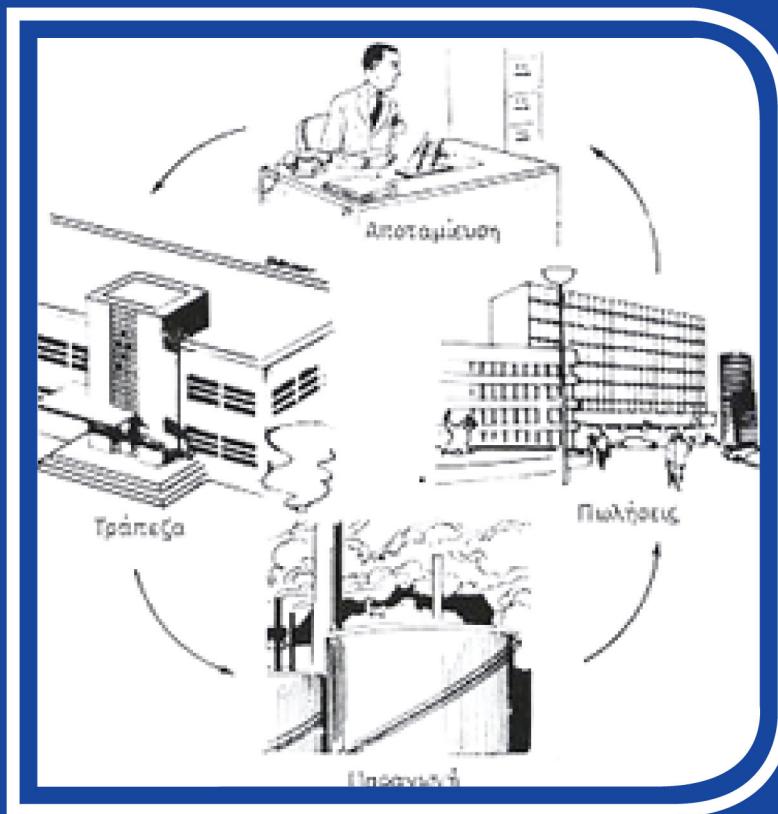




ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Σωτ. Ν. Πρωτοσυγγελίδη

ΚΑΘΗΓΗΤΟΥ Τ.Ε.Ι. ΠΕΙΡΑΙΩΣ





1954

ΙΔΡΥΜΑ ΕΥΓΕΝΙΔΟΥ
ΧΡΥΣΟΥΝ ΜΕΤΑΛΛΙΟΝ ΑΚΑΔΗΜΙΑΣ ΑΘΗΝΩΝ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ ΙΔΡΥΜΑΤΟΣ ΕΥΓΕΝΙΔΟΥ

Ο Ευγένιος Ευγενίδης, ο ιδρυτής και χορηγός του «Ιδρύματος Ευγενίδου», πολύ νωρίς προέβλεψε και σχημάτισε την πεποίθηση ότι η άρτια κατάρτιση των τεχνικών μας, σε συνδυασμό με την εθνική αγωγή, θα ήταν αναγκαίος και αποφασιστικός παράγων για την πρόοδο του Έθνους μας.

Την πεποίθησή του αυτή ο Ευγενίδης εκδήλωσε με τη γενναιόφρονα πράξη ευεργεσίας, να κληροδοτήσει σεβαστό ποσό για τη σύσταση Ιδρύματος, που θα είχε ως σκοπό να συμβάλλει στην τεχνική εκπαίδευση των νέων της Ελλάδας.

Έτσι, το Φεβρουάριο του 1956 συστήθηκε το «Ίδρυμα Ευγενίδου», του οποίου τη διοίκηση ανέλαβε η αδελφή του Μαρ. Σίμου, σύμφωνα με την επιθυμία του διαθέτη. Το έργο του Ιδρύματος συνεχίζει από το 1981 ο κ. Νικόλαος Βερνίκος - Ευγενίδης.

