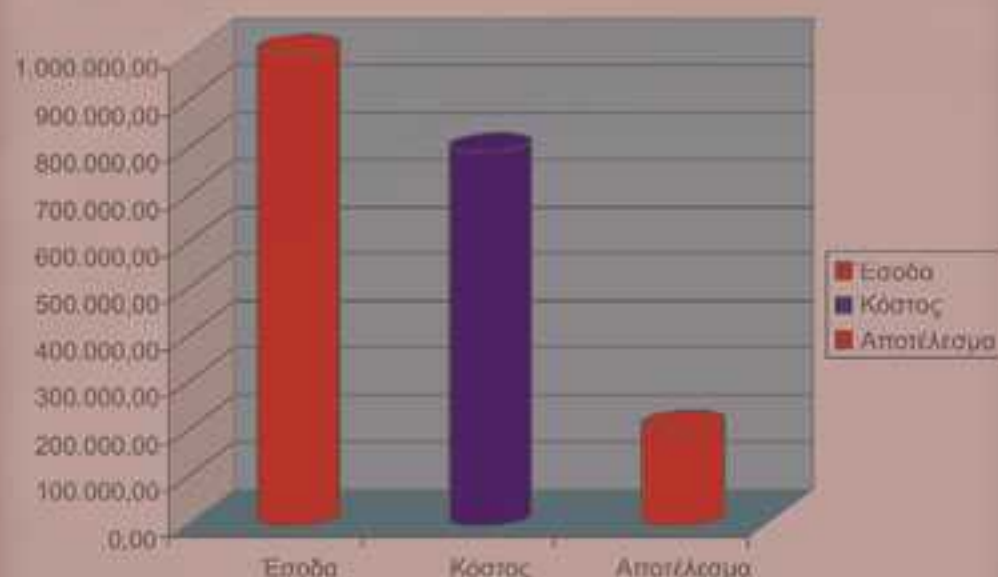


ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟΥ

HOTEL-COST

σύμφωνα με τη μέθοδο
του προτύπου κόστους



Περιεχόμενα

Πρόλογος	9
----------------	---

1

Γενικές Αρχές Κοστολόγησης Ξενοδοχείου	13
1.1 Εισαγωγή.....	13
1.2 Διαπίστωση αναγκών.....	14
1.3 Το σύστημα πληροφοριών του επιχειρηματία (business information)	15
1.4 Η πρότυπη κοστολόγηση	16
1.4.1 Η φύση και οι σκοποί τους οποίους εξυπηρετεί το πρότυπο κόστος	16
1.4.2 Η διαδικασία προσδιορισμού του προτύπου κόστους.....	17
1.4.3 Τα στοιχεία του προτύπου κόστους.....	18
1.5 Μοντέλα Ξενοδοχείων.....	19
1.5.1 Κατάταξη ξενοδοχείων με βάση το μέγεθος.....	19
1.5.2 Κατάταξη ξενοδοχείων με βάση την εποχικότητα.....	20
1.5.3 Κατάταξη ξενοδοχείων με βάση το κόστος.....	21
1.6 Ενσωματωμένο και μη ενσωματωμένο κόστος	22
1.6.1 Ενσωματωμένο κόστος.....	22
1.6.2 Μη ενσωματωμένο κόστος.....	22
1.7 Προσδιορισμός των δυνατοτήτων του ξενοδοχείου – κρίσιμο μέγεθος.....	22
1.7.1 Δυνατότητες.....	22
1.7.2 Το κρίσιμο μέγεθος.....	23

2 Η Διαδικασία της Κοστολόγησης του Ξενοδοχείου.....25

2.1	Κέντρα κόστους, έμμεσες δαπάνες, θέσεις κόστους.....	25
2.1.1	Κέντρα κόστους ξενοδοχείου.....	26
2.1.2	Κέντρα κόστους κουζίνας και τμημάτων πωλήσεων (POS).....	26
2.1.3	Έμμεσες δαπάνες.....	26
2.1.4	Θέσεις κόστους.....	28
2.1.5	Κατηγορίες δαπανών.....	28
2.1.6	Σταθερές και μεταβλητές δαπάνες.....	29
2.2	Συντελεστές μερισμού.....	30
2.2.1	Πίνακας λειτουργίας ξενοδοχείου.....	30
2.2.2	Πίνακας καταλογισμού άμεσης εργασίας στα κέντρα κόστους.....	31
2.2.3	Συντελεστές μερισμού έμμεσων δαπανών στα κέντρα κόστους.....	31
2.2.4	Συντελεστές μερισμού αναλώσεων κουζίνας στα προϊόντα.....	31
2.3	Πρότυπα μεγέθη κρατήσεων περιόδου.....	32
2.4	Πρότυπο κόστος διανυκτερεύσεων ατόμων και σίτισης (κόστος συνολικό).....	32
2.5	Πρότυπο κόστος διανυκτερεύσεων ατόμων και σίτισης (κόστος στη μονάδα).....	33
2.6	Πρότυπες δαπάνες περιόδου εργασίας (ξενοδοχείο ανοιχτό).....	34
2.7	Πρότυπες δαπάνες περιόδου εργασίας (ξενοδοχείο κλειστό).....	35
2.8	Προϋπολογισμένες πρόσθετες δαπάνες μη καταλογισμένες.....	35
2.9	Μερισμένες πρότυπες δαπάνες διοικήσεως και συντηρήσεως.....	36
2.10	Προϋπολογισμένες αναλώσεις αποθηκών.....	36
2.11	Πρότυπο κόστος κρατήσεων με βάση των αριθμό των ατόμων.....	37

3 Το Πρόγραμμα κοστολόγησης Hotel-cost39

3.1	Πίνακες Λογιστικής, Αγορών και Αναλώσεων.....	39
(10)	Λογιστικά έσοδα ανά μήνα (ξενοδοχείο ανοιχτό).....	40
(11)	Λογιστικές δαπάνες ανά μήνα (ξενοδοχείο ανοιχτό).....	40
(12)	Λογιστικές δαπάνες ανά μήνα (ξενοδοχείο κλειστό).....	41
(13)	Λογιστικές δαπάνες ανά μήνα μη καταλογισμένες.....	41
(14)	Λογιστικές δαπάνες ανά μήνα μη καταλογισμένες τμημάτων.....	42

