



## Σχολή Κοινωνικών Επιστημών

ΠΜΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ, ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ (FINTECH)

Διπλωματική Εργασία

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΙΣ  
ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ & Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΣΤΗ ΛΗΨΗ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

ΓΕΡΑΣΙΜΟΥΛΑ ΔΕΣΤΟΥΝΗ

Επιβλέπων καθηγητής: ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΣ ΑΓΓΕΛΟΠΟΥΛΟΣ

Πάτρα, ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2026

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	2
ΠΙΝΑΚΕΣ.....	3
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ.....	3
ΕΙΚΟΝΕΣ.....	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	4
Abstract.....	5
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	9
1.1 ΤΟ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	9
1.2 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ.....	15
1.3 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ.....	18
1.4 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ & ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ & ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	28
2.1 «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.».....	28
2.2 ΕΥΡΕΣΗ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΝΕΚΡΟΥ ΣΗΜΕΙΟΥ.....	29
2.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ.....	36
2.4 Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ ΣΤΟ ΚΟΣΤΟΣ.....	38
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΟ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΟ ΚΛΑΔΟ.....	41
3.1 ΤΜΗΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ & ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥΣ....	41
3.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	47
3.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ & ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	54
4.1 Ο ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΑ.....	54

4.2 ΟΡΓΑΝΟΓΡΑΜΜΑ, ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ & ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....	54
4.3 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ & ΣΥΝΤΑΞΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....	56
4.3.1 ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ.....	59
4.3.2 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ & ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ.....	66
4.3.3 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ, ΥΠΕΥΘΥΝΟΤΗΤΑ & ΕΠΙΤΡΟΠΕΣ.....	67
4.4 ΣΥΝΤΑΞΗ & ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....	69
4.5 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.».....	74
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	77
ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ.....	80
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	83

## ΠΙΝΑΚΕΣ

Πίνακας 1. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης 2023-2024, ΛΑΜΨΑ Α.Ε. ....	33
Πίνακας 2. Μόρια για κατάταξη σε αστέρια.....	42
Πίνακας 3. Κατηγορίες σε κλειδιά.....	43
Πίνακας 4. Πρότυπο κόστος ποτού.....	51
Πίνακας 5. Προσδιορισμός τιμοκαταλόγου.....	52
Πίνακας 6. Λειτουργικός Προϋπολογισμός - ΛΑΜΨΑ ΑΕ 2023,2024.....	76

## ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ

Διάγραμμα 1. Παρουσίαση Νεκρού Σημείου.....	31
Διάγραμμα 2. Νεκρό Σημείο, Ζημιά και Κέρδος.....	32

## ΕΙΚΟΝΕΣ

Εικόνα 1. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης 2023-2024 – «ΛΑΜΨΑ Α.Ε.».....	23
--	----

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία εξετάζει τον ρόλο της διοικητικής λογιστικής στον ξενοδοχειακό κλάδο, με έμφαση στη διαδικασία κοστολόγησης και στη σύνταξη προϋπολογισμών ως βασικών εργαλείων διοίκησης και λήψης αποφάσεων. Σκοπός της εργασίας είναι να αναδείξει τη σημασία της διοικητικής λογιστικής για την αποτελεσματική λειτουργία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, καθώς και να παρουσιάσει τον τρόπο με τον οποίο οι μέθοδοι κοστολόγησης και προϋπολογισμού συμβάλλουν στον οικονομικό προγραμματισμό και στη βελτίωση της κερδοφορίας. Αρχικά παρουσιάζεται το θεωρητικό πλαίσιο της διοικητικής λογιστικής και η διαφοροποίησή της από τη χρηματοοικονομική λογιστική, καθώς και οι ομοιότητες μεταξύ των δύο κλάδων. Στη συνέχεια αναλύεται η έννοια του κόστους, τα χαρακτηριστικά του και η σημασία του για τον καθορισμό της τιμής πώλησης προϊόντων και υπηρεσιών, την αξιολόγηση της κερδοφορίας και τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων. Παράλληλα παρουσιάζονται οι βασικές μέθοδοι κοστολόγησης που εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις, όπως η κοστολόγηση κατά παραγγελία, η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής, η μεταβλητή και η απορροφητική κοστολόγηση, καθώς και σύγχρονες προσεγγίσεις όπως η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων. Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στην εφαρμογή της διοικητικής λογιστικής στον ξενοδοχειακό κλάδο, όπου η σωστή διαχείριση του κόστους και η κατάρτιση προϋπολογισμών είναι καθοριστικής σημασίας λόγω των υψηλών σταθερών εξόδων και της εποχικότητας της ζήτησης. Εξετάζεται επίσης η έννοια του νεκρού σημείου και η χρησιμότητά του για τον προσδιορισμό του ελάχιστου επιπέδου πωλήσεων που απαιτείται για την κάλυψη των συνολικών εξόδων. Τέλος, παρουσιάζεται η μελέτη περίπτωσης της εταιρείας «Ελληνικά Ξενοδοχεία ΛΑΜΨΑ Α.Ε.», μέσα από την οποία αναλύεται η εφαρμογή προϋπολογισμού και κοστολόγησης σε πραγματικές συνθήκες. Η εργασία καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η αποτελεσματική χρήση της διοικητικής λογιστικής μπορεί να συμβάλει σημαντικά στη βελτίωση της αποδοτικότητας, της κερδοφορίας και της ανταγωνιστικότητας των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

**Λέξεις Κλειδιά:** διοικητική λογιστική, κοστολόγηση, προϋπολογισμός, νεκρό σημείο, ξενοδοχειακός κλάδος.

# Abstract

This thesis examines the role of management accounting in the hotel industry, focusing on costing and budgeting as key tools for business management and decision-making. The aim of the study is to highlight the importance of management accounting in the effective operation of hotel businesses and to present how costing methods and budgeting contribute to financial planning, cost control, and profitability improvement. Initially, the theoretical framework of management accounting is presented, along with its differences and similarities compared to financial accounting. The study explains how financial accounting mainly serves external stakeholders, while management accounting supports internal management by providing detailed financial information for planning and strategic decision-making. Furthermore, the concept of cost is analyzed, including its characteristics and importance in determining product and service prices, evaluating profitability, and supporting managerial decisions. Various costing methods used in businesses are also presented, such as job order costing, process costing, variable costing, and absorption costing, as well as more modern approaches like activity-based costing. These methods enable organizations to calculate costs accurately and improve operational efficiency. Special emphasis is given to the application of management accounting in the hotel sector, where effective cost management and budget preparation are essential due to high fixed operating costs and seasonal fluctuations in demand. The study also examines the concept of the break-even point and its usefulness in determining the minimum level of sales required for a business to cover its total costs. Finally, the thesis includes a case study of the company “Lampsa Hellenic Hotels S.A.”, analyzing the practical implementation of budgeting and costing within a hotel organization. The findings indicate that the effective use of management accounting tools can significantly enhance efficiency, profitability, and competitiveness in the hotel industry.

**Keywords:** management accounting, costing, budgeting, break-even point, hotel industry.

# ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η **διπλωματική εργασία είναι βασισμένη** στο τρόπο λειτουργίας της διοικητικής λογιστικής που εμπεριέχεται η κοστολόγηση και ο προϋπολογισμός σε συγκεκριμένο κλάδο, ο οποίος είναι ο κλάδος των ξενοδοχείων. Τις ομοιότητες και τις διαφορές της εφαρμογής της διοικητικής λογιστικής συγκριτικά με την χρηματοοικονομική λογιστική, επίσης θα πραγματοποιηθεί διατύπωση της σύστασης ενός προϋπολογισμού και ανάλυσης κοστολογίων σε ένα ευρύ φάσμα που αφορά το ξενοδοχειακό κλάδο. Ο συγκεκριμένος κλάδος βρίσκεται σε ανάπτυξη προσελκύοντας μεγάλο αριθμό επενδύσεων που προέρχεται από επενδυτές του εξωτερικού. Παρακάτω παρατίθενται κάποιες πρόσφατες έρευνες που πραγματοποιήθηκαν από την Deloitte ως την Ελλάδα η οποία αναφέρεται πως είναι πόλος έλξης ξένων επενδυτών και από το ξενοδοχειακού επιμελητηρίου που παρουσιάζει την αδυναμία εύρεσης ανθρώπινου δυναμικού στο κλάδο λόγω της αυξημένης ζήτησης. Οι έρευνες αναφέρουν αναλυτικά τα παρακάτω:

1. Η διεθνούς εμβέλειας πολυεθνική Deloitte την χρονική περίοδο 2020, εξέδωσε δελτίο τύπου με το οποίο δημοσίευσε τα ευρήματα της έρευνας με τίτλο «European Hotel Industry Conference (EHIC) 2022» η οποία πραγματοποιήθηκε στο Λονδίνο. Εντός της έρευνας η Ελλάδα και συγκεκριμένα η Αθήνα κατατάχθηκε σε μια από τους δέκα επενδυτικούς προορισμούς εντός της Ευρώπης, με κύριο θέλγητρο τον ξενοδοχειακό κλάδο. Το ενδιαφέρον αυτό θα επιφέρει εκτεταμένη αύξηση του επιπέδου των τιμών, καθώς και βασικές ελλείψεις σε ανθρώπινο δυναμικό με ειδίκευση στο αντικείμενο. Ακόμα πραγματοποιήθηκε αναφορά στην εξέλιξη του τουρισμού εντός της Ελληνικής και της Ευρωπαϊκής τουριστικής αγοράς κατά την χρονική περίοδο του 2023 (Καφάτος, 2022).
2. Το ξενοδοχειακό επιμελητήριο Ελλάδος την χρονική περίοδο 2023 διατύπωσε την εξέλιξη του ξενοδοχειακού κλάδου, ωστόσο δεν προβλέπεται πως αναμένουν συγκεκριμένου τύπου προκλήσεις. Η έρευνα διατύπωσε την ανάπτυξη των εποχικών καταλυμάτων όπου αφορά την χρονική περίοδο 2022 και 2023, το ποσοστό αυξήθηκε 6%. Ο τζίρος το έτος 2023 αυξήθηκε κατά 23% σε σχέση με το προηγούμενο έτος, καθώς επήλθε άνοδος στην απασχόληση του εργατικού δυναμικού σε ποσοστό 6%, το συγκεκριμένο ποσοστό μεταφράζεται σε επιπλέον διακόσιες οχτώ χιλιάδες νέες θέσεις εργασίας. Ο ξενοδοχειακός κλάδος από την εκτεταμένη αύξηση επενδύσεων που

υλοποιήθηκαν στην χώρα, υποχρεώθηκαν να αντιμετωπίσουν κάποιες δυσκολίες όπως την αναζήτηση ανθρώπινου δυναμικού, το επαυξημένο κόστος ηλεκτρικής ενέργειας, την αύξηση του κόστους λειτουργίας τους, την πτώση της λειτουργίας τους εκτός της εποχικής περιόδου, καθώς και των καταλυμάτων όπου μισθώνονται βραχυπρόθεσμα και συντελούν στην πτώση της πληρότητας των ξενοδοχειακών καταλυμάτων (Ξενοδοχειακο επιμελητήριο Ελλάδος, 2024).

Η εργασία έχει ως σκοπό να αναδείξει την λειτουργία της διοικητικής λογιστικής ως σημαντικό εργαλείο σε ένα κλάδο όπου συνεχώς δημιουργείται αυξανόμενη ζήτηση. Ουσιαστικά θα αναδειχθούν οι τρόποι με τους οποίους μπορεί να συσταθεί ένας προϋπολογισμός σε μια ξενοδοχειακή μονάδα, καθώς και ο τρόπος με τον οποίο κοστολογούνται τα προϊόντα και οι υπηρεσίες τους.

Η εκτέλεση του σκοπού που θα εξυπηρετήσει η συγκεκριμένη εργασία, θέτει προς υλοποίηση συγκεκριμένους **ερευνητικούς στόχους** οι οποίοι παρατίθενται παρακάτω:

- Την διατύπωση της διοικητικής και χρηματοοικονομικής λογιστικής, τις ομοιότητες και τις διαφορές μεταξύ τους, καθώς και της εμπλοκής της διοικητικής στη χρηματοοικονομική λογιστική.
- Την θεωρητική και πρακτική εφαρμογή του κόστους.
- Την θεωρητική και πρακτική εφαρμογή του προϋπολογισμού.
- Τις διακρίσεις του κόστους.
- Την λειτουργία του προϋπολογισμού στο ξενοδοχειακό κλάδο, όπως και του κόστους.
- Ο τρόπος διαμόρφωσης των πωλήσεων στο συγκεκριμένο κλάδο και πως επιδρά το κόστος.
- Ο υπολογισμός των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών.
- Την παρουσίαση, την ανάλυση και την πρακτική εφαρμογή ενός προϋπολογισμού.

Η έρευνα ως κύριο αντικείμενο θέτει την θεωρητική και την πρακτική εφαρμογή του προϋπολογισμού και του κόστους στο ξενοδοχειακό κλάδο και η μελέτη περίπτωσης αφορά τα "Ελληνικά Ξενοδοχεία Λάμψα ΑΕ". Καθώς και το τρόπο με τον οποίο η διοικητική λογιστική συμβάλλει, ώστε τα υψηλόβαθμα στελέχη τους να λάβουν αποφάσεις.

Η μεθοδολογία της διπλωματικής εργασίας σχετίζεται με την διατύπωση των βασικών αρχών του τουρισμού, των κανόνων λειτουργίας των ξενοδοχειακών

μονάδων, των πακέτων πώλησης προς διαμονή και τους τρόπους με τους οποίους προσδιορίζεται το κόστος εντός του καταλύματος, αλλά και τους τρόπους με τους οποίους χρησιμοποιείται η διοικητική λογιστική από τα ανώτερα στρώματα. Αξίζει να σημειωθεί πως η εργασία πρωτίστως είναι θεωρητική, όπου θα ακολουθήσει η πρακτική προσέγγιση βασισμένη στη θεωρία η οποία θα προέρχεται από επίσημες βιβλιογραφικές πηγές και επίσημες ιστοσελίδες.

**Η έρευνα που βασίζεται στη μεθοδολογία** έχει ως στόχο η διπλωματική εργασία να αναδείξει την επιρροή του κόστους και του προϋπολογισμού εντός του ξενοδοχειακού κλάδου όπως αποτυπώθηκε στις επίσημες βιβλιογραφικές πηγές. Ουσιαστικά θα επισημανθεί η σημαντικότητα της εφαρμογής της διοικητικής επιστήμης εντός του συγκεκριμένου κλάδου.

**Η σημασία των αποτελεσμάτων σε ερευνητικό επίπεδο**, είναι η προσθήκη της διοικητικής λογιστικής στο ξενοδοχειακό κλάδο ως εργαλείο λήψης διευθυντικών και καθοριστικών αποφάσεων. Όπως επίσης να επέλθει ο προσδιορισμός του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών και η σύνταξη προϋπολογισμού σε πρακτικό επίπεδο.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

## 1.1 ΤΟ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Η λογιστική ως επιστήμη έχει εδραιωθεί στις οντότητες ως ένα μέσο απόδοσης χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η συγκεκριμένη ανάγκη δημιουργείται από την ύπαρξη της οντότητας με απώτερο σκοπό την μεγιστοποίηση του κέρδους της. Η επιστήμη αυτή έχει δημιουργήσει διάφορα παρακλάδια και ένα από αυτά είναι της διοικητικής λογιστικής. Η διοικητική λογιστική είναι η επιστήμη που διαθέτει χρήσιμες πληροφορίες στους διευθυντές και τους ιδιοκτήτες των οντοτήτων, χρήσιμες για την λήψη ορθολογικών αποφάσεων σχετικών με τη πορεία μιας οντότητας. Μέσω της συγκεκριμένης επιστήμης είναι ικανοί να λάβουν χρήσιμες και αποτελεσματικές αποφάσεις, ώστε να επιτύχουν τους στόχους που οι ίδιοι έχουν θέσει. Επιπλέον μέσω αυτής μπορούν να αντλήσουν χρήσιμες πληροφορίες ώστε να αναλύσουν την πορεία της οντότητας και λάβουν σοβαρές αποφάσεις για το μέλλον της. Ο επαγγελματικός κλάδος απαιτεί εξειδίκευση και τη συγκεκριμένη θέση εργασίας είναι υποχρεωτικό να την αναλάβει ένας εξειδικευμένος επαγγελματίας λογιστής, όπου είναι υπεύθυνος να παρέχει τόσο στη διοίκηση, όσο και στη διεύθυνση αξιόπιστες πληροφορίες. Το συγκεκριμένο αντικείμενο αποτελεί σημαντικό μέσο για την λήψη αποφάσεων αφού μέσω της πληροφόρησης που παρέχει επηρεάζει την πορεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας, όπως τα έξοδα, τα κόστη και κατ' επέκτασιν το περιθώριο κέρδους της (Δημητράς, Α & Μπάλλας, Α., 2009). Η επιστήμη αυτή μπορεί σε ένα μέρος της να λαμβάνει οικονομικές πληροφορίες από το παρελθόν της, ωστόσο δεν εστιάζει σε αυτό, αλλά αντιθέτως εστιάζει σε μελλοντικούς σχεδιασμούς και αποφάσεις που την αφορούν. Ο προϋπολογισμός και η σύνταξή του είναι σημαντικός για την πορεία κάθε οντότητας, ενώ για την δομή του χρησιμοποιούνται λογιστικά δεδομένα από τα λογιστικά βιβλία της οντότητας που αφορούν προηγούμενα έτη. Η σύνταξη ενός προϋπολογισμού είναι σημαντική αφού μέσα από αυτόν καταγράφεται μια πορεία όπου επιθυμεί μια οντότητα να ακολουθήσει όπως του ταμειακού προϋπολογισμού, στατικό και ελαστικό προϋπολογισμού, της ερμηνείας και του υπολογισμού των αποκλίσεων, προϋπολογισμών που αφορούν επενδυτικά σχέδια και

είναι άμεσα συνδεδεμένα με την εκτέλεση κάποιων αποφάσεων. Από την άλλη πλευρά η κοστολόγηση είναι συνδεδεμένη με τον υπολογισμό του όγκου παραγωγής μεταφρασμένο σε αξία, της μετατροπής του κόστους σε πραγματικό κέρδος, κατά την διεκπεραίωση των κοστολογίων ο καταμερισμός είναι πολύ σημαντικός, αφού εξυπηρετεί στο να κοστολογηθούν τα βασικά σημεία, καθώς και της κοστολόγησης που διεκπεραιώνεται ανά έργο (Δημητράς, Α & Μπάλλας, Α., 2009). Μέσω της διοικητικής λογιστικής λαμβάνονται αποφάσεις, πραγματοποιείται έλεγχος και υλοποιείται ορθολογικός προγραμματισμός για τη πορεία μιας οντότητας. Η επιστήμη αυτή συλλέγει στοιχεία αναφορικά με το κόστος και τα έσοδα, δημιουργεί στρατηγικές χρήσιμες για την πορεία της, εξυπηρετεί τον έλεγχο για την αποδοτικότητα της, ενώ ο προγραμματισμός και ο προϋπολογισμός είναι από τα βασικά σημεία της. Ο προγραμματισμός είναι άμεσα συνδεδεμένος με τον προϋπολογισμό πωλήσεων, κόστους και παραγωγής ακολουθώντας μέσω των πληροφοριών ένα στρατηγικό σχεδιασμό. Επίσης τα στοιχεία που αντλούνται εξυπηρετούν στη σύγκριση των πραγματικών με των προϋπολογισμένων αποτελεσμάτων, καθώς αναλύονται και οι αποκλίσεις που ενδεχομένως να προκύψουν. Έπειτα επέρχεται η λήψη των αποφάσεων όπου αφορούν την τιμή που πιθανόν να πωλείται ένα προϊόν, την παραγωγή ενός προϊόντος ή την αγορά ενός εμπορεύματος, τον περιορισμό ή την διακοπή εκτέλεσης της παραγωγής ενός προϊόντος, καθώς και των αποφάσεων που σχετίζονται με την δημιουργία νέων επενδύσεων. Αν ληφθεί υπόψιν ο κλάδος των ξενοδοχείων σε αυτή τη περίπτωση η διοικητική λογιστική εστιάζει στο κόστος φιλοξενίας, των εσόδων που δημιουργούνται ανά τμήμα, καθώς και στη μεγιστοποίηση της πληρότητας και της κερδοφορίας. Ιδιαίτερο χαρακτηριστικό των ξενοδοχείων είναι οι πολλές υπηρεσίες που παρέχουν, τα υψηλά σταθερά κόστη, ενώ η χωρητικότητα είναι περιορισμένη. Εντός του χώρου μιας ξενοδοχειακής μονάδας πραγματοποιείται σύσταση προϋπολογισμών πληρότητας, προϋπολογισμών πωλήσεων δωματίων, προϋπολογισμών F&B, προϋπολογισμών μισθοδοσίας, καθώς και οι κεφαλαιουχικοί προϋπολογισμοί. Όταν μια ξενοδοχειακή μονάδα λειτουργεί εποχικά είναι σε θέση να προβλέψει την ποσότητα των αποθεμάτων της, ώστε να γεμίσει τους αποθηκευτικούς της χώρους και με αυτό το τρόπο επιτυγχάνονται καλύτερες τιμές αγοράς των πρώτων υλών τους, όπου τις εξασφαλίζουν περιόδους αιχμής όπως αυτές της καλοκαιρινής περιόδου. Ακόμα η διοικητική λογιστική βοηθάει τα στελέχη της στην δημιουργία τιμοκαταλόγων αναφορικά με τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που διαθέτει προς πώληση ένα ξενοδοχείο. Αναφορικά με τις υπηρεσίες δημιουργούνται αντίστοιχοι

τιμοκατάλογοι αναφορικά με την προώθηση των υπηρεσιών δωμάτιου. Για να λάβει την ορθή απόφαση πώλησης και προώθησης των δωματίων θα πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψιν και η πολιτική προώθησης τους. Συνήθως τα δωμάτια μιας ξενοδοχειακής μονάδας υποστηρίζουν συγκεκριμένα πακέτα πώλησης τα οποία είναι:

- Υπηρεσίες δωματίου (Room only). Σε αυτή τη περίπτωση παρέχονται υπηρεσίες δωματίου στους πελάτες, οι οποίοι πληρώνουν μόνο για το χώρο του δωματίου την στιγμή που πραγματοποιούν την κράτηση του. Επιπλέον οι περαιτέρω χρεώσεις που θα προκύψουν εντός του ξενοδοχειακού χώρου θα πληρωθούν κατά την διάρκεια της διαμονής τους.
- Υπηρεσίες δωματίου με πρωινό (Bed and Breakfast). Την στιγμή που ο πελάτης πραγματοποιεί κράτηση σε κάποιο ξενοδοχειακό κατάλυμα πληρώνει για την διαμονή του στο χώρο του δωματίου και παράλληλα και για το πρωινό του.
- Υπηρεσίες δωματίου με πρωινό και ένα ημερήσιο γεύμα (Half Board). Στην τιμή της κράτησης του δωματίου συμπεριλαμβάνεται το πρωινό και ένα ημερήσιο γεύμα, ενώ οποιαδήποτε άλλη παροχή χρεώνεται ξεχωριστά και πληρώνεται στο χώρο του ξενοδοχείου.
- Υπηρεσίες δωματίου με ημιδιατροφή διατροφή (Full Board). Η κράτηση στην ξενοδοχειακή μονάδα συμπεριλαμβάνει την διαμονή, καθώς και ένα πρωινό αλλά και ένα μεσημεριανό γεύμα. Στην περίπτωση που προκύψει κάποια επιπλέον χρέωση αποπληρώνεται εντός του ξενοδοχείου.
- Υπηρεσίες δωματίου με πλήρη διατροφή (Ultra all inclusive). Ο πελάτης εξαγοράζει από μια ξενοδοχειακή μονάδα ένα πακέτο διαμονής το οποίο συμπεριλαμβάνει το δωμάτιο, το φαγητό και το ποτό του. Η αγορά αυτού του πακέτου δεν επιφέρει επιπλέον χρεώσεις πέραν κάποιων εξαιρέσεων. Χαρακτηριστικό της εξαγοράς του συγκεκριμένου πακέτου είναι ένα βραχιόλι που φοράνε οι πελάτες κατά την διάρκεια της διαμονής τους όπου αντικατοπτρίζει την εξαγορά του πακέτου, αυτό συνήθως συμβαίνει για λόγους ευκολίας του προσωπικού ώστε να αναγνωρίζουν τους πελάτες που απεριόριστο φαγητό και ποτό (Λεκαράκου, Κ., 2020).

Για τη διαχείριση της διαθεσιμότητας των δωματίων και την ενημέρωση του τμήματος πωλήσεων αρμόδιο είναι το τμήμα υποδοχής, το οποίο μέσω του πληροφοριακού συστήματος που χρησιμοποιεί εκδίδει αυτοματοποιημένες αναφορές. Μέσω αυτών των λιστών προσδιορίζεται ο αριθμός των διαθέσιμων δωματίων και αποτυπώνεται η

πληρότητα της ξενοδοχειακής μονάδας. Οι αναφορές αυτές περιλαμβάνουν τις ακόλουθες ενδείξεις:

- **Booking Positive:** Παρουσιάζει τη συνολική εικόνα των διαθέσιμων δωματίων ανά χρονική περίοδο και αποτυπώνει την τρέχουσα κατάσταση της πληρότητας της μονάδας.
- **Availability:** Αναφέρεται στη διαθεσιμότητα των δωματίων για συγκεκριμένη χρονική περίοδο ή για ολόκληρο το έτος.
- **Option:** Υποδηλώνει την ημερομηνία έως την οποία ο πελάτης οφείλει να επιβεβαιώσει την κράτησή του.
- **Allocation:** Αναφέρεται στην κατανομή ή αντικατάσταση των δωματίων που είχαν αρχικά κρατηθεί με αυτά που τελικά θα διατεθούν στον πελάτη.
- **Overbooking:** Περιγράφει την αποδοχή κρατήσεων πέραν της πραγματικής δυναμικότητας της ξενοδοχειακής μονάδας.
- **Relocation:** Αναφέρεται στη μεταφορά κρατήσεων σε άλλη ξενοδοχειακή μονάδα λόγω υπέρβασης της πληρότητας.
- **Out of Order:** Δηλώνει δωμάτια που βρίσκονται εκτός λειτουργίας.
- **Run of the House:** Σημαίνει ότι το δωμάτιο επιλέγεται τυχαία από τη μονάδα χωρίς προτίμηση τύπου από τον πελάτη.
- **Non-Show:** Αναφέρεται στην περίπτωση που ο πελάτης δεν εμφανιστεί ή ακυρώσει την κράτηση την τελευταία στιγμή.
- **Rate Plan:** Προσδιορίζει το τιμολογιακό πλάνο που εφαρμόζεται.
- **CNX Policy:** Σχετίζεται με την πολιτική ακυρώσεων και τον χρόνο ακύρωσης της κράτησης από τον πελάτη.
- **Deposit:** Αναφέρεται στην προκαταβολή που καταβάλλει ο πελάτης για την κατοχύρωση της κράτησης

Είναι προφανές ότι οι επιλογές διαμονής που διατίθενται στον τουρίστα είναι πολλαπλές και διαφοροποιημένες. Ο επισκέπτης που επιλέγει έναν τουριστικό προορισμό έχει τη δυνατότητα να επιλέξει το πακέτο διαμονής που ανταποκρίνεται καλύτερα στις προσωπικές του ανάγκες ή στις ανάγκες της οικογένειάς του. Παράλληλα, είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι συχνά προσφέρονται πρόσθετες υπηρεσίες έναντι επιπλέον χρέωσης, τις οποίες ο πελάτης μπορεί να γνωρίσει κατά τη διάρκεια της παραμονής του στο κατάλυμα. Ενδεικτικά, τέτοιες υπηρεσίες περιλαμβάνουν παροχές ευεξίας, όπως μασάζ, υπηρεσίες κομμωτηρίου, πεντικιούρ και άλλες εξατομικευμένες υπηρεσίες φιλοξενίας. Επιπλέον, οι ξενοδοχειακές μονάδες,

στο πλαίσιο στρατηγικών μάρκετινγκ και ενίσχυσης της πιστότητας των πελατών, δημιουργούν ειδικές προσφορές και πακέτα δώρων με σκοπό την ενθάρρυνση της επαναλαμβανόμενης επίσκεψης. Παράλληλα, εφαρμόζονται προγράμματα επιβράβευσης για πελάτες που επισκέπτονται επανειλημμένα τη μονάδα, τα οποία μπορεί να περιλαμβάνουν αναβαθμίσεις δωματίων, παροχή ειδών φιλοξενίας (π.χ. μπουρνούζια, παντόφλες), καθώς και δωρεάν γεύματα ή άλλες παροχές. Σε περιόδους χαμηλής ζήτησης, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις υιοθετούν πολιτικές προσφορών για την προσέλκυση νέων πελατών, όπως πακέτα για ειδικές περιστάσεις (γάμοι, γενέθλια), δωρεάν παράταση διαμονής ή δωρεάν πρόσθετες υπηρεσίες, ανάλογα με τη στρατηγική της διοίκησης (Λαλούμης Δ., 2002). Πέραν των τυποποιημένων πακέτων φιλοξενίας, οι ξενοδοχειακές μονάδες μπορούν να συνάπτουν ειδικές συμφωνίες με ταξιδιωτικά πρακτορεία για την παροχή ολοκληρωμένων τουριστικών πακέτων. Τα πακέτα αυτά δύναται να περιλαμβάνουν, εκτός από τη διαμονή, αεροπορικά εισιτήρια, μεταφορές από και προς το αεροδρόμιο, καθώς και οργανωμένες εκδρομές στην ευρύτερη περιοχή του προορισμού. Η υλοποίηση τέτοιων πακέτων προϋποθέτει τον ακριβή προσδιορισμό και την κοστολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών, ώστε να διασφαλίζεται η οικονομική βιωσιμότητα των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων. Οι συμφωνίες αυτές κατοχυρώνονται μέσω ιδιωτικών συμφωνητικών, στα οποία καθορίζονται οι όροι συνεργασίας και αποπληρωμής. Στη σύγχρονη τουριστική αγορά, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις καλούνται να αντιμετωπίσουν τον αυξανόμενο ανταγωνισμό από τις βραχυχρόνιες μισθώσεις κατοικιών μέσω ψηφιακών πλατφορμών, γεγονός που καθιστά αναγκαίο τον εμπλουτισμό του τουριστικού προϊόντος με καινοτόμες και διαφοροποιημένες παροχές. Στο πλαίσιο αυτό, κρίνεται σημαντική η συνεργασία με την τοπική κοινότητα για την παροχή αυθεντικών εμπειριών και την ενίσχυση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος της ξενοδοχειακής μονάδας. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί το πρόγραμμα «Ελληνικό Πρωινό», το οποίο θεσπίστηκε από το Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο Ελλάδος το 2010 και έχει ως στόχο την προώθηση ελληνικών παραδοσιακών διατροφικών προϊόντων στο πρωινό των ξενοδοχειακών μονάδων (Βαρέλας Σ., 2023). Η δημιουργία πακέτων επιφέρει κάποια βασικά πλεονεκτήματα όπως να δημιουργούν τις προδιαγραφές μιας ξενοδοχειακής μονάδας ως ελκυστική, αυξάνουν την πληρότητα τους, προσελκύουν πελάτες σε περιόδους όπου δεν υπάρχει τουριστική κίνηση. Το πακέτο περιλαμβάνει επιπλέον υπηρεσίες όπως γεύματα, υπηρεσίες μεσοθεραπείας, επιπλέον δραστηριότητες όπως χρήση γηπέδου τένις ή γυμναστηρίου, καθώς και την μεταφορά από και προς την ξενοδοχειακή

μονάδα. Ουσιαστικά με την εξαγορά πακέτων ένας πελάτης δαπανά περισσότερα για την αγορά επιπλέον παροχών από ότι ενός δωματίου. Οι ξενοδοχειακές μονάδες με την πώληση πακέτων δημιουργούν ζήτηση εκτός της περιόδου με υψηλή ζήτηση, απευθύνονται και προσελκύουν συγκεκριμένες αγορές, δημιουργούν πληρότητα σε περιόδους χαμηλής κινητικότητας. Οι ξενοδοχειακές μονάδες έχουν υψηλά σταθερά κόστη, όποτε η πώληση πακέτων αυξάνει τον όγκο πωλήσεων, πραγματοποιείται διαχωρισμός στα σταθερά κόστη σε περισσότερους πελάτες, όπως επίσης μειώνονται τα κόστη ανά δωμάτιο και με αυτό το τρόπο βελτιώνεται το λειτουργικό κέρδος. Επί της ουσίας τα πακέτα αυξάνουν τις πωλήσεις για τα διάφορα τμήματα μιας ξενοδοχειακής μονάδας και μειώνουν το ενδεχόμενο οι πελάτες να προτιμήσουν τον ανταγωνισμό. Από την άλλη πλευρά τα πακέτα στοχεύουν σε συγκεκριμένες ομάδες όπως οικογένειες, ταξίδι του μέλιτος, ταξίδια για επαγγελματικούς λόγους, ομάδες και συνέδρια. Από την άλλη πλευρά ένα πακέτο πώλησης είναι πολύ πιθανόν να μειώσει το κέρδος ανά δωμάτιο και αν δεν υπολογιστεί ορθά το κόστος είναι πιθανόν να πουλάνε πακέτα κάτω του κόστους. Η κοστολόγηση των πακέτων είναι περίπλοκη διότι συμπεριλαμβάνεται δωμάτιο, φαγητό, δραστηριότητες, υπηρεσίες καλλωπισμού και μεταφορά από και προς το χώρο του ξενοδοχείου. Τα πακέτα που πωλούνται με εκπτώσεις μειώνουν την αξία των δωματίων διαχρονικά, περνάει στην αντίληψη των πελατών ότι πρέπει να περιμένουν ειδικές προσφορές από τις ξενοδοχειακές μονάδες που υιοθετούν τέτοιου είδους πολιτικές, επίσης αυξάνουν τα λειτουργικά κόστη αφού αυξάνουν την κατανάλωση του φαγητού, του ποτού, της ενέργειας, της καθαριότητας, καθώς και του προσωπικού. Αυτό συνήθως συμβαίνει κατά την πώληση πακέτων με διαμονή και πλήρη διατροφή. Η πώληση πακέτων απαιτεί τον συντονισμό των τμημάτων, την ενημέρωση των συστημάτων κράτησης, την εξειδικευμένη εκπαίδευση προσωπικού σε ειδικές διαδικασίες με αποτέλεσμα να αυξάνει τις διοικητικές δυσκολίες. Επιπλέον σε περιόδους υψηλής ζήτησης το ξενοδοχείο είναι πιθανόν να χάσει επιπλέον έσοδα. Τα πακέτα πωλούνται μέσω ενδιάμεσων όπως είναι τα ταξιδιωτικά και τουριστικά πρακτορεία όπου διεκδικούν αυξημένες προμήθειες, πτώση των άμεσων πωλήσεων, καθώς και λιγότερο έλεγχο των τιμών. Η απόδοση των εσόδων στα τμήματα δεν καθίσταται εφικτή, ενώ η πώληση πακέτων απαιτεί αυξημένες παροχές όπως εστιατόρια και διάφορες άλλες δραστηριότητες, καθώς και υψηλά σταθερά κόστη αφού αν μειωθεί ζήτηση αυξάνεται η πιθανότητα για την δημιουργία ζημιών. Με την πώληση πολλαπλών πακέτων δημιουργείται αύξηση στο φόρτο του προσωπικού, αλλά και η αύξηση στην ποιότητα εξυπηρέτησης. Ακόμα αν τα πακέτα

δεν αναλυθούν σωστά υλοποιούνται λάθος επενδύσεις, λανθασμένη τιμολόγηση και λάθος στρατηγική προώθησης, ενώ τίθενται ζητήματα αναφορικά με την πολυπλοκότητα της φορολογικής διαχείρισης, διότι άλλους συντελεστές στο φόρο προστιθέμενης αξίας όπως η διαμονή και το φαγητό. Από την άλλη πλευρά οι ξενοδοχειακές μονάδες που συνεργάζονται με γνωστές επωνυμίες, προωθεί τα προϊόντα και τις υπηρεσίες εντός ενός συστήματος κρατήσεων όπου προωθεί πελάτες στα ξενοδοχεία αυτά μέσω της συγκεκριμένης πλατφόρμας σε παγκόσμιο ορίζοντα. Αλυσίδες που ακολουθούν αυτά τα πρότυπα είναι η Marriott International, Hilton και Hyatt (Λεκαράκου Κ., & Νιζάμη Κ., 2011).

