

λιστικές εταιρείες, αλλά δεν αποκλείεται κάποια από τα πολλά είδη ασφαλιστηρίων συμβολαίων να μπορούν να εκδίδονται π.χ. από βιομηχανικές ή τραπεζικές επιχειρήσεις. Για το λόγο αυτό, το πρότυπο είναι πολύ προσεκτικό στις διατυπώσεις του, ορίζοντας ότι εφαρμόζεται από πάσης φύσεως οικονομικές οντότητες που εκδίδουν ασφαλιστήρια συμβόλαια (IFRS 4.1), πράγμα το οποίο σημαίνει ότι δεν το ενδιαφέρει τι τύπος εταιρείας είναι εκείνος που τα εκδίδει (ασφαλιστική, τραπεζική, βιομηχανική κ.λπ.), αλλά απλά αν εκδίδει τέτοια συμβόλαια, όπως τα ορίζει το πρότυπο.

Καταλήγοντας, θα λέγαμε ότι, άσχετα αν από συνήθεια ή ιστορικούς λόγους κάνουμε χρήση των προσδιορισμών που αναφέραμε, η αλήθεια είναι ότι οι πάσης φύσεως επιχειρήσεις δεν έχουν δική τους ανεξάρτητη λογιστική με ιδιαίτερες αρχές και κανόνες, αλλά ότι κάποιες από τις δραστηριότητές τους που έχουν σημαντική συμβολή στη διαμόρφωση των μεγεθών τους, αντιμετωπίζονται από ειδικά πρότυπα, τα οποία έχουν ελάχιστη έως μηδενική εφαρμογή στις λοιπές επιχειρήσεις.

Αυτές και άλλες ιδιαιτερότητες που παρατηρούνται σε σημαντικούς τομείς της οικονομίας θα εξετάσουμε με λεπτομέρεια στη συνέχεια.

12.2 Οι ιδιαιτερότητες της βιομηχανικής επιχείρησης

Στο κεφάλαιο 2 αναλύσαμε τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα μιας βιομηχανικής επιχείρησης, καθώς και σε τι αυτή διαφέρει από τους άλλους κλάδους επιχειρήσεων, και κυρίως την εμπορική επιχείρηση.

Σε αντίθεση με την εμπορική επιχείρηση, η οποία αγοράζει και μεταπωλεί αυτούσια εκείνα που αγοράζει, η βιομηχανική επιχείρηση αγοράζει πρώτες ύλες, τις οποίες μετασχηματίζει σε προϊόντα με τη βοήθεια της ανθρώπινης εργασίας και του εξοπλισμού (βιομηχανοστασίων, μηχανημάτων κ.λπ.) που διαθέτει.