	(15) Συνολικές λογιστικές δαπάνες ανά μήνα.....	42
	(16) Λογιστικές ανά μήνα αγορές – Αναλώσεις κουζίνας.....	43
	(17) Λογιστικές ανά μήνα αγορές – Αναλώσεις κουζίνας κατά αντικείμενο.....	43
	(18) Λογιστικές ανά μήνα αγορές – Αναλώσεις τμημάτων POS	43
	(19) Ανακεφαλαίωση πινάκων λογιστικής	44
3.2	Βοηθητικοί Πίνακες	44
	(20) Πραγματικά μεγέθη κρατήσεων περιόδου.....	45
	(21) Πίνακας λειτουργίας ξενοδοχείου	45
	(22) Πίνακας καταλογισμού άμεσης εργασίας στα κέντρα κόστους.....	46
	(23) Συντελεστές μερισμού έμμεσων δαπανών στα κέντρα κόστους.....	46
	(24) Συντελεστές μερισμού αναλώσεων κουζίνας στα προϊόντα.....	48
	(25) Τύποι δωματίων ξενοδοχείου.....	49
3.3	Πίνακες μερισμού δαπανών στα κέντρα κόστους	49
	(30) Πίνακας μερισμού δαπανών περιόδου εργασίας (Ιαν) – (Δεκ)	51
	(3000) Πίνακας συνόλων μερισμού δαπανών περιόδου εργασίας	51
	(30.99) Ανακεφαλαίωση πινάκων κοστολόγησης	52
3.4	Πίνακες αποτελεσμάτων κοστολόγησης	52
	(41) Λογιστικό κόστος διανυκτερεύσεων, σίτισης και τμημάτων	53
	(42) Λογιστικό κόστος διανυκτερεύσεων και σίτισης στη μονάδα	54
	(43) Πίνακας λογιστικών αποτελεσμάτων ανά μήνα	55
3.5	Αριθμοδείκτες	56
	(51) Πίνακας δεδομένων ανά διανυκτέρευση	57
	(52) Ελάχιστες μέσες τιμές πωλήσεων ξενοδοχείου ανά μήνα ..	58
	(53) Πίνακας ισοροπίας επιχειρήσεως (νεκρό σημείο)	59
3.6	Ετήσιοι Πίνακες Κοστολόγησης Τμημάτων Ξενοδοχείου	60
	(60) Πίνακας κοστολόγησης ειδών κουζίνας	62
	(61) Πίνακας κοστολόγησης ειδών τμημάτων πωλήσεων POS1	63
	(62) Πίνακας κοστολόγησης ειδών τμημάτων πωλήσεων POS2	65

4	Πρόγραμμα Ξενοδοχείου Front office	67
	Απαιτήσεις από το πρόγραμμα της Reception.....	68
	Τα συμβόλαια με τα πρακτορεία.....	69
	Προέλεγχος των κρατήσεων.....	69
4.4	Έσοδα – Κόστος – Αποτελέσματα Κρατήσεων.....	70
4.4.1	Τύποι εκπτώσεων του συμβολαίου πρακτορείου.....	70
4.4.2	Έσοδα, κόστος και αποτέλεσμα τιμοκαταλόγου	70
4.4.3	Έσοδα, κόστος και αποτέλεσμα κράτησης	71
4.4.4	Εκπτώσεις κρατήσεων εκτός τιμοκαταλόγων	71
4.5	Ανακοστολόγηση	72
4.5.1	Τιμοκαταλόγων.....	72
4.5.2	Κρατήσεων	72
4.6	Έσοδα – Κόστος – Αποτελέσματα Τμημάτων	73
4.6.1	Αγορές, κόστος παραγωγής, κόστος αγορών, κόστος πωληθέντων	73
4.6.2	Τμήμα κουζίνας (πρωινά, γεύματα, δείπνα)	73
4.6.3	Κοστολόγηση σίτισης ανά τύπο συμφωνίας (RR, BB, HB, FB, AI)	74
4.6.4	Έσοδα, κόστος και αποτελέσματα των τμημάτων πωλήσεων (POS)	75
	Παράρτημα: Πίνακες.....	77
	Ο συγγραφέας	117

Πρόλογος συγγραφέα

Για να κατανοήσουμε το βιβλίο αυτό πρέπει να κατανοήσουμε πρώτα τη λογική και τη χρησιμότητα της κοστολόγησης ως εργασίας και το ρόλο τον οποίο παίζει στη λειτουργία της οικονομίας της κοινωνίας, των επιπτώσεων που έχει στην εφαρμογή της αλλά κυρίως των επιπτώσεων τις οποίες δημιουργεί από τη μη εφαρμογή της. Υπάρχουν δύο κύρια συστήματα για να προσδιορίζονται οι τιμές των αγαθών, είτε αυτά είναι προϊόντα παραγωγής, είτε είναι εμπορεύματα, είτε είναι υπηρεσίες. Το πρώτο οικονομικό σύστημα προσδιορίζει τις τιμές βάσει της προσφοράς και της ζήτησης. Όταν η προσφορά είναι μικρότερη από τη ζήτηση τότε οι τιμές είναι ανεβασμένες. Αντίθετα όταν η προσφορά είναι μεγαλύτερη από τη ζήτηση τότε οι τιμές είναι χαμηλωμένες. Ο κανόνας αυτός προσφέρει μεγάλες ευκαιρίες σε όλους εκείνους οι οποίοι παράγουν ή προσφέρουν υπηρεσίες εποχιακές, όπως τα ξενοδοχεία με μεγαλύτερες τιμές στην αιχμή την τουριστική και μικρότερες τιμές στις λοιπές περιόδους. Επίσης αυτό το σύστημα το ακολουθούν κατά γράμμα και όλες οι εταιρείες οι οποίες με τα προϊόντα τους και τις υπηρεσίες τους μονοπωλούν ή ολιγοπωλούν ένα συγκεκριμένο τμήμα της αγοράς. Και στις δύο αυτές περιπτώσεις οι τιμές είναι συνήθως προς τα πάνω και δεν λείπουν και οι περιπτώσεις κερδοσκοπίας ιδιαίτερα σε προϊόντα και υπηρεσίες με ανελαστική ζήτηση, όπως είναι τα βασικά τρόφιμα, τα φάρμακα, το χρήμα από τις τράπεζες κ.ο.κ. Το δεύτερο οικονομικό σύστημα προσδιορίζει τις τιμές με βάση το κόστος των παραγομένων προϊόντων, των εμπορευμάτων και των παρεχομένων υπηρεσιών. Το κόστος αυτό προσδιορίζεται με διάφορες μεθόδους, κυριότερη των οποίων θεωρείται η μέθοδος του προτύπου κόστους την οποία επιλέξαμε να παρουσιάσουμε στο βιβλίο αυτό και την οποία προτείνουμε να χρησιμοποιηθεί στα ξενοδοχεία. Τα βασικά χαρακτηριστικά της μεθόδου αυτής είναι δύο. Πρώτον ότι λαμβάνει πάντα ως πρότυπο ένα ήδη πραγματοποιημένο κόστος, π.χ το κόστος της προηγούμενης περιόδου (προηγούμενου έτους) και δεύτερον, αν δεν υπάρχει τέτοιο κόστος,