Από το 1956 έως σήμερα η συμβολή του Ιδρύματος στην τεχνική εκπαίδευση πραγματοποιείται με διάφορες δραστηριότητες. Όμως απ' αυτές η σημαντικότερη, που κρίθηκε από την αρχή ως πρώτης ανάγκης, είναι η έκδοση βιβλίων για τους μαθητές των Τεχνικών και Επαγγελματικών Σχολών και Λυκείων.

Μέχρι σήμερα, με τη συνεργασία με τα Υπουργεία Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων και Εμπορικής Ναυτιλίας, εκδόθηκαν εκατοντάδες τόμοι βιβλίων, που έχουν διατεθεί σε πολλά εκατομμύρια αντίτυπα. Τα βιβλία αυτά κάλυπταν ή καλύπτουν ανάγκες των Κατωτέρων και Μέσων Τεχνικών Σχολών του Υπ. Παιδείας, των Σχολών του Οργανισμού Απασχολήσεως Εργατικού Δυναμικού (ΟΑΕΔ), των Τεχνικών και Επαγγελματικών Λυκείων, των Τεχνικών Επαγγελματικών Σχολών και των Δημοσίων Σχολών Εμπορικού Ναυτικού.

Μοναδική φροντίδα του Ιδρύματος σ' αυτή την εκδοτική του προσπάθεια ήταν και είναι η συγγραφή και έκδοση βιβλίων ποιότητας, από άποψη όχι μόνον επιστημονική, παιδαγωγική και γλωσσική, αλλά και ως προς την εμφάνιση, ώστε το βιβλίο να αγαπηθεί από τους μαθητές.

Για την επιστημονική και παιδαγωγική αρτιότητα των βιβλίων τα κείμενα υποβάλλονται σε πολλές επεξεργασίες και βελτιώνονται πριν από κάθε νέα έκδοση συμπληρούμενα καταλλήλως.

Ιδιαίτερη σημασία απέδωσε το Ίδρυμα από την αρχή στη γλωσσική διατύπωση των βιβλίων, γιατί πιστεύει ότι και τα τεχνικά βιβλία, όταν είναι γραμμένα σε γλώσσα σωστή και ομοιόμορφη αλλά και κατάλληλη για τη στάθμη των μαθητών, μπορούν να συμβάλλουν στη γλωσσική κατάρτιση των μαθητών.

Έτσι, με απόφαση που ίσχυσε ήδη από το 1956, όλα τα βιβλία της Βιβλιοθήκης του Τεχνίτη, δηλαδή τα βιβλία για τις τότε Κατώτερες Τεχνικές Σχολές, όπως αργότερα και για τις Σχολές του ΟΑΕΔ, ήταν γραμμένα σε γλώσσα δημοτική, με βάση τη γραμματική του Τριανταφυλλίδη, ενώ όλα τα άλλα βιβλία ήταν γραμμένα στην

απλή καθαρεύουσα. Σήμερα ακολουθείται η γραμματική που διδάσκεται στα σχολεία της δευτεροβάθμιας εκπαίδευσεως. Η γλωσσική επεξεργασία των βιβλίων ανατίθεται σε φιλολόγους του Ιδρύματος και έτσι εξασφαλίζεται η ενιαία σύνταξη και ορολογία κάθε κατηγορίας βιβλίων.

Η ποιότητα του χαρτιού, το είδος των τυπογραφικών στοιχείων, τα σωστά σχήματα, η καλαίσθητη σελιδοποίηση, το εξώφυλλο και το μέγεθος του βιβλίου, περιλαμβάνονται και αυτά στις φροντίδες του Ιδρύματος και συμβάλλουν στη σωστή «λειτουργικότητα» των βιβλίων.

Το Ίδρυμα θεώρησε ότι είναι υποχρέωσή του, σύμφωνα με το πνεύμα του ιδρυτή του, να θέσῃ στη διάθεση του Κράτους δλη αυτή την περία του των 20 ετών, αναλαμβάνοντας το 1978 και την έκδοση των βιβλίων για τις νέες Τεχνικές Επαγγελματικές Σχολές και τα Τεχνικά και Επαγγελματικά Λύκεια, σύμφωνα πάντοτε με τα εγκεκριμένα Αναλυτικά Προγράμματα του Π.Ι. και του ΥΠΕΠΘ.