## 1.2 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Η Διοικητική και η Χρηματοοικονομική λογιστική θεωρούνται παρακλάδια της λογιστικής επιστήμης με ιδιαίτερη όμως βαρύτητα στην εφαρμογή τους και αρκετές ομοιότητες. Η Χρηματοοικονομική λογιστική έχει ως κύριο σκοπό την μετάδοση της πληροφορίας στο εξωτερικό περιβάλλον μιας οντότητας αναφορικά με την οικονομική κατάσταση της. Οι ενδιαφερόμενοι που συνήθως πληροφορούνται από τα δεδομένα του συγκεκριμένου κλάδου είναι οι επενδυτές και οι μέτοχοι, τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, οι δημόσιες αρχές, οι πιστωτές και οι προμηθευτές. Τα στοιχεία που συνήθως αναζητούνται από το εξωτερικό περιβάλλον αφορούν τον ισολογισμό, τη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, την κατάσταση ταμειακών ροών και το πρόσάρτημα. Η Χρηματοοικονομική λογιστική ακολουθεί συγκεκριμένα πρότυπα, γνωστά σε όλους ως Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης (Δ.Π.Χ.Π.), απεικονίζει γεγονότα του παρελθόντος, τα δεδομένα αντικατοπτρίζουν την συνολική εικόνα μιας οντότητας και είναι υποχρεωτικό να εφαρμοστούν υπό το πρίσμα συγκεκριμένων νομοθεσιών. Οι διαδικασίες που ακολουθούνται για την σύνταξη των παραπάνω είναι λεπτομερή μέσω της καταχώρησης λογιστικών γεγονότων που πραγματοποίησε μια οντότητα υπό τη μορφή συναλλαγών μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο που λογίζεται συνήθως σε ένα έτος. Η συγκεκριμένη επιστήμη ακολουθεί τις οδηγίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) και λειτουργεί με τέτοιο τρόπο ώστε να διεκπεραιώνει εργασίες για το Ελληνικό δημόσιο και συγκεκριμένα για το υπουργείο οικονομίας με την υποβολή εντύπων για την απόδοση του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), φόρο

εργολάβων, ελευθέρων επαγγελματιών, μισθωτών υπηρεσιών και του ετήσιου φόρου που αναλογεί σε μια επιχείρηση. Όλες αυτές οι πληροφορίες είναι αποτυπωμένες σε έντυπα και δεδομένα και στην διάθεση οποιουδήποτε κρίνεται απαραίτητο από το εξωτερικό περιβάλλον ότι πρέπει να κατέχει την συγκεκριμένη πληροφορία. Για την εφαρμογή της συγκεκριμένου κλάδου έχουν δημιουργηθεί διάφορα εργαλεία όπως τα συστήματα καταχώρησης λογιστικών εγγραφών, σύνταξης ισολογισμών και οικονομικών καταστάσεων. Υπεύθυνο τμήμα για την διεκπεραίωση και την διατήρηση των βιβλίων και στοιχείων είναι το λογιστήριο που αποτελείται από τον οικονομικό διευθυντή, τους προϊσταμένους του τμήματος λογιστηρίου και μισθοδοσίας και οι αντίστοιχοι βοηθοί τους (Κοντάκος, Α., 2001).

Από την άλλη πλευρά η διοικητική λογιστική είναι το παρακλάδι της λογιστικής επιστήμης που εξυπηρετεί τη διοίκηση στο να ληφθούν σημαντικές αποφάσεις αλλά και να διατηρηθεί ο έλεγχος της πορείας της. Οι πληροφορίες αυτές ενδιαφέρουν τη διοίκηση, τους διευθυντές και τα στελέχη των επιχειρήσεων. Τα δεδομένα που προωθούνται μέσω της συγκεκριμένης επιστήμης είναι η κοστολόγηση προϊόντων, οι προϋπολογισμοί, η ανάλυση κερδοφορίας, η εύρεση και ανάλυση του νεκρού σημείου μιας επιχείρησης, καθώς και η προώθηση των εσωτερικών αναφορών από τα τμήματα προς την διεύθυνση και την διοίκηση. Η συγκεκριμένη επιστήμη δεν δεσμεύεται από τα λογιστικά πρότυπα, δεν εφαρμόζεται υποχρεωτικά μέσω Ελληνικών νομοθεσιών, δημιουργεί μια δομή όπου στοχεύει στο μέλλον και στην πορεία μιας επιχείρησης, όπως επίσης πραγματοποιεί λεπτομερή αναλύσεις για τα τμήματα, τα προϊόντα και τα έργα μιας επιχείρησης. Όπως έγινε αντιληπτό από τα προαναφερόμενα η διοικητική λογιστική είναι η επιστήμη που εστιάζει κατά κύριο λόγο στο να υποστηρίξει το εσωτερικό περιβάλλον μιας οντότητας (Βενιέρης, Γ., & Κοέν, Σ., 2007). Με την εύρεση του νεκρού σημείου μιας επιχείρησης η διοίκηση είναι σε θέση να γνωρίζει πόσες μονάδες προϊόντων και υπηρεσιών επιβάλλεται να πουλήσει ώστε η επιχείρηση να υποστηρίξει την θεωρία που αναφέρει ότι έσοδα που είναι ίσα με τα έξοδα είναι μηδέν. Δηλαδή ούτε χρωστάει, ούτε δημιουργεί κέρδη. Εξίσου σημαντική είναι η κοστολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών, αφού μια οντότητα είναι σε θέση να γνωρίζει την πολιτική τιμολόγησης που πρέπει να τηρήσει απέναντι στο πελάτη ώστε να καθίσταται κερδοφόρα. Ο προϋπολογισμός από την άλλη πλευρά ενώ χρησιμοποιεί στοιχεία που αντλούνται από το παρελθόν, προσπαθεί να επιτύχει καλύτερες συνθήκες και πορεία για την οντότητα και απευθύνεται στο μέλλον της, όπου μέσω των

αριθμητικών δεδομένων προσπαθεί να θέσει κάποιους περιορισμούς τόσο στην διεύθυνση, όσο και στους προϊστάμενους των τμημάτων μιας επιχείρησης. Παράλληλα προσπαθεί να επιτύχει καλύτερες συνθήκες από το προηγούμενο έτος με αυξημένη κερδοφορία. Η σύνταξη των προϋπολογισμός και οι κοστολογήσεις εγκρίνονται μόνο από τα ανώτερα στελέχη και τον διευθυντή μιας οντότητας και δεν τίθεται ζήτημα υποχρεωτικής δημοσίευσης για τα συγκεκριμένα δεδομένα. Άρα η χρηματοοικονομική λογιστική ως επιστήμη διαθέτει πλήρη στοιχεία σε ενδιαφερόμενα πρόσωπα που προέρχονται από το εξωτερικό περιβάλλον μιας οντότητας και συνδέονται άμεσα τόσο με το παρόν, όσο και με το παρελθόν, φυσικά τηρώντας συγκεκριμένα θεσμικά και νομοθετικά πλαίσια όπου υποστηρίζονται από το Ελληνικό φορολογικό δίκαιο. Όσο αναφορά την διοικητική λογιστή, απεικονίζονται δεδομένα που στοχεύουν στην ενημέρωση και την πληροφόρηση του εσωτερικού περιβάλλοντος μιας οντότητας, καμία νομοθεσία δεν υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να ακολουθούν την διοικητική επιστήμη, δεν υποχρεούται λοιπόν μια οντότητα να συντάξει προϋπολογισμούς, καθώς και να κοστολογήσει προϊόντα και υπηρεσίες, ενώ η τήρηση αρχείων και δεδομένων δεν θεωρείται δεσμευτική. Η διοικητική λογιστική ως επιστήμη συνήθων τηρείται από συγκεκριμένο υπαλληλικό προσωπικό μιας οντότητας, όπως είναι οι διευθυντές, οι οικονομικοί διευθυντές και με την σύνταξη των κοστολογίων απασχολείται εξειδικευμένο προσωπικό που έχει εκπαιδευτεί και καταρτιστεί κατάλληλα, ως ειδικότητα ανήκει στο οικονομικό τμήμα και απευθύνεται είτε στον οικονομικό, είτε στο γενικό διευθυντή (Βενιέρης, Γ., & Κοέν, Σ., 2007).

Η χρηματοοικονομική λογιστική και η διοικητική λογιστική πέραν από διαφορές παρουσιάζουν και ομοιότητες όπως η χρήση ίδιων δεδομένων για να εκτελεστούν οι εργασίες τους όπως έσοδα, έξοδα, κόστος, περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια. Η επιστήμη της διοικητικής λογιστικής τροφοδοτείται με στοιχεία από την χρηματοοικονομική λογιστική. Ο στόχος τους είναι η παροχή ορθών πληροφοριών και η υποστήριξη των τρίτων είτε στο εσωτερικό, είτε στο εξωτερικό περιβάλλον για την λήψη αποφάσεων. Τόσο η διοικητική, όσο και η χρηματοοικονομική λογιστική χρησιμοποιούν ίδιες λογιστικές έννοιες όπως κόστος και δαπάνη, έσοδο και κέρδος, αποσβέσεις, προϋπολογισμός, ανάλυση κερδοφορίας και ταμειακές ροές. Οι συγκεκριμένες επιστήμες συμβάλλουν στον οικονομικό έλεγχο, την αποδοτικότητα και την αξιολόγηση της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης, ενώ και οι δύο συμβάλλουν στην δημιουργία στρατηγικών αποφάσεων, τον οικονομικό σχεδιασμό, την αξιολόγηση επενδύσεων και την παρακολούθηση των στόχων μια επιχείρησης.

Ένα ακόμα κοινό τους είναι πως και οι δύο βασίζονται σε αριθμητικά στοιχεία, οικονομικά μεγέθη και χρηματοοικονομικούς αριθμοδείκτες. Οι πληροφορίες που προωθούν συμβάλλουν στην λήψη επενδυτικών αποφάσεων, στις χρηματοδοτικές αποφάσεις, στην τιμολογιακή πολιτική που είναι θεμιτό να ακολουθήσει, αλλά και στην παραγωγική διαδικασία που πρέπει να στηρίζει και να υποστηρίζει μια οντότητα (Κεχράς Ι., 2010).

### 1.3 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ

Οι χρηματικές μονάδες που δαπανώνται ώστε να διαθέτει μια παραγωγική μονάδα, παραγωγικούς συντελεστές στην οικονομική ορολογία μεταφράζεται ως κόστος. Με τον όρο παραγωγικούς συντελεστές γίνεται αναφορά στο ανθρώπινο δυναμικό που συμβάλει στη παραγωγική διαδικασία, τις πρώτες ύλες που θα χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία, το κεφάλαιο, την ενέργεια, την ύδρευση, το ενοίκιο της εγκατάστασης της και λοιπών μέσων που συμβάλλουν στην παραγωγική της λειτουργία και την παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών. Κατά την διοικητική λογιστική το κόστος και η μέτρηση του θεωρούνται σημαντικά κριτήρια για την εύρυθμη λειτουργία μιας οντότητας. Το κόστος για μια οντότητα είναι τόσο σημαντικό αφού συμβάλλει καθοριστικά τόσο στη λειτουργία της, όσο και στην σύσταση της στρατηγικής που θα αποφασίσει να ακολουθήσει η ίδια. Για να αποφασιστεί η τιμή πώλησης ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας η πιο ορθή κίνηση είναι ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής ή παροχής υπηρεσιών. Μια βασική αρχή που ισχύει είναι ότι η τιμή πώλησης είναι ίση με το κόστος και το περιθώριο κέρδους. Φυσικά στην περίπτωση που το κόστος δεν υπολογιστεί ορθολογικά τότε η τιμή που θα οριστεί θα την καταστήσει ζημιογόνα, ενώ σε αντίθετη περίπτωση μια υψηλή τιμή πιθανόν να λειτουργήσει αποτρεπτικά τους πελάτες από το να το αγοράσουν. Οπότε το κόστος συμβάλλει καθοριστικά στον ορισμό της τιμής μονάδας ενός προϊόντος. Το κόστος αποτελεί βασικό παράγοντα για τον υπολογισμό του αποτελέσματος αφού το κέρδος ισούται με τα έσοδα μείον το κόστος. Αν ο εντοπισμός του κόστους είναι ξεκάθαρος και αναλυτικός τότε είναι ευκολότερος ο υπολογισμός του καθαρού κέρδους, είναι ευκολότερο να εντοπιστεί το κερδοφόρο τμήμα, αξιολογείται με ευκολία η οικονομική απόδοση της οντότητας. Το κόστος είναι κριτήριο ώστε να οριστεί η στρατηγική και λειτουργία μιας οντότητας που συμπεριλαμβάνει αποφάσεις για την

παραγωγική διαδικασία και την εξαγορά πρώτων υλών, αν θα πρέπει να γίνει αποδεκτή κάποια ειδική παραγγελία, μια ενδεχόμενη διακοπή στη παραγωγική διαδικασία ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας, κριτήρια για την επιλογή μιας τεχνολογίας παραγωγής, καθώς και της λήψης νέων επενδυτικών αποφάσεων. Η διοικητική επιστήμη για να τεκμηριώσει πρακτικές και θεωρίες αναφορικά με το κόστος χρησιμοποιεί έννοιες όπως αυτή του σχετικού κόστους (relevant cost) και του ευκαιριακού κόστους (opportunity cost) ώστε να λαμβάνεται ορθολογικά οποιαδήποτε απόφαση. Το κόστος είναι βασικό θεμέλιο για την σύνταξη των προϋπολογισμών, την δημιουργία πρότυπου κόστους και ανάλυσης των αποκλίσεων. Με αυτό το τρόπο όταν η διεύθυνση πραγματοποιεί συγκρίσεις μεταξύ του προϋπολογισμένου και του πραγματικού κόστους εντοπίζοντας σπατάλες, διορθώνοντας αποκλίσεις και βελτιώνοντας την αποδοτικότητα μιας οντότητας. Μια οντότητα δημιουργεί συνθήκες ανταγωνισμού όταν καταφέρνει να μειώσει το κόστος και να πετύχει χαμηλότερες τιμές, επιτυγχάνει μεγαλύτερο περιθώριο κέρδους και των προδιαγραφών για την διεκδίκηση καλύτερων θέσεων εργασίας. Σε γενικότερα πλαίσια οι οντότητες που διατηρούν μειωμένο κόστος κατέχουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα (cost leadership strategy). Επιπλέον το κόστος επηρεάζει την στρατηγική μιας οντότητας λαμβάνοντας αποφάσεις όπως επενδύσεις σε τεχνολογικά μέσα, την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων μέσων, καθώς και την δημιουργία και την προώθηση νέων προϊόντων (Παπαδάκης Β., 2010). Η ανάλυση κόστους θεωρείται η θεμελιώδη αρχή για την δημιουργία μακροπρόθεσμων στρατηγικών αποφάσεων. Το κόστος μεταφράζεται σε χρήμα ώστε το κόστος να μπορεί να αποτυπωθεί στα λογιστικά βιβλία, να συγκριθεί και να αναλυθεί. Με αυτούς τους τρόπους επιτυγχάνεται η αξιολόγηση μιας οντότητας με οικονομικά δεδομένα. Το κόστος επέχει κάποιους διαχωρισμούς όπου είναι ανάλογοι με τον όγκο παραγωγής. Το κόστος λοιπόν χωρίζεται σε σταθερό κόστος όπου δεν μεταβάλλεται λόγω της αύξησης της παραγωγής, του μεταβλητού κόστους όπου μεταβάλλεται ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής και του μικτού κόστους όπου λειτουργεί συνδυαστικά ανάμεσα σε σταθερό και μεταβλητό κόστος. Ο διαχωρισμός του κόστους εξυπηρετεί στην εύρεση και την ανάλυση του νεκρού σημείου. Το κόστος αναλύεται για να ληφθεί μια συγκεκριμένη απόφαση μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο, ανάλογα την απόφαση που πρέπει να εξετάσει και τα αντίστοιχα κόστη όπως το σχετικό κόστος όπου αλλάζει ανάλογα με την απόφαση που θα ληφθεί, το οριακό κόστος όπου βρίσκεται ανάμεσα σε δύο κόστη και υποχρεωτικά πρέπει να επιλέξει το ένα, αλλά και το κόστος ευκαιρίας όπου επιλέγεται το βέλτιστο, θυσιάζοντας ένα άλλο. Το κόστος εξετάζεται συγκεκριμένες

χρονικές περιόδους όπου επιλέγεται από τα αντίστοιχα τμήματα και την διεύθυνση. Μπορεί να υλοποιείται κάθε ημέρα, κάθε μήνα, κάθε έτος, αλλά και σε περισσότερα από ένα έτη. Το κόστος μετατρέπεται σε προϊόν ή υπηρεσία, μετατοπίζεται στους πελάτες, τα τμήματα και τις λοιπές δραστηριότητες της εκάστοτε οντότητας. Ο διαχωρισμός του κόστους πραγματοποιείται με την δημιουργία δύο κατηγοριών όπου είναι το ελεγχόμενο κόστος (controllable cost) και το μη ελεγχόμενο κόστος (uncontrollable cost). Στο ελεγχόμενο κόστος (controllable cost) ένας διευθυντής μπορεί να το περιορίσει και να επιλέξει την περίοδο δημιουργίας του, καθώς να το μειώσει και να το αυξήσει όπως το διαφημιστικό κόστος, το εκπαιδευτικό κόστος και το κόστος μεταφοράς πωλήσεων. Στο μη ελεγχόμενο κόστος (uncontrollable cost) δεν υπάρχει δυνατότητα ελέγχου και αφορά κόστη όπως ενοίκια κτηρίων, αποσβέσεις εξοπλισμού, φόρους και τέλη, μισθούς που αφορούν την διοίκηση, καθώς και κόστη τα οποία αφορούν τα τμήματα. Το κόστη σε πολλές περιπτώσεις δεν είναι ρεαλιστικά αλλά προϋπολογιστικά αφού δημιουργούνται με την σύνταξη προϋπολογισμών, πρότυπου κόστους και εκτιμήσεων κόστους. Το κόστη συγκρίνονται με τα έσοδα, την παραγωγή τους και τις εργατοώρες, όπου συμβάλλουν στο να γίνει αντιληπτή η παραγωγικότητα μιας οντότητας. Ακόμα τα κόστη ταξινομούνται στις παρακάτω κατηγορίες:

- Το άμεσο και έμμεσο κόστος. Το άμεσο κόστος αφορά προϊόντα, έργα ή τμήματα όπως πρώτες ύλες ή άμεση εργασία. Σε έμμεσο κόστος όπου δεν κατανέμεται σε ένα προϊόν, όπως το ενοίκιο ενός εργοστασίου, το ρεύμα και τους μισθούς των προϊσταμένων παραγωγής.
- Σε παραγωγικό και μη παραγωγικό κόστος. Το παραγωγικό κόστος συνδέεται άμεσα με το κόστος παραγωγής όπως πρώτες ύλες, άμεση εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα, ενώ το μη παραγωγικό δεν αφορά την παραγωγική διαδικασία αλλά τα κόστη διοίκησης και διάθεσης όπως η διαφήμιση, οι διοικητικοί μισθοί και τα έξοδα πωλήσεων.
- Το σχετικό και μη σχετικό κόστος. Το σχετικό κόστος επηρεάζεται από την λήψη κάποιας απόφασης όπως αλλαγή υλικών και εργασίας, όπως το μη σχετικό κόστος που δεν μεταβάλλεται ανεξάρτητα από την λήψη της απόφασης όπως για παράδειγμα τα σταθερά κόστη όπου βραχυπρόθεσμα δεν μεταβάλλονται.
- Το ιστορικό και πρότυπο κόστος. Το ιστορικό κόστος αφορά το κόστος που δημιουργήθηκε στο παρελθόν όπως το κόστος παραγωγής του προηγούμενου

έτους, καθώς και το πρότυπο κόστος όπου αφορά τον έλεγχο αποκλίσεων, προϋπολογισμών και αξιολόγησης αποδόσεων.

- Το πραγματικό και το προϋπολογισμένο κόστος. Το πραγματικό κόστος αφορά αυτό που πραγματικά συνέβη, ενώ το προϋπολογισμένο αφορά αυτό που αναμένεται να συμβεί στο μέλλον.

Το κόστος κατά την ταξινόμηση τους συντελούν στην ορθότερη λήψη αποφάσεων. Το κόστος αποτελεί την θεμελιώδη βάση της διοικητικής λογιστικής, αφού επηρεάζει τον καθορισμό της τιμής πώλησης, της κερδοφορίας, της λήψης αποφάσεων, του προγραμματισμού και της στρατηγικής ανάπτυξης. Ο προσδιορισμός του κόστους είναι σημαντικός αφού συντελεί στην βελτίωση και την αποδοτικότητα μιας οντότητας (Γρηγοριάδης Κ. και Μαντάς Γ., 2012).

Η παραγωγή προϊόντων και η προώθηση υπηρεσιών ενέχει κάποιο κόστος, όπου ουσιαστικά για την δημιουργία τους θυσιάζονται χρήματα, άμεσα υλικά και άμεση εργασία. Ουσιαστικά πραγματοποιείται αγορά των πρώτων υλών και των υλικών συσκευασίας όπου χρειάζονται, ώστε να παραχθούν τα προϊόντα και οι υπηρεσίες. Τα κόστη χωρίζονται σε κάποιες κατηγορίες όπως το παραγωγικό κόστος, όπου πραγματοποιείται σύνδεση την παραγωγική διαδικασία όπως τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία, καθώς και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Το μεταβλητό κόστος όπου ουσιαστικά μεταβάλλεται ανάλογα με τον όγκο παραγωγής μιας οντότητας όπως του όγκου παραγωγής και της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και του σταθερού κόστους και δεν μεταβάλλεται με την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών όπως για παράδειγμα ενοίκια εργοστασίου, μισθοδοσία διοικητικού προσωπικού και γενικά εξόδων τα οποία δεν μεταβάλλονται σύμφωνα με τις μεταβολές της παραγωγής. Αναφορικά με τα άμεσα και έμμεσα κόστη, στα άμεσα κόστη υπάρχει η δυνατότητα προστεθεί απευθείας στο ανά μονάδα προϊόν ή υπηρεσία, όπως επίσης και με τα έμμεσα κόστη όπου συνδέεται έμμεσα με την παραγωγική διαδικασία και με την παραγωγή του κατά μονάδα προϊόντος ή υπηρεσίας (Πομόνης Ν., 2010).

Η δαπάνη υλοποιείται ώστε δημιουργηθεί χρηματική πληρωμή για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και αποπληρωμή λοιπών υποχρεώσεων, ουσιαστικά αφορά κάθε πληρωμή ή υποχρέωση για πληρωμή. Οποιαδήποτε πληρωμή πραγματοποιείται πριν, μετά ή και κατά την διάρκεια της παραγωγής, όπως επίσης θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί για την υλοποίηση κάποιες επένδυσης, αγοράς και λειτουργίας εξοπλισμού. Οι δαπάνες χωρίζονται σε δύο κατηγορίες τις επενδυτικές και τις λειτουργικές. Οι επενδυτικές αφορούν την διάθεση οικονομικών πόρων για την

απόκτηση μηχανημάτων και κτιρίων όπου δεν θεωρούνται έξοδα αλλά πάγια, καθώς και τις λειτουργικές δαπάνες όπως μισθοδοσία, ενοίκια και λογαριασμοί όπου μπορεί να θεωρούνται έξοδα (Κοντάκος, Α., 2001).

Τα έξοδα αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μια οικονομική περίοδο και συμβάλλουν στη μείωση των κερδών. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και μειώνει τα κέρδη. Τα έξοδα χωρίζονται σε παραγωγικά όπου αποτελούνται από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, τα διοικητικά έξοδα όπου συμπεριλαμβάνονται οι μισθοί της διοίκησης, ενοίκια εγκατάστασης, καθώς και των εξόδων διάθεσης όπως έξοδα διαφημίσεων, καθώς και τα μεταφορικά που αφορούν τις πωλήσεις (Κοντάκος, Α., 2001).

## Δ.ΙΙ Συνοπτική Ενδιάμεση Κατάσταση Συνολικών Εισοδημάτων (Ενοποιημένη και Εταιρική) για την εξαμηνιαία περίοδο 01.01.2024 – 30.6.2024

Ποσά σε χιλ. €	Σημ.	Ο ΟΜΙΛΟΣ		Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
		1.1 - 30.6.2024	1.1 - 30.6.2023	1.1 - 30.6.2024	1.1 - 30.6.2023
Πωλήσεις	5.9	56.122	49.207	36.651	33.519
Κόστος Πωληθέντων	5.9	(33.039)	(30.070)	(20.107)	(19.022)
<b>Μικτά Αποτελέσματα</b>		<b>23.083</b>	<b>19.137</b>	<b>16.544</b>	<b>14.498</b>
Έξοδα Διάθεσης	5.9	(3.416)	(2.697)	(2.156)	(1.846)
Έξοδα Διοίκησης	5.9	(9.828)	(9.023)	(6.845)	(6.847)
Άλλα Έσοδα		2.617	1.347	801	448
Άλλα Έξοδα		(169)	(1.131)	(55)	(931)
<b>Κέρδη Εκμετάλλευσης</b>		<b>12.287</b>	<b>7.632</b>	<b>8.289</b>	<b>5.322</b>
Χρηματοοικονομικά έξοδα		(3.404)	(3.626)	(2.652)	(2.889)
Χρηματοοικονομικά έσοδα		1.615	652	628	608
Λοιπά χρηματοοικονομικά αποτελέσματα		57	586	93	595
<b>Κέρδη προ Φόρων</b>		<b>10.555</b>	<b>5.244</b>	<b>6.358</b>	<b>3.636</b>
Φόρος Εισοδήματος	5.10	(1.482)	(1.331)	(1.085)	(782)
<b>Καθαρά Κέρδη περιόδου μετά από φόρους</b>		<b>9.074</b>	<b>3.912</b>	<b>5.273</b>	<b>2.854</b>
<b>Λοιπά Συνολικά Εισοδήματα που αναταξινομούνται στην κατάσταση αποτί/των σε μεταγενέστερες περιόδους</b>					
Κέρδος/(Ζημία) από χρηματοοικονομικά μέσα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία μέσω λοιπών συνολικών εισοδημάτων		(64)	146	(64)	146
Επίδραση φόρου επί του αποθεματικού επιμέτρησης χρηματοοικονομικών μέσων σε εύλογη αξία μέσω λοιπών συνολικών εισοδημάτων		14	(32)	14	(32)
<b>Λοιπά συνολικά εισοδήματα περιόδου μετά φόρων</b>		<b>(50)</b>	<b>114</b>	<b>(50)</b>	<b>114</b>
<b>Συγκεντρωτικά Συνολικά Εισοδήματα Περιόδου</b>		<b>9.024</b>	<b>4.026</b>	<b>5.223</b>	<b>2.968</b>
<b>Κέρδη περιόδου αποδιδόμενα σε :</b>					
<b>Ιδιοκτήτες της μητρικής</b>		<b>8.927</b>	<b>3.912</b>	<b>5.273</b>	<b>2.854</b>
Καθαρά Κέρδη / (Ζημιές) περιόδου		8.927	3.912	5.273	2.854
<b>Μη ελέγχουσες συμμετοχές</b>		<b>147</b>	-	-	-
Καθαρά Κέρδη / (Ζημιές) περιόδου		147	-	-	-
<b>Συγκεντρωτικά Συνολικά Εισοδήματα Περιόδου αποδιδόμενα σε:</b>					
<b>Ιδιοκτήτες της μητρικής</b>		<b>8.877</b>	<b>4.026</b>	<b>5.223</b>	<b>2.968</b>
Συγκεντρωτικά Συνολικά Εισοδήματα περιόδου		8.877	4.026	5.223	2.968
<b>Μη ελέγχουσες συμμετοχές</b>		<b>147</b>	-	-	-
Συγκεντρωτικά Συνολικά Εισοδήματα περιόδου		147	-	-	-

Οι σημειώσεις που παρατίθενται στις σελίδες 21 έως 47 αποτελούν αναπόσπαστο μέρος αυτών των συνοπτικών ενδιάμεσων εταιρικών και ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων.

Εικόνα 1. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης 2023-2024 – «ΛΑΜΨΑ Α.Ε.»

Πηγή: (Εταιρεία Ελληνικών Ξενοδοχείων ΛΑΜΨΑ Α.Ε., 2025)

Στο παραπάνω πίνακα παρατίθεται η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας «Ελληνικά Ξενοδοχεία ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» για τα έτη 2023, 2024. Στο κόστος πωλήσεων συμπεριλαμβάνονται τα κόστη των αγορών πρώτων υλών, ενώ τα έξοδα ομαδοποιούνται σε έξοδα διάθεσης, έξοδα διοίκησης και σε χρηματοοικονομικά έξοδα.

## 1.4 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ & ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Κοστολόγηση είναι η διαδικασία με την οποία καταγράφονται, κατανέμονται και υπολογίζονται τα κόστη παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών ώστε να προσδιορίζονται οι τιμές πώλησης μιας οντότητας, να προϋπολογίζεται το αναμενόμενο κέρδος της οντότητας ανά αναμενόμενη μονάδα παραγόμενου προϊόντος και υπηρεσίας, να ελέγχεται η αποδοτικότητα της οντότητας, επιπλέον εξυπηρετεί και στην λήψη διοικητικών αποφάσεων.

- Κοστολόγηση υπό τη μορφή παραγγελίας (Job Order Costing). Η παραγωγή των προϊόντων και η προώθηση των υπηρεσιών πραγματοποιείται με μοναδικό γνώμονα την παραγγελία του πελάτη. Συνήθως αυτές οι οντότητες αναλαμβάνουν δημόσια ή ιδιωτικά έργα και εξατομικευμένες παραγγελίες από τους πελάτες τους ώστε να προβεί στην παραγωγή του προϊόντος ή την παροχή της υπηρεσίας. Για τον υπολογισμό του κόστους πραγματοποιείται καταγραφή των άμεσων υλικών που θα χρησιμοποιηθούν στη παραγωγή του προϊόντος ή στην προώθηση της υπηρεσίας, της άμεσης εργασίας που θα χρησιμοποιηθεί, καθώς και των γενικών βιομηχανικών εξόδων τα οποία θα κατανεμηθούν ανά τμήμα παραγωγής. Για τον υπολογισμό εφαρμόζεται ο τύπος:

Κόστος παραγγελίας (=) Άμεσα Υλικά (+) Άμεση Εργασία (+) Γ. Β. Ε.

Τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή της συγκεκριμένης μεθόδου κοστολόγησης είναι ο υπολογισμός του κόστους με ακρίβεια και ανά πελάτη, ενώ είναι κατάλληλα εφαρμοζόμενη μέθοδος για έργα, ενώ τα μειονεκτήματα είναι ότι είναι πολύ ακριβή μέθοδος ως προς την εφαρμογή της και πολύπλοκη στην εφαρμογή της. Στην συγκεκριμένη μέθοδο περιλαμβάνονται μόνο τα μεταβλητά κόστη, ενώ τα σταθερά κόστη καταγράφονται απευθείας στα έξοδα ως προς το σύνολό τους.

- Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγικής διαδικασίας (Process Costing). Η συγκεκριμένη μέθοδος χρησιμοποιείται σε διαδικασίες μαζικής παραγωγής, δηλαδή τα προϊόντα που παράγονται είναι όμοια. Ο υπολογισμός του κόστους μαζικής παραγωγής υπολογίζεται ανά τμήμα και προϊόν, διότι υπάρχει μια ομοιογένεια στην παραγωγή τους. Ο υπολογισμός πραγματοποιείται με την εφαρμογή του τύπου:

Κόστος μονάδας (=) Συνολικό Κόστος Τμήματος (/) Παραγόμενες μονάδες

Συνήθως τέτοιες κατηγορίες προϊόντων είναι η παραγωγή τροφίμων, ποτών, ειδών ρουχισμού. Τα πλεονεκτήματα της συγκεκριμένης μεθόδου είναι ότι εφαρμόζεται με απλοποιημένο τρόπο, όπως επίσης και οικονομική στην εφαρμογή της. Επίσης είναι ορθό να εφαρμόζεται σε βιομηχανίες που εφαρμόζουν την μαζική παραγωγή, ενώ μειονεκτεί στην εφαρμογή των εξατομικευμένων προϊόντων.

- Μεταβλητή κοστολόγηση (Variable Costing). Στην συγκεκριμένη μέθοδο συμπεριλαμβάνονται τα μεταβλητά κόστη όπου σε αυτά συμπεριλαμβάνονται τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και το ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής, πετρέλαια, υγραέρια και λοιπά. Όμως δεν συμπεριλαμβάνονται τα σταθερά έξοδα όπως ενοίκια, τηλεπικοινωνίες, αποσβέσεις παγίων και οποιοδήποτε έξοδο θεωρείται σταθερό για μια οντότητα. Στην συγκεκριμένη περίπτωση ισχύει:

Κόστος μονάδας (=) Μεταβλητά κόστη

Η συγκεκριμένη μέθοδος εφαρμόζεται για την ανάλυση και την εύρεση του νεκρού σημείου, καθώς και να λαμβάνονται αποφάσεις σχετικές με την παραγωγική διαδικασία. Η συγκεκριμένη μέθοδος είναι η κατάλληλη για την λήψη διοικητικών αποφάσεων, όπως επίσης υπολογίζεται το περιθώριο συνεισφοράς, ενώ στα μειονεκτήματα είναι ότι ο υπολογισμός αυτής της μεθόδου δεν συμπεριλαμβάνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

- Κοστολόγηση πλήρη και απορροφητική (Absorption Costing).

Η εφαρμογή της συγκεκριμένης μεθόδου περιλαμβάνει τα μεταβλητά και τα σταθερά κόστη, χρησιμοποιώντας το μέσο όρο παραγωγής. Ο τύπος που εφαρμόζεται είναι:

Κόστος μονάδας (=) Μεταβλητά Κόστη (+) Σταθερά Κόστη (/) Παραγωγή

Η συγκεκριμένη μέθοδος επιτρέπεται να συμπεριληφθεί τόσο στον ισολογισμό, όσο και στα έντυπα που υποβάλλονται στις δημόσιες αρχές για φορολογικούς λόγους. Η συγκεκριμένη μέθοδος θεωρείται επίσημη λογιστική μέθοδος, καθώς απεικονίζεται πλήρως το παραγωγικό κόστος. Ωστόσο στα μειονεκτήματα συμπεριλαμβάνεται η παραπλάνηση λόγω λήψης λανθασμένων αποφάσεων. Η μέθοδος αυτή περιλαμβάνει τόσο τα σταθερά, όσο και τα μεταβλητά κόστη, όπου τα σταθερά συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων.

- Πρότυπη κοστολόγηση (Standard Costing).

Η συγκεκριμένη μέθοδος ακολουθεί συγκεκριμένα πρότυπα κόστους όπου αφορά τον υπολογισμό συγκεκριμένων προτύπων υπολογισμού του κόστους παραγωγής όπως των υλικών εργασίας, των απασχολούμενων ωρών εργασίας και των γενικών εξόδων όπου διαθέτει μια οντότητα για την παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών. Τα πρότυπα κόστη είναι κανόνες μέτρησης του κόστους. Τα προκαθορισμένα κόστη ερμηνεύονται πριν από την έναρξη της παραγωγικής διαδικασίας, όπου συλλέγονται στοιχεία του παρελθόντος, περιλαμβάνονται τα συστατικά του παραγόμενου προϊόντος και των υπηρεσιών που διατίθενται, καθώς και της σύγκρισης. Τα πρότυπα κόστη χωρίζονται σε ιδανικά πρότυπα (Ideal Standards) όπου ακολουθούν τις ιδανικές συνθήκες λειτουργίας, χωρίς απώλειες και φθορές. Τα αναμενόμενα πρότυπα (Currently Attainable Standards) όπου ακολουθούν ρεαλιστικές πρακτικές, αφού ακολουθεί ρεαλιστικά πρότυπα, επιτρέποντας ελάχιστες απώλειες, καθώς και των σταθερών προτύπων όπου προέρχονται από πολυετή συγκρίσεις. Η εύρεση αποκλίσεων υπολογίζεται με την εφαρμογή του τύπου:

Απόκλιση (=) Πραγματικό Κόστος (-) Πρότυπο Κόστος

Η συγκεκριμένη μέθοδος χρησιμοποιείται για να πραγματοποιηθεί έλεγχος απόδοσης και έλεγχος προϋπολογισμών. Η συγκεκριμένη μέθοδος πλεονεκτεί με το να εντοπίζει και εξυπηρετεί την διοίκηση στην λήψη αποφάσεων. Οι δυσκολίες που αντιμετωπίζει είναι ότι πρέπει να πραγματοποιείται συχνός έλεγχος και πιθανές αναθεωρήσεις.

- Κοστολόγηση βασισμένη στην δραστηριότητα μιας οντότητας (Activity Based Costing ABC)

Με τη συγκεκριμένη μέθοδο τα γενικά έξοδα δεν κατανέμονται αόριστα στα διάφορα τμήματα παραγωγής αλλά με οδηγό κόστους. Κατά την έναρξη των σταδίων πραγματοποιήθηκε εύρεση των δραστηριοτήτων, έπειτα πραγματοποιείται καθορισμός του κόστους όπως ώρες μηχανής, παραγγελίες και στην συνέχεια υλοποιείται σταδιακή κατανομή του κόστους στα παραγόμενα προϊόντα και υπηρεσίες. Όπως κόστος μετακίνησης αποθεμάτων, αποθήκευσης και παραγγελιοληψίας. Η εφαρμογή της συγκεκριμένης μεθόδου πλεονεκτεί αναφορικά με την ακρίβεια της και η εφαρμογή της θεωρείται ευνοϊκή σε οντότητες που παράγουν πολλαπλά προϊόντα ή διαθέτουν πολλαπλές υπηρεσίες. Το μειονέκτημα της συγκεκριμένης μεθόδου είναι δεν μπορεί να εφαρμοστεί με ευκολία και δεν είναι ακριβής.

- Κοστολόγηση όπου θέτει στόχους (Target Costing).

Με την εφαρμογή της συγκεκριμένης μεθόδου ισχύει ότι ο στόχος του κόστους ισοδυναμεί με την αγοραία τιμή μείον το επιθυμητό κέρδος. Η συγκεκριμένη μέθοδος χρησιμοποιείται για την δημιουργία νέων προϊόντων και υπηρεσιών, όπως επίσης χρησιμοποιείται σε αγορές που υπάρχει έντονος ανταγωνισμός όπως για παράδειγμα σε μια αυτοκινητοβιομηχανία.

- Κοστολόγηση κύκλου ζωής (Life Cycle Costing).

Στη συγκεκριμένη μέθοδο συμπεριλαμβάνεται η σχεδίαση του προϊόντος ή της υπηρεσίας, η παραγωγή ή η παροχή, η προώθηση του προϊόντος ή της υπηρεσίας, η συντήρηση ενός προϊόντος, καθώς και η ενδεχομένη απόσυρση του. Η συγκεκριμένη μέθοδος εφαρμόζεται σε περιπτώσεις που δημιουργούνται στρατηγικές λήψης επενδυτικών αποφάσεων.

Η μέθοδος κοστολόγησης που θα εφαρμοστεί δεν θεωρείται ένα τυχαίο γεγονός, η επιλογή εξετάζει τεχνικούς παράγοντες, οργανωτικούς και διοικητικούς παράγοντες. Η εφαρμογή συγκεκριμένων μεθόδων κοστολόγησης εφαρμόζεται για να καλύψουν συγκεκριμένα σημεία της φορολογικής νομοθεσίας, καθώς και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων όπου ουσιαστικά είναι υποχρεωτική η πλήρη κοστολόγηση αποθεμάτων (Μητσοτάκης, Ε., 2009).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ & ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

### 2.1 «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.»

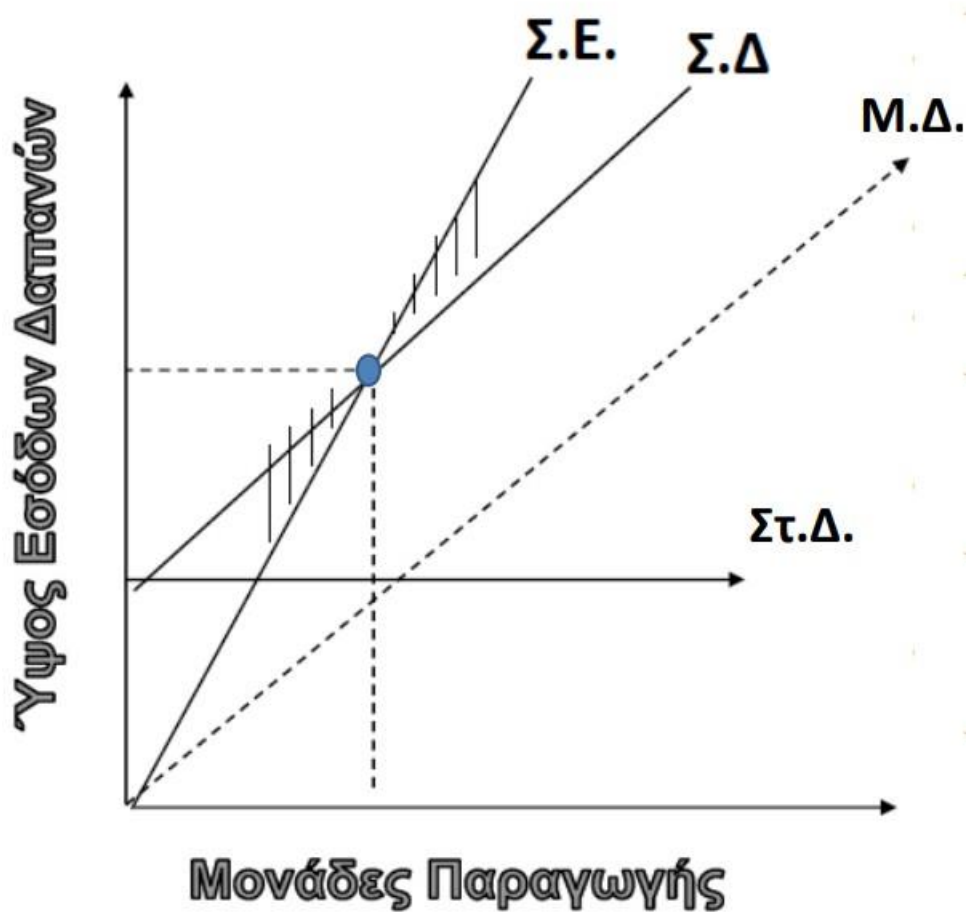
ιδρυτής του ιστορικού ξενοδοχείου «Grande Bretagne» ή «Μεγάλη Βρεταννία» ήταν ο Σάββας Κέντρος, με την ανέγερση του κτιρίου να εκτιμάται μεταξύ 1865 και 1866. Ο πρώτος επισκέπτης που καταγράφηκε ήταν ο πολιτικός Μπενιζέλος Ρούφος, ο οποίος καταβάλλε μηνιαίο μίσθωμα 150.000 δραχμές. Το ίδιο έτος, ο Γάλλος φιλόσοφος Ernest Renan φιλοξενήθηκε στο ξενοδοχείο και περιέγραψε σε επιστολή του τη διαμονή ως άνετη και φιλόξενη, σε μια αριστοκρατική περιοχή των Αθηνών, κοντά στην Αρχαιολογική Σχολή. Το 1874, ο Σάββας Κέντρος απέκτησε την τρέχουσα τοποθεσία στην πλατεία Συντάγματος, με θέα στον βράχο της Ακρόπολης, όπου η αίσθηση πολυτέλειας και μεγαλοπρέπειας του χώρου παρέπεμπε σε ανάκτορο. Το 1879 ήρθε σε επαφή με τον Ευστάθιο Λάμψα, νεαρό μαγειρικό σπουδαστή από το Παρίσι, των καινοτόμων ιδεών του οποίου ενθουσιάστηκε και οδήγησε σε στενή συνεργασία και ανακαίνιση του ξενοδοχείου. Μέχρι το 1881, η «Μεγάλη Βρεταννία» διέθετε ολοκληρωμένες υπηρεσίες και εγκαταστάσεις που την καθιστούσαν κορυφαία επιλογή για την αριστοκρατία και εύπορους επισκέπτες. Το 1888, το ξενοδοχείο αποτέλεσε ένα από τα πρώτα κτίρια της Αθήνας που συνδέθηκαν με ηλεκτρικό ρεύμα, ενώ την ίδια χρονιά ο Λάμψας απέκτησε πλήρη κυριότητα της μονάδας. Με την προσήλωση στην πολυτέλεια, την αισθητική και τις πρωτοποριακές ιδέες του Λάμψα, η «Μεγάλη Βρεταννία» καθιερώθηκε διεθνώς ως σημείο αναφοράς. Η διεθνής αναγνώριση ενισχύθηκε με τους Ολυμπιακούς Αγώνες του 1896, ενώ το ξενοδοχείο διέθετε τηλεφωνική σύνδεση, υπηρεσία που εκείνη την εποχή ήταν προνόμιο μόνο των παλατιών και δημόσιων υπηρεσιών. Το 1919 ιδρύθηκε η εταιρεία «Ελληνικά Ξενοδοχεία Λάμψα Α.Ε.», με πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο τον γαμπρό του Λάμψα, Θεόδωρο Πετρακόπουλο. Το 1924 προστέθηκε νέα πτέρυγα με εβδομήντα πέντε δωμάτια και σαράντα λουτρά. Κατά τη διάρκεια του Β' Παγκοσμίου Πολέμου, το 1940, το ξενοδοχείο χρησιμοποιήθηκε ως στρατηγείο των Γερμανών, ενώ το 1944–1945 φιλοξένησε την Ελληνική κυβέρνηση. Το 1958 το κεντρικό κτίριο κατεδαφίστηκε και ανεγέρθηκε νέα πτέρυγα υπό την επίβλεψη του αρχιτέκτονα Κώστα Βουτσινά, η οποία εναρμονιζόταν με την αρχική αριστοκρατική όψη και αύξησε τον αριθμό των

δωματίων κατά εκατό πενήντα εννιά. Η «Μεγάλη Βρεταννία» εξελίχθηκε σε κορυφαίο ξενοδοχείο, φιλοξενώντας πολιτικούς, βασιλιάδες, καλλιτέχνες και προσωπικότητες διεθνούς φήμης. Το 1991, οι τότε ιδιοκτήτες μεταβίβασαν τη πλειοψηφία των μετοχών στον διεθνή όμιλο «CIGA», ο οποίος το 1995 εξαγοράστηκε από την πολυεθνική «Sheraton». Το 1998 τη διαχείριση ανέλαβε η «Starwood Hotels & Resorts Worldwide Inc.», που το 1999 πούλησε τη πλειοψηφία των μετοχών στο Χρηματιστήριο Αθηνών, διατηρώντας όμως το δικαίωμα διοίκησης. Το 2000, η «Regency Entertainment Ψυχαγωγική & Τουριστική Α.Ε.» ανέλαβε τη διαχείριση και το 2001 ξεκίνησε ανακαίνιση, ολοκληρώνοντας την αναβάθμιση σε «Luxury Collection Hotel» της Starwood το 2003. Το 2016, η Starwood πούλησε την ιδιοκτησία στον όμιλο «Marriott International», ωστόσο είναι ωφέλιμο να επισημανθεί πως τα τελευταία χρόνια ο όμιλος έχει επεκταθεί προσθέτοντας σημαντικά ξενοδοχεία στο χαρτοφυλάκιο της τόσο στην Ελλάδα, όσο και στο εξωτερικό όπως το ξενοδοχείο «King George Hotel» στην περιοχή της Αθήνας όπου το εξαγόρασε, της εταιρείας «Athens Capital-MGallery» όπου είναι ενοικιασμένο ξενοδοχείο με σύγχρονες εγκαταστάσεις στο κέντρο της Αθήνας όπου άνοιξε το έτος 2020, το ξενοδοχείο «Hyatt Regency & Mercure Excelsior» με έδρα το Βελιγράδι της Σερβίας, καθώς και του ξενοδοχείου «Elatos Resort» στην περιοχή της Πάρνηθας, όπου πραγματοποιήθηκε συμφωνία με την «Accor» για την διαχείριση του (Lampsfa Hellenic Hotels SA, 2025). Η «Ελληνικά Ξενοδοχεία Λάμψα Α.Ε.» λειτουργεί σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία ως ανώνυμη εταιρεία, με αρχική διάρκεια εκατό έτη, η οποία παρατάθηκε το 2015 κατά πενήντα έτη. Σκοπός του ομίλου είναι η εξαγορά, ανέγερση, κατασκευή και διαχείριση ξενοδοχείων στην Ελλάδα και το εξωτερικό, καθώς και η ανάπτυξη συναφών δραστηριοτήτων, όπως λειτουργία λεσχών, ιαματικών λουτρών και τουριστικών υπηρεσιών. Οι μετοχές της εταιρείας είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών από το 1946, ενώ η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πραγματοποιείται σύμφωνα με τη σύγχρονη νομοθεσία. Τα «Ελληνικά Ξενοδοχεία ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» είναι μια από τις παλαιότερες και πιο ιστορικές οντότητες στο τουριστικό κλάδο της Ελλάδας όπου διατηρούν την παρουσία του πάνω από έναν αιώνα τόσο στην Ελλάδα, όσο και στο εξωτερικό (Γεμή, 2023).

## 2.2 ΕΥΡΕΣΗ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΝΕΚΡΟΥ ΣΗΜΕΙΟΥ

Το νεκρό σημείο είναι το χρηματοοικονομικό εργαλείο το οποίο χρησιμοποιείται για την εύρεση του σημείου μηδέν μιας οντότητας, όπου το σύνολο

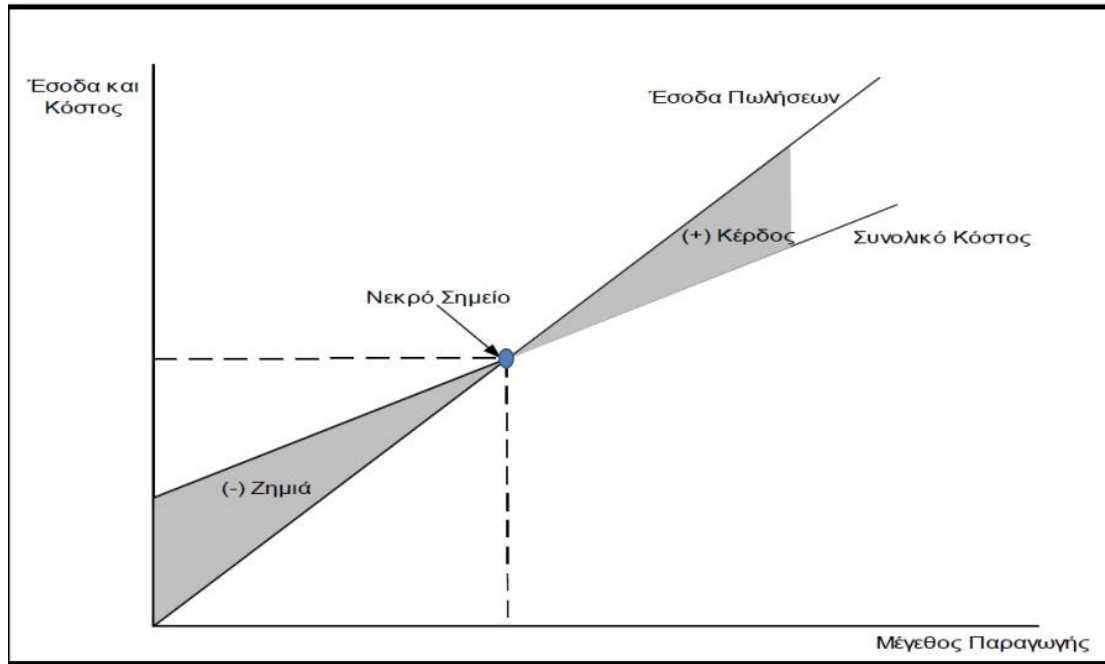
των σταθερών και των μεταβλητών εξόδων της υποδεικνύουν το σύνολο των πωλήσεων που πρέπει να παράγει, ώστε να ισχύει η σχέση έσοδα μείον έξοδα είναι ίσων με το μηδέν. Το νεκρό σημείο χρησιμοποιείται από μια ξενοδοχειακή επιχείρηση, ώστε να αναζητήσει το αριθμητικό ποσό των πωλήσεων που πρέπει να παράγει, ώστε να θεωρείται ότι καλύπτεται το σύνολο των εξόδων, είτε αυτό αναφέρεται σε σταθερά είτε σε μεταβλητά. Αναμφίβολα το ίδιο συμβαίνει και με την κατανομή και τον διαχωρισμό των σταθερών και των μεταβλητών δαπανών, όπου ουσιαστικά οι μεταβλητές δαπάνες μεταβάλλονται ανάλογα με τις διακυμάνσεις των πωλήσεων, σε αντίθεση με τις σταθερές δαπάνες όπου δεν επηρεάζονται από τις διακυμάνσεις των πωλήσεων. Στην περίπτωση όπου τα έσοδα μιας οντότητας, ξεπερνούν τα έξοδα και τις δαπάνες της, δημιουργείται το μικτό περιθώριο κέρδους. Η εύρεση του νεκρού σημείου είναι ένα αρκετά σημαντικό σημείο υπολογισμού για μια οντότητα, αφού είναι σε θέση να προσδιοριστεί από τα στελέχη μιας μονάδας, προσδιορίζοντας το σημείο μηδέν, όπου εφόσον μια οντότητα καταφέρει να ξεπεράσει το σημείο μηδέν, θεωρείται και εμπράκτως πως είναι κερδοφόρα. Το παρακάτω παράδειγμα παρουσιάζει το νεκρό σημείο παρουσιάζεται στο παρακάτω διάγραμμα. Από την άλλη πλευρά πραγματοποιείται κατανομή των δαπανών σε σταθερές και μεταβλητές, οι οποίες μεταβάλλονται συνδυαστικά με τις μεταβολές των πωλήσεων. Στην περίπτωση που τα συνολικά έσοδα, ξεπερνούν τα συνολικά έξοδα όπου αποδίδεται το μικτό περιθώριο κέρδους. Η εύρεση και η ανάλυση του νεκρού σημείου είναι ιδιαίτερα σημαντική, αφού επιτρέπει στα στελέχη των ανώτερων βαθμίδων μιας οντότητας να προσδιορίζουν το σημείο της οντότητας, όπου η παραγωγική τους δραστηριότητα προσδιορίζει το σημείο όπου αν ξεπεράσει μια οντότητα τα έξοδα της, δημιουργεί κέρδος (Βενιέρης, Γ., & Κοέν, Σ., 2007). Στο παρακάτω διάγραμμα διατυπώνεται ένα διάγραμμα του νεκρού σημείου και η κινητικότητα τους απεικονίζεται στο παρακάτω διάγραμμα:



Διάγραμμα 1. Παρουσίαση Νεκρού Σημείου.

Πηγή: (Τσικνάκη Μ., 2016)

Στο παραπάνω διάγραμμα η μπλε κουκίδα ορίζει το Νεκρό σημείο όπου το Σύνολο των Εσόδων, οι Συνολικές Δαπάνες, οι Μεταβλητές Δαπάνες και οι Σταθερές Δαπάνες έχουν καλυφθεί από τα έσοδα που δημιούργησε μια οντότητα την συνθήκη ότι τα έσοδα που θα αφαιρεθούν από τα έξοδα ισούται με μηδέν.



Διάγραμμα 2. Νεκρό Σημείο, Ζημιά και Κέρδος

Πηγή: (Τσικνάκη Μ., 2016)

Στο παραπάνω διάγραμμα αποτυπώνεται το νεκρό σημείο όταν τα έσοδα που δημιουργούνται βρίσκονται κάτω από το νεκρό σημείο, δημιουργείται ζημιά, ενώ όταν δημιουργηθούν έσοδα και ξεπεραστεί το σημείο μηδέν του νεκρού σημείου τότε δημιουργείται κέρδος (Τσικνάκη Μ., 2016). Οι μαθηματικοί τύποι ευρέσεων του νεκρού σημείου αναφέρονται ως εξής:

- Νεκρό Σημείο (σε μονάδες παραγωγής) (=) Σταθερά Έξοδα (/) (Τιμή Πώλησης (-) Μεταβλητό Κόστος ανά Μονάδα)
- Νεκρό σημείο (με αξίες) (=) Σταθερά Έξοδα (/) Περιθώριο Συνεισφοράς

Παραπάνω παρατίθενται οι τύποι του Νεκρού Σημείου μεταφρασμένο σε μονάδες παραγωγής και αξίες.

Ο προσδιορισμός του νεκρού σημείου στη διοικητική λογιστική ως επιστήμη είναι ιδιαίτερα σημαντικός, γι' αυτό και συχνά υπολογίζεται από τα διοικητικά και οικονομικά στελέχη μιας οντότητας. Η γνώση του νεκρού σημείου επιτρέπει στο διοικητικό και διευθυντικό προσωπικό, όπου καταρτίζονται προϋπολογισμοί σχετικοί με τα κόστη, τα έξοδα και τα έσοδα, όπως επίσης και με το καθορισμό του επιπέδου παραγωγής και πωλήσεων όπου από συγκεκριμένο αριθμό πωλήσεων και άνω μια ξενοδοχειακή οντότητα ξεκινά να παράγει κέρδη. Ακόμη και όταν τα δεδομένα δεν είναι αναλυτικά κατανεμημένα ανά πρώτες ύλες και κατηγορίες εσόδων και εξόδων,

ένα οικονομικό στέλεχος μπορεί με συνοπτική ανάλυση να προβεί στην εύρεση του νεκρού σημείου μιας οντότητας μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο ή και περιόδους. Επιπλέον, ο υπολογισμός αυτός μπορεί να πραγματοποιηθεί εκ των υστέρων μέσω της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης (Κ.Α.Χ.).

Πίνακας 1. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης 2023-2024, ΛΑΜΨΑ Α.Ε.

Ποσά σε χιλ. €	Σημ.	Ο ΟΜΙΛΟΣ		Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
		1.1 -	1.1 -	1.1 -	1.1 -
		30.6.2024	30.6.2023	30.6.2024	30.6.2023
Πωλήσεις	5.9	56.122	49.207	36.651	33.519
Κόστος Πωληθέντων	5.9	(33.039)	(30.070)	(20.107)	(19.022)
<b>Μικτα Αποτελέσματα</b>		<b>23.083</b>	<b>19.137</b>	<b>16.544</b>	<b>14.498</b>
Έξοδα Διάθεσης	5.9	(3.416)	(2.697)	(2.156)	(1.846)
Έξοδα Διοίκησης	5.9	(9.828)	(9.023)	(6.845)	(6.847)
Άλλα Έσοδα		2.617	1.347	801	448
Άλλα Έξοδα		(169)	(1.131)	(55)	(931)
<b>Κέρδη Εκμετάλλευσης</b>		<b>12.287</b>	<b>7.632</b>	<b>8.289</b>	<b>5.322</b>
Χρηματοοικονομικά έξοδα		(3.404)	(3.626)	(2.652)	(2.889)
Χρηματοοικονομικό έσοδα		1.615	652	628	608
Λοιπά χρηματοοικονομικά αποτελέσματα		57	586	93	595
<b>Κέρδη προ Φόρων</b>		<b>10.555</b>	<b>5.244</b>	<b>6.358</b>	<b>3.636</b>
Φόρος Εισοδήματος	5.10	(1.482)	(1.331)	(1.085)	(782)
<b>Καθαρά Κέρδη περιόδου μετά από φόρους</b>		<b>9.074</b>	<b>3.912</b>	<b>5.273</b>	<b>2.854</b>
<b>Λοιπά Συνολικά Εισοδήματα που αναζηνομούνται στην κατάσταση αποτίλων σε μεταγενέστερες περιόδους</b>					
Κέρδος/(Ζημία) από χρηματοοικονομικά μέσα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία μέσω λοιπών συνολικών εισοδημάτων		(64)	146	(64)	146
Επίδραση φόρου επί του αποθεματικού επιμέτρησης χρηματοοικονομικών μέσων σε εύλογη αξία μέσω λοιπών συνολικών εισοδημάτων		14	(32)	14	(32)
<b>Λοιπά συνολικά εισοδήματα περιόδου μετά φόρων</b>		<b>(50)</b>	<b>114</b>	<b>(50)</b>	<b>114</b>
<b>Συγκεντρωτικά Συνολικά Εισοδήματα Περιόδου</b>		<b>9.024</b>	<b>4.026</b>	<b>5.223</b>	<b>2.968</b>
<b>Κέρδη περιόδου αποδιδόμενα σε :</b>					
<b>Ιδιοκτήτες της μητρικής</b>		<b>8.927</b>	<b>3.912</b>	<b>5.273</b>	<b>2.854</b>
Καθαρά Κέρδη / (Ζημιές) περιόδου		8.927	3.912	5.273	2.854
<b>Μη ελέγχουσες συμμετοχές</b>		<b>147</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
Καθαρά Κέρδη / (Ζημιές) περιόδου		147	-	-	-
<b>Συγκεντρωτικά Συνολικά Εισοδήματα Περιόδου αποδιδόμενα σε:</b>					
<b>Ιδιοκτήτες της μητρικής</b>		<b>8.877</b>	<b>4.026</b>	<b>5.223</b>	<b>2.968</b>
Συγκεντρωτικά Συνολικά Εισοδήματα περιόδου		8.877	4.026	5.223	2.968
<b>Μη ελέγχουσες συμμετοχές</b>		<b>147</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
Συγκεντρωτικά Συνολικά Εισοδήματα περιόδου		147	-	-	-

Οι σημειώσεις που παρατίθενται στις σελίδες 21 έως 47 αποτελούν αναπόσπαστο μέρος αυτών των συνοπτικών ενδιάμεσων εταιρικών και ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων.