λαμβάνεται υπόψη το προϋπολογισμένο κόστος της κοστολογικής περιόδου το οποίο υπολογίστηκε βάσει μετρήσεων όλων των συντελεστών οι οποίοι το διαμορφώνουν. Στο βιβλίο αυτό θα βρείτε όλα εκείνα τα δεδομένα υπό μορφή πινάκων του **excel** τα οποία απαιτούνται για τον προσδιορισμό του προτύπου κόστους του ξενοδοχείου. Επίσης στο cd το οποίο συνοδεύει το βιβλίο υπάρχει ένα πραγματικό πρόγραμμα υπολογισμού του προτύπου κόστους του ξενοδοχείου, το οποίο μπορούμε να το χρησιμοποιήσουμε είτε για άσκηση είτε για πραγματική εργασία αρκεί να ακολουθήσουμε τους κανόνες λειτουργίας όπως αυτές προσδιορίζονται στο βιβλίο. Η λογική της πρότυπης κοστολόγησης είναι απλή και γενικώς αποδεκτή από όλους τους οικονομολόγους που ασχολούνται με την κοστολόγηση γιατί δίνει άμεσα αποτελέσματα, τα οποία είναι ασφαλή και αληθή. Εάν το κόστος λειτουργίας του ξενοδοχείου προσδιοριστεί με ακρίβεια, αυτό θα έχει ως επακόλουθο, να προσδιοριστούν με ακρίβεια και τα παραγόμενα προϊόντα στο ξενοδοχείο, όπως το κόστος του πρωινού, του γεύματος και του δείπνου, το κόστος των παρεχομένων υπηρεσιών, δηλαδή το κόστος της διανυκτέρευσης του ατόμου και το κόστος των πωληθέντων προϊόντων και εμπορευμάτων στα τμήματα πωλήσεων. Με τη λογική ότι σε κάθε περίπτωση υπάρχουν τα αντίστοιχα έσοδα, αφού εντοπίσουμε το αντίστοιχο κόστος, προφανώς έχουμε από πρώτο χέρι και τα αντίστοιχα αποτελέσματα. Βασικό χαρακτηριστικό του βιβλίου και του προγράμματος είναι η απλότητα και ο εύκολος τρόπος με τον οποίο προσδιορίζεται το κόστος και το αποτέλεσμα του ξενοδοχείου στη δεδομένη περίοδο. Το βιβλίο αφιερώνεται σε όλους εκείνους τους επιχειρηματίες ξενοδόχους, στους διευθυντές και τα στελέχη των ξενοδοχειακών μονάδων οι οποίοι επιθυμούν να γνωρίζουν το κόστος των προϊόντων της επιχείρησης στην οποία εργάζονται προκειμένου να αποφεύγονται τα επιχειρηματικά λάθη που συνήθως προκύπτουν από την άγνοια του κόστους, το οποίο θα βοηθήσει στο σωστό υπολογισμό των τιμών των προϊόντων και των υπηρεσιών. Τα τυφλά συστήματα και η άγνοια της πραγματικότητας συνήθως οδηγούν σε πρώτη φάση, μια επιχείρηση στην αποτυχία και σε δεύτερη φάση στη ζημιά. Ελπίζω ότι το βιβλίο αυτό μαζί και το πρόγραμμα θα συμβάλλουν στην καλύτερη λειτουργία των ξενοδοχειακών μονάδων και εύχομαι σε όλους καλύτερα αποτελέσματα. Το

πρόγραμμα hotel-cost είναι αποτέλεσμα πολυετούς εμπειρίας στην οικονομική διαχείριση των ξενοδοχείων και η κατασκευή του αποτελεί τη διαπιστωμένη ανάγκη που υπάρχει στο χώρο λόγω της έλλειψης παρομοίων προγραμμάτων.

Μητσοτάκης Εμμανουήλ
Αναλυτής συστημάτων πληροφορικής – Κοστολόγος

1

Γενικές αρχές κοστολόγησης ξενοδοχείου

1.1 Εισαγωγή

Η εργασία αυτή απευθύνεται στα οικονομικά στελέχη των ξενοδοχείων, στα στελέχη των κρατήσεων και φυσικά στους επιχειρηματίες ξενοδόχους. Με δεδομένο, ότι τα αποτελέσματα της επιχείρησης αποτελούν τη βάση της περαιτέρω οικονομικής δραστηριότητας του ξενοδοχείου, απαιτείται στις σημερινές συνθήκες ανταγωνισμού ο επιχειρηματίας ξενοδόχος να έχει πλήρη γνώση του κοστολογίου των υπηρεσιών και των προϊόντων τα οποία προσφέρει στα πρακτορεία και στους πελάτες Ιδιώτες. Πολλοί επιχειρηματίες ξενοδόχοι αγνοούν τις μεθόδους υπολογισμού του κόστους των υπηρεσιών και των προϊόντων, και δεν διαθέτουν το κατάλληλο ειδικευμένο προσωπικό, δεν διαθέτουν την κατάλληλη λογιστική οργάνωση και δεν εργάζονται χρησιμοποιώντας νέες τεχνολογίες σε αντίθεση με τις τουριστικές επιχειρήσεις του εξωτερικού, οι οποίες κάθε χρόνο δηλώνουν πανέτοιμες στην αντιμετώπιση των ξενοδόχων κατά την υπογραφή των συμβολαίων της νέας περιόδου. Αυτό ακριβώς το πρόβλημα έρχεται να λύσει, μέσα στο μέτρο του δυνατού, η μέθοδος υπολογισμού του προτύπου κόστους των παρεχομένων από το ξενοδοχείο υπηρεσιών και προϊόντων. Με τη χρήση της μεθόδου του προτύπου κόστους επιτυγχάνουμε να προσδιορίσουμε με ακρίβεια το κόστος των παρεχομένων υπηρεσιών, το κόστος παραγωγής των προϊόντων σίτισης (πρωινό, γεύμα δείπνο) και το κόστος των πωληθέντων προϊόντων και εμπορευμάτων από τα τμήματα του ξενοδοχείου. Επίσης, με τη χρήση της μεθόδου του προτύπου κόστους επιτυγχάνουμε να προσδιορίσουμε με ακρίβεια το ενσωματωμένο κόστος