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΚΔΟΣΕΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΟΣ ΕΥΓΕΝΙΔΟΥ

Μιχαήλ Αγγελόπουλος, καθηγητής ΕΜΠ, Πρόεδρος.

Αλέξανδρος Σταυρόπουλος, καθηγητής Πανεπιστημίου Πειραιώς, Αντιπρόεδρος.

Ιωάννης Τεγόπουλος, καθηγητής ΕΜΠ.

Σταμάτης Παλαιοκρασσάς, Σύμβουλος – Αντιπρόεδρος Παιδαγωγικού Ινστιτούτου.

Εμμανουήλ Τρανούδης, Δ/ντης ΣΠ. Δευτ. Εκπαίδευσεως ΥΠΕΠΘ.

Σύμβουλος επί των εκδόσεων του Ιδρύματος **Κων. Μανάφης**, καθηγ. Φιλ. Σχολής Παν/μίου Αθηνών.
Γραμματέας της Επιτροπής, **Γεώργιος Ανδρεάκος**.

Διατελέσαντα μέλη ή σύμβουλοι της Επιτροπής

Γεώργιος Κακριδής (1955-1959) Καθηγητής ΕΜΠ, **Άγγελος Καλογεράς** (1957-1970) Καθηγητής ΕΜΠ, **Δημήτριος Νιάνιας** (1957-1965) Καθηγητής ΕΜΠ, **Μιχαήλ Σπετσιέρης** (1956-1959), **Νικόλαος Βασιώτης** (1960-1967), **Θεόδωρος Κουζέλης** (1968-1976) Μηχ. Ηλ. ΕΜΠ, **Πλαναγώτης Χατζηιωάννου** (1977-1982) Μηχ. Ηλ. ΕΜΠ, **Αλέξανδρος Ι. Παππάς** (1955-1983) Καθηγητής ΕΜΠ, **Χρυσόστομος Καβουνίδης** (1955-1984) Μηχ. Ηλ. ΕΜΠ, **Γεώργιος Ρούσσος** (1970-1987) Χημ.-Μηχ. ΕΜΠ, **Θεοδόσιος Παπαθεοδοσίου** (1982-1984) Δρ. Μηχανολόγος-Μηχανικός, **Ιγνάτιος Χατζευστρατίου** (1985-1988) Μηχανολόγος, Γεν. Διευθυντής Σιβιτανιδείου Σχολής, **Γεώργιος Σταματίου** (1988-1990) Σχολ. σύμβουλος.



ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΣΩΤΗΡΙΟΥ ΝΙΚ. ΠΡΩΤΟΣΥΓΓΕΛΙΔΗ
ΚΑΘΗΓΗΤΟΥ Τ.Ε.Ι.

ΑΘΗΝΑ
1996



A' ΕΚΔΟΣΗ 1980

B' ΕΚΔΟΣΗ 1993

ISBN: 960-337-002-9



ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το βιβλίο αυτό αποτελεί βελτιωμένη έκδοση της προηγούμενης του Ιδρύματος Ευγενίδου του 1979.

Οι βελτιώσεις συνίστανται κυρίως:

- Στην απλούστερη και διεξοδικότερη ανάλυση των βασικών εννοιών της λογιστικής του κόστους, ώστε οι έννοιες αυτές να συνθέτουν το θεωρητικό πλαίσιο που θα χρησιμεύει ως κριτήριο (πρότυπο αναφοράς) για την εξέταση της εγκυρότητας και αξιοπιστίας των εφαρμοζομένων πρακτικών και θα επιτρέπει την κριτική ανάλυσή τους.
- Στη λεπτομερέστερη περιγραφή των εφαρμοζομένων βασικών μεθόδων κοστολογήσεως για τον ακριβέστερο προσδιορισμό του κόστους.
- Στα περιεκτικότερα παραδείγματα και στις ερωτήσεις που συμβάλλουν αποφασιστικά στην κατανόηση και εμπέδωση της ύλης κάθε κεφαλίου.
- Στο γεγονός ότι η παρουσίαση των θεμάτων γίνεται στα πλαίσια των αρχών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, του οποίου η αποδοχή και εφαρμογή θεωρήθηκε αναγκαία ιδίως από τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε., λόγω των ρυθμίσεων του εταιρικού δικαίου που υιοθέτησαν τις αρχές του σε πολλά θέματα.