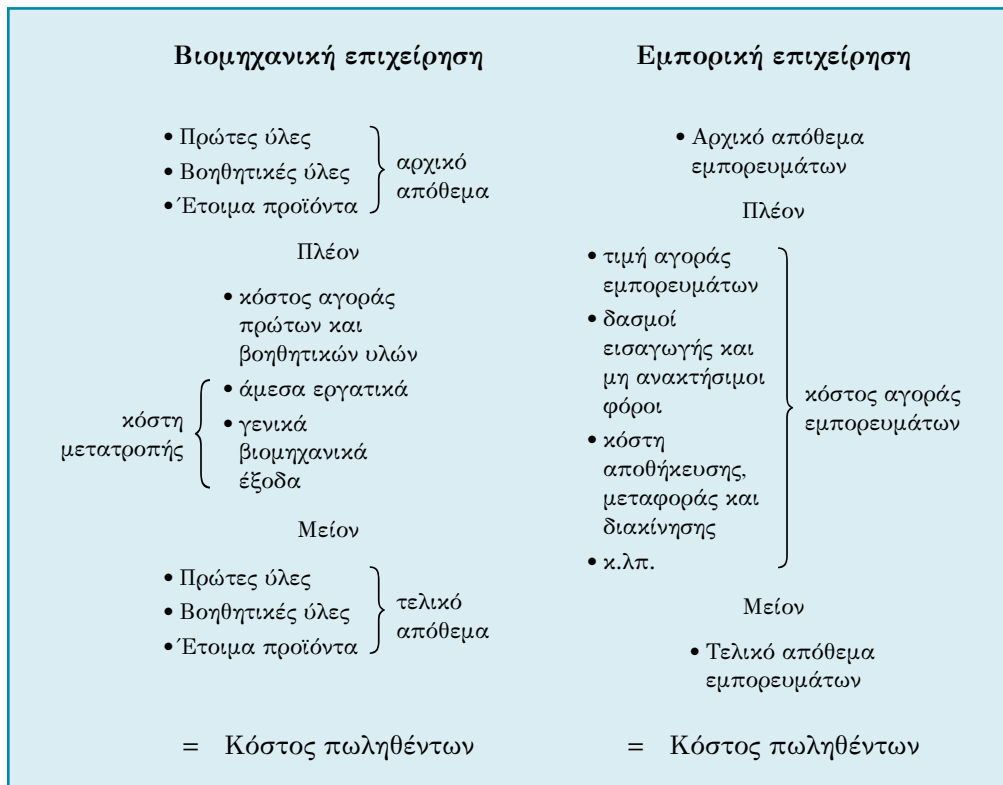
Ενώ παρατηρείται σημαντική διαφορά στη ροή των στοιχείων που συνθέτουν το κόστος των πωλουμένων εμπορευμάτων και προϊόντων, η παρουσίαση του λογαριασμού των αποτελεσμάτων χρήσεως είναι κοινή και για τους δύο κλάδους.

ΟΙ ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΛΟΙΠΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΛΑΔΩΝ

- Πωλήσεις	10.000
- Κόστος πωληθέντων	<u>(4.500)</u>
- Μεικτό περιθώριο (κέρδος)	5.500
- Έξοδα πωλήσεων και διοίκησης	<u>(2.500)</u>
- Κέρδη πριν από φόρους	3.000
- Φόρος εισοδήματος	<u>(1.000)</u>
- Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος) μετά από φόρους	<u><u>2.000</u></u>

Η μεγάλη διαφορά μεταξύ των δύο κλάδων (εμπορικής και βιομηχανικής επιχείρησης) βρίσκεται στη σύνθεση του κόστους των πωληθέντων.

Το κόστος των πωληθέντων και για τους δύο κλάδους βρίσκεται αναλυτικά ως εξής:



Κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα και των δύο κλάδων είναι ότι ως έξοδο στις οικονομικές καταστάσεις δεν αναγνωρίζεται το κόστος παραγωγής των προϊόντων για τη βιομηχανική επιχείρηση και το κόστος αγοράς των εμπορευμάτων για την εμπορική επιχείρηση, αλλά το κόστος που φέρουν αυτά μόνο τα προϊόντα και εμπορεύματα που πωλήθηκαν. Αυτό σημαίνει ότι αυτά που δεν πωλήθηκαν (τελικό απόθεμα) δεν εξοδοποιούνται, αλλά συνιστούν στοιχείο ενεργητικού που εμφανίζεται και στους δύο κλάδους στο λογαριασμό «Αποθέματα», αντικείμενο που εξετάσαμε αναλυτικά στο κεφάλαιο 7. Μια σημαντική διαφορά που διακρίνει την ουσία των δύο κλάδων είναι ότι στη βιομηχανική επιχείρηση για το σχηματισμό του κόστους παραγωγής συμμετέχουν και τα κόστη μετατροπής (conversion costs), ενώ στην εμπορική επιχείρηση τέτοια κόστη δεν υφίστανται, αφού, όπως επανειλημμένα έχουμε τονίσει, στα εμπορεύματα δεν προκαλείται καμιά μεταβολή όσον αφορά τη μορφή και το περιεχόμενό τους.