και βεβαίως το μη ενσωματωμένο κόστος που αποτελεί ζημιά για την επιχείρηση. Με τη χρήση της μεθόδου του προτύπου κόστους επιτυγχάνουμε να προσδιορίσουμε με ακρίβεια το άμεσο και το έμμεσο κόστος των υπηρεσιών των παραγομένων προϊόντων σίτισης και των πωληθέντων προϊόντων και εμπορευμάτων στα τμήματα του Ξενοδοχείου. Τέλος, αφού βρούμε το κόστος κάθε προϊόντος, μπορούμε άνετα πλέον να καθορίσουμε το σύνολο της τιμολογιακής πολιτικής του ξενοδοχείου προς τα πρακτορεία και προς τους πελάτες ιδιώτες για κάθε προσφερόμενη υπηρεσία, για κάθε προϊόν σίτισης, και για κάθε προϊόν των τμημάτων του ξενοδοχείου ή για κάθε ομάδα προϊόντων (πακέτο). Η αποκάλυψη του πραγματικού κόστους του κάθε προϊόντος θα μας οδηγήσει σε σίγουρες επιχειρηματικές αποφάσεις που έχουν σχέση με την προσφορά ή την κατάργηση ενός προϊόντος ή την υποκατάσταση του προϊόντος με άλλα ομοειδή προϊόντα. Σχετικά με την παραγωγή των επισιτιστικών προϊόντων και των πωλουμένων από τα τμήματα του ξενοδοχείου προϊόντων, είναι απαραίτητος ο έλεγχος των πρώτων και βοηθητικών υλών, ο έλεγχος των προμηθευτών, ο ακριβής καθορισμός των τεχνικών προδιαγραφών των προϊόντων, ο ακριβής καθορισμός των τιμών και των εκπτώσεων των προϊόντων κ.ά.

1.2 Διαπίστωση αναγκών

Είναι διαπιστωμένες οι ανάγκες του ξενοδοχείου στον προσδιορισμό του κόστους των παρεχομένων υπηρεσιών και των προϊόντων σίτισης προς τα πρακτορεία και προς τους πελάτες ιδιώτες. Η ανάγκη αυτή γίνεται εντονότερη τις ημέρες που υπογράφονται τα συμβόλαια με τα πρακτορεία. Ο ξενοδόχος οφείλει να γνωρίζει το κόστος πριν υπογράψει τα συμβόλαια για να αποφύγει τα επιχειρηματικά λάθη.

1.2.1 Αναλυτικά το ζητούμενο κόστος για τον προσδιορισμό του κόστους των παρεχομένων υπηρεσιών και των παροχών σίτισης ορίζονται ως κάτωθι:

- α.** Προσδιορισμός του κόστους της διανυκτέρευσης ατόμου.
- β.** Προσδιορισμός του κόστους του πρωινού.
- γ.** Προσδιορισμός του κόστους του γεύματος.
- δ.** Προσδιορισμός του κόστους του δείπνου.

- 1.2.2** Αναλυτικά, το κόστος των πωληθέντων ειδών προσδιορίζεται από το σύστημα τήρησης των κατάλληλων λογαριασμών στη γενική λογιστική και των αναγκαίων μερίδων της αποθήκης των τμημάτων του ξενοδοχείου.

1.3 Το σύστημα πληροφοριών του επιχειρηματία

Είναι διαπιστωμένο ότι το σύνολο σχεδόν των ξενοδόχων δεν έχει την αναμενόμενη πληροφόρηση από το σύστημα πληροφορικής με το οποίο εργάζεται το ξενοδοχείο. Είναι επίσης γνωστό ότι τα υπάρχοντα συστήματα πληροφορικής στα ξενοδοχεία ασχολούνται κυρίως με τη διεκπεραίωση των κρατήσεων, των αφίξεων, την έκδοση των τιμολογίων και την εκτύπωση του βιβλίου πόρτας, παρά με το διεθνώς αποκαλούμενο **Business** και δεν διαθέτουν ολοκληρωμένο σύστημα πληροφοριών προς τη διοίκηση, σύμφωνα με το οποίο ο επιχειρηματίας και τα στελέχη του Ξενοδοχείου θα καταστρώσουν ένα ευέλικτο και χωρίς επιχειρηματικά λάθη **Business plan** για την επόμενη περίοδο λειτουργίας του ξενοδοχείου. Μέσα στα πλαίσια της λειτουργίας και της υλοποίησης του νέου αυτού επιχειρηματικού σχεδίου είναι και η ορθή αντιμετώπιση της τιμολογιακής πολιτικής της επιχειρήσεως έναντι των αντισυμβαλλόμενων πρακτορείων και έναντι των τελικών πελατών. Η πολιτική αυτή πρέπει να στηρίζεται και να επαληθεύεται με αριθμούς και όχι με καλοπροαίρετες επιχειρηματικές αποφάσεις και αστήρικτες προβλέψεις. Έχει έρθει η εποχή κατά την οποία κάθε ξενοδόχος πρέπει να υιοθετήσει χάριν της ορθής λειτουργίας της επιχειρήσεώς του, μεθόδους οι οποίες κάθε στιγμή θα του δίνουν τα έσοδα, το κόστος και το αποτέλεσμα της επιχειρήσεως, θα διορθώνονται τα τυχόν λάθη κατά την εξέλιξη της τρέχουσας χρήσεως και θα γίνεται η σωστή προετοιμασία των δεδομένων στοιχείων για την επόμενη χρήση (συμβόλαια πρακτορείων, τιμοκατάλογοι πελατών ιδιωτών, τιμοκατάλογοι τμημάτων ξενοδοχείου). Ο αντικειμενικός σκοπός είναι η επιχείρηση του ξενοδοχείου να είναι και βιώσιμη και κερδοφόρα. Αυτές τις πληροφορίες μόνο ένα ολοκληρωμένο σύστημα πληροφοριών μπορεί να του τις δώσει, το οποίο όμως ως κύριο συστατικό στοιχείο θα έχει τον προσδιορισμό του προτύπου κόστους λειτουργίας της επιχειρήσεως. Η μελέτη αυτή έχει ως αντικειμενικό σκοπό να εισάγει στους επιχειρηματίες ξενοδόχους και στα στελέχη της επιχειρήσεως την ιδέα και τη χρησιμότητα της κοστολόγησης

των δεδομένων του ξενοδοχείου και να τους βοηθήσει στην υλοποίηση ενός επιχειρηματικού σχεδίου το οποίο θα τους βοηθήσει στην κατάρτιση του σχεδίου αυτού το οποίο θα λαμβάνει υπόψη τα κοστολογικά δεδομένα της επιχείρησης.