Ελπίζω ότι το βιβλίο θα ανταποκριθεί στις διδακτικές ανάγκες του μαθήματος και στις απαιτήσεις διδασκόντων και διδασκομένων. Κάθε υπόδειξη θα είναι χρήσιμη για τη συνεχή βελτίωση του περιεχομένου του.

Την εργασία μου αυτή αφιερώνω στην ιερή μνήμη του πρώτου δασκάλου μου, αδερφού μου NTINOY.

Ο συγγραφέας



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

1.1 Η έννοια και σημασία της λογιστικής τυποποιήσεως.

Η λογιστική είναι σύστημα παροχής πληροφοριών κοινωνικοοικονομικού περιεχομένου, χρησίμων στις διαδικασίες λήψεως αποφάσεων από τη διοίκηση της επιχειρήσεως και από τις έξω από την επιχείρηση ενδιαφερόμενες κοινωνικές ομάδες.

Οι πληροφορίες αυτές παρέχονται στις εκτός της επιχειρήσεως κοινωνικές ομάδες (επενδυτές, μετόχους, τράπεζες, προμηθευτές, δημόσιες υπηρεσίες, δήμους, κοινότητες, καταναλωτές κλπ.), με τις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις. Οι σπουδαιότερες από αυτές είναι ο **ισολογισμός** (δηλαδή η κατάσταση οικονομικής θέσεως της επιχειρήσεως) και η **κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως**.

Στις δύο σημαντικές αυτές οικονομικές καταστάσεις προστέθηκαν τελευταία από την ελληνική νομοθεσία και άλλες δύο. Ο **πίνακας διαθέσεως των αποτελεσμάτων** και το **προσάρτημα**.

Όμως, οι καταστάσεις αυτές για να εκπληρώνουν την αποστολή τους, για να είναι δηλαδή δυνατή η εξαγωγή από το περιεχόμενό τους συμπερασμάτων και κρίσεων για την οικονομική θέση και την αποδοτικότητα των διαφόρων επιχειρήσεων του ίδιου επιχειρηματικού κλάδου, πρέπει η κατάρτισή τους από τις διάφορες επιχειρήσεις να γίνεται με βάση τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους. Τότε μόνο τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων έχουν ομοιογένεια και ομοιομορφία.

Η **καθιέρωση ενιαίων λογιστικών αρχών και μεθόδων**, με άλλα λόγια η λογιστική σχεδίαση ή τυποποίηση, αποτελούν το περιεχόμενο του λογιστικού σχεδίου. Το λογιστικό σχέδιο, όταν αναφέρεται στη συστηματική λειτουργία και οργάνωση μιας συγκεκριμένης επιχειρήσεως λέγεται **ιδιωτικό**. Όταν αναφέρεται γενικά σε όλες τις επιχειρήσεις όλων των κλάδων της εθνικής οικονομίας λέγεται **γενικό**.

Ο τρόπος καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων ενός ιδιωτικού λογιστικού σχεδίου επιτρέπει τη σύγκριση των λογιστικών στοιχείων των διαφόρων περιόδων της ίδιας επιχειρήσεως, αλλά δεν παρέχει την απαραίτητη δυνατότητα συγκρίσεως των πληροφοριακών στοιχείων αυτής της επι-

χειρήσεως με τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων άλλων επιχειρήσεων. Αυτό είναι απαραίτητο, γιατί από τη σύγκριση των στοιχείων μιας επιχειρήσεως με τα στοιχεία άλλων επιχειρήσεων θα προκύψουν εξάπαντος ορθά και ωφέλιμα συμπεράσματα.