Πηγή: (Εταιρεία Ελληνικών Ξενοδοχείων ΛΑΜΨΑ Α.Ε., 2025)

Παραπάνω παρουσιάζεται η Κατάστασή Αποτελεσμάτων Χρήσης (Κ.Α.Χ.) των ετών 2023 και 2024 όπου το κόστος πωλήσεων, τα έξοδα διοίκησης, έξοδα διάθεσης και

χρηματοοικονομικά έξοδα παραθέτουν το νεκρό σημείο της οντότητας «Ελληνικά Ξενοδοχεία ΛΑΜΨΑ Α.Ε.». για την εταιρεία το έτος 2023 το νεκρό σημείο της οντότητας υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψιν τα αριθμητικά δεδομένα 19.022 (+) 1.846 (+) 6.847 (+) 2.889 (=) 30.604, ενώ για το έτος 2024 οι υπολογισμοί αρχίζουν με 20.107 (+) 2.156 (+) 6.845 (+) 2.652 (=) 31.760. Όσο αναφορά τον υπολογισμό του νεκρού σημείου για το έτος 2023 όπου 30.070 (+) 2.697 (+) 9.023 (+) 3.626 (=) 45.416 όσο αναφορά το έτος 2024 όπου 33.039 (+) 3.416 (+) 9.828 (+) 3.404 (=) 49.687. Τονίζεται ότι η συγκεκριμένη διαδικασία δεν αποτελεί την πιο ενδεδειγμένη μέθοδο υπολογισμού του νεκρού σημείου, καθώς το κόστος και το σημείο ισορροπίας θα πρέπει να προσδιορίζονται σε μια οικονομική μονάδα πριν από την έναρξη της ετήσιας παραγωγικής της δραστηριότητας. Παρ' όλα αυτά, η μέθοδος αυτή μπορεί να παρέχει σχετικές πληροφορίες στο εξωτερικό περιβάλλον μέσω μιας συνοπτικής εξέτασης των οικονομικών αποτελεσμάτων της μητρικής εταιρείας. Τα λοιπά έσοδα και έξοδα συνήθως αφορούν έκτακτες και μη επαναλαμβανόμενες συναλλαγές, οι οποίες δεν λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του νεκρού σημείου, καθώς προκύπτουν απρόβλεπτα. Ο προσδιορισμός του νεκρού σημείου κρίνεται ιδιαίτερα σημαντικός, καθώς υποστηρίζει τη λήψη ορθολογικών διοικητικών αποφάσεων σχετικά με τη στρατηγική και την πορεία της επιχείρησης και, σε συνεργασία με το διοικητικό και τη διευθυντικό προσωπικό, καθορίζει το ελάχιστο επίπεδο εσόδων που απαιτείται για την κάλυψη του σταθερού και μεταβλητού κόστους, εξόδων και δαπανών μιας ξενοδοχειακής μονάδας (Κεχράς Ι., 2010). Στο συγκεκριμένο επίπεδο δραστηριότητας, μια ξενοδοχειακή οντότητα δεν εμφανίζει ούτε κέρδος ούτε ζημία, καθώς το οικονομικό αποτέλεσμα είναι μηδενικό. Κάθε ξενοδοχειακή μονάδα διαθέτει το δικό της καθορισμένο νεκρό σημείο (σημείο ισορροπίας). Όταν η παραγωγή και οι παρεχόμενες υπηρεσίες βρίσκονται κάτω από το επίπεδο του νεκρού σημείου, η επιχείρηση εμφανίζει ζημίες, ενώ όταν αυτές το υπερβαίνουν, προκύπτουν κέρδη. Τέλος, παρακάτω παρατίθεται ο τύπος που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του νεκρού σημείου μιας ξενοδοχειακής μονάδας (Μητσοτάκης, Ε., 2009).

- Κύκλος Εργασιών (=) Μεταβλητά Έξοδα (+) Σταθερά Έξοδα (+) Κέρδη

Στη συγκεκριμένη σχέση υπάρχει η θεωρία ότι τα κέρδη ισούνται με μηδέν. Μια έννοια που συνδέεται άμεσα με τον υπολογισμό του νεκρού σημείου που είναι το περιθώριο

συνεισφοράς. Ως περιθώριο συνεισφοράς ορίζεται η διαφορά μεταξύ του κύκλου εργασιών μιας ξενοδοχειακής μονάδας και του συνολικού μεταβλητού κόστους, εξόδων και δαπανών. Η διαφορά αυτή εκφράζει το ποσό που απομένει για την κάλυψη του σταθερού κόστους και στη συνέχεια, χρησιμοποιείται για την δημιουργία κέρδους κατά τη διάρκεια μιας διαχειριστικής περιόδου. Στη συνέχεια παρατίθεται ο τύπος για τον υπολογισμό του περιθωρίου συνεισφοράς (Μητσοτάκης, Ε., 2009).

- Σημείο Ισορροπίας σε Μονάδες Πωλήσεων (=) Σταθερά Έξοδα (/) Ανά Μονάδα Περιθωρίου Συνεισφοράς

Το μεταβλητό κόστος διαμορφώνεται από τις πωλήσεις, καθώς μεταβάλλεται άμεσα ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής μιας οντότητας. Αντίθετα, το σταθερό κόστος δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές των πωλήσεων, δεδομένου ότι μια αύξηση της τιμής ή της ποσότητας πωλήσεων δεν συνεπάγεται αντίστοιχη αύξηση των σταθερών εξόδων (Μητσοτάκης, Ε., 2009). Όσο αναφορά τα οικονομικά στοιχεία του έτους 2024 είναι φανερό πως ο κύκλος εργασιών του έτους ανήλθε σε 122,9 εκατομμύρια ευρώ, με EBIDA μεγαλύτερο των 40 εκατομμυρίων ευρώ, μικτό κέρδος 55,0 εκατομμύρια ευρώ και λειτουργικό αποτέλεσμα 29,7 εκατομμύρια ευρώ, τα έσοδα αυξήθηκαν σε ποσοστό 9,4% συγκριτικά με το έτος 2023. Τα παραπάνω δεδομένα απεικόνισαν πως ο όμιλος «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΔΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» επέφεραν αποτελέσματα χρήσεων άνω του νεκρού σημείου του ομίλου. Αυτό αποδεικνύεται και από τον αριθμοδείκτη μέσης τιμής δωματίου όπου η πληρότητα για τα πολυτελή ξενοδοχεία «Grande Bretagne Luxury Collection», «King George», «Athens Capital MGallery» όπου για το έτος 2024 η πληρότητα ανήλθε σε ποσοστό 60% και 70% πληρότητα. Το EBIDA απεικονίζει αν τα λειτουργικά έσοδα είναι σε θέση να καλύψουν τα λειτουργικά έξοδα. Οπότε ισχύει ότι όταν ο EBIDA είναι μεγαλύτερο του μηδενός, τότε τα έσοδα έχουν ξεπεράσει το νεκρό σημείο. Όταν ο EBIDA είναι αυξημένος τότε εμφανίζονται ζημιές και για τα «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ ΑΕ» ο EBIDA ανήλθε σε 40 εκατομμύρια ευρώ μια αξία αρκετά παραπάνω από το υπολογιζόμενο νεκρό σημείο της οντότητας. Οπότε η οντότητα λαμβάνει αξίες άνω του νεκρού της σημείου, παρουσιάζει αυξημένα κέρδη και υψηλό περιθώριο κέρδους, τα οφέλη της από τα υψηλά επίπεδα τιμολογιακής πολιτικής που ακολουθεί δεν επηρέασαν την ζήτηση της στην ευρύτερη περιοχή των Αθηνών, καθώς πραγματοποιείται λειτουργική μόχλευση εξαιτίας των αυξημένων

σταθερών εξόδων και της αυξημένης κερδοφορίας της (Lampsa Hellenic Hotels S.A., 2024).

## 2.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Για να καταστεί δυνατή η διαδικασία της αποτίμησης, είναι απαραίτητη η κατανόηση βασικών εννοιών, όπως η απογραφή και τα αποθέματα. Ως απογραφή ορίζεται η αναλυτική καταγραφή των υπολοίπων των εμπορευμάτων, των προϊόντων, των πρώτων και βοηθητικών υλών, των υλικών συσκευασίας, της παραγωγής σε εξέλιξη και των λοιπών αποθεμάτων που παραμένουν στην αποθήκη μετά το τέλος μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου, η οποία συνήθως αντιστοιχεί σε μια οικονομική χρήση. Η απογραφή διακρίνεται σε δύο βασικές κατηγορίες: τη διαρκή και την περιοδική απογραφή. Το σύστημα της διαρκούς απογραφής μπορεί να εφαρμοστεί σε όλα τα είδη αποθεμάτων μιας αποθήκης, όπως εμπορεύματα, πρώτες ύλες και λοιπά αγαθά. Μέσω αυτού παρέχεται συνεχής ενημέρωση για τα αγαθά που έχει προμηθευτεί, διαθέτει ή έχει πωλήσει μια ξενοδοχειακή μονάδα, ενώ παράλληλα η οντότητα υποχρεούται να διενεργεί φυσική απογραφή τουλάχιστον μία φορά κάθε χρόνο. Στη διαδικασία αυτή σημαντική υποστήριξη προσφέρουν τα σύγχρονα λογισμικά συστήματα. Αντίθετα, το σύστημα της περιοδικής απογραφής εφαρμόζεται κυρίως σε αγαθά χαμηλής αξίας. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται η τήρηση αναλυτικών αρχείων εισερχόμενων και εξερχόμενων αγαθών, ωστόσο η φυσική απογραφή πρέπει επίσης να πραγματοποιείται τουλάχιστον μία φορά το χρόνο. Με τον όρο αποθέματα νοούνται όλα τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτά μια οντότητα με κύριο σκοπό τη διατήρηση της δραστηριότητάς της, την πραγματοποίηση πωλήσεων και κατ' επέκταση την δημιουργία κέρδους, εντός μιας χρονικής περιόδου που συνήθως αντιστοιχεί σε ένα έτος. Τα αποθέματα διακρίνονται σε εμπορεύματα και πρώτες ύλες (Δημητράς, Α & Μπάλλας, Α., 2009). Εμπόρευμα είναι κάθε αγαθό που εξαγοράζεται με σκοπό τη μεταπώληση, ενώ προϊόν είναι το αγαθό που παράγεται από την ίδια την οντότητα, ώστε να επιτευχθούν πωλήσεις και δημιουργηθούν κέρδη. Όσο αναφορά μια ξενοδοχειακή μονάδα, ως εμπορεύματα χαρακτηρίζονται, για παράδειγμα, ένα μπουκάλι σαμπάνιας ή ένα αναψυκτικό που προσφέρεται απευθείας στον πελάτη και προορίζεται για μεταπώληση εντός του ξενοδοχειακού χώρου (Λεκαράκου, Κ., 2020). Από την άλλη πλευρά, ως πρώτη ύλη ορίζεται κάθε αγαθό που αγοράζεται με σκοπό να χρησιμοποιηθεί στη διαδικασία παραγωγής ενός προϊόντος. Με τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, οι οντότητες που εμπορεύονται προϊόντα ή πρώτες ύλες

προβαίνουν σε απογραφή τέλους χρήσης και στη συνέχεια σε διαδικασία αποτίμησης εμπορευμάτων, πρώτων υλών, προϊόντων, ημικατεργασμένων και λοιπών αποθεμάτων. Για τον σκοπό αυτό, η επιχείρηση επιλέγει από το πρώτο έτος λειτουργίας της μία μέθοδο αποτίμησης, την οποία οφείλει να εφαρμόζει διαχρονικά. Οι μέθοδοι αποτίμησης διακρίνονται σε τέσσερις κατηγορίες:

- **L.I.F.O. (Last In, First Out):** Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην παραδοχή ότι οι τελευταίες μονάδες που αγοράστηκαν είναι και οι πρώτες που πωλούνται ή εξέρχονται από την αποθήκη, ενώ οι παλαιότερες μονάδες παραμένουν ως τελικό απόθεμα. Συνεπώς, το τελικό απόθεμα αποτιμάται με τις τιμές αγοράς των αρχικών παρτίδων. Σημειώνεται ότι η συγκεκριμένη μέθοδος δεν επιτρέπεται σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.
- **F.I.F.O. (First In, First Out):** Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην υπόθεση ότι οι πρώτες μονάδες που εισέρχονται στην αποθήκη είναι και οι πρώτες που εξέρχονται για πώληση ή επεξεργασία. Κατά συνέπεια, το τελικό απόθεμα αποτιμάται με τις πιο πρόσφατες τιμές αγοράς.
- **Μέσο σταθμικό κόστος:** Με τη μέθοδο αυτή υπολογίζεται ένας σταθμισμένος μέσος όρος της τιμής αγοράς των εμπορευμάτων ή προϊόντων, ο οποίος χρησιμοποιείται για την αποτίμηση τόσο του τελικού αποθέματος όσο και του κόστους πωληθέντων.
- **Μέθοδος εξατομικευμένης παραγωγής (ειδική ταυτοποίηση):** Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται σε αγαθά που παράγονται για συγκεκριμένο σκοπό ή πελάτη, όπως για παράδειγμα προϊόντα με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά ή μοναδικά καλούπια. Το τελικό απόθεμα που εμφανίζεται στο κυκλοφορούν ενεργητικό του ισολογισμού, καθώς και το κόστος πωληθέντων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, υπολογίζονται με βάση τις μονάδες που πωλήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Τα «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» αποτιμούν τα αποθέματα τους με την μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, ενώ τα αποθέματα της αποτιμώνται εντός των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων στην χαμηλότερη αξία του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Σε αυτό το σημείο είναι εφικτό να γίνει κατανοητός ο όρος καθαρής ρευστοποιήσιμη αξία όπου ουσιαστικά αφορά την εκτιμώμενη τιμή πώλησης των αποθεμάτων, αφαιρώντας τα έξοδα πώλησης και σε περίπτωση που η αξία αυτή είναι χαμηλότερη του κόστους, τότε τα αποθέματα μειώνονται και προσαρμόζονται στην νέα αξία (Lampsa Hellenic Hotels SA, 2023).

## 2.4 Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ ΣΤΟ ΚΟΣΤΟΣ

Η συμβολή του τμήματος προμηθειών στην διαχείριση του κόστους είναι τεράστια, αφού ο τρόπος διαχείρισης του επηρεάζει άμεσα την κερδοφορία, την ανταγωνιστικότητα και την βιωσιμότητα μιας οντότητας. Η συμβολή του τμήματος προμηθειών για τον τρόπο που θα χειριστεί μια οντότητα τα κόστη της είναι σημαντική και ξεκινάει από την διαπραγμάτευση των τιμοκαταλόγων αναφορικά με τις τροφοδοσίες της οντότητας, τους όρους αποπληρωμής όπου σε αυτή τη περίπτωση προσδιορίζεται αν θα υπάρξει χρόνος πίστωσης και αν θα υπάρχει πόσες μέρες θα οριστούν, όπως και τα συμβόλαια που χρειάζεται να προσυπογραφούν για την έναρξη της συνεργασία της οντότητας με τους προμηθευτές της και την αναφορά σε λοιπούς όρους. Η επιλογή των προμηθευτών πραγματοποιείται με βάση το κόστος, την ποιότητα των πρώτων υλών και των εμπορευμάτων, καθώς και της αξιοπιστίας τους. Δημιουργεί στρατηγικές συνεργασίας ώστε να πετύχει καλύτερες τιμές προσπαθώντας να μειώσει το κόστος αγοράς πρώτων υλών. Το τμήμα προμηθειών ελέγχει και προγραμματίζει τις αγορές, καθορίζοντας πότε και πόσα προϊόντα ή εμπορεύματα θα προμηθευτεί, διαμορφώνει και ελέγχει την υπερβολή των αποθεμάτων όπου μπορεί να αυξάνουν το κόστος αποθήκευσης, προσπαθεί να περιορίσει τις προμήθειες που η τιμή τους είναι αυξημένη. Δημιουργεί τις συνθήκες ώστε να κινηθούν τα κεφάλαια κίνησης και λειτουργικού κόστους (Μητσοτάκης, Ε., 2009). Το συγκεκριμένο τμήμα διαχειρίζεται τα αποθέματα του παρακολουθώντας τα επίπεδα των αποθεμάτων, συνεργάζεται στενά με τα υπόλοιπα τμήμα, καθώς και με το τμήμα της αποθήκης, χρησιμοποιεί τεχνικές όπως η Just in Time (JIT) , όπου είναι μια τεχνική η οποία εφαρμόζεται όπου τα προϊόντα παράγονται ή αγοράζονται μόνο όταν είναι απαραίτητα και δεν διατηρούνται σε μεγάλα αποθέματα. Ουσιαστικά δεν αποθηκεύονται αρκετά αποθέματα, παρά μόνο τα απαραίτητα. Αναλύει το κόστος προσπαθώντας να επιτύχει μια υποτυπώδη εξοικονόμηση. Εφαρμόζει πλαίσια που αφορούν τις στρατηγικές μείωσης κόστους και βελτίωσης απόδοσης. Οπότε αποσκοπεί στην μείωση του συνολικού κόστους και όχι της τιμής αγοράς. Το συγκεκριμένο τμήμα διαχειρίζεται κινδύνους προβλέποντας την ύπαρξη εναλλακτικών προμηθευτών, ισορροπεί εξασφαλίζοντας εναλλακτικούς προμηθευτές μειώνοντας τους κινδύνους διακοπής του εφοδιασμού, δημιουργεί προστατευτικό περιβάλλον αναφορικά με τις εκτεταμένες αυξήσεις των τιμών. Ουσιαστικά διατηρεί σταθερό το κόστος και αποφεύγει την

δημιουργία από έκτακτα κόστη. Διατηρεί πολιτικές αγορών και προϋπολογισμών, ελέγχει και εγκρίνει συμβάσεις και συμφωνίες, μειώνει τις σπατάλες και μη εγκεκριμένες αγορές. Καταβάλλει μια προσπάθεια ώστε να περιοριστούν οι οικονομικές διαρροές και οι απάτες. Το τμήμα προμηθειών συμβάλλει σε αποφάσεις που αφορούν το λειτουργικό μέρος μιας οντότητας, χαράζοντας την στρατηγική που επιθυμεί να ακολουθήσει η διοίκηση. Δημιουργεί συνθήκες ανταγωνισμού, συμβάλλει σε συνθήκες καλύτερης τιμολογιακής πολιτικής, καθώς και υποστηρίζει βιώσιμες πρακτικές σύμφωνες με τις Ευρωπαϊκές οδηγίες. Το τμήμα προμηθειών αποτελεί ένα τμήμα το οποίο επικεντρώνεται στην μείωση του κόστους, αφού επηρεάζει το κόστος παραγωγής, το κόστος λειτουργίας, το κόστος αποθεμάτων, το χρηματοοικονομικό κόστος και την συνολική κερδοφορία. Το τμήμα προμηθειών είναι σε θέση να επηρεάσει το 50% με 80% του συνολικού κόστους μιας οντότητας ανάλογα με τον κλάδο (Βανάκας Α., 1988).

Το τμήμα προμηθειών στο κλάδο των ξενοδοχείων λαμβάνει καθοριστικό ρόλο στην εξισορρόπηση και τον έλεγχο του κόστους που προκύπτει κατά τη διαδικασία προμηθειών μιας ξενοδοχειακής μονάδας. Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, η γνώση της επιχείρησης σχετικά με τις προτιμήσεις των πελατών συνδέεται άμεσα με την ορθή διαχείριση και προσέγγιση του κόστους. Ένας ακόμη σημαντικός παράγοντας για τον προσδιορισμό του κόστους αποτελεί η σωστή τιμολογιακή πολιτική. Συγκεκριμένα, τα προϊόντα και οι υπηρεσίες που προσφέρει η ξενοδοχειακή επιχείρηση πρέπει να ανταποκρίνονται στις ανάγκες και τις προσδοκίες της πελατειακής της βάσης, ώστε να θεωρούνται επιτυχημένα. Η παρακολούθηση των προτιμήσεων των πελατών είναι δυνατή μέσω σύγχρονων μηχανογραφικών συστημάτων, τα οποία παρέχουν πληροφορίες για τον όγκο και το είδος των παραγγελιών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, το τμήμα προμηθειών οφείλει να πραγματοποιεί μαζικές αγορές συγκεκριμένων πρώτων υλών, ώστε να επιτυγχάνει ευνοϊκότερες τιμές, ενώ η διοίκηση πρέπει να μεριμνά για την αύξηση του μικτού περιθωρίου κέρδους σε επίπεδο που δεν γίνεται αντιληπτό από τον τελικό καταναλωτή. Παράλληλα, ο ρόλος του τμήματος προμηθειών περιλαμβάνει τον συντονισμό της κεντρικής αποθήκης και τη διασφάλιση της ομαλής τροφοδοσίας των πρώτων υλών προς τα επιμέρους τμήματα. Τα τμήματα που χρειάζονται πρώτες ύλες υποβάλλουν δελτίο παραγγελίας, το οποίο ελέγχεται από τον αποθηκάριο ως προς τη διαθεσιμότητα και στη συνέχεια εγκρίνεται και προετοιμάζεται. Οι πρώτες ύλες αποστέλλονται στο αιτούν τμήμα με δελτίο εσωτερικής διακίνησης. Εσωτερική διακίνηση μπορεί επίσης να πραγματοποιηθεί μεταξύ των τμημάτων για την ανταλλαγή

πρώτων υλών. Με την ολοκλήρωση του μηνιαίου κύκλου, καταγράφονται όλες οι εισροές και εκροές της κεντρικής αποθήκης, καθώς και οι εσωτερικές μετακινήσεις μεταξύ των τμημάτων, και διενεργείται απογραφή με ευθύνη του αρμόδιου τμήματος. Οι αναλωθείσες ποσότητες αποτιμώνται σε χρηματική αξία και αντιστοιχούν στην κατανάλωση των τμημάτων κατά τη διάρκεια του μήνα. Η διαδικασία αυτή αποτελεί το πρώτο βήμα για τον υπολογισμό του κόστους ανά διανυκτέρευση σε μια ξενοδοχειακή μονάδα που βρίσκεται ήδη σε λειτουργία (Βανάκας Α., 1988). Για τα «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» οι προμήθειες λαμβάνουν ένα σημαντικό μέρος του κόστους λειτουργίας. Οι προμήθειες της οντότητας συμπεριλαμβάνουν τρόφιμα, ποτά, λινά, καθαριστικά και αναλώσιμα. Επιπλέον προμηθεύεται εξοπλισμό και υπηρεσίες όπως συντήρησης και τεχνικών έργων. Με αυτό το τρόπο διατηρείται η ομαλή λειτουργία των ξενοδοχείων του ομίλου χωρίς καθόλου ελλείψεις. Το τμήμα προμηθειών των εταιρειών διαχειρίζεται τις τιμές αγοράς με τους συνεργάτες τους, διαλέγει προμηθευτές που συνδυάζουν το χαμηλό κόστος και την υψηλή ποιότητα, καθιερώνει πολιτικές αγορών και προϋπολογισμών με στόχο να μειώσει τα κόστη λειτουργίας και να επιτύχει αύξηση του κέρδους της. Το τμήμα προμηθειών των εταιρειών παρακολουθεί την κίνηση των αποθεμάτων, διατηρεί τα αποθέματα σε ισορροπία αποφεύγοντας τον τεράστιο όγκο αποθεμάτων, αλλά και επερχόμενες ελλείψεις, όπως επίσης μειώνει το κόστος αποθήκευσης και φύρας. Τα «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» ως μεγάλος όμιλος επιλέγει προμηθευτές τόσο από την Ελλάδα, όσο και από το εξωτερικό, δημιουργώντας και διατηρώντας μακροχρόνιες συνεργασίες προσπαθώντας να διασφαλίσει την ποιότητα των υπηρεσιών της σε μακροχρόνιο ορίζοντα. Το τμήμα προμηθειών της οντότητας διασφαλίζει την ποιότητα των πρώτων υλών και των εμπορευμάτων της, στηρίζει τις επωνυμίες που έχει προσαρμόσει στα ξενοδοχεία με τα πρότυπα που οι ίδιες έχουν καθορίσει, διατηρώντας στενή συνεργασία τόσο με το τμήμα καθαριότητας, όσο και με το επισιτιστικό τμήμα. Επίσης το συγκεκριμένο τμήμα είναι σημαντικό διότι διατηρεί την φήμη της οντότητας, ακόμα το συγκεκριμένο τμήμα τηρεί διαδικασίες ελέγχου αγορών, διασφαλίζει την διαφάνεια και τις εγκρίσεις, όπως επίσης περιορίζει τις οικονομικές υπεξαυρέσεις και τις απάτες (Lampsa Hellenic Hotels S.A., 2024).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΟ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΟ ΚΛΑΔΟ

### 3.1 ΤΜΗΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ & ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥΣ

Οι εγκαταστάσεις που προσφέρονται για τη διαμονή των τουριστών έναντι χρηματικής αμοιβής ονομάζονται τουριστικά καταλύματα. Τα τουριστικά καταλύματα διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες, ανάλογα με τη μορφή και τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους:

- **Ξενοδοχεία και παρόμοια καταλύματα:** Ξενοδοχειακές μονάδες μικρότερης ή μεγαλύτερης δυναμικότητας, ανεξάρτητες ή ενταγμένες σε αλυσίδες, οι οποίες προσφέρουν υπηρεσίες και ανέσεις ανάλογα με την κατηγορία αστέρων τους, σε αντίθεση με τα resorts που διαθέτουν ευρύτερο φάσμα υπηρεσιών.
- **Κατοικίες αναψυχής:** Τουριστικά καταλύματα που λειτουργούν κυρίως ως ξενώνες και δεν υπόκεινται σε συγκεκριμένη κατηγοριοποίηση.
- **Κάμπινγκ:** Χώροι όπου οι επισκέπτες διαμένουν σε ιδιωτικές σκηνές, με κοινόχρηστες και οργανωμένες εγκαταστάσεις και υπηρεσίες.
- **Πλωτά καταλύματα:** Καταλύματα φιλοξενίας που βρίσκονται σε κρουαζιερόπλοια ή άλλα πλωτά μέσα.
- **Κέντρα υγείας:** Χώροι φιλοξενίας ατόμων με συγκεκριμένες ανάγκες υγείας, σωματικές ή ψυχικές, οι οποίοι παρέχουν εξειδικευμένες υπηρεσίες.
- **Συνεδριακά καταλύματα:** Καταλύματα διαφόρων μεγεθών και παροχών που συνδέονται κυρίως με επαγγελματικά ταξίδια και συνεδριακές δραστηριότητες.
- **Ενοικιαζόμενα δωμάτια:** Δωμάτια σε οικίες ή διαμερίσματα πολυκατοικιών, τα οποία διατίθενται για βραχυχρόνια διαμονή.
- **Ενοικιαζόμενες οικίες:** Πολυτελείς κατοικίες που προσφέρονται προς ενοίκιαση για ολιγοήμερη διαμονή.
- **Ενοικίαση κλίνης:** Μονάδες τύπου hostel, όπου ο επισκέπτης ενοικιάζει κρεβάτι και όχι ολόκληρο δωμάτιο (Λεοντόπουλος Π., 2023).

Επιπλέον, τα τουριστικά καταλύματα διαφοροποιούνται και βάσει των παροχών και των υπηρεσιών που προσφέρουν στους επισκέπτες τους. Ειδικότερα, τα ξενοδοχεία κατατάσσονται σε πέντε κατηγορίες, γνωστές ως κατηγορίες αστερών:

- **5 αστερία:** Η ανώτατη κατηγορία ξενοδοχείων, στην οποία εντάσσονται μονάδες που πληρούν τις υψηλότερες προδιαγραφές ποιότητας και παροχών. Για την ένταξη απαιτείται συγκέντρωση τουλάχιστον 5.500 μορίων.
- **4 αστερία:** Ξενοδοχεία με υψηλό επίπεδο υπηρεσιών, τα οποία υπολείπονται ορισμένων παροχών της κατηγορίας των πέντε αστερών. Η ελάχιστη απαιτούμενη βαθμολογία είναι 4.000 μόρια.
- **3 αστερία:** Ξενοδοχεία με μεσαίο επίπεδο παροχών, με ελάχιστη απαιτούμενη βαθμολογία 3.200 μόρια.
- **2 αστερία:** Μονάδες με βασικές παροχές, οι οποίες απαιτούν τουλάχιστον 2.200 μόρια για την κατάταξη.
- **1 αστερί:** Ξενοδοχεία με περιορισμένες παροχές και ελάχιστη βαθμολογία 1.500 μόρια (ΦΕΚ 10, 2015).

Πίνακας 2. Μόρια για κατάταξη σε αστερία

Κατηγορία αστερών	5*****	4****	3***	2**	1*
Ελάχιστος απαιτούμενος αριθμός μορίων βάσει προαιρετικών βαθμολογούμενων κριτηρίων	5500	4000	3200	2200	1500

Πηγή: (ΦΕΚ 10, 2015)

Παραπάνω παρουσιάζεται ο πίνακας κατάταξης όπως αποτυπώνεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 31, αριθ. φύλλου 10/2015). Παρόμοια κατηγοριοποίηση εφαρμόζεται και στα ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια και διαμερίσματα, όπου η διάκριση πραγματοποιείται με το σύστημα των «κλειδιών». Η κατάταξη των συγκεκριμένων καταλυμάτων γίνεται με βάση τεχνικές και λειτουργικές προδιαγραφές, καθώς και κριτήρια που θέτει η ΕΕΔΔ, και διαμορφώνεται ως εξής:

- **4 κλειδιά:** Ανώτατη κατηγορία, όπου απαιτείται συγκέντρωση 5.500 μορίων σύμφωνα με τις καθορισμένες προδιαγραφές.

- **3 κλειδιά:** Μεσαία κατηγορία, με ελάχιστη απαίτηση 3.500 μορίων για την ένταξη.
- **2 κλειδιά:** Κατηγορία βασικών παροχών, όπου η απαιτούμενη βαθμολογία είναι μικρότερη των 3.500 μορίων (ΦΕΚ 10, 2015).

Πίνακας 3. Κατηγορίες σε κλειδιά

Κατηγορίες κλειδιών	3 κλειδιά	4 κλειδιά
Βάση βαθμολογούμενων κριτηρίων ανά κατηγορία κλειδιών	3500	5500

Πηγή: (ΦΕΚ 10, 2015)

Παραπάνω παρουσιάζεται απόσπασμα από τον πίνακα κατάταξης των καταλυμάτων σε κατηγορίες «κλειδιών», βάσει της μοριοδότησης που απαιτείται για την ένταξή τους (ΦΕΚ 2840, Αρ. 2014). Τα «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» διατηρούνται στην κατηγορία των πέντε αστερών, δηλαδή θεωρούνται luxury ξενοδοχεία όπου διατηρούν την πολυτέλεια και την ιστορία τους παράλληλα. Το ξενοδοχείο «Hotel Grande Bretagne» στην Αθήνα είναι πολυτελή ξενοδοχείο πέντε αστερών, όπου παρέχονται ποιοτικές υπηρεσίες, ιστορικό χαρακτήρα και αυξημένες τιμές δωματίων, επίσης είναι μέλος της Luxury Collection διεθνώς (Lapsa SA, 2025). Το ξενοδοχείο «King George» παρόμοιο ξενοδοχείο που βρίσκεται στο κέντρο των Αθηνών και έχει κατηγοριοποιηθεί ως luxury boutique hotel (Lampsia Hellenic SA, 2026), καθώς και το «Athens Capital- MGallery» ξενοδοχείο όπου κατέχει πολυτελή θέση στην κατηγορία των ξενοδοχειακών μονάδων και η επωνυμία ανήκει στο γνωστό όμιλο ξενοδοχείων Accor (Lampsia Hellenic Hotels SA, 2025). Όπως έγινε κατανοητό ο όμιλος «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ ΑΕ» κατέχει στο ενεργητικό της ξενοδοχεία υψηλών προδιαγραφών με σπουδαία ιστορία, όπου ανήκουν στη κατηγορία των πέντε αστερών. Τα ξενοδοχεία του ομίλου απευθύνονται σε κοινό με υψηλές οικονομικές απολαβές εντός του διεθνή τουριστικού κοινού, προσφέρει υπηρεσίες υψηλής αξίας στους πελάτες τους, ενώ ο τόπος εγκατάστασής τους βρίσκεται σε ανεπτυγμένα τουριστικές περιοχές της Ελλάδας (Lapsa SA, 2025).

Επιπλέον, μια ξενοδοχειακή μονάδα οργανώνεται συνήθως σε επτά βασικά τμήματα, τα οποία αποτελούν και τα κύρια κέντρα κόστους της επιχείρησης. Τα τμήματα αυτά μπορεί να λειτουργούν αυτόνομα ή να εποπτεύουν και άλλα υποτμήματα που υπάγονται στη λειτουργική τους δομή. Καθοριστικό ρόλο στην αποτελεσματική λειτουργία της μονάδας διαδραματίζουν τα διοικητικά και λειτουργικά στελέχη που στελεχώνουν τα συγκεκριμένα τμήματα.

- **Τμήμα Διοίκησης:** Στο τμήμα αυτό εντάσσονται ο γενικός διευθυντής (general manager), ο βοηθός διευθυντή (assistant manager) και το γραμματειακό προσωπικό (secretary, assistant secretary). Ο γενικός διευθυντής έχει την ευθύνη της συνολικής λειτουργίας της ξενοδοχειακής μονάδας και της αποτελεσματικής διοίκησης όλων των τμημάτων, με στόχο τη βέλτιστη απόδοση και την εξυπηρέτηση των συμφερόντων της επιχείρησης.
- **Τμήμα Δωματίων (Rooms Division):** Επικεφαλής του τμήματος είναι ο room division manager, ο οποίος εποπτεύει τα τμήματα εσόδων (revenue), κρατήσεων (reservations), υποδοχής (reception) και υπηρεσιών δωματίου (room service). Το τμήμα υποδοχής διοικείται από τον front office manager, ενώ το τμήμα καθαριότητας δωματίων και κοινόχρηστων χώρων (housekeeping) διοικείται από τον housekeeping manager.
- **Επισιτιστικό Τμήμα (Food & Beverage Department):** Περιλαμβάνει την κουζίνα και τους χώρους εστίασης και ποτών. Επικεφαλής της κουζίνας είναι ο chef, με πιθανή υποστήριξη από sous chef, ενώ σε μεγαλύτερες μονάδες μπορεί να υπάρχει και chef για τα à la carte εστιατόρια. Το τμήμα μπαρ στελεχώνεται από barmen και προσωπικό εξυπηρέτησης, ενώ σε μεγάλες μονάδες προβλέπεται bar manager ή service manager. Όλα τα επιμέρους τμήματα υπάγονται στον food & beverage manager, ο οποίος μπορεί να υποστηρίζεται από assistant food & beverage manager. Στους χώρους εστιατορίου, ο maître καθοδηγεί το προσωπικό, με πιθανή υποστήριξη από sous maître. Τον έλεγχο του κόστους αναλαμβάνει ο cost controller, ο οποίος συντάσσει μηνιαίες αναφορές κόστους φαγητού και ποτού. Στο επισιτιστικό τμήμα εντάσσεται και το τμήμα προμηθειών (purchasing), υπεύθυνο για τις παραγγελίες, τις παραλαβές και την τροφοδοσία των τμημάτων.
- **Τμήμα Συντήρησης (Maintenance Department):** Αποτελείται από προϊστάμενο και εξειδικευμένο προσωπικό σε τομείς όπως ηλεκτρολογικά, υδραυλικά και μηχανολογικά έργα, καθώς και από προσωπικό για τη συντήρηση κήπων, πισινών και λοιπών εγκαταστάσεων, διασφαλίζοντας την εύρυθμη λειτουργία του ξενοδοχειακού συγκροτήματος.
- **Τμήμα Προώθησης και Πωλήσεων (Sales & Marketing):** Ασχολείται με την προβολή της ξενοδοχειακής μονάδας και την πώληση δωματίων και υπηρεσιών σε μεμονωμένους πελάτες ή ομάδες μέσω ταξιδιωτικών πρακτορείων. Κύριες θέσεις είναι ο sales manager και ο marketing manager, ενώ σε μικρότερες

μονάδες οι λειτουργίες αυτές μπορεί να ανατίθενται σε εξωτερικούς συνεργάτες.