1.4 Η πρότυπη κοστολόγηση

Η έννοια της πρότυπης κοστολόγησης καθορίζεται με σαφήνεια και ακρίβεια στο κεφάλαιο 6.2 στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ή αλλιώς Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο, που συντάχθηκε από τα Υπουργεία Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Εμπορίου και δημοσιεύθηκε με το Π.Δ 1123/1980, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τα Π.Δ 502/1984 και 186/1986. Η πρότυπη κοστολόγηση έχει ως πρώτο αντικειμενικό σκοπό τον προσδιορισμό του κόστους από πρότυπα μεγέθη τα οποία έχουν επιλεγεί μετά από μελέτη όλων των δεδομένων τα οποία διαμορφώνουν το κόστος λειτουργίας του ξενοδοχείου και τα οποία προκύπτουν από μετρήσεις με πραγματικά δεδομένα.

1.4.1 Η φύση και οι σκοποί τους οποίους εξυπηρετεί το πρότυπο κόστος

Το πρότυπο κόστος είναι ένα προσεκτικά προκαθορισμένο κόστος, το οποίο είναι δυνατό να πραγματοποιείται στην πράξη. Το πρότυπο κόστος, παρά το γεγονός ότι προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, διαφέρει από τις άλλες μορφές προκαθορισμένου κόστους στα εξής δύο βασικά σημεία:

- α.** Τα στοιχεία που το αποτελούν υπολογίζονται ύστερα από πειραματική επαλήθευση των ποσοτήτων που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας του προϊόντος ή της υπηρεσίας ή του έργου.
- β.** Το σταθερό μέρος του ολικού κατά μονάδα πρότυπου κόστους υπολογίζεται με βάση τον πρότυπο βαθμό απασχολήσεως, ο οποίος θεωρείται αμετάβλητος για όλη την προϋπολογιστική περίοδο και μετράται σε ώρες άμεσης εργασίας, μονάδες παραγωγής ή άλλες κατάλληλες μονάδες έργου. Το πρότυπο κόστος είναι για τη διοίκηση κάθε οικονομικής μονάδας ένα αποτελεσματικό μέσο ελέγχου του κόστους των διαφόρων λειτουργιών της, καθώς και των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους. Ο έλεγχος γίνεται με τη σύγκριση του πραγματικού με το πρότυπο κόστος, τον προσδιορισμό

των αποκλίσεων, την ανάλυσή τους και τη λήψη μέτρων για την εξουδετέρωση των αιτίων που προκαλούν τις αρνητικές διαφορές. Το πρότυπο κόστος, ως κόστος ρεαλιστικά πραγματοποιήσιμο και όχι ιδεατό, αποτελεί το κυριότερο σταθερό στοιχείο για τον έλεγχο της κοστολογικής διαχειρίσεως. Οι διαφορές του πραγματικού από το πρότυπο κόστος αποτελούν απόδειξη του βαθμού υστερήσεως, επιτεύξεως ή υπερκάλυψης του κοστολογικού στόχου, που κάθε φορά θέτει το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης.

1.4.2 Η διαδικασία προσδιορισμού του προτύπου κόστους

Το πρότυπο κόστος βασίζεται κυρίως σε στοιχεία του παρελθόντος, επειδή ο προσδιορισμός του γίνεται πριν πραγματοποιηθεί. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο ένα καλό οργανωμένο αρχείο, που καλύπτει μια σημαντική χρονική περίοδο, εξασφαλίζει αξιόλογη βάση στην προσπάθεια καταρτίσεως του προτύπου κόστους. Τα δεδομένα του παρελθόντος ερευνούνται προσεκτικά, έτσι ώστε να απαλλάσσονται από οποιοδήποτε ανώμαλο ή τυχαίο στοιχείο. Εξετάζονται προσεκτικά οι συνθήκες λειτουργίας των διάφορων τμημάτων της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ. η κατάσταση του εξοπλισμού, των μέσων μεταφορών και διακινήσεων των πελατών, ο βαθμός αυτοματοποιήσεως ορισμένων παραγωγικών διαδικασιών κ.λπ., και καταβάλλεται προσπάθεια για τον ακριβή προσδιορισμό των μεταβολών που πρόκειται να γίνουν κατά την προϋπολογιστική περίοδο για την οποία θα ισχύει το πρότυπο κόστος. Σκοπός της έρευνας αυτής είναι η επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής προσεγγίσεως στις συγκεκριμένες συνθήκες που θα υπάρξουν κατά τη διάρκεια ισχύος του προτύπου κόστους. Σε δεύτερη φάση, που ακολουθεί αμέσως, γίνονται σχετικές μετρήσεις και επαληθεύσεις των ποσοτικών αποδόσεων της άμεσης εργασίας, των άμεσων υλικών και των λοιπών ποσοτικών στοιχείων, τα οποία συμμετέχουν στη διαμόρφωση του προτύπου κόστους. Τα αποτελέσματα των μετρήσεων προσαρμόζονται στις συνθήκες που προβλέπεται ότι θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου, στην περίπτωση που θα είναι διαφορές από εκείνες που υπάρχουν κατά το χρόνο των μετρήσεων. Έτσι, οριστικοποιούνται τα ποσοτικά πρότυπα. Σε τρίτη φάση γίνεται η αποτίμηση των ποσοτικών προτύπων σε πρότυπες τιμές, οι οποίες προσδιορίζονται μετά από σχετική έρευνα της αγοράς. Σε τέταρτη και τελευταία φάση γίνεται η κατάρτιση των ελαστικών προϋπολογισμών

των έμμεσων εξόδων κατά λειτουργική μονάδα και ο προσδιορισμός του συντελεστή επιβαρύνσεως, καθώς και η ανάλυση του συντελεστή αυτού σε σταθερό και μεταβλητό τμήμα.

Πρόταση: Τα στοιχεία πάνω στα οποία μπορούμε να βασιστούμε για τον υπολογισμό των δαπανών οι οποίες θα προσδιορίσουν το πρότυπο κόστος και οι τιμές των πρώτων και βοηθητικών υλών με τις οποίες θα γίνουν οι υπολογισμοί, προτείνουμε να είναι εκείνες που έκλεισε η προηγούμενη χρήση και που ήδη έχουν εγγραφεί στο Βιβλίο Ισολογισμού και Απογραφών. Οι δαπάνες και οι τιμές της προηγούμενης χρήσης είναι δυνατόν να τροποποιηθούν κάνοντας σχετικές προβλέψεις, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν στην πρότυπη κοστολόγηση, είναι όμως λογικό και να παραμείνουν ως έχουν.