Το γενικό λογιστικό σχέδιο καθιερώνει αρχές και μεθόδους διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας που είναι συνήθως υποχρεωτικές για όλες τις επιχειρήσεις, ώστε να εξασφαλίζεται η απαραίτητη ομοιογένεια και συγκρισιμότητα των λογιστικών στοιχείων που περιλαμβάνονται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Εκτός από τα ιδιωτικά και τα γενικά λογιστικά σχέδια έχομε και τα **κλαδικά**. Κλαδικό είναι το λογιστικό σχέδιο, που μέσα στα πλαίσια των γενικών αρχών του γενικού λογιστικού σχεδίου, ορίζει ειδικότερες αρχές και μεθόδους, που ανταποκρίνονται στις ιδιορρυθμίες ασκήσεως επιχειρηματικής δραστηριότητας σε συγκεκριμένο κλάδο της εθνικής οικονομίας. Παράδειγμα ο τραπεζικός κλάδος, ο οποίος διαφέρει βασικά από το βιομηχανικό και τους λοιπούς κλάδους.

Έτσι, το πλήθος των πρωτοβαθμίων λογαριασμών του οποιουδήποτε κλαδικού σχεδίου θα είναι μικρότερο από το πλήθος των πρωτοβαθμίων λογαριασμών του γενικού λογιστικού σχεδίου, επειδή περιλαμβάνει μόνο εκείνους τους λογαριασμούς, που χρειάζονται για την παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων του συγκεκριμένου αυτού κλάδου.

1.2 Η σημασία της λογιστικής τυποποιήσεως.

Η σημασία της λογιστικής τυποποιήσεως, με άλλα λόγια της καθιερώσεως γενικού λογιστικού σχεδίου, είναι σημαντική γιατί με τη λογιστική τυποποίηση:

- Καθιερώνεται **ενιαία λογιστική γλώσσα** με συνέπεια την αποφυγή παρανοήσεων και ασυνεννοησίας μεταξύ επιχειρήσεων, τραπεζών και κρατικών υπηρεσιών που ασκούν οικονομική πολιτική.
- Καθιερώνονται **ομοιόμορφοι κανόνες κοστολογήσεως και αποτιμήσεως**.
- Καθιερώνονται **ενιαίοι τίτλοι λογαριασμών και τύποι οικονομικών καταστάσεων**, γεγονός που διευκολύνει σημαντικά τη μελέτη και την ανάλυσή τους.
- Καθιερώνονται **ενιαίοι κανόνες ελέγχου** (φορολογικού, ορκωτών λογιστών κλπ.).

Γενικά, το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο διευκολύνει σημαντικά τη **διαδικασία της λογιστικής** και την άσκηση του λογιστικού επαγγέλματος.

1.3 Η καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ), καθιερώθηκε νομοθετικά το 1980 με το νόμο 1041.

Με τα άρθρα 47, 48 και 49 του νόμου αυτού, ορίζονται η έννοιά του, ο σκοπός του, τα πλαίσια του περιεχομένου του και εξουσιοδοτούνται οι υπουργοί εθνικής οικονομίας, οικονομικών και εμπορίου να εκδώσουν τα προεδρικά διατάγματα που θα καθορίσουν το περιεχόμενό του.

Με βάση την εξουσιοδότηση αυτή εκδόθηκε το προεδρικό διάταγμα 1123/1980 *περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου* που καθόρισε το περιεχόμενό του και την 1η Ιανουαρίου 1982 ως ημερομηνία προαιρετικής εφαρμογής του.

Το Προεδρικό αυτό Διάταγμα τροποποιήθηκε με τα Προεδρικά Διατάγματα 502/1984 και 186/1986.

Σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφο 2 του τελευταίου ΚΦΣ (Προεδρικό Διάταγμα 186/92), ο επιτηδευματίας, που τηρεί βιβλία 3ης κατηγορίας, "εφαρμόζει υποχρεωτικά το ΕΓΛΣ μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, (βλέπε παράγρ. 1.8) οι οποίοι δεν τηρούνται".

Όμως, και πριν τη δημοσίευση του νέου ΚΦΣ η εφαρμογή του ΕΓΛΣ καθιερώνονταν μέρα με τη μέρα από όλες σχεδόν τις μεγάλες επιχειρήσεις και ιδίως από τις ανώνυμες εταιρείες και τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ως ένα άρτιο και επιστημονικό λογιστικό σχέδιο.