Παρατηρούμε επίσης τα εξής:

α. τα ημερομίσθια των εργατών που συμμετέχουν άμεσα στην παραγωγή ενός συγκεκριμένου προϊόντος (άμεσα εργατικά), καθώς και μέρος των μισθών και ημερομισθίων των υπαλλήλων και εργατών που συμμετέχουν έμμεσα στην παραγωγή του (γενικά βιομηχανικά έξοδα), θα εξοδοποιηθούν μόνο όταν πωληθεί το προϊόν αυτό. Αν δεν πωληθεί το προϊόν, όλοι αυτοί οι μισθοί και τα ημερομίσθια που αναφέραμε θα εμφανίζονται στο κόστος των προϊόντων που μένουν. Το κόστος αυτής της μορφής λέγεται αποθεματοποιούμενο κόστος (inventoriable cost). Αντίθετα, οι μισθοί των υπαλλήλων μιας βιομηχανικής επιχείρησης που δεν ασχολούνται άμεσα ή έμμεσα με τη διαδικασία παραγωγής (π.χ. ο μισθός ενός λογιστή, ενός υπαλλήλου που ασχολείται με τις πωλήσεις κ.λπ.) εξοδοποιούνται με το πέρασμα του χρόνου (period costs) και όχι μέσω της διαδικασίας των πωλήσεων.

Κόστος μισθών και ημερομισθίων που αποθεματοποιείται δεν συναντάται στους λοιπούς κλάδους. Μοναδική ίσως εξαίρεση είναι η περίπτωση καταβολής μισθών και ημερομισθίων από μια εμπορική επιχείρηση, προκειμένου να γίνει μεταφορά και διατήρηση των εμπορευμάτων στο χώρο όπου πρόκειται να εκτεθούν για πώληση.

β. κάτι αντίστοιχο με τους μισθούς και τα ημερομίσθια παρατηρείται και με το ιδιαίτερα σοβαρό για τις επιχειρήσεις κόστος των αποσβέσεων, που ενσωματώνεται στο κόστος των παραχθέντων προϊόντων των βιομηχανικών επιχειρήσεων και στο κόστος αγοράς των εμπορευμάτων για τις εμπορικές

ΟΙ ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΛΟΙΠΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΛΑΔΩΝ

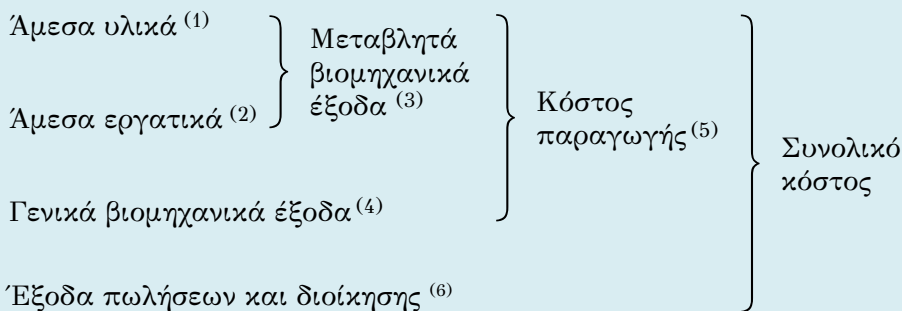
επιχειρήσεις. Το κόστος των αποσβέσεων, που αναφέραμε, καταχωρείται αρχικά ως έξοδο και μεταφέρεται στη συνέχεια στα αποθέματα, αυξάνοντας το κόστος τους.

Όσα προϊόντα πωληθούν, κουβαλούν μαζί τους και αναλογία των αποσβέσεων που διαμορφώνει το κόστος των πωληθέντων. Έτσι, μέσω των πωλήσεων, οι αποσβέσεις μετατρέπονται ξανά σε έξοδο, πράγμα το οποίο δεν συμβαίνει για τις αποσβέσεις των προϊόντων που έμειναν (κόστος μενόντων), οι οποίες υπό τη μορφή των αποθεμάτων εμφανίζονται στα στοιχεία του ενεργητικού. Η μετατροπή τους σε έξοδο θα γίνει με την πώλησή τους στις επόμενες χρήσεις.