1.4.3 Τα στοιχεία του προτύπου κόστους

Θεμελιώδης αρχή στην οποία στηρίζεται το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης είναι η αρχή των εξαιρέσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, από το μεγάλο αριθμό των κατά είδος στοιχείων του κόστους απομονώνονται τα βασικότερα που καλύπτουν το μεγαλύτερο μέρος του προτύπου κόστους. Τα στοιχεία αυτά παρακολουθούνται ξεχωριστά, ενώ τα υπόλοιπα στοιχεία του κόστους ενώνονται σε ένα ενιαίο σύνολο και παρακολουθούνται συνολικά σαν ένα στοιχείο. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται αποτελεσματικότερος έλεγχος του συνολικού κόστους με τη μικρότερη δυνατή προσπάθεια. Με κριτήριο την αρχή των εξαιρέσεων, τα στοιχεία του προτύπου κόστους περιορίζονται στις εξής τρεις κατηγορίες :

- Άμεση εργασία.
- Γενικά έξοδα.
- Άμεσα υλικά.

Η άμεση εργασία περιλαμβάνει μόνο το κόστος του προσωπικού που απασχολείται άμεσα στην παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος, υπολογίζεται εύκολα και βαρύνει το κόστος του τελικού φορέα χωρίς μερισμό. Τα γενικά έξοδα περιλαμβάνουν όλα τα λοιπά στοιχεία κόστους. Στα γενικά έξοδα ενσωματώνονται π.χ. η έμμεση εργασία, οι

αμοιβές τρίτων, οι παροχές τρίτων, οι φόροι και τα τέλη, τα διάφορα έξοδα, οι αποσβέσεις των εγκαταστάσεων κ.λπ. Τα άμεσα υλικά ενσωματώνονται άμεσα στο προϊόν που παράγεται, μετριοούνται με ακρίβεια κατά την ανάλυσή τους και αναγνωρίζονται εύκολα στον τελικό φορέα κόστους.

Πρόταση: *Απαιτείται σχετική εμπειρία για να προσδιοριστούν επακριβώς όλες εκείνες οι δαπάνες στο έμμεσο κόστος. Απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η ορθή τήρηση του ΕΓΛΣ το οποίο στην περίπτωση εφαρμογής εκ μέρους της επιχειρήσεως της πρότυπης κοστολόγησης, το λογιστήριο επιβάλλεται να τηρεί τους κατάλληλους κατά περίπτωση τριτοβάθμιους ή τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς από τους οποίους η πρότυπη κοστολόγηση θα αντλεί τα στοιχεία που χρειάζεται.*

1.5 Μοντέλα ξενοδοχείων

Τα ξενοδοχεία μπορούμε να τα κατατάξουμε σε κατηγορίες βασικά με πολλούς τρόπους. Πρώτον με βάση το μέγεθος, δεύτερον με βάση την εποχικότητα, τρίτον με βάση το κόστος κ.ο.κ.

1.5.1 Κατάταξη ξενοδοχείου με βάση το μέγεθος

Μοντέλο μικρού ξενοδοχείου

Μικρά θεωρούνται τα ξενοδοχεία που έχουν από 25 μέχρι 75 δωμάτια και η δομή τους αποτελείται συνήθως από τα δωμάτια, το εστιατόριο με τον μπουφέ στο χώρο του οποίου σερβίρεται το πρωινό και το main bar, για καφέδες, ποτά και αναψυκτικά. Οι συμφωνίες οι οποίες γίνονται με τα πρακτορεία είναι Bed and Breakfast.

Μοντέλο μεσαίου ξενοδοχείου

Μεσαία θεωρούνται τα ξενοδοχεία που έχουν από 75 μέχρι 150 δωμάτια και η δομή τους αποτελείται συνήθως από τα δωμάτια, το εστιατόριο με τον μπουφέ στο χώρο του οποίου σερβίρεται το πρωινό τα γεύματα και τα δείπνα, και διαθέτουν τα τμήματα main bar, και pool bar τα εποχιακά. Οι συμφωνίες οι οποίες γίνονται με τα πρακτορεία είναι Bed and Breakfast, Half board, Foul board και All inclusive.

Μοντέλο μεγάλου ξενοδοχείου

Μεγάλα θεωρούνται τα ξενοδοχεία που έχουν 150 δωμάτια και άνω και η δομή τους αποτελείται συνήθως από τα δωμάτια, το εστιατόριο με τον μπουφέ στο χώρο του οποίου σερβίρεται το πρωινό τα γεύματα και τα δείπνα, και διαθέτουν τα τμήματα main bar, pool bar τα εποχιακά, ταβέρνα, beach bar και τμήματα όπως θερμαινόμενη πισίνα, discoteque, games, sauna, γυμναστήριο, καταστήματα, και τμήματα tennis, golf, basketball, θαλασσοθεραπεία, αίθουσες συνεδρίων, αίθουσες δεξιώσεων κλπ. Οι συμφωνίες οι οποίες γίνονται με τα πρακτορεία είναι Bed and Breakfast, Half board, Foul board και All inclusive.

1.5.2 Κατάταξη ξενοδοχείου με βάση την εποχικότητα

Μοντέλο εποχιακού ξενοδοχείου

Εποχιακά χαρακτηρίζονται τα ξενοδοχεία τα οποία λειτουργούν μόνο τους μήνες της τουριστικής κίνησης και τα οποία υπάγονται σε ειδική νομοθεσία τόσο για τους κανόνες λειτουργίας τους, όσο και για τον τρόπο με τον οποίο θα απασχολείται το προσωπικό. Τα ξενοδοχεία αυτά δουλεύουν βασικά σε συνεργασία με τα πρακτορεία εισαγόμενου τουρισμού με τα οποία υπογράφουν σχετικά συμβόλαια, ενώ έχουν και ένα μικρό ποσοστό επαναλαμβανόμενης πελατείας. Τα ξενοδοχεία αυτά έχουν κυμαινόμενη πληρότητα η οποία οφείλεται στην εποχικότητα λειτουργίας αλλά και στη γενικότερη τουριστική κίνηση, για το λόγο αυτό η κοστολόγηση πρέπει να γίνεται πολύ προσεκτικά και να λαμβάνονται πολύ σοβαρά υπόψη και οι τρέχουσες τουριστικές συνθήκες.