Ο λόγος είναι ότι, σύμφωνα με τις τελευταίες τροποποιήσεις του δικαίου των εταιρειών, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τους κανόνες και τα υποδείγματα του ΕΓΛΣ που είναι εναρμονισμένα με την 4η οδηγία της ΕΟΚ.

Ένας ακόμη σημαντικός λόγος που συνηγορεί για την τήρησή του ΕΓΛΣ είναι το γεγονός ότι προσφέρεται πλήρως για την εφαρμογή προγραμμάτων Ηλεκτρονικών Υπολογιστών και των λοιπών συγχρόνων μηχανογραφικών μέσων.

1.4 . Το περιεχόμενο του ΕΓΛΣ.

Το ΕΓΛΣ διαιρείται στην εισαγωγή και σε έξι ακόμη μέρη:

Η εισαγωγή: Δίνει την έννοια της λογιστικής τυποποιήσεως και αναφέρεται στη σημασία των λογιστικών σχεδίων και στα χαρακτηριστικά του ΕΓΛΣ.

Το πρώτο μέρος: Περιλαμβάνει τις βασικές αρχές του ΕΓΛΣ και το σχέδιο λογαριασμών, δηλαδή τον πίνακα των προβλεπομένων λογαριασμών ταξινομημένων κατάλληλα.

Το δεύτερο μέρος, περιλαμβάνει τη Γενική Λογιστική των συναλλαγών ή οικονομική λογιστική. Δηλαδή τους λογαριασμούς που εμφανίζουν την περιουσιακή συγκρότηση της οικονομικής μονάδας, τα αποθέματα, τα έξοδα και έσοδα (ομάδες 1-8 βλέπε παράγρ. 1.8) καθώς και τις λογιστικές αρχές που αναφέρονται στις κινήσεις των λογαριασμών αυτών και στις οικονομικές συναλλαγές σε συνάλλαγμα.

To τρίτο μέρος: Περιλαμβάνει τους κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών τάξεως.

Με τους λογαριασμούς τάξεως εμφανίζονται και παρακολουθούνται πληροφορίες χρήσιμες για την οικονομική μονάδα καθώς και διάφορα στατιστικά στοιχεία.

To τέταρτο μέρος: Περιλαμβάνει τους κανόνες και τις αρχές καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων:

- Ισολογισμού.
- Αποτελεσμάτων χρήσεως.
- Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και προσαρτήματος.

Επίσης στο τέταρτο μέρος γίνεται λόγος και για τους αριθμοδείκτες, οι οποίοι έχουν μεγάλο ενδιαφέρον για τους λήπτες λογιστικών πληροφοριών.

To πέμπτο μέρος: Περιλαμβάνει την αναλυτική λογιστική. Ειδικότερα περιλαμβάνει το λογισμό του κόστους και την αυτόνομη λειτουργία της αναλυτικής λογιστικής (το σχέδιο των λογαριασμών της ομάδας 9 και τους κανόνες λειτουργίας τους).

To έκτο μέρος: Περιλαμβάνει τα κεφάλαια "Πρόγραμμα δράσεως", "Πρότυπη κοστολόγηση", "Προϋπολογιστικός έλεγχος" (παράρτημα της αναλυτικής λογιστικής της εκμεταλλεύσεως).

1.5 Βασικά χαρακτηριστικά του ΕΓΛΣ.

Το ΕΓΛΣ χαρακτηρίζεται:

- Για την **πληρότητά του**, γιατί εξαντλεί με κάθε λεπτομέρεια τα διάφορα θέματά του.
- Για τη **σαφήνειά του**, αφού είναι κατανοητό από κάθε λογιστή ανεξάρτητα από το επίπεδο επαγγελματικής καταρτίσεως του.
- Για την **ελαστικότητα και προσαρμοστικότητά του**, αφού υπάρχει η δυνατότητα για κάθε οικονομική μονάδα να διαμορφώσει μέσα στα πλαίσιά του το σχέδιο των λογαριασμών της και το λογιστικό της σύστημα, δηλαδή τους κανόνες διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας.
- Για τις **δυνατότητες αντλήσεως πληροφοριών**, για την εξυπηρέτηση των πληροφοριακών αναγκών της διοικήσεως και των διαφόρων κοινωνικών ομάδων (τραπεζών, κρατικών υπηρεσιών, επενδυτών, προμηθευτών κλπ.).