Οι αποσβέσεις του μη βιομηχανικού εξοπλισμού δεν συμμετέχουν στη διαμόρφωση του κόστους των προϊόντων και έτσι το ποσό τους καταχωρείται ολόκληρο ως έξοδο της χρήσεως.

Για την καλύτερη κατανόηση των σχετικών εννοιών, ακολουθεί στη συνέχεια σχήμα που αναλύει τους παράγοντες που διαμορφώνουν το κόστος παραγωγής, καθώς και το συνολικό κόστος μιας βιομηχανικής επιχείρησης. Το σχήμα συνοδεύεται από τις απαραίτητες διευκρινίσεις και παραδείγματα.

Η δημιουργία του κόστους σε μια βιομηχανική επιχείρηση



Παρατηρήσεις

1. Σε μια βιομηχανία παραγωγής τυριού, άμεσα υλικά (*direct materials*) είναι το γάλα, τα υλικά πήξης, τα μέσα συσκευασίας του προϊόντος κ.ά. Σε μια βιομηχανία οίνου, άμεσα υλικά είναι ο μούστος, τα υλικά συντήρησης, τα μπουκάλια, ο φελλός κ.λπ.

2. Ως άμεσα εργατικά (*direct labor*) θεωρούμε τα ημερομίσθια και τους μισθούς των εργατών και υπαλλήλων που ασχολούνται αποκλειστικά με την παραγωγή ενός συγκεκριμένου προϊόντος.
3. Τα άμεσα υλικά και τα άμεσα εργατικά λέγονται μεταβλητά βιομηχανικά έξοδα, (*variable manufacturing costs*), επειδή το ύψος τους μεταβάλλεται ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής.
4. Η βιομηχανία παραγωγής τυριού μπορεί να παράγει διαφορετικά είδη τυριών, π.χ. φέτα, μανούρι, γραβιέρα κ.λπ. Επίσης, η βιομηχανία παραγωγής οίνου μπορεί να παράγει διάφορα είδη κρασιών π.χ. ροδίτη, μοσχοφίλερο, *cabernet* κ.λπ. Στις περιπτώσεις αυτές, υπάρχουν έξοδα τα οποία είναι κοινά για όλα τα προϊόντα, π.χ. αποσβέσεις δεξαμενών, μισθοί χημικών, οινολόγων κ.λπ. Τα έξοδα αυτά λέγονται ειδικότερα γενικά βιομηχανικά έξοδα (*manufacturing overhead* ή *capacity costs*) και μπορεί να είναι είτε σταθερά είτε μεταβλητά. Για τα έξοδα αυτά πρέπει να εξερευνηθεί ένας αποτελεσματικός τρόπος για τη σωστή κατανομή τους στα επιμέρους προϊόντα.
5. Τα άμεσα υλικά, τα άμεσα εργατικά, καθώς και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα συνθέτουν το κόστος παραγωγής (*product cost*) ενός προϊόντος. Το κόστος παραγωγής μετατρέπεται σε έξοδο με την πώληση του προϊόντος. Αν το προϊόν δεν πωληθεί, το κόστος παραγωγής εμφανίζεται στο κόστος των αποθεμάτων είτε αυτά τα αποθέματα είναι έτοιμα προϊόντα ή ημικατεργασμένα. Για τους λόγους που αναφέραμε, το κόστος παραγωγής αναφέρεται ιδιαίτερα στην ξένη βιβλιογραφία και ως αποθεματοποιούμενο κόστος (*inventoriable cost*). Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα μπορεί να είναι είτε σταθερά είτε να μεταβάλλονται, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής.
6. Έξοδα πωλήσεων και διοίκησης (*selling and administrative expenses*) θεωρούμε τα έξοδα που γίνονται για τη διάθεση του προϊόντος, καθώς και τη διοίκηση της επιχείρησης που πωλεί τα προϊόντα. Έξοδα πωλήσεων είναι π.χ. τα έξοδα για την έρευνα της αγοράς (*marketing*), τα έξοδα μελέτης και ανάπτυξης του προϊόντος (*research and development*), τα ενοίκια ή οι αποσβέσεις των πρατη-