- **Τμήμα Ανθρώπινου Δυναμικού (Human Resources):** Είναι υπεύθυνο για την επιλογή, εκπαίδευση και αξιολόγηση του προσωπικού, καθώς και για τη διαχείριση εργασιακών σχέσεων και την επίλυση συγκρούσεων, διατηρώντας ένα αρμονικό εργασιακό περιβάλλον.
- **Οικονομικό Τμήμα (Financial Department):** Επικεφαλής είναι ο οικονομικός διευθυντής (financial manager), με υποστήριξη από τον λογιστή (accountant) και τον βοηθό λογιστή (assistant accountant). Το τμήμα είναι υπεύθυνο για τη σύνταξη προϋπολογισμών, ισολογισμών, καταστάσεων αποτελεσμάτων χρήσης, καταστάσεων ταμειακών ροών και οικονομικών προβλέψεων (Λεκαράκου Κ., & Νιζάμη Κ., 2011).

Σε πολυτελή ξενοδοχεία όπως αυτά του ομίλου «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» υιοθετούν την δομή που ωφελεί τις μονάδες ώστε να λειτουργούν με τρόπο που να επιτρέπεται η προσφορά ανώτερης ποιότητας υπηρεσίες στους πελάτες της. Σύμφωνα λοιπόν με τα πρότυπα των ξενοδοχείων πέντε αστέρων, τα πολυτελή ξενοδοχεία του ομίλου ακολουθούν την εξής δομή (Lapsa SA, 2025):

- **Διοίκηση και Γενική διεύθυνση.** Όπου αποτελείται από τον γενικό διευθυντή και το βοηθητικό του προσωπικό, όπου συντονίζει όλα τα τμήματα και λαμβάνει στρατηγικές αποφάσεις, όπως επίσης ελέγχει την επίτευξη των στόχων και της απόδοσης τους.
- **Την υποδοχή και την εξυπηρέτηση πελατών.** Το συγκεκριμένο τμήμα κατέχει άμεση επαφή με τους πελάτες, διαχειρίζεται τις αφίξεις και τις αναχωρήσεις, τους κατευθύνει και τους εξυπηρετεί με πληθώρα πληροφοριών. Διατηρεί το τηλεφωνικό κέντρο και τις κρατήσεις ενεργά, επίσης είναι το πρώτο σημείο όπου έρχεται σε επαφή ο πελάτης με το ξενοδοχείο.
- **Το τμήμα διαχείρισης δωματίων και καθαριότητας.** Το συγκεκριμένο τμήμα αποτελείται από το τμήμα ορόφων και καθαριότητας των δωματίων και των κοινοχρήστων χώρων. Όπως επίσης και του τμήματος ιματισμού όπου αποτελείται από τη λινόθηκη και τα πλυντήρια. Διατηρώντας τα δωμάτια και τους κοινόχρηστους χώρους καθαρούς.
- **Το επισιτιστικό τμήμα.** Το συγκεκριμένο τμήμα αποτελείται από τα εστιατόρια, τα μπαρ, των ειδικών εκδηλώσεων και της υπηρεσίας δωματίων. Στα πολυτελή ξενοδοχεία όπως αυτά του ομίλου «ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» τα τμήματα επισιτισμού λειτουργούν αυτόνομα και θεωρούνται σημαντικά για την διατήρηση ενός υψηλού επιπέδου φιλοξενίας.

- **Το τμήμα πωλήσεων, προώθησης, εσόδων.** Το συγκεκριμένο τμήμα προωθεί τα ξενοδοχεία, διαχειρίζεται τα έσοδα και καθορίζει την πολιτική τιμολόγησης, δημιουργεί τις προδιαγραφές και τις επαφές με τους ταξιδιωτικούς πράκτορες με μοναδικό στόχο την αύξηση της πληρότητας και του κέρδους.
- **Το οικονομικό τμήμα.** Το συγκεκριμένο τμήμα διαχειρίζεται τα έσοδα και τα έξοδα, ακολουθεί τις λογιστικές διαδικασίες, τις ταμειακές ροές και καθορίζει τους τιμοκαταλόγους των υπηρεσιών. Συντάσσει και ακολουθεί τους προϋπολογισμούς και τους απολογισμούς κάθε περιόδου.
- **Το τμήμα προσωπικού.** Το συγκεκριμένο τμήμα υλοποιεί τις προσλήψεις, τις αξιολογήσεις και τις εκπαιδεύσεις του νέου προσωπικού, διαχειρίζεται την μισθοδοσία του ανθρώπινου δυναμικού της οντότητας και ρυθμίζει τις εργασιακές σχέσεις, όπως επίσης διατηρεί ένα υγιή εργασιακό περιβάλλον αναπτύσσοντας το ανθρώπινο δυναμικό της. Σε αυτό το σημείο επισημαίνεται πως ο όμιλος διατηρεί κανονιστικές πολιτικές για την ευημερία του προσωπικού του και τηρεί κάθε πρότυπο αναφορικά με τα ESG κριτήρια που αφορούν το ανθρώπινο δυναμικό.
- **Το τμήμα προμηθειών.** Ουσιαστικά τροφοδοτεί και καλύπτει τις ανάγκες των ξενοδοχειακών συγκροτημάτων, διαπραγματεύεται με προμηθευτές, εξυπηρετεί ώστε να επέλθει μείωση του κόστους διατηρώντας την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

Ο όμιλος «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» έπειτα από την ενεργειακή κρίση που ξέσπασε από την εμπόλεμη κατάσταση στην περιοχή της Ουκρανίας, δημιούργησε τις προδιαγραφές για την μείωση του περιβαλλοντικού αποτυπώματος του ομίλου. Η χρήση ψηφιακών τεχνολογιών και συστημάτων όπως οι ηλεκτρονικές κρατήσεις, η χρήση και διατήρηση ηλεκτρονικών εγγράφων και γενικότερα της λειτουργίας όλου του ξενοδοχειακού ομίλου, μειώνει σε θεμιτά πλαίσια την χρήση χαρτιού αλλά και των υπόλοιπων φυσικών πόρων. Η χρήση των ψηφιακών συστημάτων επιτρέπουν την καλύτερη διαχείριση της κατανάλωσης ενέργειας και των πόρων εντός του χώρου των ξενοδοχείων που διαθέτει ο όμιλος και με την χρήση συγκεκριμένων μέσων ο όμιλος διατηρεί την βιώσιμη λειτουργία

του και συμβάλλει στην προστασία του περιβάλλοντος (Lampsa Hellenic Hotels S.A., 2022).

### 3.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η ορθή διαδικασία κοστολόγησης ξεκινά με τον διαχωρισμό των βασικών κέντρων κόστους. Συνήθως ως κύρια κέντρα κόστους θεωρούνται το τμήμα διοίκησης, το τμήμα δωματίων, το επισιτιστικό τμήμα και το τμήμα συντήρησης. Σχετικά με το τμήμα διοίκησης, δεν πραγματοποιείται συνήθως επιμέρους διαχωρισμός στα τμήματα πωλήσεων και προώθησης, ανθρώπινου δυναμικού και οικονομικού τμήματος, καθώς οι αναλώσεις από την κεντρική αποθήκη προς αυτά είναι κοινές και περιορισμένες, δεδομένου ότι το κόστος τους αφορά κυρίως γραφική ύλη και λοιπά μικροέξοδα. Επιπλέον, περιλαμβάνονται και στοιχεία αυτοπαράδοσης από το επισιτιστικό τμήμα, που αφορούν την παροχή φαγητού και ποτού στους εργαζόμενους σε τιμές κόστους πλέον ΦΠΑ. Εξαιτίας της κοινής λειτουργίας των συγκεκριμένων τμημάτων, δεν υφίσταται περαιτέρω διαχωρισμός στο μηχανογραφημένο σύστημα. Αντίθετα, τα υπόλοιπα τμήματα παρακολουθούνται ξεχωριστά, λόγω των διαφοροποιημένων αναγκών τους σε πρώτες ύλες και αναλώσιμα. Όσον αφορά το επισιτιστικό τμήμα, κρίνεται απαραίτητος ο μηχανογραφημένος διαχωρισμός σε επιμέρους υποτμήματα, ιδίως σε περιπτώσεις όπου η μονάδα διαθέτει πολλαπλά θεματικά εστιατόρια και μπαρ. Η εσωτερική διακίνηση των υλών προς τα τμήματα πραγματοποιείται μέσω δελτίων εσωτερικής διακίνησης από την κεντρική αποθήκη. Καθοριστικής σημασίας είναι η σωστή διαχείριση των προμηθειών και η ορθή καταχώρησή τους στο πληροφοριακό σύστημα της αποθήκης, καθώς με τη λήξη κάθε μήνα εκδίδεται λίστα απογραφής, η οποία περιλαμβάνει τις αγορές του μήνα, τα αποθέματα έναρξης και τις αναλώσεις των τμημάτων. Μετά την ολοκλήρωση της μηνιαίας απογραφής, τα δεδομένα καταχωρούνται στο μηχανογραφημένο σύστημα, διαδικασία που αποτελεί το πρώτο στάδιο για τον υπολογισμό του μηνιαίου κοστολογίου. Εφόσον μια ξενοδοχειακή μονάδα εφαρμόσει συστηματικά τα παραπάνω βήματα και υπολογίσει το συνολικό κόστος πωλήσεων σε σχέση με τις πραγματοποιηθείσες πωλήσεις σε μηνιαία βάση, μπορεί να προσδιορίσει το κόστος ανά άτομο και ανά διανυκτέρευση. Για τον υπολογισμό του κόστους των υπηρεσιών απαιτούνται διαφορετικές διαδικασίες, ωστόσο θεωρείται σκόπιμο αρχικά να υπολογίζεται το κόστος των προϊόντων και στη συνέχεια να προστίθενται τα λειτουργικά έξοδα. Σε γενικό επίπεδο, η ορθή παρακολούθηση των υλών που διακινούνται προς τα επισιτιστικά τμήματα αποτελεί

βασική προϋπόθεση για την ακριβή κοστολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών (Μητσοτάκης, Ε., 2009). Η παρακολούθηση και ο έλεγχος του κόστους και των εξόδων σε μια ξενοδοχειακή μονάδα είναι απαραίτητοι για την ορθή τιμολογιακή πολιτική. Βασική προϋπόθεση αποτελεί η τιμολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών σε πραγματικό χρόνο, δηλαδή κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της πώλησης, σύμφωνα με το ισχύον φορολογικό καθεστώς στην Ελλάδα. Σε περιοχές με έντονη εποχικότητα, η τιμολογιακή πολιτική διαφοροποιείται σε σχέση με περιοχές που λειτουργούν καθ' όλη τη διάρκεια του έτους. Σε περιόδους χαμηλής ζήτησης, η διοίκηση μπορεί να προχωρήσει σε μειώσεις τιμών διανυκτέρευσης, ενώ η αξία ενός δωματίου μεταβάλλεται ανάλογα με την εποχή (Λαλούμης Δ., 2002). Για παράδειγμα, ο μήνας Αύγουστος αποτελεί περίοδο υψηλής ζήτησης στην Ελλάδα, γεγονός που οδηγεί σε αυξημένες τιμές, ιδιαίτερα σε περιοχές με έντονο θρησκευτικό ή πολιτιστικό ενδιαφέρον. Επιπλέον, σημαντικό ρόλο διαδραματίζει και η πολιτική ακυρώσεων, η οποία μπορεί να προβλέπει μη επιστροφή χρημάτων, μερική επιστροφή ή μηδενική χρέωση, ανάλογα με τον χρόνο ακύρωσης. Πέραν της πολιτικής ακυρώσεων, καθορίζονται και ειδικοί όροι τιμολόγησης των δωματίων ανά χρονική περίοδο.

- **Μέγιστη τιμή (Rack Rate):** Αποτελεί την ανώτατη τιμή κράτησης που καλείται να καταβάλει ο επισκέπτης, όταν η ξενοδοχειακή μονάδα δεν παρέχει επιπλέον εκπτώσεις ή προωθητικές προσφορές.
- **Ελάχιστη αποδεκτή τιμή (Bottom Rate):** Δεν θεωρείται συμφέρουσα τιμολογιακή πρακτική για τη μονάδα, ωστόσο εφαρμόζεται σε περιόδους ιδιαίτερα χαμηλής πληρότητας, μέχρι την επαναφορά της ζήτησης σε φυσιολογικά επίπεδα.
- **Βέλτιστη διαθέσιμη τιμή (Best Available Rate – BAR):** Πρόκειται για τιμή που θεωρείται επωφελής τόσο για το ξενοδοχείο όσο και για τον πελάτη, καθώς εξασφαλίζει τη μεγιστοποίηση του κέρδους της μονάδας και ταυτόχρονα μια ανταγωνιστική συμφωνία για τον επισκέπτη (Λεκαράκου, Κ., 2020)

Οι τιμοκατάλογοι των ξενοδοχειακών μονάδων μπορούν να διαμορφωθούν και να παρουσιαστούν με διάφορους τρόπους, όπως:

- **Ανοιχτή τιμολόγηση:** Η τιμή των διαθέσιμων δωματίων αυξομειώνεται ανάλογα με τη ζήτηση και τη διαθεσιμότητα κατά συγκεκριμένες χρονικές περιόδους.

- **Προσθήκη αξίας:** Συνδέεται με την πώληση επιπρόσθετων προϊόντων και υπηρεσιών, οι οποίες προσαυξάνουν τη συνολική τιμή του τιμολογίου.
- **Παροχή εκπτώσεων:** Περιλαμβάνει μειωμένες τιμές για συγκεκριμένες χρονικές περιόδους, ομάδες πελατών ή άλλες περιπτώσεις, σύμφωνα με τη στρατηγική μάρκετινγκ που εφαρμόζει το ξενοδοχείο.
- **Διαφοροποίηση τιμής βάσει τύπου δωματίου:** Οι τιμές διαφοροποιούνται ανάλογα με την κατηγορία του δωματίου, όπως μονόκλινο, δίκλινο ή σουίτα, με τις μεγαλύτερες και πολυτελέστερες σουίτες να έχουν υψηλότερη τιμή.

Μια ξενοδοχειακή μονάδα, ιδιαίτερα όταν διαθέτει μεγάλο αριθμό κλινών, συνεργάζεται συχνά με ταξιδιωτικά πρακτορεία (tour operators) για την πώληση δωματίων. Σε περιπτώσεις πώλησης πακέτων διαμονής με πλήρη διατροφή (all inclusive), η τιμή που συμφωνείται με το πρακτορείο περιλαμβάνει τα κόστη και τα λειτουργικά έξοδα της μονάδας, καθώς και το επιδιωκόμενο κέρδος. (Λεκαράκου, Κ., 2020). Οι διαδικασίες κοστολόγησης που ακολουθεί μια πολυτελή μονάδα είναι συγκεκριμένες. Αρχικά πραγματοποιείται καταγραφή των εξόδων ανά κατηγορία όπως τα άμεσα κόστη όπου καταγράφουν τρόφιμα και ποτά, αναλώσιμα δωματίων και λοιπών προμηθειών. Τα έμμεσα κόστη όπου αφορούν την μισθοδοσία της διοίκησης, της ηλεκτρικής ενέργειας και της συντήρησης. Τα σταθερά κόστη όπως ενοίκια και ασφάλεια κτιρίων, καθώς και τα μεταβλητά κόστη που συμπεριλαμβάνουν τα κόστη πρώτων υλών και υπολογίζονται σύμφωνα με την πληρότητα των ξενοδοχείων. Η κατανομή τους κόστους πραγματοποιείται ανά τμήμα λειτουργίας και πιο συγκεκριμένα για τα έμμεσα κόστη ο επιμερισμός πραγματοποιείται στα τμήματα των δωματίων, των εστιατορίων και των μπαρ, των συνεδρίων και των εκδηλώσεων, όπως και του spa. Για παράδειγμα το κόστος του ηλεκτρικού ρεύματος κατανέμεται αναλογικά στα δωμάτια και το εστιατόριο. Το κόστος στα ξενοδοχεία συνήθως υπολογίζεται ανά δωμάτιο, ανά διανυκτέρευση, ανά πιάτο, ανά πελάτη. Έπειτα πραγματοποιείται έλεγχος αποκλίσεων όπου πραγματοποιείται σύγκριση του προϋπολογισμένου κόστους, με του πραγματικού κόστους. Στη περίπτωση που εντοπίζονται αποκλίσεις τότε πραγματοποιείται αναζήτηση των αιτίων όπου μπορεί να είναι αλόγιστη σπατάλη ή υπερτιμολόγηση από την πλευρά των προμηθευτών. Η κοστολόγηση στις ξενοδοχειακές μονάδες εξυπηρετεί στο καθορισμό των τιμών των δωματίων, στην τιμολόγηση των καταλόγων, καθορίζοντας την στρατηγική των εσόδων (Κεχράς Ι., 2010).

### 3.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Η κοστολόγηση αποτελεί ιδιαίτερα κρίσιμο παράγοντα για μια ξενοδοχειακή μονάδα, καθώς επηρεάζει άμεσα τη διαμόρφωση της τιμολογιακής της πολιτικής και τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων, όπως η ανανέωση του εξοπλισμού, η αξιολόγηση της αποδοτικότητας των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών, η διακοπή μη αποδοτικών διαδικασιών, καθώς και η εισαγωγή νέων προϊόντων ή η επέκταση σε νέες αγορές. Βασικός σκοπός της κοστολόγησης είναι η συστηματική παρακολούθηση και ο έλεγχος της λειτουργίας των επιμέρους τμημάτων της μονάδας (μπαρ, εστιατόρια, δωμάτια κ.ά.), καθώς και των λειτουργιών διοίκησης, διάθεσης και χρηματοοικονομικής διαχείρισης, ενώ παράλληλα επιδιώκεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων ανά λειτουργική δραστηριότητα (Κεχράς Ι., 2010). Η κοστολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών στοχεύει στη μείωση του κόστους χωρίς να υποβαθμίζεται η ποιότητα, ενώ παράλληλα υποστηρίζει τη λήψη αποφάσεων ζωτικής σημασίας για τη λειτουργία της επιχείρησης. Οι ξενοδοχειακές μονάδες παρουσιάζουν την ιδιαιτερότητα ότι το κόστος συχνά καταναλώνεται την ίδια χρονική στιγμή που δημιουργείται, αν και αυτό δεν αποτελεί γενικό κανόνα, ιδίως σε μεγάλες τουριστικές περιοχές με υψηλή δυναμικότητα φιλοξενίας. Η κοστολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών χαρακτηρίζεται από τη δυσκολία επιμερισμού του κόστους, καθώς μεγάλο μέρος του θεωρείται έμμεσο και αφορά το σύνολο της ξενοδοχειακής λειτουργίας. Ο προσδιορισμός του κόστους μιας μεμονωμένης υπηρεσίας, όπως η διάθεση ενός δωματίου, είναι σύνθετη διαδικασία, διότι εμπλέκονται παράγοντες όπως η ποιότητα της εξυπηρέτησης και η απόδοση του ανθρώπινου δυναμικού, οι οποίοι μεταβάλλονται ανάλογα με τις συνθήκες και τις απαιτήσεις των πελατών. Συνεπώς, ο ακριβής υπολογισμός του κόστους ενός δωματίου καθίσταται ιδιαίτερα περίπλοκος. Η πολυπλοκότητα αυξάνεται όταν, πέρα από τις υπηρεσίες, παρέχονται και προϊόντα, γεγονός που καθιστά αναγκαίο τον διαχωρισμό των κέντρων κόστους και τη διάκριση μεταξύ άμεσου και έμμεσου κόστους. Σημειώνεται ότι τα τμήματα που δημιουργούν κόστος είναι συνήθως και εκείνα που παράγουν έσοδα, ενώ ο αριθμός και η διάρθρωση των κέντρων κόστους εξαρτώνται από το μέγεθος της ξενοδοχειακής μονάδας, με τις μεγαλύτερες μονάδες να παρουσιάζουν μεγαλύτερο βαθμό τμηματοποίησης (Κεχράς Ι., 2010). Σε περιπτώσεις όπου η μονάδα παρέχει μόνο διαμονή, πριν τον υπολογισμό του κόστους ανά διανυκτέρευση απαιτείται ο επιμερισμός του συνολικού έμμεσου

κόστους. Αντίθετα, όταν προσφέρονται επιπλέον υπηρεσίες σίτισης (πρωινό, μεσημεριανό, δείπνο), είναι απαραίτητος ο καθορισμός των βασικών κέντρων κόστους και η παροχή πρότυπων συνταγών από τα αντίστοιχα τμήματα. Οι πρότυπες συνταγές αφορούν τον υπολογισμό του κόστους ανά μερίδα φαγητού και ποτού, συμπεριλαμβανομένων των αλκοολούχων ποτών και των κοκτέιλ. Για την κουζίνα υπεύθυνος για τον καθορισμό των μερίδων είναι ο αρχιμάγειρας, ενώ για το μπαρ ο υπεύθυνος μπαρ ή, ελλείψει αυτού, ο διευθυντής επισιτιστικού τμήματος, ο οποίος παραδίδει τα στοιχεία στον υπεύθυνο κοστολόγησης (cost control) για τον υπολογισμό του κόστους ανά μερίδα. Συνήθως οι διαδικασίες αυτές υποστηρίζονται από εξειδικευμένα εμπορικά λογισμικά. Τέλος, στις ξενοδοχειακές μονάδες εφαρμόζεται συχνά η μέθοδος του πρότυπου κόστους για τον υπολογισμό του κόστους, η οποία έχει αναλυθεί σε προηγούμενο κεφάλαιο (Μητσοτάκης, Ε., 2009).

Πίνακας 4. Πρότυπο κόστος ποτού

<b>5. "zaramama" θέα των σιτηρών</b>				
<b>Εκτελέση</b>	<b>Μονάδα Μέτρησης</b>	<b>ml/gr ανά κοκτέιλ</b>	<b>Τιμή Κq/Lt</b>	<b>Κόστος ανά κοκτέιλ</b>
40 ml Pisco kumbaya	ml	40	0,22 €	0,22 €
10 ml wint gin	ml	10	28,64 €	0,29 €
15 ml kiwi	ml	15	0,11 €	0,11 €
15 ml bergamot	ml	15	48,91 €	0,73 €
20ml egg white	ml	20	14,00 €	0,28 €
15 ml alb mix	ml	15	0,17 €	0,17 €
10 methyl	ml	10	0,03 €	0,03 €
Γαρνιτούρα	ml	6	0,22 €	0,22 €
<b>Alb mix</b>				
1 liter lime	ml	11,76	5,95 €	0,07 €
200 ml egg white Giffard	ml	2,35	9,31 €	0,02 €
80 gr albumin sosa	ml	0,94	54,44 €	0,05 €
<b>Απόδοση 85 μερίδες</b>				
<b>Ώρα 350gr</b>	ml	4,12	5,95 €	0,02 €
<b>ΚΟΣΤΟΣ ALB MIX</b>		<b>15,06</b>		<b>0,17 €</b>
<b>Kiwi</b>				
1 liter kiwi	ml	14,49	5,19 €	0,08 €
400 gr ζάχαρη	gr	5,80	0,97 €	0,01 €
20 gr citric acid sosa	gr	0,29	8,02 €	0,00 €
<b>Απόδοση 50 μερίδες</b>				
<b>Ώρα 190gr</b>	ml	5,07	5,19 €	0,03 €
<b>ΚΟΣΤΟΣ KIWl</b>		<b>20,58</b>		<b>0,11 €</b>
<b>Pisco kumbaya</b>				
1 barsol pisco	ml	40,00	5,00 €	0,20 €
1 καφίρ λαίμ φλούδες	gr	1,40	14,00 €	0,02 €
<b>Απόδοση 25 μερίδες</b>				
<b>ΚΟΣΤΟΣ PISCO KUMBAYA</b>		<b>41,40</b>		<b>0,22 €</b>
<b>Methyl</b>				
1liter νερο εμφ	ml	9,80	1,02 €	0,01 €
25 gr methyl sosa	ml	0,25	93,00 €	0,02 €
<b>Απόδοση 100 μερίδες</b>				
<b>ΚΟΣΤΟΣ METHYL</b>		<b>10,05</b>		<b>0,03 €</b>
<b>Γαρνιτούρα</b>				
ΧΩΡΙΣ ΠΑΓΟ	-	-	-	-
1 dash grapefruit bitter fee brothers 1yp	gr	1	77,33 €	0,08 €
ΛΙΓΟ ΚΑΠΝΙΣΤΟ ΦΑΓΟΠΥΡΟ ΑΠΟ MAGNA CARTA	gr	5	27,60 €	0,14 €
<b>ΚΟΣΤΟΣ ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑΣ</b>		<b>6,00</b>		<b>0,22 €</b>
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ COCTAIL:</b>				<b>2,04 €</b>

(Μητσοτάκης, Ε., 2009)

Στο παραπάνω πίνακα 4. παρουσιάζεται μια πρότυπη συνταγή που αφορά την εκτέλεση ενός κοκτέιλ ανά μονάδα. Στο πρώτο σκέλος εμφανίζεται το κόστος ανά μονάδα της τελικής εκτέλεσης και οι σημειώσεις με μπλε χρώμα αφορούν τις προστιθέμενες εκτελέσεις οι οποίες κοστολογούνται στους παρακάτω πίνακες, όπως και η γαρνιτούρα. Η ίδια διαδικασία εφαρμόζεται και για την εύρεση του κόστους φαγητού, καθώς ο βασικός σκοπός είναι ο προσδιορισμός του κόστους ανά μερίδα και στη συνέχεια ο επιμερισμός των υπόλοιπων λειτουργικών εξόδων, είτε αυτά είναι σταθερά είτε μεταβλητά.

Πίνακας 5. Προσδιορισμός τιμοκαταλόγου

α/α	Οίνοι	Ποσότητα	Αρχική Τιμή	Κόστος ανα ποτήρι	Κόστος Λειτουργίας	Συνολικό Κόστος Παρασκευής	10% Περιθώριο Κέρδους	Τιμολόγηση Πρό Λοιπών Φόρων	Επιβάρυνση ΦΠΑ	Επιβάρυνση Δημοτικού Φόρου	Τελική Τιμή
1	Νερό Μεταλλικό-Ανθρακούχο	150ml	3,70 €	3,70 €	2,78 €	7,08 €	-	7,08 €	0,92 €	0,04 €	8,04 €
1	Champagne Taittinger brut	150ml	7,07 €	7,07 €	2,32 €	9,89 €	0,99 €	10,88 €	2,61 €	0,05 €	13,54 €
2	Canava Chrissou Santorini	150ml	2,96 €	2,96 €	2,32 €	5,78 €	0,58 €	6,36 €	1,53 €	0,03 €	7,91 €
3	Silphium La Tour Melas	150ml	2,96 €	2,96 €	2,32 €	5,78 €	0,58 €	6,36 €	1,53 €	0,03 €	7,91 €
4	Vinsanto 20 Years Argyros	60ml	1,85 €	1,85 €	2,32 €	4,67 €	0,47 €	5,14 €	1,23 €	0,03 €	6,39 €
Συνολικό Κόστος Οινών				18,54 €		33,20 €	14,89 €	48,08 €	6,25 €	0,24 €	43,80 €
<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>				<b>42,66 €</b>		<b>155,93 €</b>					<b>197,04 €</b>

Πηγή: (Μητσοτάκης, Ε., 2009)

Μετά τον επιμερισμό των λειτουργικών εξόδων ανά μερίδα πραγματοποιείται ο συνολικός υπολογισμός του κόστους ανά μερίδα. Στη συνέχεια, η ξενοδοχειακή μονάδα μπορεί να καθορίσει το καθαρό περιθώριο κέρδους, το οποίο στο παρόν παράδειγμα ανέρχεται σε 10%. Σε πολλές περιπτώσεις, πριν τον τελικό υπολογισμό του κόστους, εφαρμόζεται ένας επιπλέον συντελεστής ασφαλείας, ώστε να καλυφθούν απρόβλεπτες μεταβολές και να μην επηρεαστεί το προκαθορισμένο περιθώριο κέρδους. Τέτοιες μεταβολές μπορεί να προκύψουν από σημαντικές αυξήσεις στις τιμές βασικών πρώτων υλών, όπως το βούτυρο, η σοκολάτα και η ζάχαρη, ιδιαίτερα σε περιόδους εποχικότητας ή περιορισμένης διαθεσιμότητας. Το φαινόμενο αυτό παρατηρείται συχνά όταν οι βασικοί προμηθευτές διακόπτουν τη λειτουργία τους κατά τη θερινή περίοδο, με αποτέλεσμα οι μεσάζοντες να αυξάνουν τις τιμές. Στο σημείο αυτό αναδεικνύεται ο καθοριστικός ρόλος του τμήματος προμηθειών, το οποίο οφείλει να καθορίσει τα επίπεδα αποθεμάτων ασφαλείας και να προβλέψει πιθανές μελλοντικές αυξήσεις τιμών. Με την προσθήκη του φόρου προστιθέμενης αξίας, η τελική τιμή είναι έτοιμη να ενταχθεί στον τιμοκατάλογο του εκάστοτε εστιατορίου. Σε περίπτωση που το ποτό αποτελεί μέρος πακέτου υπηρεσιών, το κόστος της μερίδας και τα λειτουργικά έξοδα ενσωματώνονται στο συνολικό κόστος διαμονής, ώστε η διοίκηση να καθορίσει το επιθυμητό περιθώριο κέρδους.

Παρότι η αύξηση του συντελεστή κέρδους οδηγεί σε μεγαλύτερη κερδοφορία, ο καθορισμός του πρέπει να λαμβάνει υπόψη εξωτερικούς παράγοντες, όπως οι τιμές του ανταγωνισμού, η γεωγραφική τοποθεσία της μονάδας και η εποχικότητα της ζήτησης (Μητσοτάκης, Ε., 2009). Ανεξαρτήτως της μεθόδου κοστολόγησης, είναι απαραίτητη η ύπαρξη αξιόπιστων και άμεσων πληροφοριών σχετικά με τα κόστη της μονάδας, καθώς ο προσδιορισμός και ο επιμερισμός τους είναι πιο σύνθετος σε σχέση με άλλους τύπους οντοτήτων. Οι παραπάνω αναλύσεις κόστους και η ορθή δομή τιμοκαταλόγου σαφέστατα μπορεί να επηρεάσει την κερδοφορία μιας οντότητας και να επιτύχει τους στόχους της κερδοφορίας. Μέσω του ορθού προσδιορισμού του κόστους των προϊόντων και των εμπορευμάτων, αλλά και του επιμερισμού των λοιπών εξόδων η οντότητα είναι σε θέση να γνωρίζει πως θα κινηθεί και να αποφασίσει πως θα κινηθεί για να επιτύχει τους στόχους του προϋπολογισμού της, περιορίζοντας τα έξοδα και τα κόστη της, ώστε να αυξήσει την κερδοφορία της (Κεχράς Ι., 2010).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ & ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

### 4.1 Ο ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΑ

Ο προϋπολογισμός συνιστά ένα συστηματικό εργαλείο χρηματοοικονομικού προγραμματισμού, το οποίο περιλαμβάνει την αναλυτική συγκέντρωση, εκτίμηση και ποσοτική αποτύπωση δεδομένων που σχετίζονται με τα προβλεπόμενα έσοδα, τα κόστη και τις δαπάνες μιας οικονομικής οντότητας. Η κατάρτισή του βασίζεται σε τεκμηριωμένες παραδοχές, ρεαλιστικά σενάρια και ιστορικά οικονομικά στοιχεία προηγούμενων χρήσεων, με σκοπό τον αποτελεσματικό έλεγχο, τον ορθολογικό καταμερισμό των πόρων και τη στρατηγική λήψη αποφάσεων ( Βενιέρης Γ. και Κοέν Σ., 2007). Η εφαρμογή των προϋπολογισμών εντοπίζεται κυρίως σε επιχειρηματικές μονάδες που επιδιώκουν τη μεγιστοποίηση της κερδοφορίας και τη διασφάλιση της μακροχρόνιας βιωσιμότητας. Ωστόσο, η χρήση τους δεν περιορίζεται στον ιδιωτικό τομέα, αλλά επεκτείνεται και σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, όπου λειτουργούν ως μηχανισμός ορθολογικής διαχείρισης πόρων και διαφάνειας. Οι προϋπολογισμοί επιτελούν δύο θεμελιώδεις λειτουργίες: τον σχεδιασμό και τον έλεγχο. Η λειτουργία του σχεδιασμού περιλαμβάνει τον καθορισμό στρατηγικών και λειτουργικών στόχων, καθώς και την κατάρτιση επιμέρους προϋπολογισμών που υποστηρίζουν την επίτευξή τους. Η λειτουργία του ελέγχου συνίσταται στη συστηματική παρακολούθηση της υλοποίησης των σχεδίων, μέσω σύγκρισης προϋπολογιστικών και πραγματικών αποτελεσμάτων, επιτρέποντας τη λήψη διορθωτικών μέτρων όπου απαιτείται. Ένα αποτελεσματικό σύστημα προϋπολογισμού οφείλει να ενσωματώνει ισόρροπα και τις δύο διαστάσεις. Ο στρατηγικός σχεδιασμός χωρίς επαρκή μηχανισμό ελέγχου καθίσταται αναποτελεσματικός, καθώς δεν διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή ούτε η προσαρμογή του στις μεταβαλλόμενες συνθήκες του περιβάλλοντος (Γκάρισον Ρ., Νόριν Ε. και Μπουέρ Π. ,2017).