Μοντέλο ξενοδοχείου πόλεως

Τα ξενοδοχεία αυτά τα οποία λειτουργούν ολόκληρη τη διάρκεια του έτους υπάγονται στους νόμους της πλήρους λειτουργίας και τους νόμους τους σχετικούς με την πλήρη ετήσια απασχόληση του προσωπικού. Τα ξενοδοχεία αυτά δουλεύουν κύρια με πελάτες επαναλαμβανόμενους και με ένα σημαντικό ποσοστό περαστικών πελατών. Τα ξενοδοχεία αυτά παρουσιάζουν συνήθως μια σταθερή και επαναλαμβανόμενη κάθε έτος κίνηση, η οποία δίνει τη δυνατότητα στην κοστολόγηση να αξιολογεί από σταθερές θέσεις τα κοστολογικά δεδομένα της χρήσεως. Τα ξενοδοχεία αυτά στη μεγάλη τους πλειοψηφία έχουν σταθερή και ικανοποιητική πληρότητα.

1.5.3 Κατάταξη ξενοδοχείου με βάση το κόστος

Μοντέλο ξενοδοχείου χαμηλού κόστους

Τα ξενοδοχεία αυτά είναι συνήθως μικρά ξενοδοχεία πόλεως τα οποία διακρίνονται για το χαμηλό κόστος λειτουργίας το οποίο έχουν, τις χαμηλές τιμές τις οποίες απολαμβάνουν οι πελάτες και βεβαίως τις αντίστοιχες χαμηλού επιπέδου παρεχόμενες υπηρεσίες. Τα ξενοδοχεία αυτά τα προτιμούν οι πελάτες οι οποίοι επισκέπτονται την πόλη για λίγες ημέρες και βεβαίως οι εμπορικοί αντιπρόσωποι, διάφοροι πωλητές κλπ. Τα ξενοδοχεία αυτά δουλεύουν κύρια με πελάτες επαναλαμβανόμενους. Από την άποψη της κοστολόγησης, τα ξενοδοχεία αυτά δεν παρουσιάζουν σημαντικές δυσκολίες, γιατί είναι μικρά ξενοδοχεία οικογενειακού τύπου και απευθύνονται σε άτομα με χαμηλά εισοδήματα. Συνήθως έχουν υψηλό συντελεστή πληρότητας.

Μοντέλο ξενοδοχείου μεσαίου κόστους

Τα ξενοδοχεία της κατηγορίας αυτής αποτελούν την μεγάλη πλειοψηφία των ξενοδοχείων. Βρίσκονται παντού, τόσο στις πόλεις, όσο και στην επαρχία. Αποτελούν τη ραχοκοκαλιά του τουρισμού και απευθύνονται σε όλους. Η πελατεία τους είναι σχεδόν εξασφαλισμένη γιατί το κόστος και οι αντίστοιχες υπηρεσίες που προσφέρουν είναι σε πολύ καλό επίπεδο και γίνονται αποδεκτές από τη μεγάλη πλειοψηφία των πολιτών. Τα ξενοδοχεία αυτά απευθύνονται σε εκείνους οι οποίοι αποκαλούνται μεσαία στρώματα ένεκα του οικονομικού μεγέθους το οποίο κατέχουν. Από την άποψη της κοστολόγησης αποτελούν μονάδες σταθερού κόστους και από την άποψη της πληρότητας παρουσιάζουν συνήθως πολύ ικανοποιητική εικόνα.

Μοντέλο ξενοδοχείου υψηλού κόστους

Τα ξενοδοχεία αυτά παρέχουν λόγω του υψηλού κόστους λειτουργίας που έχουν, τις καλύτερες υπηρεσίες στους λίγους αλλά καλούς πελάτες τους οποίους έχουν. Οι περισσότεροι πελάτες των ξενοδοχείων αυτών είναι επαναλαμβανόμενοι. Από την άποψη του κόστους παρουσιάζουν μεγάλο ενδιαφέρον λόγω της κοστολόγησης των πολλαπλών ξεχωριστών και πολλές φορές προσωπικών υπηρεσιών τις οποίες προσφέρουν στους πελάτες τους. Από την άποψη της πληρότητας, στη μεγάλη πλειοψηφία των ξενοδοχείων αυτής της κατηγορίας συνήθως είναι μη αναμενόμενη.

1.6 Ενσωματωμένο και μη ενσωματωμένο κόστος

1.6.1 Ενσωματωμένο κόστος: πρόκειται για το πραγματικά αναγκαίο κόστος το οποίο απαιτείται για την άριστη λειτουργία του ξενοδοχείου σε άμεση σχέση με το μέγεθος του ξενοδοχείου, την κατηγορία του ξενοδοχείου και τον αριθμό πελατών του ξενοδοχείου στη δοσμένη περίοδο. Το άριστο κόστος λειτουργίας του ξενοδοχείου εξαρτάται από το καλό management της διοικήσεως του ξενοδοχείου.

1.6.2 Μη ενσωματωμένο κόστος: Πρόκειται για το κόστος το οποίο δημιουργείται σε ένα ξενοδοχείο από δαπάνες μεγαλύτερες από αυτές που χρειάζονται. Το κόστος αυτό δεν ενσωματώνεται στα προϊόντα και στις υπηρεσίες τις οποίες τιμολογεί η επιχείρηση και εντάσσεται κατευθείαν ως πραγματική ζημιά στα αποτελέσματα χρήσεως της επιχείρησής. Το κόστος αυτό παράγεται κυρίως από την κακή οργάνωση της επιχείρησης, την απασχόληση υπεράριθμου προσωπικού, τη δημιουργία δαπανών οι οποίες έπρεπε να μην πραγματοποιηθούν και από άλλες αιτίες.