ρίων για τη διάθεση του προϊόντος, οι αποσβέσεις των μεταφορικών μέσων, οι μισθοί των πωλητών, τα επαγγελματικά γεύματα, καθώς και δώρα σε πελάτες κ.λπ. Έξοδα διοίκησης είναι οι μισθοί του γενικού διευθυντή, του οικονομικού διευθυντή και των υπαλλήλων του λογιστηρίου, οι αποσβέσεις των κτηρίων διοίκησης, τα τηλεφωνικά, το ηλεκτρικό ρεύμα και λοιπά έξοδα των επιτελικών υπηρεσιών.

Σύμφωνα με τα IFRS, τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την προώθηση των πωλήσεων και τη διοίκηση της επιχείρησης εξοδοδοποιούνται αμέσως, που σημαίνει ότι δεν επιτρέπεται στην επιχείρηση να επιβαρύνει με αυτά το κόστος των αποθεμάτων, όπως συμβαίνει στην περίπτωση του κόστους παραγωγής. Έτσι, επειδή τα κόστη πωλήσεων και διοίκησης μετατρέπονται σε έξοδα μόνο με το πέρασμα του χρόνου και όχι με την πώληση των προϊόντων, λέγονται ακόμη και έξοδα περιόδου (period costs).

12.3 Οι ιδιαιτερότητες της ξενοδοχειακής επιχείρησης

α. Η main-courante

Ενώ στους κλάδους της βιομηχανίας και του εμπορίου η αναγνώριση του εσόδου γίνεται κατά το χρόνο ολοκλήρωσης της πράξης πώλησης των προϊόντων και εμπορευμάτων, στον τομέα των υπηρεσιών οι προϋποθέσεις αναγνώρισης του εσόδου υφίστανται όχι αποκλειστικά κατά το χρόνο ολοκλήρωσης της παροχής του συνόλου των υπηρεσιών, αλλά ύστερα από την παρέλευση του χρόνου και μόνο.

Αυτή είναι η περίπτωση των ξενοδοχείων. Αν ένας πελάτης συμφωνήσει να παραμείνει σε ένα ξενοδοχείο για πέντε ημέρες, η αναγνώριση του εσόδου από παροχή υπηρεσιών κλίνης θα πρέπει να αναγνωρίζεται ύστερα από κάθε διανυκτέρευση και όχι κατά την αποχώρησή του (check out). Η διανυκτέρευση συνεπάγεται επίσης την αναγνώριση του εσόδου από την παροχή υπηρεσιών πρωινού, γεύματος και δείπνου, αν στην όλη συμφωνία τιμής

ΟΙ ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΛΟΙΠΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΛΑΔΩΝ

που έκαναν τα δύο μέρη περιλαμβάνονται οι υπηρεσίες αυτές και άσχετα αν ο πελάτης έκανε πράγματι χρήση αυτών ή όχι.

Αν αντίθετα ο πελάτης κάνει χρήση υπηρεσιών επιπλέον αυτών που έχει συμφωνήσει, π.χ. δείπνου, ποτών, καθαρισμού ρούχων κ.λπ., η αναγνώριση του εσόδου γίνεται κατά το χρόνο ολοκλήρωσης κάθε μεμονωμένης πράξης.

Προκειμένου τα ξενοδοχεία να παρακολουθούν αναλυτικά όλες αυτές τις συναλλαγές, διαθέτουν ένα ιδιότυπο αναλυτικό καθολικό πελατών, την αποκαλούμενη main-courante, χαρακτηριστικά παραδείγματα της οποίας παραθέτουμε στη συνέχεια.