### 4.2 ΟΡΓΑΝΟΓΡΑΜΜΑ, ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ & ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ο προϋπολογισμός επιτρέπει στις επιχειρήσεις να παρακολουθούν διαρκώς τις λειτουργίες τους, διασφαλίζοντας ότι οι στόχοι που έχουν καθοριστεί από τους

διαχειριστές μπορούν να επιτευχθούν αποτελεσματικά. Ο έλεγχος επιτυγχάνεται μέσω συνεχούς σύγκρισης των πραγματικών αποτελεσμάτων με τα προϋπολογισμένα δεδομένα. Η χρήση των προϋπολογισμών ως εργαλείων ελέγχου των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων αναφέρεται ως προϋπολογιστικός έλεγχος. Μέσω του προϋπολογιστικού ελέγχου, οι επιχειρήσεις ενισχύουν την αποδοτικότητά τους, καθώς η ανάλυση ιστορικών στοιχείων επιτρέπει τον εντοπισμό τυχόν αποκλίσεων ή λαθών στον αρχικό προγραμματισμό, αποτρέποντας ανεπιθύμητα αποτελέσματα. Στη συνέχεια, τα διοικητικά στελέχη μπορούν να προχωρήσουν άμεσα σε διορθωτικές ενέργειες και να προσαρμόσουν τις στρατηγικές τους σύμφωνα με τα νέα δεδομένα, εξασφαλίζοντας συνεχή βελτίωση της λειτουργίας της επιχείρησης (Τσακλάγκανος Α., 2015).

Τα κύρια όργανα που αναλαμβάνουν την κατάρτιση του προϋπολογισμού σε μια επιχείρηση είναι ο διευθυντής και η επιτροπή προϋπολογισμού. Ο διευθυντής είναι υπεύθυνος για την παροχή λεπτομερών πληροφοριών σχετικά με τα σχέδια και τους στρατηγικούς στόχους της επιχείρησης, για την ανάλυση των δεδομένων και την υποβολή προτεινόμενων σχεδίων. Η επιτροπή προϋπολογισμού, η οποία αποτελείται από ανώτατα διοικητικά στελέχη, έχει παρόμοιες αρμοδιότητες και παρέχει κατευθυντήριες οδηγίες προκειμένου να επιτευχθούν οι μακροπρόθεσμοι στόχοι της επιχείρησης. Στην επιτροπή συμμετέχουν ο πρόεδρος, οι αντιπρόεδροι και ο εσωτερικός ελεγκτής. Οι αντιπρόεδροι είναι υπεύθυνοι για λειτουργικούς τομείς όπως οι πωλήσεις, η παραγωγή και οι προμήθειες. Τυχόν διαφωνίες μεταξύ των τμημάτων σχετικά με ζητήματα προϋπολογισμού επιλύονται από την επιτροπή, η οποία επίσης εγκρίνει τον τελικό προϋπολογισμό και παραλαμβάνει περιοδικές εκθέσεις για την πορεία της επιχείρησης προς τους καθορισμένους στόχους. Επιπλέον, ο προϋπολογισμός λειτουργεί ως σημείο αναφοράς για την αξιολόγηση των στελεχών και των τμημάτων τους, γεγονός που καθιστά τη διαδικασία κατάρτισής του ιδιαίτερα σημαντική για τα στελέχη. Η προσπάθεια να διασφαλιστούν τα συμφέροντα των τμημάτων μπορεί να οδηγήσει σε αντιπαραθέσεις, με αποτέλεσμα μερικές φορές να χάνεται η προοπτική ότι όλοι οι εμπλεκόμενοι εργάζονται για την επίτευξη των κοινών στόχων της επιχείρησης (Γκάρισον Ρ., Νόριν Ε. και Μπουέρ Π., 2017).

Η χρονική διάρκεια του προϋπολογισμού είναι κατά κύριο λόγο ετήσια, καθώς συνήθως ταυτίζεται με το οικονομικό έτος της επιχείρησης. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις δύναται να έχει μακροπρόθεσμο χαρακτήρα, ιδίως όταν αφορά προϋπολογισμούς παγίων ή κεφαλαιουχικών επενδύσεων, οι οποίοι μπορεί να

εκτείνονται σε ορίζοντα πέντε έως δέκα ετών. Κατά γενικό κανόνα, η περίοδος προϋπολογισμού οφείλει να είναι επαρκώς εκτεταμένη ώστε να αποτυπώνονται τα αποτελέσματα της εφαρμοζόμενης διοικητικής πολιτικής, αλλά ταυτόχρονα αρκετά περιορισμένη, ώστε οι προβλέψεις να διατηρούν υψηλό βαθμό αξιοπιστίας και να καθίσταται δυνατή η έγκαιρη διόρθωση αποκλίσεων. Η ανάγκη αυτή συνεπάγεται ότι διαφορετικές κατηγορίες προϋπολογισμών ενδέχεται να καταρτίζονται για διαφορετικά χρονικά διαστήματα, ανάλογα με το αντικείμενο και τον σκοπό τους.

Στην πράξη, οι περισσότερες επιχειρήσεις καταρτίζουν ετήσιους προϋπολογισμούς, οι οποίοι συχνά αναλύονται σε επιμέρους χρονικές περιόδους, όπως τρίμηνα. Κάθε τρίμηνο μπορεί να υποδιαιρείται σε μηνιαίες προβλέψεις, διαμορφώνοντας έτσι ένα σύστημα μηνιαίων προϋπολογισμών. Η προσέγγιση αυτή διευκολύνει την τακτική παρακολούθηση της πορείας των οικονομικών μεγεθών και επιβάλλει τη συστηματική αναθεώρηση και επικαιροποίηση των αρχικών εκτιμήσεων κατά τη διάρκεια του έτους. Παράλληλα, υφίστανται και προϋπολογισμοί μακράς διάρκειας, οι οποίοι καλύπτουν διαδοχικά έτη και σχετίζονται με επενδυτικά σχέδια των οποίων η υλοποίηση απαιτεί δαπάνες σε περισσότερες από μία χρήσεις. Στην περίπτωση αυτή, είναι αναγκαίο να λαμβάνονται υπόψη όλοι οι διαθέσιμοι και γνωστοί παράγοντες που δύνανται να επηρεάσουν τη μελλοντική εξέλιξη του σχεδίου. Οι εν λόγω προϋπολογισμοί αφορούν κυρίως κεφαλαιουχικές δαπάνες και εκτείνονται συνήθως σε χρονικό ορίζοντα πέντε έως δέκα ετών (Βενιέρης, Γ., & Κοέν, Σ., 2007).

#### 4.3 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ & ΣΥΝΤΑΞΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Οι βασικές αρχές που διέπουν την ορθή κατάρτιση ενός προϋπολογισμού μπορούν να συνοψιστούν ως εξής (Γκάρισον Ρ., Νόριν Ε. και Μπουέρ Π., 2017):

- Ο προϋπολογισμός οφείλει να αναφέρεται σε σαφώς προσδιορισμένη χρονική περίοδο, ώστε να είναι εφικτή η μέτρηση και αξιολόγηση των αποτελεσμάτων.
- Τα οικονομικά και λειτουργικά μεγέθη, είτε ποσοτικά είτε ποιοτικά, πρέπει να καθορίζονται με ακρίβεια και τεκμηρίωση. Παράλληλα, ο προϋπολογισμός πρέπει να χαρακτηρίζεται από σαφήνεια, απλότητα και κατανοητή δομή, ώστε να παρέχει ολοκληρωμένες απαντήσεις στα ζητήματα που ανακύπτουν.
- Κρίνεται απαραίτητη η διάρθρωσή του σε επιμέρους προϋπολογισμούς, οι οποίοι αντιστοιχούν σε συγκεκριμένους τομείς ευθύνης. Με τον τρόπο αυτό

διευκολύνεται τόσο η λογοδοσία όσο και η αποτελεσματική παρακολούθηση των επιδόσεων κάθε οργανωτικής μονάδας.

- Απαιτείται συντονισμός και εναρμόνιση των επιμέρους στόχων, ώστε να διασφαλίζεται ότι οι επιδιώξεις ενός τμήματος δεν έρχονται σε αντίθεση με τους στρατηγικούς στόχους άλλου τμήματος ή της επιχείρησης συνολικά.
- Οι στόχοι που τίθενται πρέπει να είναι ρεαλιστικοί και εφικτοί υπό τις υφιστάμενες συνθήκες. Δεν θα πρέπει να είναι υπερβολικά συντηρητικοί ούτε υπεραισιόδοξοι, αλλά να λειτουργούν ως κίνητρο βελτίωσης και επίτευξης υψηλών επιδόσεων.
- Ο προϋπολογισμός οφείλει να διαθέτει ευελιξία, ώστε να προσαρμόζεται στις μεταβαλλόμενες συνθήκες του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης.
- Η διαδικασία κατάρτισης πρέπει να είναι συμμετοχική, με τη συμβολή όλων των διοικητικών επιπέδων, τόσο ανώτερων όσο και κατώτερων, ενισχύοντας τη δέσμευση και την αποδοχή των στόχων.
- Τέλος, ο προϋπολογισμός πρέπει να αξιοποιείται ως εργαλείο ελέγχου και διοίκησης σε όλα τα επίπεδα, χωρίς όμως να λειτουργεί περιοριστικά ή καταπιεστικά ως προς την πρωτοβουλία και την αυτονομία των στελεχών και των εργαζομένων.

Ο όρος «ολοκληρωμένο πρόγραμμα προϋπολογισμού» αναφέρεται στην υιοθέτηση μιας συστηματικής και συνολικής προσέγγισης του προγραμματισμού και του ελέγχου, η οποία καλύπτει το σύνολο των λειτουργικών δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης. Η έννοια αυτή υπερβαίνει την απλή κατάρτιση επιμέρους οικονομικών προβλέψεων και ενσωματώνει τον προϋπολογισμό σε ένα ευρύτερο σύστημα διοίκησης, όπου όλες οι φάσεις λειτουργίας αντιμετωπίζονται ως αλληλένδετα μέρη ενός ενιαίου πλαισίου σχεδιασμού και ελέγχου.

- Τα βασικά στοιχεία που συνθέτουν τη διαδικασία κατάρτισης ενός ολοκληρωμένου προϋπολογισμού περιλαμβάνουν:
- Την αξιολόγηση της επίδρασης όλων των κρίσιμων εσωτερικών και εξωτερικών μεταβλητών που επηρεάζουν τη λειτουργία της επιχείρησης.
- Τον σαφή προσδιορισμό των αντικειμενικών στόχων και της αποστολής της επιχείρησης.
- Την προετοιμασία των βασικών παραδοχών και προϋποθέσεων πάνω στις οποίες θα στηριχθεί ο σχεδιασμός.

- Την ανάλυση και αξιολόγηση των στρατηγικών επιλογών της επιχείρησης.
- Τη διαμόρφωση και αποτίμηση εναλλακτικών επιχειρησιακών σχεδίων.
- Την ανάπτυξη και έγκριση ενός στρατηγικού, μακροπρόθεσμου σχεδίου.
- Την κατάρτιση και αναθεώρηση ενός τακτικού, βραχυπρόθεσμου σχεδίου δράσης.
- Την εκπόνηση συμπληρωματικών αναλύσεων που υποστηρίζουν τη λήψη αποφάσεων.
- Την υλοποίηση των εγκεκριμένων σχεδίων.
- Την ανάπτυξη, ολοκλήρωση και διάχυση αναφορών που αφορούν την πορεία της λειτουργίας και την εκτέλεση του προγράμματος.
- Τη λήψη και εφαρμογή διορθωτικών ενεργειών όπου απαιτείται.

Συνεπώς, το ολοκληρωμένο πρόγραμμα προϋπολογισμού δεν περιορίζεται σε μια λογιστική διαδικασία, αλλά αποτελεί έναν δυναμικό μηχανισμό διοίκησης, ο οποίος συνδέει τον στρατηγικό σχεδιασμό με την καθημερινή λειτουργία και τον συστηματικό έλεγχο της επιχειρησιακής απόδοσης (Δημητράς, Α & Μπάλλας, Α., 2009).

Οι προϋπολογισμοί παρέχουν τη δυνατότητα ορθολογικής κατανομής των διαθέσιμων πόρων μεταξύ δραστηριοτήτων που ενδέχεται να ανταγωνίζονται μεταξύ τους ως προς τη χρηματοδότηση και την προτεραιοποίηση. Στο πλαίσιο αυτό, για να επιτευχθεί υψηλός βαθμός οργανωσιακής αποτελεσματικότητας, είναι αναγκαίο τα στελέχη να διαθέτουν σαφή εικόνα των προγραμμάτων και των επιδιώξεων των λοιπών τμημάτων. Η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού λειτουργεί ως μηχανισμός συντονισμού, καθώς συγκεντρώνει τα επιμέρους σχέδια δράσης και τα εναρμονίζει σε ένα ενιαίο πλαίσιο, προωθώντας τη συνεργασία και τη σύγκλιση στόχων μεταξύ των διοικητικών μονάδων. Μέσω αυτής της διαδικασίας διασφαλίζεται ότι οι επιμέρους αποφάσεις δεν λαμβάνονται αποσπασματικά, αλλά εντάσσονται σε μια συνολική στρατηγική κατεύθυνση. Συμπερασματικά, ο προϋπολογισμός αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα εργαλεία εσωτερικής επικοινωνίας σε μια επιχείρηση και συνδέεται άμεσα με τη διαδικασία του οργανωσιακού ελέγχου, καθώς διευκολύνει τόσο τον συντονισμό όσο και την αξιολόγηση της επιχειρησιακής επίδοσης.

Η κατάρτιση ενός προϋπολογισμού αποτελεί απαιτητική και σύνθετη διοικητική διαδικασία, η οποία προϋποθέτει σημαντική επένδυση χρόνου και προσπάθειας από τα διοικητικά στελέχη. Μετά την ολοκλήρωση της σύνταξής του, ακολουθεί το στάδιο της έγκρισης, κατά το οποίο είναι δυνατόν να πραγματοποιηθούν τροποποιήσεις ή προσαρμογές, ώστε ο προϋπολογισμός να ευθυγραμμιστεί με τους

γενικούς στρατηγικούς προσανατολισμούς της επιχείρησης. Η κατάρτιση προϋπολογισμών συνοδεύεται από σημαντικά πλεονεκτήματα για τον οργανισμό, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται τα ακόλουθα:

- Οι προϋπολογισμοί διαχέουν τα σχέδια και τις προτεραιότητες της διοίκησης σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού, ενισχύοντας τη διαφάνεια και την κοινή κατεύθυνση.
- Ενθαρρύνουν τα στελέχη να υιοθετήσουν μακροπρόθεσμη οπτική και να σχεδιάζουν με γνώμονα το μέλλον. Ελλείψει προϋπολογισμού, η διοικητική προσοχή θα επικεντρωνόταν κυρίως στη διαχείριση καθημερινών και έκτακτων ζητημάτων, εις βάρος του στρατηγικού σχεδιασμού.
- Παρέχουν μηχανισμό ορθολογικής κατανομής των διαθέσιμων πόρων, κατευθύνοντάς τους προς τα τμήματα όπου μπορούν να αξιοποιηθούν αποτελεσματικότερα.
- Διευκολύνουν τον έγκαιρο εντοπισμό πιθανών σημείων συμφόρησης ή λειτουργικών αδυναμιών, πριν αυτά εξελιχθούν σε σοβαρά προβλήματα.
- Συμβάλλουν στον συντονισμό των δραστηριοτήτων του συνόλου της επιχείρησης, ενοποιώντας τα επιμέρους σχέδια σε ένα συνεκτικό πλαίσιο δράσης.
- Υπενθυμίζουν διαρκώς στη διοίκηση τους στρατηγικούς στόχους και τις επιδιώξεις της.
- Ενισχύουν την οργανωτική δομή και συμβάλλουν στη συστηματική οργάνωση των λειτουργιών της επιχείρησης.
- Θέτουν συγκεκριμένους και μετρήσιμους στόχους, οι οποίοι μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως κριτήρια σύγκρισης για την αξιολόγηση της μεταγενέστερης απόδοσης.

Συνολικά, η διαδικασία προϋπολογισμού δεν αποτελεί απλώς μια τεχνική οικονομικού προγραμματισμού, αλλά έναν ουσιαστικό μηχανισμό διοικητικής οργάνωσης, ελέγχου και στρατηγικής καθοδήγησης της επιχείρησης (Γκάρισον Ρ., Νόριν Ε. και Μπουέρ Π., 2017).

#### 4.3.1 ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Ο προϋπολογισμός πωλήσεων αποτελεί το σημείο εκκίνησης ολόκληρης της προϋπολογιστικής διαδικασίας, καθώς παρουσιάζει αναλυτικά τις αναμενόμενες

πωλήσεις για την υπό εξέταση περίοδο. Καταρτίζεται πριν από όλους τους λοιπούς προϋπολογισμούς και εκφράζεται τόσο σε χρηματικές μονάδες όσο και σε μονάδες προϊόντος. Η ακρίβεια και η αξιοπιστία του θεωρούνται καθοριστικής σημασίας, διότι όλα τα επιμέρους στοιχεία του συνολικού (γενικού) προϋπολογισμού εξαρτώνται άμεσα ή έμμεσα από αυτόν, τόσο σε λειτουργικό όσο και σε χρηματοοικονομικό επίπεδο. Ο προϋπολογισμός πωλήσεων προσδιορίζει τον αριθμό των μονάδων που πρέπει να παραχθούν, γεγονός που καθιστά τον προϋπολογισμό παραγωγής άμεσα εξαρτώμενο από αυτόν. Στη συνέχεια, ο προϋπολογισμός παραγωγής χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των επιμέρους προϋπολογισμών κόστους παραγωγής, οι οποίοι περιλαμβάνουν: τον προϋπολογισμό άμεσων υλικών, τον προϋπολογισμό άμεσης εργασίας, τον προϋπολογισμό έμμεσου κόστους παραγωγής (γενικά βιομηχανικά έξοδα). Οι παραπάνω προϋπολογισμοί, σε συνδυασμό με τον προϋπολογισμό πωλήσεων και τον προϋπολογισμό διοικητικών και λοιπών λειτουργικών δαπανών, οδηγούν τελικά στην κατάρτιση του ταμειακού προϋπολογισμού. Συνεπώς, ο προϋπολογισμός πωλήσεων λειτουργεί ως «πυροδότης» μιας αλληλουχίας επιμέρους προϋπολογισμών, οι οποίοι συγκροτούν το συνολικό σύστημα οικονομικού προγραμματισμού της επιχείρησης. Η κατάρτισή του βασίζεται σε αξιόπιστες προβλέψεις, οι οποίες λαμβάνουν υπόψη σειρά παραγόντων και παραδοχών όπως την εισαγωγή νέων προϊόντων, η διακοπή παραγωγής ή εμπορίας υφιστάμενων προϊόντων, η πολιτική τιμολόγησης και εκπτώσεων, η επέκταση σε νέες γεωγραφικές αγορές, η μεταβολή του δυναμικού πωλήσεων, το κόστος διανομής και η κατανομή του, τα έξοδα προώθησης και διαφήμισης, τα γενικά έξοδα πωλήσεων, η οργάνωση και η εκπαίδευση του προσωπικού πωλήσεων. Η συνολική επιδίωξη είναι η μεγιστοποίηση των πωλήσεων με το ελάχιστο δυνατό κόστος, μέσω ορθολογικού σχεδιασμού και αξιοποίησης σύγχρονων αναλυτικών τεχνικών. Η εκτεταμένη χρήση πληροφοριακών συστημάτων και ηλεκτρονικών υπολογιστών διευκολύνει την επεξεργασία δεδομένων, την ανάλυση τάσεων και τη βελτίωση της ακρίβειας των προβλέψεων. Συμπερασματικά, ο προϋπολογισμός πωλήσεων δεν αποτελεί απλώς μία εκτίμηση εσόδων, αλλά τον θεμέλιο λίθο της συνολικής προϋπολογιστικής διαδικασίας και της στρατηγικής κατεύθυνσης της επιχείρησης (Γκάρισον Ρ., Νόριν Ε. και Μπουέρ Π., 2017).

Ο προϋπολογισμός παραγωγής καταρτίζεται μετά τον προϋπολογισμό πωλήσεων και προσδιορίζει τον αριθμό των μονάδων που πρέπει να παραχθούν κατά την προϋπολογιστική περίοδο. Σκοπός του είναι αφενός η κάλυψη των προβλεπόμενων

πωλήσεων και αφετέρου η διαμόρφωση του επιθυμητού επιπέδου τελικών αποθεμάτων έτοιμων προϊόντων. Οι ανάγκες παραγωγής υπολογίζονται με βάση τον ακόλουθο τύπο:

- Προϋπολογισμός πωλήσεων μονάδας (+) Επιθυμητό τελικό απόθεμα (=) Συνολικές ανάγκες (-) Αρχικό Απόθεμα (=) Απαιτούμενη παραγωγή

Ο προϋπολογισμός παραγωγής αποτελεί κρίσιμο συνδετικό κρίκο μεταξύ του προϋπολογισμού πωλήσεων και των επιμέρους προϋπολογισμών κόστους παραγωγής (άμεσων υλικών, άμεσης εργασίας και γενικών βιομηχανικών εξόδων). Η ακρίβειά του επηρεάζει άμεσα τον προγραμματισμό πόρων, τη δυναμικότητα της επιχείρησης και τις ταμειακές της ροές. Ιδιαίτερη σημασία έχει ο καθορισμός του επιθυμητού επιπέδου τελικών αποθεμάτων. Ο σχεδιασμός των αποθεμάτων πρέπει να είναι ισορροπημένος, αφού τα υπερβολικά αποθέματα δεσμεύουν κεφάλαια, αυξάνουν το κόστος αποθήκευσης και ενδέχεται να δημιουργήσουν κινδύνους απαξίωσης ή φθοράς. Από την άλλη πλευρά τα ανεπαρκή αποθέματα μπορεί να οδηγήσουν σε απώλεια πωλήσεων, δυσαρέσκεια πελατών ή σε έκτακτη παραγωγή υψηλού κόστους για την κάλυψη αιφνίδιας ζήτησης. Συνεπώς, ο προϋπολογισμός παραγωγής δεν περιορίζεται στον απλό υπολογισμό ποσοτήτων, αλλά αποτελεί εργαλείο στρατηγικής διαχείρισης της παραγωγικής δυναμικότητας και των αποθεμάτων, συμβάλλοντας στην εξισορρόπηση κόστους και επιπέδου εξυπηρέτησης της αγοράς (Γκάρισον Ρ., Νόριν Ε. και Μπουέρ Π., 2017).

Ο προϋπολογισμός άμεσων υλικών περιλαμβάνει την αναλυτική εκτίμηση των απαιτούμενων ποσοτήτων και του κόστους των πρώτων υλών, με στόχο τη σωστή κατανομή τους ανά προϊόν, κέντρο ευθύνης και χρονική περίοδο. Για την κατάρτιση του συντάσσονται τέσσερις υπό προϋπολογισμοί:

- **Προϋπολογισμός πρώτων υλών:** Καταγράφει την απαιτούμενη ποσότητα κάθε πρώτης ύλης για κάθε προϊόν, κέντρο ευθύνης και χρονική περίοδο.
- **Προϋπολογισμός αγορών πρώτων υλών:** Προβλέπει τις ποσότητες που θα αγοραστούν, το κόστος αγοράς και τις ημερομηνίες παράδοσης.
- **Προϋπολογισμός αποθεμάτων πρώτων υλών:** Καταγράφει την ποσότητα και την αξία των αποθεμάτων πρώτων υλών.
- **Προϋπολογισμός κόστους πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν:** Υπολογίζει το πραγματικό κόστος των πρώτων υλών που καταναλώθηκαν στην παραγωγή.

Ο προϋπολογισμός αναλύεται κατά είδος πρώτης ύλης, κέντρο ευθύνης, μικρά χρονικά διαστήματα και είδος προϊόντος. Τα άμεσα υλικά θεωρούνται μέρος του μεταβλητού κόστους της παραγωγής. Για τον προσδιορισμό των αναγκών σε πρώτες ύλες υπάρχουν δύο κύριες μέθοδοι:

- **Ιστορική μέθοδος:** Εκτίμηση των συνολικών απαιτούμενων ποσοτήτων βάσει ιστορικών δεικτών κατανάλωσης.
- **Μεταβλητή σχέση:** Ανάπτυξη δεικτών που συνδέουν το κόστος ή την ποσότητα των υλικών με άλλες μεταβλητές όπως του δείκτη ποσότητας υλικού ανά μονάδα παραγωγής, του δείκτη υλικών ανά άμεσες ώρες λειτουργίας μηχανής, καθώς και του δείκτη κόστους υλικών ως προς το άμεσο κόστος εργασίας.

Αυτές οι μέθοδοι επιτρέπουν την ακριβή πρόβλεψη των αναγκών σε πρώτες ύλες και την αποτελεσματική διαχείριση των πόρων της παραγωγής.

- Απαιτούμενες πρώτες ύλες (μονάδα) (\*) κόστος αγοράς ανά μονάδα (=) κόστος αγοράς πρώτων υλών

Ο προϋπολογισμός άμεσων υλικών καταρτίζεται μετά τον προϋπολογισμό παραγωγής, επειδή βασίζεται στις ποσότητες που πρόκειται να παραχθούν. Σκοπός του είναι να προσδιορίσει τις πρώτες ύλες που πρέπει να αγοραστούν, ώστε να καλυφθούν οι ανάγκες της παραγωγής και να διατηρηθούν τα επιθυμητά επίπεδα αποθεμάτων. Με άλλα λόγια, αφού καθοριστεί πόσες μονάδες θα παραχθούν, υπολογίζονται οι απαιτούμενες ποσότητες πρώτων υλών και στη συνέχεια οι αγορές που πρέπει να πραγματοποιηθούν, λαμβάνοντας υπόψη τα αρχικά και τα τελικά αποθέματα. Έτσι διασφαλίζεται ότι η επιχείρηση διαθέτει επαρκή υλικά χωρίς να δημιουργούνται υπερβολικά αποθέματα. Ο τύπος υπολογισμού είναι:

- Απαιτούμενες πρώτες ύλες παραγωγής (+) επιθυμητό τελικό απόθεμα πρώτων υλών (=) Παραγωγικές πρώτες ύλες (-) Αρχικό απόθεμα πρώτων υλών (=) Πρώτες ύλες που πρέπει να αγοραστούν

Ο συγκεκριμένος προϋπολογισμός συνοδεύεται από αναλυτική κατάσταση που παρουσιάζει τις προβλεπόμενες ταμειακές εκροές για την προμήθεια των πρώτων υλών. Στις εκταμιεύσεις αυτές περιλαμβάνονται τόσο οι πληρωμές που αφορούν

αγορές προηγούμενων περιόδων όσο και τα ποσά που θα καταβληθούν για τις αγορές πρώτων υλών της τρέχουσας περιόδου στην οποία αναφέρεται ο προϋπολογισμός (Γκάρισον Ρ., Νόριν Ε. και Μπουέρ Π., 2017).

Ο προϋπολογισμός άμεσης εργασίας προσδιορίζει τις ώρες άμεσης εργασίας που απαιτούνται για την υλοποίηση του προϋπολογισμού παραγωγής. Η διοίκηση και ο έλεγχος της άμεσης εργασίας περιλαμβάνουν τον προσδιορισμό των αναγκών σε προσωπικό, τη διαδικασία πρόσληψης εργαζομένων, την εκπαίδευση και επιμόρφωσή τους, τον καθορισμό αρμοδιοτήτων και περιγραφών θέσεων εργασίας, την αξιολόγηση της απόδοσης, τον καθορισμό αμοιβών και ημερομισθίων, τις προαγωγές, τις αυξήσεις μισθών και την πολιτική αποχωρήσεων, τις διαπραγματεύσεις με τα συνδικαλιστικά όργανα, την παροχή κινήτρων για ενίσχυση της παραγωγικότητας, τη συμμετοχή των εργαζομένων στη διαδικασία λήψης αποφάσεων, καθώς και την συμμετοχή τους στα κέρδη της επιχείρησης. Όπως συμβαίνει και με τις άμεσες πρώτες ύλες, εδώ εξετάζουμε την άμεση εργασία που μπορεί να συσχετιστεί άμεσα με την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων. Ο προϋπολογισμός άμεσης εργασίας διακρίνεται από τον προϋπολογισμό πληρωμών άμεσης εργασίας, καθώς ο δεύτερος επικεντρώνεται στο πότε και σε ποιο ύψος θα πραγματοποιηθούν οι σχετικές πληρωμές. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι δύο αυτοί προϋπολογισμοί μπορεί να ταυτίζονται χρονικά. Για τον υπολογισμό των απαιτούμενων ωρών και του κόστους άμεσης εργασίας χρησιμοποιούνται πρότυπες ώρες, πρότυποι μισθοί, αναλογίες κόστους εργασίας προς συνολικό κόστος, μελέτες χρόνου και κίνησης, καθώς και στατιστικές εκτιμήσεις. Ο τύπος υπολογισμού του κόστους άμεσης εργασίας είναι:

- Απαιτούμενες μονάδες παραγωγής (\*) Ώρες άμεσης εργασίας ανά μονάδα (\*)  
κόστος εργασίας ανά ώρα (=) Προϋπολογισμός άμεσης εργασίας

Ο προϋπολογισμός Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων περιλαμβάνει τόσο το άμεσο όσο και το έμμεσο κόστος εργασίας και αφορά όλα τα τμήματα της παραγωγικής λειτουργίας, κύρια και υποστηρικτικά. Η κατάρτισή του γίνεται από τον υπεύθυνο παραγωγής, ο οποίος εκτιμά τα έξοδα που σχετίζονται με το τμήμα του και τα οποία μπορούν να τεθούν υπό έλεγχο. Τυχόν άλλα κόστη που επιβαρύνουν τα τμήματα όπως η κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος ή οι αποσβέσεις των εγκαταστάσεων πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά. Για να είναι αξιόπιστος ο προϋπολογισμός, απαιτείται αναλυτική τεκμηρίωση για κάθε κατηγορία δαπάνης. Το κόστος των Γενικών

Βιομηχανικών Εξόδων προσδιορίζεται για διαφορετικά επίπεδα παραγωγικής δραστηριότητας. Συνολικά, τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα διακρίνονται από το σταθερό μέρος, το οποίο εκφράζεται σε χρηματικές μονάδες. Το μεταβλητό μέρος, το οποίο υπολογίζεται με βάση δείκτες δραστηριότητας, συνήθως σε ώρες άμεσης εργασίας και το σταθερό μέρος, το οποίο εκφράζεται σε χρηματικές μονάδες. Ο τύπος υπολογισμού του κόστους Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων είναι:

- Συνολικά σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (+) Μεταβλητά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (=) Προϋπολογισμός Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων

Οι επιτυχημένες επιχειρήσεις φροντίζουν να διατηρούν εγκαίρως επαρκή ρευστότητα, ώστε να μπορούν να εξοφλούν τις υποχρεώσεις τους χωρίς καθυστερήσεις. Για τον λόγο αυτό, ο ταμειακός προϋπολογισμός αποτελεί βασικό εργαλείο διοίκησης και χρηματοοικονομικού προγραμματισμού. Για την κατάρτιση του χρησιμοποιούνται δύο κύριες μέθοδοι:

- **Η άμεση μέθοδος** όπου η προσέγγιση αυτή βασίζεται στη λεπτομερή καταγραφή όλων των αναμενόμενων ταμειακών εισροών και εκροών. Εξετάζονται αναλυτικά οι μεταβολές του λογαριασμού ταμείου, όπως προκύπτουν από επιμέρους προϋπολογισμούς (πωλήσεων, εξόδων, επενδύσεων κ.λπ.). Χρησιμοποιείται κυρίως για βραχυχρόνιο προγραμματισμό και εντάσσεται συνήθως στο ετήσιο επιχειρησιακό πρόγραμμα. Τα στοιχεία μετατρέπονται από λογιστική (δεδουλευμένη) βάση σε καθαρά ταμειακή βάση.
- **Η έμμεση μέθοδος** όπου σε αυτήν την περίπτωση, ως αφετηρία λαμβάνεται το προγραμματισμένο καθαρό αποτέλεσμα χρήσης, το οποίο προσαρμόζεται ώστε να εκφραστεί σε ταμειακή βάση. Στις περισσότερες επιχειρήσεις, οι βασικές ταμειακές εισροές προέρχονται από πωλήσεις τοις μετρητοίς και από εισπράξεις πιστωτικών πωλήσεων. Με ανάλυση της πιστωτικής πολιτικής και του τρόπου είσπραξης, μπορεί να καταρτιστεί χρονοδιάγραμμα εισπράξεων. Κατά την κατάρτιση του ταμειακού προϋπολογισμού στο αρχικό υπόλοιπο διαθέσιμων προστίθενται οι αναμενόμενες εισροές για να προσδιοριστεί το συνολικό διαθέσιμο ποσό κάθε περιόδου, από το ποσό αυτό αφαιρούνται οι προβλεπόμενες εκροές, ενώ το αποτέλεσμα δείχνει εάν προκύπτει ταμειακό πλεόνασμα ή έλλειμμα. Σε περίπτωση πλεονάσματος, εξετάζεται η τοποθέτηση των χρημάτων σε βραχυπρόθεσμες επενδύσεις. Αντίθετα, εάν εμφανιστεί

έλλειμμα, η επιχείρηση μπορεί να αναζητήσει τραπεζικό δανεισμό, να διαπραγματευτεί μεγαλύτερη πίστωση από προμηθευτές ή να επιταχύνει τις εισπράξεις απαιτήσεων. Ο ταμειακός προϋπολογισμός περιλαμβάνει προβλέψεις για τις ταμειακές εισροές, για τις ταμειακές εκροές, για τις χρηματοδοτικές ανάγκες, για τον έλεγχο διαθεσίμων. Συνδέεται άμεσα με τον χρονικό προσδιορισμό των συναλλαγών και των σχετικών ταμειακών ροών. Το υπερβολικό ταμειακό υπόλοιπο συνεπάγεται κόστος ευκαιρίας, δηλαδή απώλεια πιθανών τόκων που θα μπορούσαν να αποδοθούν από επένδυση του πλεονάσματος. Τα ταμειακά προγράμματα μπορεί να καταρτίζονται σε μηνιαία, εβδομαδιαία ή ακόμη και ημερήσια βάση. Συνήθως αφορούν βραχυχρόνιο ορίζοντα, αν και πολλές επιχειρήσεις προχωρούν και σε μακροχρόνιες προβλέψεις. Ένας ταμειακός προϋπολογισμός αποτελείται από δύο βασικά μέρη όπου αποτελούνται από τις προβλεπόμενες εισπράξεις και τις προβλεπόμενες πληρωμές. Η εκτίμηση αυτών των στοιχείων επιτρέπει τον προσδιορισμό της αναμενόμενης ταμειακής θέσης της επιχείρησης για τη συγκεκριμένη περίοδο. Με βάση αυτήν, λαμβάνονται αποφάσεις τόσο για την κάλυψη ενδεχόμενων ελλειμμάτων όσο και για την αξιοποίηση τυχόν πλεονάσματος μέσω κατάλληλων επενδυτικών επιλογών (Βενιέρης, Γ., & Κοέν, Σ., 2007).