1.7 Προσδιορισμός των δυνατοτήτων του ξενοδοχείου – κρίσιμο μέγεθος

1.7.1 Δυνατότητες

Οι δυνατότητες οι οποίες έχει ένα ξενοδοχείο αποτελούν τα κριτήρια σύμφωνα με τα οποία ο ξενοδόχος προσδιορίζει την ποιότητα και το μέγεθος των παρεχομένων υπηρεσιών προς τα πρακτορεία και προς τους τελικούς πελάτες. Τα κριτήρια αυτά είναι κυρίως τα εξής: η κατηγορία του ξενοδοχείου, η θέση του ξενοδοχείου στην τοπική αγορά σε ανταγωνιστική σχέση με άλλα παρόμοια ξενοδοχεία, η ποιότητα των παρεχομένων υπηρεσιών σε σχέση με τις τιμές, το επίπεδο του προσωπικού, η οργάνωση του ξενοδοχείου, το management που ασκεί η διοίκηση του ξενοδοχείου και διάφορα άλλα πιο εξειδικευμένα κριτήρια. Βασικό κλειδί στη λειτουργία του ξενοδοχείου ως επιχείρηση, αποτελεί η σχέση **Έσοδα – Κόστος – Αποτέλεσμα**. Η σχέση αυτή προσδιορίζεται από την επιλογή του μοντέλου σύμφωνα με το οποίο θα γίνει το επιχειρηματικό πλάνο λειτουργίας του ξενοδοχείου (**business plan**). Το πλάνο αφού λάβει υπόψη του τους επιχειρηματικούς στόχους, υπολογί-

ζει το προβλεπόμενο κόστος με βάση τους κανόνες της κοστολόγησης, ανά τμήμα λειτουργίας:

- α. Κατατάσσεται το προσωπικό σε μόνιμο και εποχιακό και κοστολογείται ανάλογα.
- β. Κατατάσσονται οι δαπάνες σε σταθερές και σε μεταβλητές.
- γ. Υπολογίζονται οι έκτακτες δαπάνες και οι εποχιακές δαπάνες.
- δ. Υπολογίζονται τα διοικητικά έξοδα τα οποία θα κατανεμηθούν στα τμήματα λειτουργίας με βάση τους ορισμένους συντελεστές.
- ε. Υπολογίζονται τα έξοδα των τμημάτων του ξενοδοχείου για κάθε τμήμα χωριστά.
- ζ. Υπολογίζονται διάφορες προβλέψεις δαπανών.

Με βάση τα πιο πάνω συντάσσεται σε πρώτη φάση ο Πίνακας Προτύπων δαπανών, ο οποίος συμπληρώνεται με όλα τα υπολογισμένα ποσά δαπανών, τους συντελεστές μερισμού, τα προβλεπόμενα αριθμητικά πρότυπα για τα πρωινά, τα γεύματα, τα δείπνα και όλα τα λοιπά δεδομένα τα οποία απαρτίζουν τον πίνακα. Στη συνέχεια γίνονται αυτόματα στον πίνακα οι υπολογισμοί με τους οποίους προσδιορίζονται το πρότυπο κόστος στη μονάδα, του πρωινού, του γεύματος, του δείπνου και της διανυκτέρευσης.

1.7.2 Το κρίσιμο μέγεθος

Το κρίσιμο μέγεθος ενός ξενοδοχείου προσδιορίζεται από το κόστος λειτουργίας του ξενοδοχείου και δείχνει τη σχέση η οποία υπάρχει ανάμεσα στο σταθερό κόστος λειτουργίας και στο μεταβλητό κόστος λειτουργίας του ξενοδοχείου. Το σταθερό κόστος λειτουργίας του ξενοδοχείου είναι εκείνο που προσδιορίζει το κρίσιμο μέγεθος το οποίο αποτελείται από τον αριθμό των δωματίων και τον αριθμό των τμημάτων του ξενοδοχείου. Τα κόστη αυτά αποτελούνται από το κόστος λειτουργίας των δωματίων, από το κόστος λειτουργίας των τμημάτων του ξενοδοχείου και από το έμμεσο κόστος (χρηματοοικονομικά έξοδα, αποσβέσεις, συντηρήσεις, δαπάνες οι οποίες επιβαρύνουν το ξενοδοχείο ακόμα και όταν είναι κλειστό κ.λπ.). Το συνολικό κόστος λειτουργίας προσαυξημένο με το έμμεσο κόστος, δίνει το συνολικό λειτουργικό κόστος. Το κόστος του ξενοδοχείου έχει άμεση σχέση με το μέγεθος του ξενοδοχείου και μαζί με τα έσοδα προσδιορίζουν το αποτέλεσμα. Για όλα τα ξενοδοχεία ισχύει η εξίσωση **Έσοδα – Κόστος = Αποτέλεσμα**. Ένα ξενο-

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟΥ

HOTEL-COST

Το πρόγραμμα κοστολόγησης ξενοδοχείου Hotel-Cost έχει σχεδιαστεί αποκλειστικά για τα ξενοδοχεία με τη λογική του προτύπου κόστους. Τα δεδομένα που χρησιμοποιεί προέρχονται από το λογιστήριο της επιχείρησης (έσοδα, αγορές, δαπάνες), ενώ τα ποσοτικά δεδομένα από το πρόγραμμα κρατήσεων (πρωινά, γεύματα, δείπνα, διανυκτερεύσεις).

Η χρήση του προγράμματος δεν απαιτεί ειδικές γνώσεις κοστολόγησης και, σε συνεργασία με το λογιστήριο της εταιρείας, είναι βέβαιο ότι θα δώσει τα αντίστοιχα αποτελέσματα ανά μήνα, ανά έτος, και ανά διανυκτέρευση, αρκεί βέβαια να δοθούν στο πρόγραμμα τα απαραίτητα στοιχεία.

Αναλυτικότερα, το πρόγραμμα δίνει τα εξής αποτελέσματα:

- Τα έσοδα, το κόστος (δαπάνες), και τα αποτελέσματα των διανυκτερεύσεων και της σίτισης (πρωινά, γεύματα, δείπνα), καθώς και τα αντίστοιχα των τμημάτων ανά μήνα και συνολικά.
- Το κόστος των διανυκτερεύσεων και της σίτισης (πρωινά, γεύματα, δείπνα) ανά μονάδα.
- Τα αποτελέσματα του ξενοδοχείου ανά μήνα και συνολικά.
- Τις ελάχιστες μέσες τιμές πωλήσεων των κρατήσεων και των τμημάτων.
- Τον πίνακα ισορροπίας της επιχειρήσεως (Νεκρό Σημείο) ανά μήνα.
- Τον πίνακα κοστολόγησης των ειδών της κουζίνας.
- Τα έσοδα, το κόστος, και τα αποτελέσματα των τμημάτων πωλήσεων ανά είδος και συνολικά ανά τμήμα.



ΕΚΔΟΣΕΙΣ
ΚΛΕΙΔΑΡΙΘΜΟΣ

Διοικητικό 4, Στάθμος Λασιθής, 10440 ΑΘΗΝΑ, Τηλ. 210-5237035

Επισκεφθείτε μας στο Internet
www.kildarithmos.gr

ISBN 978-960-461-237-6



9 789604 612376