MAIN COURANTE 31.12.2014

αριθμός		Πελάτης	Κλάδος εκμετάλλευσης				Σύνολο προηγ. ημέρας	Γεν. σύν.	Λογ/σμοί χρεούμενοι				Σε μτφ
δωμ.	λογ.		δωμ.	εστ.	Bar	Σύνολο			Ταμ.	Προκ/βολή	Πρακτορεία	Σύνολο	
103	56	Π ₁	80	35	-	115	-	115	-	-	-	-	115
105	57	Π ₂	100	48	15	163	-	163	-	-	-	-	163
204	58	Π ₃	80	30	-	110	-	110	110	-	-	110	-
207	59	Π ₄	80	-	12	92	-	92	-	-	92	92	-
Σύνολο			340	113	27	480	-	480	110	-	92	202	278

MAIN COURANTE 1.1.2015

αριθμός		Πελάτης	Κλάδος εκμετάλλευσης				Σύνολο προηγ. ημέρας	Γεν. σύν.	Λογ/σμοί χρεούμενοι				Σε μτφ
δωμ.	λογ.		δωμ.	εστ.	Bar	Σύνολο			Ταμ.	Προκ/βολή	Πρακτορεία	Σύνολο	
103	56	Π ₁	80	30	10	120	115	235	135	100	-	235	-
105	57	Π ₂	100	50	-	150	163	313	-	-	313	313	-
205	60	Π ₅	100	45	14	159	-	159	-	-	-	-	159
Σύνολο			280	125	24	429	278	707	135	100	313	548	159

Παρατηρήσεις

1. Οι χρεώσεις για τις υπηρεσίες δωματίου αφορούν διανυκτερεύσεις των πελατών που έγιναν το ίδιο βράδυ της ημέρας για την οποία συντάσσεται η *main-courante*. Οι πελάτες Π_1 και Π_2 διανυκτέρευσαν την 31.12.2014 και την 1.1.2015, ενώ οι Π_3 και Π_4 μόνο την 31.12.2014. Τέλος, ο Π_5 αφίχθη (έκανε *check-in*) την 1.1.2015 και έτσι δεν υπήρχε την 31.12.2014.
2. Ενώ οι Π_1 και Π_2 αναχώρησαν (έκαναν *check-out*) την 2.1.2015, ημέρα κατά την οποία διακανόνισαν και το λογαριασμό τους, λόγω του γεγονότος ότι διανυκτέρευσαν την 31.12.2014, θα πρέπει, προκειμένου να εφαρμοσθεί η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, να καταχωρηθούν στα έσοδα που ανήκουν στο έτος 2014.
3. Ο πελάτης Π_2 έρχεται εκ μέρους του πρακτορείου A_5 , ο δε πελάτης Π_4 εκ μέρους του πρακτορείου A_1 . Και οι δύο προσκόμισαν το σχετικό *voucher* κάθε πρακτορείου.
4. Ο συνολικός λογαριασμός για τον πελάτη Π_1 €235 καταχωρήθηκε ως έσοδο κατά ποσό €115 στο έτος 2014 και κατά ποσό €120 στο έτος 2015. Κάτι αντίστοιχο συμβαίνει και με τον πελάτη Π_2 (πρακτορείο A_5).
5. *Voucher*: Έγγραφο που δίνει τη δυνατότητα στον κάτοχό του να αγοράσει αγαθά ή υπηρεσίες.

β. Λογιστική απεικόνιση ημερήσιων συναλλαγών

Μετά τη γνωριμία μας και τις παρατηρήσεις μας για τη *main-courante*, θα προχωρήσουμε στη σύνταξη των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών κατά τις κρίσιμες ημερομηνίες, υποθέτοντας ότι ο πελάτης Π_1 κατέθεσε την 27.12.2014 προκαταβολή €100 για το κλείσιμο του δωματίου, πιστώνοντας το λογαριασμό που τηρεί η επιχείρηση στην τράπεζα ALPHA BANK.