Η προϋπολογιστική κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως αποτελεί βασικό στάδιο στη διαδικασία σύνταξης του συνολικού προϋπολογισμού. Παρουσιάζει τα αναμενόμενα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης, δηλαδή τα προβλεπόμενα κέρδη ή ζημιές για τη συγκεκριμένη περίοδο. Παράλληλα, λειτουργεί ως σημείο σύγκρισης, βάσει του οποίου αξιολογείται στη συνέχεια η πραγματική απόδοση της εταιρίας (Γκάρισον Ρ., Νόριν Ε. και Μπουέρ Π., 2017).

Ο προϋπολογιστικός ισολογισμός δίνει τη δυνατότητα για έναν πρόσθετο έλεγχο των προγραμματισμένων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας. Συντάσσεται με βάση τον υφιστάμενο ισολογισμό και προσαρμόζεται σύμφωνα με τα στοιχεία και τις προβλέψεις που προκύπτουν από τους επιμέρους προϋπολογισμούς. Ουσιαστικά, αποτυπώνει τις αναμενόμενες επιδράσεις των οικονομικών συναλλαγών όπως αυτές προκύπτουν από τους διάφορους προϋπολογισμούς στη διάρθρωση του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης της επιχείρησης. Επιπλέον, ο προγραμματισμός των διαθεσίμων και η εκτίμηση των χρηματοδοτικών αναγκών, μέσα από τους προϋπολογισμούς και τις προβλεπόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις,

αποτελούν σημαντικά εργαλεία διοίκησης. Συμβάλλουν στον αποτελεσματικό προγραμματισμό, στον έλεγχο και στη διασφάλιση της βιώσιμης ανάπτυξης της επιχείρησης σε ένα σύνθετο και συνεχώς μεταβαλλόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον (Βενιέρης, Γ., & Κοέν, Σ., 2007).

#### 4.3.2 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ & ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ

Στο τέλος κάθε λογιστικής περιόδου διενεργείται συστηματικός έλεγχος, με σκοπό τον εντοπισμό σφαλμάτων και αποκλίσεων από τους αρχικά τεθέντες στόχους του προϋπολογισμού. Οι αποκλίσεις αυτές ενδέχεται να είναι μικρής ή μεγάλης έκτασης. Στην περίπτωση περιορισμένων αποκλίσεων, τα προϋπολογισμένα μεγέθη τείνουν να συγκλίνουν με τα πραγματικά αποτελέσματα. Αντιθέτως, όταν οι αποκλίσεις είναι σημαντικές, καθίσταται αναγκαίος ο επαναπροσδιορισμός των δεδομένων και η αναθεώρηση των προβλέψεων μέσω κατάρτισης νέων προϋπολογισμών. Η ανάλυση των αποκλίσεων επιτελεί ουσιώδεις διοικητικές λειτουργίες και αποσκοπεί:

- Στην επισήμανση και ποσοτικοποίηση των διαφορών μεταξύ προϋπολογισμένων και πραγματικών μεγεθών.
- Στην απόκτηση εμπειρίας και εξειδίκευσης από τα διοικητικά στελέχη, ενισχύοντας τη μελλοντική αντιμετώπιση παρόμοιων προβλημάτων.
- Στην αξιολόγηση της αποδοτικότητας των προϊσταμένων και του προσωπικού, καθώς η συμμόρφωση με τον προϋπολογισμό λειτουργεί ως κριτήριο διοικητικής επίδοσης.
- Στην ουσιαστική αξιολόγηση των αποτελεσμάτων, λαμβάνοντας υπόψη ότι αυτά επηρεάζονται και από ποιοτικούς ή εξωγενείς παράγοντες, οι οποίοι δεν είναι πάντοτε μετρήσιμοι. Εξωεπιχειρησιακοί παράγοντες, σφάλματα εκτίμησης, μεταβολές τιμών ή αναθεωρήσεις στρατηγικών σχεδίων δύνανται να προκαλέσουν σημαντικές διαφοροποιήσεις.

Η διαδικασία σύγκρισης μεταξύ προϋπολογισμένων και πραγματικών δεδομένων δεν περιορίζεται στην παράθεση απόλυτων μεγεθών, αλλά αποσκοπεί στον εντοπισμό των πραγματικών αιτιών που υποκρύπτονται πίσω από τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα, τα οποία συχνά αποτελούν απλώς συμπτώματα βαθύτερων οργανωσιακών ζητημάτων. Μέσω της ανάλυσης μπορεί να διερευνηθεί εάν τα δυσμενή αποτελέσματα οφείλονται σε διοικητικές αδυναμίες, εσωτερικές δυσλειτουργίες ή άλλους παράγοντες. Παράλληλα, αξιολογείται η ρεαλιστικότητα και η εφικτότητα των

υπερβολικά χαμηλοί. Σε περιπτώσεις σημαντικών αποκλίσεων, ζητούνται αναλυτικές αναφορές από τους υπευθύνους των αντίστοιχων κέντρων ευθύνης, προκειμένου να διερευνηθούν τα αίτια και να εκτιμηθούν οι πιθανές μελλοντικές επιπτώσεις. Η έγκαιρη ενημέρωση της ανώτερης διοίκησης και η αναθεώρηση των προβλέψεων συμβάλλουν στη βελτίωση της συνολικής αποτελεσματικότητας του συστήματος διοίκησης.

Οι βασικές τεχνικές προϋπολογιστικού ελέγχου περιλαμβάνουν:

- **Λογιστική ευθυνών:** Μέθοδος ελέγχου των δαπανών βάσει κέντρων ευθύνης, όπου κάθε διοικητικό στέλεχος είναι υπεύθυνο για τα οικονομικά αποτελέσματα της μονάδας του.
- **Προβλεπτική λογιστική:** Χρήση ποσοτικών μοντέλων και αναλυτικών εργαλείων στη διαδικασία λήψης αποφάσεων, αξιοποιώντας μεθόδους επιχειρησιακής έρευνας και άλλες αναλυτικές τεχνικές.
- **Συμμετοχική διοίκηση:** Εμπλοκή των διοικητικών στελεχών στη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού, ενισχύοντας τη δέσμευση και τη διαφάνεια κατά τον έλεγχο.
- **Ανάλυση αποκλίσεων:** Συστηματική διερεύνηση των διαφορών μεταξύ πρότυπου και πραγματικού κόστους, με στόχο τον προσδιορισμό των αιτιών μεταβολής.
- **Ελαστικός προϋπολογισμός:** Προϋπολογιστικό εργαλείο που προσαρμόζεται σε διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας, επιτρέποντας την αναλογική μεταβολή των μεταβλητών δαπανών και την ακριβέστερη αξιολόγηση της απόδοσης.

Συνολικά, ο προϋπολογιστικός έλεγχος αποτελεί κρίσιμο μηχανισμό διοικητικής ανατροφοδότησης, ενισχύοντας τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και τη στρατηγική προσαρμοστικότητα της επιχείρησης (Βενιέρης, Γ., & Κοέν, Σ., 2007).

#### 4.3.3 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ, ΥΠΕΥΘΥΝΟΤΗΤΑ & ΕΠΙΤΡΟΠΕΣ

Στην πράξη, πολλές επιχειρήσεις συγκροτούν επιτροπή προϋπολογισμού. Η επιτροπή αυτή έχει την ευθύνη για γενικά ζητήματα που αφορούν το προϋπολογιστικό σύστημα, καθώς και για τον συντονισμό της διαδικασίας κατάρτισης του προϋπολογισμού (Γκάρισον Ρ., Νόριν Ε. και Μπουέρ Π., 2017).

Συνήθως απαρτίζεται από ανώτατα διοικητικά στελέχη, όπως τον διευθυντή πωλήσεων, τον οικονομικό διευθυντή, στελέχη υπεύθυνα για βασικές λειτουργίες, καθώς και τον εσωτερικό ελεγκτή. Πρόεδρος της επιτροπής είναι κατά κανόνα ο

διευθύνων σύμβουλος. Η βασική επιδίωξη της επιτροπής είναι η ανταλλαγή εξειδικευμένων γνώσεων και η επίτευξη συμφωνίας ως προς τις θεμελιώδεις παραδοχές του επιχειρησιακού σχεδιασμού. Καμία πρόβλεψη ή επιμέρους προϋπολογισμός δεν θεωρείται οριστικός αν δεν εγκριθεί από την επιτροπή. Η έγκριση αυτή συνεπάγεται ότι όλα τα τμήματα δεσμεύονται να τηρήσουν τις διαδικασίες και τις κατευθύνσεις που αποτυπώνονται στον προϋπολογισμό. Επιπλέον, η επιτροπή αναλαμβάνει την επίλυση διαφορών που ενδέχεται να προκύψουν μεταξύ τμημάτων σχετικά με θέματα κατανομής πόρων ή στόχων. Παράλληλα, εγκρίνει τον τελικό προϋπολογισμό και παρακολουθεί την εφαρμογή του μέσω περιοδικών αναφορών. Με αυτή την έννοια, ο προϋπολογισμός μπορεί να ιδωθεί ως ένα σύνολο άτυπων συμφωνιών μεταξύ των υπευθύνων των επιμέρους τμημάτων και της διοίκησης. Ωστόσο, επειδή ο προϋπολογισμός καθορίζει την κατανομή των διαθέσιμων πόρων και τα κριτήρια αξιολόγησης των στελεχών, η διαδικασία κατάρτισής του συχνά συνοδεύεται από εντάσεις. Τα στελέχη επιδιώκουν να διασφαλίσουν τα συμφέροντα των τμημάτων τους, γεγονός που μπορεί να οδηγήσει σε αντιπαραθέσεις και να απομακρύνει την προσοχή από τον κοινό στόχο της συνολικής επιτυχίας της επιχείρησης (Βενιέρης, Γ., & Κοέν, Σ., 2007).

Σύμφωνα με την οργανωτική δομή μιας επιχείρησης καθορίζει τη σειρά και την κατανομή των ευθυνών εντός της. Για την επίτευξη των στόχων που έχουν καθοριστεί κατά τη σύνταξη του συνολικού προϋπολογισμού, η επιχείρηση πρέπει να συντονίσει τις προσπάθειες όλων των υπαλλήλων της, αναθέτοντας αρμοδιότητες σε διευθυντές που μπορούν να διαχειριστούν και να προγραμματίσουν αποτελεσματικά τους ανθρώπινους και φυσικούς πόρους. Κάθε διευθυντής είναι υπεύθυνος για ένα κέντρο ευθύνης, δηλαδή ένα τμήμα της επιχείρησης για το οποίο πρέπει να λογοδοτεί όσον αφορά τις δραστηριότητές του. Όσο υψηλότερη είναι η θέση του διευθυντή, τόσο ευρύτερο είναι το τμήμα που καλύπτει η ευθύνη του. Η λογιστική ευθύνης είναι ένα σύστημα που συγκρίνει τα προγραμματισμένα σχέδια με τα πραγματικά αποτελέσματα κάθε κέντρου ευθύνης. Υπάρχουν τέσσερις κύριοι τύποι κέντρων ευθύνης όπως το κέντρο κόστους όπου ο διευθυντής είναι υπεύθυνος για τον έλεγχο των κόστους, το κέντρο εξόδων όπου ο διευθυντής διαχειρίζεται τα έξοδα, το κέντρο κέρδους όπου ο διευθυντής είναι υπεύθυνος τόσο για κόστη όσο και για έξοδα, καθώς και το κέντρο επένδυσης όπου ο διευθυντής διαχειρίζεται επενδύσεις, κόστη και έξοδα. Ο έλεγχος αναφέρεται στον βαθμό επιρροής που έχει ένας διευθυντής σχετικά με κόστη, έξοδα ή παρόμοιες δραστηριότητες. Ένα ελεγχόμενο κόστος είναι εκείνο που μπορεί να

επηρεαστεί από τον διευθυντή σε μια δεδομένη χρονική περίοδο. Αντίθετα, κόστη όπως αυτά της έρευνας και ανάπτυξης ή οι μισθοί των ανώτατων στελεχών θεωρούνται μη ελεγχόμενα και πρέπει να διαχωρίζονται από τα ελεγχόμενα κατά τους υπολογισμούς και την κατανομή ευθυνών (Βενιέρης, Γ., & Κοέν, Σ., 2007).

#### 4.4 ΣΥΝΤΑΞΗ & ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Η διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών διαφοροποιείται ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης, το είδος και τον σκοπό του προϋπολογισμού, καθώς και το υιοθετούμενο διοικητικό σύστημα. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται ενιαίο και καθολικά εφαρμοστέο πρότυπο διαδικασίας· κάθε οργανισμός προσαρμόζει το σύστημα προϋπολογισμού στις οργανωτικές και λειτουργικές του ιδιαιτερότητες. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η ευθύνη για την κατάρτιση και τον συντονισμό του προϋπολογισμού ανατίθεται σε επιτελική μονάδα, η οποία υπάγεται απευθείας στη Γενική Διεύθυνση. Η μονάδα αυτή συγκεντρώνει τους επιμέρους προϋπολογισμούς, μεριμνά για τη διεκπεραίωση και την παρακολούθηση του προγράμματος δραστηριότητας και τους υποβάλλει προς συζήτηση και έγκριση στην επιτροπή προϋπολογισμού. Σε μεγάλες επιχειρήσεις, την εποπτεία της διαδικασίας κατάρτισης τόσο του γενικού όσο και των επιμέρους προϋπολογισμών ασκεί συνήθως ο ελεγκτής (controller). Το στέλεχος αυτό καθορίζει τις διαδικασίες συλλογής και επεξεργασίας των δεδομένων, προσδιορίζει τις ευθύνες των εμπλεκόμενων και συχνά υποστηρίζεται από επιτροπή προϋπολογισμού, αποτελούμενη από ανώτατα διοικητικά στελέχη και, ενδεχομένως, μέλη του διοικητικού συμβουλίου. Η επιτροπή έχει ως αποστολή τον σχολιασμό, τον συντονισμό, την αποδοχή ή την αναθεώρηση των επιμέρους προϋπολογισμών, ώστε να διαμορφωθεί, βάσει των εγκεκριμένων στοιχείων, ο γενικός προϋπολογισμός της επιχείρησης. Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας ενδέχεται να προκύψουν τροποποιήσεις λόγω μεταβολών των οικονομικών συνθηκών ή αλλαγών στη διοικητική πολιτική. Ο κίνδυνος εκτεταμένων αναθεωρήσεων περιορίζεται όταν οι παραδοχές και οι οδηγίες κατάρτισης έχουν διατυπωθεί με σαφήνεια και έχουν γίνει πλήρως κατανοητές. Σε περίπτωση αδυναμίας επίλυσης επιμέρους ζητημάτων, η τελική απόφαση λαμβάνεται από την επιτροπή προϋπολογισμού, η οποία διαθέτει συνολική εικόνα της οικονομικής και λειτουργικής κατάστασης της επιχείρησης. Πριν από τη λήξη της τρέχουσας προϋπολογιστικής περιόδου, ο προτεινόμενος προϋπολογισμός υποβάλλεται προς έγκριση. Εφόσον δεν απαιτούνται τροποποιήσεις, εγκρίνεται και διανέμεται στα επιμέρους τμήματα προς υλοποίηση. Ο έλεγχος της εκτέλεσης

πραγματοποιείται σε τακτική βάση (συνήθως μηνιαία), προκειμένου να εντοπίζονται έγκαιρα αποκλίσεις και να λαμβάνονται διορθωτικά μέτρα. Η σύνταξη του γενικού προϋπολογισμού προϋποθέτει την τήρηση διαδοχικών και αλληλοσυνδεόμενων σταδίων (Γκάρισον Ρ., Νόριν Ε. και Μπουέρ Π., 2017):

- **Κατάρτιση προϋπολογισμού πωλήσεων:** Αποτελεί το σημείο εκκίνησης της διαδικασίας, καθώς παρέχει εκτίμηση των αναμενόμενων εσόδων, αποτυπώνει τις συνθήκες της αγοράς και τα επίπεδα ανταγωνισμού.
- **Κατάρτιση προϋπολογισμών παραγωγής και λειτουργικών εξόδων:** Με βάση τις προβλέψεις πωλήσεων προσδιορίζεται το επίπεδο παραγωγής και εκτιμώνται τα άμεσα και έμμεσα βιομηχανικά κόστη, καθώς και τα διοικητικά και λοιπά λειτουργικά έξοδα.
- **Κατάρτιση προϋπολογισμού αποτελεσμάτων χρήσης:** Συνδυάζει τις προβλέψεις πωλήσεων και κόστους, προσδιορίζοντας το αναμενόμενο μικτό και καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου.
- **Κατάρτιση ταμειακού προϋπολογισμού:** Αφορά την πρόβλεψη των ταμειακών εισροών και εκροών της περιόδου. Οι εισπράξεις συνδέονται άμεσα με τις προβλέψεις πωλήσεων, ενώ οι πληρωμές σχετίζονται με τις δαπάνες παραγωγής και λειτουργίας.
- **Κατάρτιση προϋπολογισμένου ισολογισμού:** Διαμορφώνεται μετά τον προσδιορισμό των ταμειακών ροών και αποτυπώνει την αναμενόμενη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης (ενεργητικό, υποχρεώσεις και καθαρή θέση) στο τέλος της προϋπολογιστικής περιόδου.

Συνεπώς, ο γενικός προϋπολογισμός συνιστά ένα ολοκληρωμένο και αλληλένδετο σύστημα οικονομικού προγραμματισμού, το οποίο ενοποιεί τις επιμέρους λειτουργικές προβλέψεις και παρέχει συνολική εικόνα της αναμενόμενης απόδοσης και χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης (Βενιέρης, Γ., & Κοέν, Σ., 2007). Ανάλογα με τον τρόπο υπολογισμού των προϋπολογιστικών ποσών, διακρίνουμε τους προϋπολογισμούς που καταρτίζονται με βάση τους αντίστοιχους προϋπολογισμούς της προηγούμενης χρονιάς, στους οποίους υπολογίζεται και ένα ποσοστό προσαύξησης ή μείωσης. Ακόμα διακρίνουμε τους προϋπολογισμούς σε μηδενική βάση, όταν οι υπολογισμοί δεν στηρίζονται στο παρελθόν. Μία βασική διάκριση αφορά τους προσαυξητικούς προϋπολογισμούς, οι οποίοι καταρτίζονται με σημείο αναφοράς τα αντίστοιχα μεγέθη της προηγούμενης χρήσης. Στην περίπτωση αυτή, τα ιστορικά δεδομένα προσαρμόζονται με την εφαρμογή ποσοστού αύξησης ή μείωσης,

λαμβάνοντας υπόψη παράγοντες όπως ο πληθωρισμός, οι μεταβολές στη ζήτηση, οι αλλαγές στο κόστος παραγωγής ή οι στρατηγικές επιδιώξεις της διοίκησης. Η μέθοδος αυτή χαρακτηρίζεται από σχετική απλότητα και διοικητική ευκολία, ενδέχεται όμως να αναπαράγει διαρθρωτικές αδυναμίες του παρελθόντος, εφόσον δεν συνοδεύεται από ουσιαστική επανεξέταση των επιμέρους δαπανών. Αντίθετα, οι προϋπολογισμοί μηδενικής βάσης δεν στηρίζονται σε ιστορικά δεδομένα ως αφετηρία. Κάθε δαπάνη και κάθε δραστηριότητα επανεξετάζονται εξ αρχής και τεκμηριώνονται ανεξάρτητα από το τι ίσχυε στην προηγούμενη περίοδο. Η προσέγγιση αυτή απαιτεί ενδελεχή ανάλυση και αξιολόγηση της σκοπιμότητας και της αποδοτικότητας κάθε λειτουργίας, ενισχύοντας τη διαφάνεια και την ορθολογική κατανομή των πόρων. Ωστόσο, πρόκειται για διαδικασία περισσότερο χρονοβόρα και διοικητικά απαιτητική. Η επιλογή μεταξύ των ανωτέρω μεθόδων εξαρτάται από το οργανωσιακό περιβάλλον, τη στρατηγική κατεύθυνση της επιχείρησης και το βαθμό ευελιξίας που επιδιώκει η διοίκηση στον οικονομικό προγραμματισμό (Γκάρισον Ρ., Νόριν Ε. και Μπουέρ Π., 2017).

- **Προσαυξητικός προϋπολογισμός.** Η τεχνική του προσαυξητικού προϋπολογισμού βασίζεται στη χρήση των οικονομικών μεγεθών της προηγούμενης περιόδου ως αφετηρία για τη διαμόρφωση του νέου προϋπολογισμού. Ειδικότερα, τα ποσά του τελευταίου απολογισμού προσαρμόζονται με την εφαρμογή συγκεκριμένου ποσοστού ή απόλυτης μεταβολής, ώστε να ενσωματωθούν παράγοντες όπως ο πληθωρισμός, η αναμενόμενη ανάπτυξη της επιχείρησης ή άλλες μεταβολές του οικονομικού περιβάλλοντος. Η μέθοδος αυτή χαρακτηρίζεται από διοικητική απλότητα και χαμηλό κόστος εφαρμογής, καθώς δεν απαιτεί εκτεταμένη αναλυτική διερεύνηση κάθε επιμέρους δραστηριότητας. Ωστόσο, έχει αποτελέσει αντικείμενο κριτικής, διότι δεν στηρίζεται σε συστηματική ανάλυση σχέσεων αίτιου–αποτελέσματος και ενδέχεται να αναπαράγει αναποτελεσματικές ή παρωχημένες δαπάνες. Επιπλέον, δεν προϋποθέτει επανεξέταση της αναγκαιότητας των υφιστάμενων εξόδων, περιορίζοντας έτσι τη δυνατότητα ουσιαστικού εξορθολογισμού του κόστους.
- **Προϋπολογισμός μηδενικής βάσης.** Σε αντίθεση με την προσαυξητική προσέγγιση, ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης απαιτεί την πλήρη τεκμηρίωση όλων των δαπανών, ανεξαρτήτως του ύψους τους ή της σύγκρισής τους με την προηγούμενη περίοδο. Κάθε δραστηριότητα επανεξετάζεται από μηδενική αφετηρία, χωρίς να θεωρείται δεδομένο ότι το υφιστάμενο επίπεδο

δαπανών είναι αναγκαίο. Στο πλαίσιο αυτό, ο προϊστάμενος κάθε τμήματος οφείλει να αιτιολογήσει λεπτομερώς το σύνολο των πόρων που ζητά, τεκμηριώνοντας τη σκοπιμότητα, τη χρησιμότητα και την αποδοτικότητα κάθε δραστηριότητας. Η διαδικασία περιλαμβάνει την ιεράρχηση των δραστηριοτήτων και τον προσδιορισμό του κόστους και των αναμενόμενων ωφελειών τους. Κατ' αυτόν τον τρόπο, τα διοικητικά στελέχη αποκτούν τη δυνατότητα να αξιολογούν συστηματικά ποιες δραστηριότητες πρέπει να διατηρηθούν, να περιοριστούν ή να καταργηθούν. Ωστόσο, η μέθοδος παρουσιάζει σημαντικό διοικητικό κόστος, καθώς είναι ιδιαίτερα χρονοβόρα και απαιτεί εκτενή ανάλυση, γεγονός που την καθιστά απαιτητική στην εφαρμογή της. Ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης περιλαμβάνει δύο βασικά στάδια όπου είναι η κατάρτιση καταλόγου δραστηριοτήτων. Κάθε τμήμα συντάσσει αναλυτικό κατάλογο των διακριτών δραστηριοτήτων και λειτουργιών του. Για κάθε δραστηριότητα προσδιορίζονται ο στόχος και ο σκοπός της, οι συνέπειες εκτέλεσης ή μη εκτέλεσης, τα κριτήρια μέτρησης της απόδοσης, οι εναλλακτικοί τρόποι υλοποίησης ή υποκατάστασής της, το εκτιμώμενο κόστος και τα αναμενόμενα οφέλη. Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στον εντοπισμό και την αξιολόγηση εναλλακτικών λύσεων, με στόχο την επιλογή της πλέον αποδοτικής. Κατάταξη δραστηριοτήτων κατά σειρά προτεραιότητας όπου μετά την ολοκλήρωση της ανάλυσης, οι δραστηριότητες ιεραρχούνται με βάση τη σημασία, τη συνεισφορά τους στους στρατηγικούς στόχους και τη σχέση κόστους-οφέλους. Η κατάταξη πραγματοποιείται συνήθως κατά φθίνουσα σειρά ωφέλειας ή επιχειρησιακής σημασίας, αξιοποιώντας είτε ποσοτικές αναλύσεις είτε τεκμηριωμένες διοικητικές κρίσεις.

Με την ολοκλήρωση των ανωτέρω σταδίων, οι προϊστάμενοι των τμημάτων είναι σε θέση να προσδιορίσουν με σαφήνεια τόσο τις δραστηριότητες που θα χρηματοδοτηθούν όσο και το ύψος των απαιτούμενων πόρων για την επόμενη προϋπολογιστική περίοδο. Συνεπώς, ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης συνιστά ένα εργαλείο στρατηγικού εξορθολογισμού των δαπανών, το οποίο ενισχύει τη διαφάνεια και τη λογοδοσία, αλλά προϋποθέτει αυξημένη διοικητική ικανότητα και οργανωτική υποστήριξη (Γρηγοριάδης Κ. και Μαντάς Γ., 2012).

Ανάλογα με το είδος και τη λειτουργική τους δομή, οι προϋπολογισμοί διακρίνονται σε στατικούς και ελαστικούς προϋπολογισμούς. Και οι δύο τύποι μπορούν να εφαρμοστούν είτε σε επιμέρους τμήματα μιας επιχείρησης είτε στο σύνολο

αυτής. Η βασική τους διαφοροποίηση έγκειται στο εύρος των επιπέδων δραστηριότητας που λαμβάνουν υπόψη: όταν ο προϋπολογισμός αναφέρεται σε ένα και μοναδικό επίπεδο δραστηριότητας χαρακτηρίζεται ως στατικός, ενώ όταν προσαρμόζεται σε περισσότερα επίπεδα δραστηριότητας χαρακτηρίζεται ως ελαστικός.

- **Στατικός προϋπολογισμός.** Ο στατικός προϋπολογισμός καταρτίζεται στην αρχή της προϋπολογιστικής περιόδου και βασίζεται σε ένα προκαθορισμένο επίπεδο δραστηριότητας. Αποτελεί χρήσιμο εργαλείο για τον αρχικό προγραμματισμό, καθώς αποτυπώνει τους στόχους και τις προβλέψεις της διοίκησης υπό συγκεκριμένες παραδοχές. Ωστόσο, η καταλληλότητά του περιορίζεται όταν χρησιμοποιείται ως μέσο ελέγχου κόστους. Εάν το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας διαφοροποιηθεί από το προγραμματισμένο, η σύγκριση των πραγματικών δαπανών με τα στατικά προϋπολογισμένα μεγέθη ενδέχεται να οδηγήσει σε παραπλανητικά συμπεράσματα. Για παράδειγμα, σε περίπτωση αυξημένης παραγωγής, τα μεταβλητά κόστη αναμένεται εύλογα να αυξηθούν· αντιστοίχως, σε χαμηλότερη παραγωγική δραστηριότητα, τα μεταβλητά κόστη θα πρέπει να μειωθούν. Συνεπώς, η απόκλιση δεν οφείλεται κατ' ανάγκη σε αναποτελεσματικότητα, αλλά σε μεταβολή του επιπέδου δραστηριότητας.
- **Ελαστικός προϋπολογισμός.** Ο ελαστικός προϋπολογισμός λαμβάνει υπόψη τις μεταβολές στο επίπεδο δραστηριότητας και προσαρμόζει ανάλογα τα προβλεπόμενα έσοδα, έξοδα και ταμειακές ροές. Παρέχει εκτιμήσεις για το ύψος του κόστους που θα έπρεπε να πραγματοποιηθεί σε διαφορετικά επίπεδα παραγωγής, επιτρέποντας ακριβέστερη αξιολόγηση της απόδοσης. Σε περιπτώσεις σημαντικής μεταβολής της παραγωγικής δυναμικότητας, ο ελαστικός προϋπολογισμός μπορεί να αναθεωρηθεί ταχέως, ώστε να αντανάκλα τα πραγματικά δεδομένα της περιόδου. Η προσέγγιση αυτή αποτελεί ουσιαστικό εργαλείο προϋπολογιστικού ελέγχου, καθώς επιτρέπει την προσαρμογή των προβλέψεων στις μεταβαλλόμενες συνθήκες της αγοράς ή στα εναλλακτικά επιχειρησιακά σχέδια. Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί απεικονίζουν τη σχέση μεταξύ παραγωγικής δυναμικότητας, κόστους και κερδοφορίας, αναδεικνύοντας τον τρόπο με τον οποίο τα μεταβλητά και, σε ορισμένες περιπτώσεις, τα ημιμεταβλητά κόστη μεταβάλλονται συναρτήσει του όγκου παραγωγής. Παράλληλα, η εφαρμογή τους προϋποθέτει τακτικό έλεγχο και

επικαιροποίηση των προτύπων μεγεθών, ενδεχομένως σε τριμηνιαία βάση, ώστε να διασφαλίζεται η προσαρμοστικότητα και η αξιοπιστία τους.

Συμπερασματικά, ενώ ο στατικός προϋπολογισμός εξυπηρετεί κυρίως τον αρχικό σχεδιασμό, ο ελαστικός προϋπολογισμός αποτελεί αποτελεσματικότερο εργαλείο ελέγχου και αξιολόγησης της διοικητικής επίδοσης σε συνθήκες μεταβαλλόμενης δραστηριότητας (Γκάρισον Ρ., Νόριν Ε. και Μπουέρ Π., 2017).

