιστικότητα του Ελληνικού Τουριστικού Τομέα», Ινστιτούτο Τουριστικών Ερευνών και Προβλέψεων, Αθήνα, 2002
- Σακέλης Ε., «Ο Πανδέκτης του Λογιστή- τόμοι Α'-Γ'», Εκδόσεις Βρυκου
- Χυτήρης Λ.Σ: «Το μάνατζμεντ των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων», Interbooks, Αθήνα, 1991

Ξερόγλωσση

- Abernethy M.A., and Brownell P., “ The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study”, Accounting, Organizations and Society, 24(1999) p. 189-204
- Anthony and Govindarajan, 2001, “Management control systems, Irwin, New York, 2001
- Becker, S., and Green, D., “Budgeting and employee behavior”, Journal of Business, October, p 392-402
- Berry, A.J., and D. T. Otley, 1980, “Control, organization and accounting” Accounting, Organizations and Society 5(2):231-244
- Briers, M., and Hirst, M., “ The role of budgetary information in performance evaluation”, Accounting, Organizations and Society, 1990, p 373-398
- Brownell, P., 1982a, “The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness”, Journal of Accounting Research, (Spring), p 12-27
- Brownell, P., and A. Dunk, 1991, “ Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis:some methodological issues and empirical investigation”, Accounting, Organizations and Society, 16(8):693-703
- Bruggeman, W., R. Slagmulder and D. Waeytens (1996), “Management accounting changes: the Belgian experience” in Bhimani, A. (ed.) Management Accounting: European Perspectives, Oxford, Oxford University Press, p 1-30
- Bruns, W. J., and Waterhouse, J. H. (1975) “Budgetary control and organizational structure”, Journal of Accounting Research, 13(2),Autumn, p.177-203

- Chenhall, R. And K. Langfield- Smith (1998), “The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach”, *Accounting, Organizations and Society* 23(3): 243-264
- Chow, C., Cooper, J., Waller, W., “ Participative budgeting: effects of a truth – inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance”, *The Accounting Review*, January 1998, p 111-122
- Cooper, R. And R. S. Kaplan (1998), “Cost and Effect”, Boston, Harvard Business School Press
- Dunk, A.S., “Budgetary participation, agreement on evaluation criteria and managerial performance: a research note”, *Accounting, Organizations and Society*, 1990, p 171-178
- Emmanuel, C., Otley, D. And Merchant, K., 1990, “Accounting for Management Control, 2nd Edition, London, Prentice Hall
- Fisher, J., Frederickson, J. R., Pfeffer, S. A., “The effect of information asymmetry on negotiated budgets: an empirical investigation”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, Issues 1-2, Jan.- March 2002, p 27-43
- Guilding C., Lamminmaki D., and Drury C., “ Budgeting and standard costing practices in New Zealand and the United Kingdom”, *The International Journal of Accounting*, 33(5), 569-588
- Hansen S.C., Van der Stede W.A, “Multiple facets of Budgeting: an explanatory analysis”, *Management Accounting Research*, 15, 2004, 415-439
- Hussain, Md. M., A. Gunasekaran and E. Laitinen (1998), “Management accounting systems in Finnish service firms“, *Technovation*, Volume 18, Number 1, p 57-67
- Kotas, R.,1986, “Management Accounting for Hotels and Restaurants, Surrey University Press
- Kren, L., and Liao, W., “ The role of accounting information in the control of organizations: a review of new evidence”, *Journal of Accounting Literature*, 1988, p 280-309
- Lukka, K., 1998, “Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence.”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, p 281-301
- Moutinho L., “ role of budgeting in planning, implementing and monitoring hotel marketing strategies”, *International Journal of hospitality Management*, 6, 1, 15-22, 1987

- Nouri, H., and Parker R.J., “ The relationship between budget participaton and job performance: the roles of budget adequacy and organizational commitment”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 5/6, p 467-483, 1998
- Otley, D.T., and Pollanen R. M., “Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, Issues 4-5, May 2000, p 483-496
- Schmidgall R.,S, DeFranco A.L., “budgeting and Forecasting. Current Practice in the lodging Industry”, *The Cornell hotel and restaurant Administration Quarterly*, 1998, 45-51
- Selto F.H., Widener S.K.“ New directions in management accounting research: insights from practice”, *Advances in Management Accounting*, 12,1-35, 2004
- Sharma, D.S., 2002, “The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels”, *Management Accounting Research*,13, 101-103
- Subramaniam N., Mc Manus L., Mia L., “Enhancing hotel managers’ organizational commitment: an investigation of the impact of structure, need for achievement and participative budgeting”, *Hospitality Management*, 21, 2002, 3003-320
- Winata L., Mia L., “Information technology and the performance effect of managers’ participation in budgeting: evidence from the hotel industry”, *Hospitality Management*, 24, 2005, 21-39
- Young, S. M., “ Participative budgeting: the effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack”, *Journal of Accounting Research*, Autumn 1985, p 829-842