1/27.12.2014		
X 38.03	Καταθέσεις όψεως σε ευρώ/ ALPHA BANK	100
Π 30.05.105	Πελάτες/ Π_1	100
Αιτιολογία: Λήψη προκαταβολής από τον πελάτη μας Π_1 .		

ΟΙ ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΛΟΙΠΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΛΑΔΩΝ

2/31.12.2014		
X 30.00	Πελάτες εσωτερικού	225
	Π ₁	115
	Π ₃	110
X 30.10	Πρακτορεία	255
	A ₅	163
	A ₁	92
Π 73	Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	480
	73.00 Κλινών	340
	73.01 Εστιατορίου	113
	73.02 BAR	27
Αιτιολογία: Έσοδα ως main-courante 31.12.2014.		
<i>Παρατήρηση</i>		
<i>Για λόγους απλοποίησης δεν λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που αναλογούν για ΦΠΑ και δημοτικό φόρο.</i>		
3/1.1.2015		
X 38.00	Ταμείο	110
Π 30.00	Πελάτες εσωτερικού/Π ₃	110
Αιτιολογία: Εξόφληση από Π ₃ λογαριασμού του Νο 59.		
4/1.1.2015		
X 30.00	Πελάτες εσωτερικού	279
	Π ₁	120
	Π ₅	159
X 30.10	Πρακτορεία/A ₅	150
Π 73	Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	429
	73.00 Κλινών	280
	73.01 Εστ/ρίου	125
	73.02 BAR	24
Αιτιολογία: Έσοδα ως MC 1.1.2015.		

5/2.1.2015		
X 38.00	Ταμείο	135
X 30.05.105	Πελάτες/Π ₁	100
Π 30.00	Πελάτες εσωτερικού/ Π ₁	235
Αιτιολογία: Τακτοποίηση λογαριασμού πελάτη μας Π ₁ .		

γ. Η σύμβαση allotment

Στην παράγραφο 2.4.δ, εξετάσαμε τους διάφορους τύπους συμφωνιών μεταξύ ξενοδοχείων και τουριστικών γραφείων και των πελατών τους (ιδιωτών και πρακτορείων).

Όσον αφορά ιδιαίτερα τις σχέσεις μεταξύ ξενοδοχείων και τουριστικών γραφείων, ενδιαφέρον παρουσιάζει η συμφωνία για την κράτηση δωματίων, γνωστή ως σύμβαση allotment. Το περιεχόμενο της συμφωνίας αυτής ρυθμίζεται από την υπ' αριθ. 503007/1976 απόφαση του Γενικού Γραμματέα του ΕΟΤ, η οποία κυρώθηκε και απέκτησε ισχύ νόμου με το άρθρο 8 του ν.1652/1986. Με βάση τη σύμβαση allotment, ο ξενοδόχος υποχρεούται να έχει στη διάθεση του τουριστικού γραφείου για ορισμένο χρονικό διάστημα του έτους και για ορισμένες ημέρες της εβδομάδας καθορισμένο αριθμό κλινών, το δε τουριστικό γραφείο είναι υποχρεωμένο να καλύπτει με πελάτες κατά τη χρονική διάρκεια της σύμβασης το συμφωνημένο κατώτατο όριο κλινών.

Ανάλογα με τους ειδικότερους όρους που διαλαμβάνει κάθε συμφωνία, διακρίνουμε:

- κράτηση ύστερα από την υποβολή σχετικού αιτήματος (allotment on request)

Με αυτό το πλαίσιο συμφωνίας, ο ξενοδόχος δεν δεσμεύεται για τη διαθεσιμότητα των δωματίων. Υπάρχει δέσμευση όσον αφορά τη συμφωνηθείσα τιμή.

- κλασική συμφωνία allotment

Στην περίπτωση αυτή, ο ξενοδόχος δεσμεύεται έναντι του tour-operator, εφόσον ο τελευταίος προβεί σε επιβεβαίωση των κρατήσεων μέχρι μιας ορισμένης ημερομηνίας (π.χ. 7 ή 14 ημέρες πριν την ημερομηνία άφιξης