#### 4.5 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.»

Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των «ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.», διατίθενται στοιχεία με κάθε λεπτομέρεια που αφορούν τα έσοδα, τα κόστη, τα καθαρά αποτελέσματα, τις ταμειακές ροές, καθώς και το προσάρτημα. Τα συγκριμένα στοιχεία θεωρούνται καθοριστικά ώστε να αναλυθεί ένας προϋπολογισμός. Στην ουσία πραγματοποιείται εύρεση των αποτελεσμάτων που διαμορφώθηκαν στο τέλος της χρονικής περιόδου με αυτά του προϋπολογισμού που συντάχθηκε την αμέσως προηγούμενη περίοδο. Με αυτό το τρόπο πραγματοποιείται και η εύρεση των αποκλίσεων και υλοποιούνται διορθώσεις οι οποίες θα υλοποιηθούν την αμέσως επόμενη περίοδο. Κατά το τέλος του έτους 2024 δημοσιεύθηκαν οι επίσημες χρηματοοικονομικές της καταστάσεις οι οποίες εκτελέστηκαν τόσο σε ετήσιο, όσο σε εξαμηνιαίο πλαίσιο. Τα αποτελέσματα χρήσεων 2024 απέδειξαν πως τα έσοδα ανήλθαν σε 122,89 εκατομμύρια ευρώ, πραγματοποιήθηκε αύξηση του EBIDA 9.42% μεταφρασμένο σε 40 εκατομμύρια ευρώ, ωστόσο οι προϋπολογισμοί της οντότητας δεν δημοσιοποιούνται διότι αφορούν προϋπολογισμό μελλοντικών χρόνων. Παρόλα αυτά επισημάνθηκε στις χρηματοοικονομική της έκθεση πως για το οικονομικός έτος 2025 προβλέπεται αύξηση εσόδων και κερδών συγκριτικά με το έτος 2024. Το ίδιο συνέβη και μεταξύ των ετών 2023 και 2024 όπου το έτος 2023 τα έσοδα από 112,318 εκατομμύρια ευρώ, το έτος 2024 αυξήθηκαν κατά 122,893 εκατομμύρια ευρώ. Τα λειτουργικά κέρδη προ φόρων, τόκων και αποσβέσεων αυξήθηκαν κατά 40,07 εκατομμύρια ευρώ μια αύξηση περίπου στο 17,83% συγκριτικά με το έτος 2023, ενώ τα καθαρά κέρδη της εταιρείας το έτος 2024 ανήλθαν σε 26,6 εκατομμύρια ευρώ. Η εταιρεία προδιαθέτει μια σταθερή αύξηση εσόδων, EBIDA και κερδών με την πάροδο των ετών επιβεβαιώνοντας την ανάκαμψη της τουριστικής ζήτησης και της αύξησης της μέσης τιμής δωματίου. Το μικτό κέρδος για το έτος 2024 ανήλθε σε 54,996 χιλιάδες

ευρώ, ενώ το μικτό περιθώριο κέρδους αυξήθηκε κατά 44,75% σε σύγκριση με το έτος 2023 που ανήλθε σε 41,83%. Όπου η αύξηση του περιθωρίου κέρδους απεικονίζει την βελτίωση στο τρόπο που κοστολογεί τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της. Σε καθοριστικό βαθμό συνέβαλλε η τουριστική άνοδος και η ζήτηση, η αύξηση της τιμής των δωματίων όπου συντέλεσε στην αύξηση του κύκλου εργασιών, όπως επίσης και η βελτίωση του EBIDA και των καθαρών κερδών όπου αποδεικνύει την καλή διαχείριση των εξόδων και του προϋπολογισμού. Την δεδομένη στιγμή θα ήταν ορθό να γίνει ξεκάθαρο πως ο προϋπολογισμός της οντότητας δεν δημοσιοποιείται και δεν διατίθενται προϋπολογιστικά στοιχεία (Lampsa Hellenic Hotels S.A., 2024).

Τα «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» συντάσσουν γενικούς προϋπολογισμούς, όπου μέρος αυτόν είναι και ο λειτουργικός προϋπολογισμός και αυτό είναι ξεκάθαρο από την εκτίμηση και την παρακολούθηση των εσόδων από τις πωλήσεις υπηρεσιών και προϊόντων όπως της διαμονής και του επισιτιστικού τμήματος. Την παρακολούθηση των λειτουργικών εξόδων όπως προμήθειες, μισθοδοσία και συντηρήσεως, όπως και της διαχείρισης κόστους ώστε να επέλθει αύξηση των κερδών προ φόρων, τόκων και αποσβέσεων. Το συγκεκριμένο συμπέρασμα προήλθε από την δημοσιοποίηση των εσόδων, των κερδών προ φόρων, τόκων και αποσβέσεων όπου δημοσιεύονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την έλευση κάθε διαχειριστικής χρήσης. Στην πράξη ο λειτουργικός προϋπολογισμός συμπεριλαμβάνει την μελλοντική πρόβλεψη πωλήσεων και των λειτουργικών της εξόδων, ώστε να επιτευχθεί επιπλέον κέρδος. Έπειτα συμπεριλαμβάνεται ο προϋπολογισμός ταμειακών ροών όπου συμπεριλαμβάνονται οι εισπράξεις από τους πελάτες, πληρωμές προμηθευτών και λοιπών υποχρεώσεων. Η επιλογή δημιουργίας προϋπολογισμού που αφορά τις ταμειακές ροές είναι σημαντικός για την οντότητα διότι εξασφαλίζει την ομαλή ροή των ταμειακών ροών της. Ακόμα ο όμιλος χρησιμοποιεί την διαδικασία των προβλέψεων που προέρχονται από το τμήμα της υποδοχής και αφορά τις κρατήσεις από πελάτες που έχουν πραγματοποιηθεί για την επερχόμενη περίοδο, όπου επηρεάζεται η πληρότητα και οι μεταβολές του κόστους.

Πίνακας 6. Λειτουργικός Προϋπολογισμός - ΛΑΜΨΑ ΑΕ 2023,2024

<b>Λειτουργικός Προϋπολογισμός</b>			
<b>Κατηγορία</b>	<b>2023 σε €</b>	<b>2024 σε €</b>	<b>Μεταβολή %</b>
Σύνολο Εσόδων	112,318	122,893	9.42%
Μικτό Κέρδος	47	54,996	
EBITDA	34,006	40,069	17.83%
Καθαρά Κέρδη	21,1	26,6	

Πηγή: (Lampsa Hellenic Hotels S.A., 2024)

Τα κόστη έχουν υπολογιστεί βάση του μικτού περιθωρίου κέρδους, ο προϋπολογισμός των εσόδων συμπεριλαμβάνει τα έσοδα από την διαμονή, τα έσοδα από το επισιτιστικό τμήμα, καθώς από τις συνεδριακές και λοιπές υπηρεσίες. Η αύξηση 9,42% προήλθε από την αύξηση της μέσης τιμής δωματίου, τα υψηλά επίπεδα πληρότητας και την προσφορά σε ανώτερες και αναβαθμισμένες υπηρεσίες. Η αύξηση του κέρδους προ φόρων, τόκων και αποσβέσεων (EBIDA) υποδηλώνει την βελτίωση στον έλεγχο του κόστους, την ορθή μεταχείριση των προμηθειών της, καθώς και τον βελτιωμένο έλεγχο κόστους λειτουργίας της. Το μικτό περιθώριο κέρδος του έτους 2024 ανήλθε σε 44,75% ποσοστό που αναλογεί στα λειτουργία έξοδα της οντότητας. Το μικτό περιθώριο κέρδους προ φόρων, τόκων και αποσβέσεων για το έτος 2024 ανήλθε σε 32,6% όπου θεωρείται πολύ καλό ποσοστό για έναν όμιλο (Lampsa Hellenic Hotels S.A., 2024).

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η παρούσα εργασία ανέδειξε τον καθοριστικό ρόλο της διοικητικής λογιστικής στον ξενοδοχειακό κλάδο και ειδικότερα στη διαμόρφωση αποτελεσματικών διαδικασιών κοστολόγησης και προϋπολογισμού. Μέσα από τη θεωρητική ανάλυση αλλά και τη μελέτη περίπτωσης της εταιρείας «Ελληνικά Ξενοδοχεία ΛΑΜΨΑ Α.Ε.», καταδείχθηκε ότι η διοικητική λογιστική αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα εργαλεία στρατηγικής διοίκησης, καθώς επιτρέπει στα διοικητικά στελέχη να λαμβάνουν τεκμηριωμένες αποφάσεις σχετικά με την οικονομική πορεία, την αποδοτικότητα και την ανάπτυξη μιας επιχείρησης στον ιδιαίτερα ανταγωνιστικό χώρο της φιλοξενίας.

Αρχικά, από τη θεωρητική προσέγγιση προέκυψε ότι η διοικητική λογιστική διαφέρει ουσιαστικά από τη χρηματοοικονομική λογιστική ως προς τον σκοπό και τη χρήση των πληροφοριών που παρέχει. Η χρηματοοικονομική λογιστική απευθύνεται κυρίως σε εξωτερικούς χρήστες, όπως επενδυτές, πιστωτές και δημόσιες αρχές, ενώ η διοικητική λογιστική στοχεύει κυρίως στην υποστήριξη της διοίκησης μιας επιχείρησης. Μέσω της ανάλυσης κόστους, των προϋπολογισμών και της αξιολόγησης της απόδοσης των επιμέρους τμημάτων, τα διοικητικά στελέχη μπορούν να διαμορφώνουν αποτελεσματικές στρατηγικές και να προσαρμόζονται στις μεταβολές της αγοράς.

Ιδιαίτερη έμφαση δόθηκε στη σημασία του κόστους ως βασικού παράγοντα για τη λειτουργία και τη βιωσιμότητα μιας επιχείρησης. Το κόστος αποτελεί τη βάση για τον καθορισμό της τιμής πώλησης των προϊόντων και υπηρεσιών, καθώς και για την αξιολόγηση της κερδοφορίας μιας επιχείρησης. Στον ξενοδοχειακό κλάδο, όπου τα σταθερά λειτουργικά έξοδα είναι ιδιαίτερα υψηλά και η ζήτηση συχνά παρουσιάζει έντονες εποχικές διακυμάνσεις, η σωστή ανάλυση και κατανομή του κόστους είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την οικονομική σταθερότητα μιας μονάδας φιλοξενίας. Η διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό, καθώς και η ταξινόμησή του σε άμεσο και έμμεσο, επιτρέπει τη λεπτομερή αξιολόγηση της παραγωγικής διαδικασίας και συμβάλλει στον αποτελεσματικό οικονομικό προγραμματισμό.

Παράλληλα, αναδείχθηκε η σημασία των μεθόδων κοστολόγησης για την ορθολογική λειτουργία των επιχειρήσεων. Οι διαφορετικές μέθοδοι, όπως η κοστολόγηση κατά παραγγελία, η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής, η μεταβλητή κοστολόγηση και η απορροφητική κοστολόγηση, παρέχουν διαφορετικές προσεγγίσεις για τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων και υπηρεσιών. Η επιλογή της

κατάλληλης μεθόδου εξαρτάται από τη φύση της επιχείρησης και τις ανάγκες της διοίκησης. Στον ξενοδοχειακό κλάδο, η κοστολόγηση συχνά είναι πιο σύνθετη, καθώς οι υπηρεσίες φιλοξενίας συνδυάζουν διαφορετικά στοιχεία, όπως διαμονή, εστίαση, ψυχαγωγία και πρόσθετες υπηρεσίες, γεγονός που καθιστά απαραίτητη την αναλυτική καταγραφή και κατανομή των σχετικών δαπανών.

Ένα από τα βασικά εργαλεία της διοικητικής λογιστικής που αναλύθηκε στην εργασία είναι ο προϋπολογισμός. Ο προϋπολογισμός αποτελεί ένα ολοκληρωμένο σύστημα οικονομικού προγραμματισμού, το οποίο επιτρέπει στις επιχειρήσεις να προβλέπουν τα μελλοντικά έσοδα και έξοδα, να θέτουν οικονομικούς στόχους και να ελέγχουν την πορεία της λειτουργίας τους. Στον ξενοδοχειακό κλάδο, ο προϋπολογισμός είναι ιδιαίτερα σημαντικός, καθώς επιτρέπει την πρόβλεψη της πληρότητας των δωματίων, των εσόδων από υπηρεσίες εστίασης και των λειτουργικών εξόδων. Η σύγκριση μεταξύ προϋπολογισμένων και πραγματικών αποτελεσμάτων βοηθά στη διάγνωση αποκλίσεων και στην υιοθέτηση διορθωτικών ενεργειών, συμβάλλοντας έτσι στη βελτίωση της αποδοτικότητας.

Επιπλέον, σημαντικό συμπέρασμα της εργασίας αποτελεί η χρησιμότητα της ανάλυσης του νεκρού σημείου για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων. Η ανάλυση αυτή επιτρέπει στον επιχειρηματία να γνωρίζει το επίπεδο πωλήσεων στο οποίο τα συνολικά έσοδα ισούνται με τα συνολικά έξοδα, χωρίς να δημιουργείται ούτε κέρδος ούτε ζημία. Στον ξενοδοχειακό κλάδο, όπου το επίπεδο πληρότητας των δωματίων επηρεάζει άμεσα την κερδοφορία της επιχείρησης, η γνώση του νεκρού σημείου αποτελεί βασικό εργαλείο για τον καθορισμό της τιμολογιακής πολιτικής και της στρατηγικής πωλήσεων.

Η μελέτη περίπτωσης της εταιρείας «Ελληνικά Ξενοδοχεία ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» έδειξε ότι η συστηματική εφαρμογή των αρχών της διοικητικής λογιστικής μπορεί να συμβάλει σημαντικά στη βελτίωση της οικονομικής απόδοσης μιας ξενοδοχειακής επιχείρησης. Η εταιρεία παρουσιάζει αύξηση εσόδων και κερδών, γεγονός που συνδέεται με την αποτελεσματική διαχείριση του κόστους, την ορθολογική τιμολογιακή πολιτική και τη χρήση προϋπολογιστικών εργαλείων για τον οικονομικό σχεδιασμό. Η ανάλυση των οικονομικών δεδομένων κατέδειξε ότι η παρακολούθηση των λειτουργικών εξόδων, η σωστή διαχείριση των προμηθειών και η αξιοποίηση σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων αποτελούν βασικούς παράγοντες για τη διατήρηση της ανταγωνιστικότητας της εταιρείας.

Παρά τη θετική οικονομική πορεία, η ανάλυση ανέδειξε και ορισμένες προκλήσεις που αντιμετωπίζει ο ξενοδοχειακός κλάδος. Μεταξύ αυτών συγκαταλέγονται η αύξηση του λειτουργικού κόστους, οι μεταβολές στη ζήτηση λόγω εποχικότητας, ο έντονος ανταγωνισμός από εναλλακτικές μορφές φιλοξενίας, όπως οι βραχυχρόνιες μισθώσεις, καθώς και η ανάγκη συνεχούς επένδυσης σε υποδομές και ανθρώπινο δυναμικό. Οι προκλήσεις αυτές καθιστούν ακόμη πιο σημαντική τη χρήση εργαλείων διοικητικής λογιστικής, τα οποία μπορούν να βοηθήσουν τις επιχειρήσεις να προσαρμόζονται στις αλλαγές του οικονομικού περιβάλλοντος.

Ένα ακόμη σημαντικό συμπέρασμα αφορά τη σημασία της τεχνολογίας και των πληροφοριακών συστημάτων στη σύγχρονη διοίκηση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Η χρήση προηγμένων ηλεκτρονικών συστημάτων επιτρέπει τη συλλογή και ανάλυση μεγάλου όγκου δεδομένων σε πραγματικό χρόνο, διευκολύνοντας την παρακολούθηση του κόστους, των εσόδων και των ταμειακών ροών. Μέσω της ψηφιοποίησης των διαδικασιών, οι επιχειρήσεις μπορούν να αυξήσουν την ακρίβεια των οικονομικών πληροφοριών και να βελτιώσουν τη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Επιπλέον, η εργασία ανέδειξε τη σημασία της διαφοροποίησης των υπηρεσιών και της στρατηγικής τιμολόγησης για την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των ξενοδοχειακών μονάδων. Η δημιουργία θεματικών πακέτων φιλοξενίας, η ανάπτυξη συνεδριακών υπηρεσιών και η παροχή πρόσθετων εμπειριών στους πελάτες μπορούν να αυξήσουν τα έσοδα και να ενισχύσουν την πιστότητα των πελατών. Ωστόσο, για να είναι επιτυχημένες αυτές οι στρατηγικές, απαιτείται ακριβής κοστολόγηση των υπηρεσιών, ώστε να διασφαλίζεται ότι οι τιμές καλύπτουν το κόστος και αποφέρουν το επιθυμητό περιθώριο κέρδους.

Τέλος, σημαντική θεωρείται και η επένδυση στο ανθρώπινο δυναμικό. Η αποτελεσματική εφαρμογή των συστημάτων διοικητικής λογιστικής προϋποθέτει την ύπαρξη κατάλληλα εκπαιδευμένων στελεχών που διαθέτουν γνώσεις οικονομικής ανάλυσης και διοίκησης επιχειρήσεων. Η συνεχής εκπαίδευση του προσωπικού και η ανάπτυξη διοικητικών δεξιοτήτων συμβάλλουν στη βελτίωση της οργανωτικής αποτελεσματικότητας και στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων της επιχείρησης. Συνοψίζοντας, η παρούσα εργασία κατέδειξε ότι η διοικητική λογιστική αποτελεί ένα απαραίτητο εργαλείο για την επιτυχημένη λειτουργία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Μέσω της ανάλυσης κόστους, της εφαρμογής συστημάτων κοστολόγησης, της σύνταξης προϋπολογισμών και της αξιολόγησης των οικονομικών αποτελεσμάτων, οι επιχειρήσεις μπορούν να βελτιώσουν την αποδοτικότητα και την

ανταγωνιστικότητά τους. Η αποτελεσματική αξιοποίηση των εργαλείων αυτών, σε συνδυασμό με την υιοθέτηση σύγχρονων τεχνολογιών και τη συνεχή ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού, μπορεί να συμβάλει στη βιώσιμη ανάπτυξη και στη μακροπρόθεσμη επιτυχία των επιχειρήσεων στον δυναμικό και απαιτητικό χώρο της ξενοδοχειακής βιομηχανίας (Βενιέρης, Γ., & Κοέν, Σ., 2007).

## ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ & ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ

Η ανάλυση της οικονομικής και λειτουργικής πορείας του Ομίλου «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» δείχνει μια σταθερή βελτίωση των εσόδων, του EBIDA και των καθαρών κερδών, η οποία οφείλεται τόσο στη βελτίωση της διαχείρισης των λειτουργικών εξόδων όσο και στη στρατηγική τιμολόγησης και κοστολόγησης των υπηρεσιών. Ωστόσο, υπάρχουν σημαντικά περιθώρια για περαιτέρω ενίσχυση της αποδοτικότητας, της κερδοφορίας και της στρατηγικής ευελιξίας, τα οποία μπορούν να οδηγήσουν σε βελτιώσεις μεσοπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα.

Η βελτίωση της κοστολόγησης και του ελέγχου δαπανών Παρά τη θετική εξέλιξη του μικτού περιθωρίου κέρδους από 41,83% το 2023 σε 44,75% το 2024, η συνεχής βελτίωση της κοστολόγησης αποτελεί στρατηγική προτεραιότητα. Ο Όμιλος μπορεί να ενισχύσει την κοστολόγηση με την ανάπτυξη λεπτομερούς κόστους ανά τμήμα και υπηρεσία, ώστε να αναγνωρίζονται οι πιο αποδοτικές και λιγότερο αποδοτικές δραστηριότητες. Η εφαρμογή μηχανισμών παρακολούθησης σταθερών και μεταβλητών εξόδων, ώστε να εντοπίζονται σπατάλες και περιθώρια βελτιστοποίησης, καθώς και της χρήσης αναλυτικής κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, που θα εντοπίζει την πραγματική συμβολή κάθε δραστηριότητας στο τελικό αποτέλεσμα.

Η βελτίωση του προϋπολογισμού και της ελαστικότητας σε συνδυασμό με τη χρήση προγνωστικών εργαλείων μπορεί να βελτιώσει την ακρίβεια των προβλέψεων και την ανταπόκριση σε μεταβολές της αγοράς, καθώς και της δημιουργίας προϋπολογισμού σεναρίων, που θα λαμβάνει υπόψη διάφορα επίπεδα πληρότητας και διαφορετικά επίπεδα τιμών, ώστε να εκτιμάται η επίδραση στο EBIDA και τα καθαρά κέρδη. Την προσαρμογή των προβλέψεων βάσει πραγματικού χρόνου κρατήσεων, τάσεων αγοράς και εποχικότητας, για βελτίωση των ταμειακών ροών,

καθώς και της συστηματικής αξιολόγησης των αποκλίσεων με έμφαση στις αιτίες, όπως εσωτερικά κόστη, τιμολογιακή στρατηγική ή εξωτερικές συνθήκες.

Η διαχείριση του νεκρού σημείου εφαρμόζει την τακτικής παρακολούθησης του νεκρού σημείου ανά τμήμα και υπηρεσία θα επιτρέψει στον όμιλο να βελτιώσει την οικονομική βιωσιμότητα και να ενισχύσει τη στρατηγική τιμολόγηση καθορίζοντας τα κρίσιμα επίπεδα πληρότητας ανά ξενοδοχείο και ανά τύπο δωματίου, ώστε να εξασφαλίζεται η κάλυψη των σταθερών και μεταβλητών δαπανών, να συνδέσει την ανάλυση του νεκρού σημείου με τον λειτουργικό προϋπολογισμό, για την βελτίωση της διαχείρισης κόστους και αύξηση του περιθωρίου κέρδους, ενώ η χρήση του νεκρού σημείου για τις στρατηγικές αποφάσεις επενδύσεων, όπως αναβάθμιση δωματίων, επέκταση επισιτιστικών υπηρεσιών ή ανάπτυξη συνεδριακών χώρων.

Η Βελτίωση ταμειακής διαχείρισης προκαλεί την ομαλή ροή ταμειακών ροών αποτελεί κρίσιμο παράγοντα για την οικονομική σταθερότητα του ομίλου. Προτάσεις για βελτίωση περιλαμβάνουν την ενίσχυση των προβλέψεων των ταμειακών ροών, συνδέοντας εισπράξεις με πραγματικές κρατήσεις και αναμενόμενα έξοδα, την βελτιστοποίηση των πληρωμών προς προμηθευτές και διαχείριση αποθεμάτων, ώστε να μειωθούν οι ανάγκες κεφαλαίου κίνησης, καθώς και της χρήσης ταμειακών σεναρίων για να εκτιμηθεί η επίδραση αλλαγών στη ζήτηση ή στην τιμή δωματίου στις διαθεσιμότητες μετρητών.

Η τεχνολογική ενίσχυση και ψηφιοποίηση, εφαρμόζει σύγχρονα εργαλεία διαχείρισης και ανάλυσης δεδομένων θα ενισχύσει τον προϋπολογισμό και τον έλεγχο κόστους με τη χρήση ERP και BI συστημάτων, που θα συγκεντρώνουν δεδομένα σε πραγματικό χρόνο για κρατήσεις, πωλήσεις, κόστη και προμήθειες. Την ανάπτυξη αυτοματοποιημένων συστημάτων για την παρακολούθηση του περιθωρίου κέρδους, EBIDA, και σημείο ισορροπίας ανά τμήμα, την εφαρμογή προγνωστικών αλγορίθμων για τον υπολογισμό μελλοντικών εσόδων και κόστους, ενσωματώνοντας εποχικότητα και τάσεις ζήτησης, την βελτίωση στρατηγικής τιμολόγησης και προϊόντος. Η αύξηση του μέσου όρου τιμής δωματίου και η αναβάθμιση υπηρεσιών αποδεικνύουν ότι η στρατηγική τιμολόγησης έχει θετική επίδραση στην αποδοτικότητα. Μελλοντικά ο όμιλος μπορεί να ενισχύσει τα έσοδα και τα περιθώρια κέρδους μέσω της διαφοροποίησης προϊόντος και υπηρεσιών, όπως συγκεκριμένων πακέτων διαμονής, καθώς και ιδιωτικών υπηρεσιών και λοιπών προγραμμάτων, οι τιμές προσαρμόζονται βάσει της ζήτησης και του ανταγωνισμού, ενσωματώνοντας δυναμικές τιμολογήσεις ανά περίοδο και τύπο δωματίου. Η στρατηγική ανάπτυξης συνεδριάσεων και

υπηρεσιών εκδήλωσης, οι οποίες συνεισφέρουν υψηλά περιθώρια κέρδους, ενισχύεται η βιωσιμότητα και τα ESG κριτήρια τα οποία είναι σε θέση να μειώσουν τα κόστη και να ενισχύσουν την επωνυμία όπως την βελτίωση της ενεργειακής απόδοσης δωματίων και κοινόχρηστων χώρων, της μείωσης απορριμμάτων και βελτιστοποίησης προμηθειών, συμβάλλοντας στην καλύτερη διαχείριση κόστους. Καθώς και της ενίσχυσης της εικόνας του ομίλου ως βιώσιμη και κοινωνικά υπεύθυνη για τις επιχειρήσεις, προσελκύοντας περισσότερους πελάτες και επενδυτές. Ανάπτυξη των δεξιοτήτων και της διοικητικής ικανότητας, επιτυγχάνοντας μελλοντικές βελτιώσεις και εξαρτάται από το ανθρώπινο δυναμικό, την εκπαίδευση στελεχών στην κοστολόγηση και τη διαχείριση του προϋπολογισμού και της ανάλυσης του νεκρού σημείου. Το νεκρό σημείο ενισχύει την εσωτερική συνεργασία μεταξύ των τμημάτων, ώστε οι αποφάσεις για τιμολόγηση, προμήθειες και λειτουργικά έξοδα να είναι συντονισμένες, καθώς και προώθηση της κουλτούρας συνεχούς βελτίωσης, όπου η παρακολούθηση αποκλίσεων και η ανάλυση κόστους είναι καθημερινή πρακτική. Συνολικά, η εφαρμογή των παραπάνω βελτιώσεων θα επιτρέψει στον όμιλο «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» να αυξήσει την οικονομική αποδοτικότητα και τα περιθώρια κέρδους, την ομαλή και προβλέψιμη ροή ταμειακών ροών, την βελτίωση και την κοστολόγηση, όπως και τη διαχείριση των πόρων, ενισχύει την στρατηγική ευελιξία και την ανταπόκριση σε μεταβολές της αγοράς, καθώς και της βιωσιμότητας και της εικόνας της επωνυμίας στην ελληνική και διεθνή αγορά. Με αυτόν τον τρόπο ο όμιλος μπορεί να εδραιώσει τη θέση του στον ξενοδοχειακό κλάδο, να βελτιώσει τη χρηματοοικονομική του απόδοση και να προετοιμαστεί για τις μελλοντικές προκλήσεις της αγοράς, διασφαλίζοντας μακροπρόθεσμα την ανάπτυξη και την ανταγωνιστικότητά του.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Lampsa Hellenic Hotels S.A., 2024. *Annual Financial Report*. [Ηλεκτρονικό]  
Available at: [https://www.lampsa.gr/wp-content/uploads/2025/06/lampsa\\_notes\\_31.12.2024\\_en\\_n.4.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://www.lampsa.gr/wp-content/uploads/2025/06/lampsa_notes_31.12.2024_en_n.4.pdf?utm_source=chatgpt.com)

[Πρόσβαση 2025].

Lampsa Hellenic Hotels SA, 2023. *Annual Financial Report*. [Ηλεκτρονικό]  
Available at: [https://www.lampsa.gr/wp-content/uploads/2024/04/lampsa\\_notes\\_31.12.2023\\_en.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://www.lampsa.gr/wp-content/uploads/2024/04/lampsa_notes_31.12.2023_en.pdf?utm_source=chatgpt.com)

[Πρόσβαση 2025].

Lampsa Hellenic Hotels SA, 2025. *Ιστορικοί σταθμοί*. [Ηλεκτρονικό]  
Available at: <https://www.lampsa.gr/el/timeline/>

Lampsa Hellenic SA, 2026. *King George Hotel Athens, The luxury collection*.  
[Ηλεκτρονικό]

Available at: [https://www.lampsa.gr/hotels/king-george/?utm\\_source=chatgpt.com](https://www.lampsa.gr/hotels/king-george/?utm_source=chatgpt.com)

[Πρόσβαση 11 2 2026].

Lapsa SA, 2025. *Creating exceptional experiences for our guests & Added value for for our guests & Added value for*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: [https://www.lampsa.gr/?utm\\_source=chatgpt.com](https://www.lampsa.gr/?utm_source=chatgpt.com)

[Πρόσβαση 11 2 2026].

Βανάκας Α., 1988. *Θεωρητική και εφαρμοσμένη λογιστική κόστους Ι*. Αθήνα: Ιδιωτική

.

Βαρέλας Σ., 2023. *INSETE*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <https://insetetoolkit.gr/wp-content/uploads/2022/03/meleti-diaxeirisi-kai-emploutismos-touristikou-proiontos-single-pages.pdf>

Βενιέρης, Γ., & Κοέν, Σ., 2007. *Διοικητική Λογιστική*. P.I. Publications επιμ. Αθήνα: s.n.

Γεμή, 2023. *Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις- Λάμπα ΑΕ*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <https://publicity.businessportal.gr/company/223101000>

- Γκάρισον Ρ., Νόριν Ε. και Μπουέρ Π., 2017. *Διοικητική Λογιστική. 15η Αμερικάνικη*. Κλειδάριθμος επιμ. Αθήνα: s.n.
- Γρηγοριάδης Κ. και Μαντάς Γ., 2012. *Κοστολόγηση και Διοικητική Λογιστική*. Σύγχρονη Εκδοτική επιμ. Αθήνα: s.n.
- Δημητράς, Α & Μπάλλας, Α., 2009. *Διοικητική Λογιστική για Προγραμματισμό και Έλεγχο*. Gutenberg επιμ. Αθήνα: s.n.
- Δημοπούλου, Ι., & Δημάκη, Ι., 2006. *Διοικητική Λογιστική*. Interbooks επιμ. Αθήνα: s.n.
- Εταιρεία Ελληνικών Ξενοδοχείων ΛΑΜΨΑ Α.Ε., 2025. *Λαμψα Α.Ε.* [Ηλεκτρονικό] Available at: [file:///C:/Users/anast/AppData/Local/Temp/df587a55-8b60-4590-a37d-0e66c5ef410a\\_213800aqg2xp9jm4tf17-2024-12-31-el.zip.10a/213800AQG2XP9JM4TF17-2024-12-31-el/reports/213800AQG2XP9JM4TF17-2024-12-31-el.xhtml](file:///C:/Users/anast/AppData/Local/Temp/df587a55-8b60-4590-a37d-0e66c5ef410a_213800aqg2xp9jm4tf17-2024-12-31-el.zip.10a/213800AQG2XP9JM4TF17-2024-12-31-el/reports/213800AQG2XP9JM4TF17-2024-12-31-el.xhtml) [Πρόσβαση 11 2 2026].
- Κεχράς Ι., 2010. *Η Κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων*. Αθήνα: Σταμούλη.
- Κοντάκος, Α., 2001. *Γενική λογιστική σε €.* Ελλην, Παρίκος & Σια ΕΕ επιμ. Αθήνα: s.n.
- Λαλούμης Δ., 2002. *Management Διοίκηση Ξενοδοχείων*. Αθήνα: Σταμούλη.
- Λεκαράκου Κ., & Νιζάμη Κ., 2011. *Διοικητική λογιστική*. Εξέλιξη επιμ. Πειραιάς: s.n.
- Λεκαράκου, Κ., 2020. *Ξενοδοχειακή Λογιστική. Έκτη έκδοση*. Εξέλιξη επιμ. Πειραιάς: s.n.
- Λεοντόπουλος Π., 2023. *Εισαγωγή στην ξενοδοχειακή ορολογία*. [Ηλεκτρονικό] Available at: <https://insetetoolkit.gr/wp-content/uploads/2022/03/egxiridio-1-ksenodoxiaki-orologia-single-pages.pdf>
- Μητσοτάκης, Ε., 2009. *Κοστολόγηση Ξενοδοχείου Hotel-Cost. Σύμφωνα με τη μέθοδο του πρότυπου κόστους*. Κλειδάριθμός επιμ. Αθήνα: s.n.
- Παπαδάκης Β., 2010. *Διοικητική Λογιστική*. Μπένου επιμ. Αθήνα: s.n.
- Πομόνης Ν., 2010. *Κοστολόγηση 6η Έκδοση*. Αθήνα: Σταμούλης.

Τσακλάγκανος Α., 2015. *Προϋπολογισμοί Budgeting για την Λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων*. Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις Α.Ε. επιμ. Αθήνα: s.n.

Τσικνάκη Μ., 2016. *Οικονομία, Καινοτομία και Διαδίκτυο*. [Ηλεκτρονικό]  
Available at:  
<https://eclass.hmu.gr/modules/document/file.php/TP382/Chapter%27s/Chapter%206a.pdf>

[Πρόσβαση 11 2 2025].

ΦΕΚ 10, 2015. Αποφάσεις για το τουρισμό. *Εφημερίδα της κυβέρνησης*, Issue Δεύτερο, pp. 32-33.

Υπεύθυνη Δήλωση Συγγραφέα:

Δηλώνω ρητά ότι, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν.1599/1986, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής μου εργασίας, δεν προσβάλλει κάθε μορφής δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας, προσωπικότητας και προσωπικών δεδομένων τρίτων, δεν περιέχει έργα/εισφορές τρίτων για τα οποία απαιτείται άδεια των δημιουργών/δικαιούχων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής, οι πηγές δε που χρησιμοποιήθηκαν περιορίζονται στις βιβλιογραφικές αναφορές και μόνον και πληρούν τους κανόνες της επιστημονικής παράθεσης.