1.6 Οι βασικές αρχές του ΕΓΛΣ.

Το ΕΓΛΣ καθιερώνει και τις εξής τρεις βασικές λογιστικές αρχές:

1) Την αρχή της αυτονομίας.

Σύμφωνα με την αρχή αυτή οι λογαριασμοί του ΕΓΛΣ κατανέμονται σε τρία μέρη, από τα οποία το κάθε ένα λειτουργεί ως ανεξάρτητο λογιστικό

σύστημα. Δηλαδή οι λογαριασμοί κάθε μέρους χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους χωρίς να επηρεάζουν τους λογαριασμούς των άλλων μερών.

Τα τρία αυτά μέρη είναι:

α) Η Γενική Λογιστική (ή οικονομική λογιστική ή λογιστική συναλλαγών), που εξυπηρετείται από τους λογαριασμούς των ομάδων 1-8 για την παρακολούθηση των συναλλαγών της οικονομικής μονάδας με τους τρίτους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και των φορολογικών δηλώσεων.

β) Η Αναλυτική Λογιστική εκμεταλλεύσεως ή λογιστική κόστους που εξυπηρετείται από τους λογαριασμούς της ομάδας 9, που λειτουργούν ως ανεξάρτητο αυτοτελές λογιστικό κύκλωμα (λειτουργούν μόνο μεταξύ τους) για τη διατύπωση των λογιστικών εγγραφών προσδιορισμού του κόστους των προϊόντων, υπηρεσιών κλπ. και τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

γ) Οι λογαριασμοί τάξεως – ομάδα 10 – που λειτουργούν ομοίως σε ανεξάρτητο αυτοτελές λογιστικό κύκλωμα (λειτουργούν μόνο μεταξύ τους) με τους οποίους εμφανίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες και διάφορα στατιστικά στοιχεία.

Η αρχή της αυτονομίας πρέπει να τηρείται οπωσδήποτε και μάλιστα με μεγάλη σχολαστικότητα. Όπως μέχρι τώρα δεν ήταν δυνατή χρέωση λογαριασμού τάξεως με πίστωση λογαριασμού ουσίας (και αντιστρόφως) έτσι και μετά την καθιέρωση της αρχής αυτής δεν είναι δυνατή σε καμιά περίπτωση η χρέωση ενός λογαριασμού, που είναι ενταγμένος σε ένα από τα τρία λογιστικά κυκλώματα, με πίστωση λογαριασμού που είναι ενταγμένος σε κάποιο από τα άλλα δύο λογιστικά κυκλώματα (και αντιστρόφως).

2) Την αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων.

Σύμφωνα με την αρχή αυτή οι αγορές, τα έξοδα και τα έσοδα καταχωρίζονται αντίστοιχα στους λογαριασμούς των αποθεμάτων (ομάδα 2), των εξόδων (ομάδα 6) και των εσόδων (ομάδα 7) και τα ανόργανα αποτελέσματα καταχωρίζονται στους λογαριασμούς της ομάδας 8.

Οι λογαριασμοί ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος "του στοιχείου" και όχι τον προορισμό του στοιχείου, για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αγορές των αποθεμάτων, τα έξοδα και τα έσοδα.

Παράδειγμα:

Τα ενοίκια κτιρίων της οικονομικής μονάδας θα καταχωρισθούν στη Γενική Λογιστική στο λογαριασμό της ομάδας 6, με κωδικάριθμο 62.01 "ενοίκια κτιρίων τεχνικών έργων" (λογαριασμός κατ' είδος).

Ο καταμερισμός των ενοικίων στις διάφορες λειτουργίες (Παραγωγή - Διοίκηση - Διάθεση κλπ.), δηλαδή κατά προορισμό, θα γίνει στην Αναλυτική Λογιστική.

Η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων εξόδων και εσόδων που σκοπεύει στην κατάρτιση του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως, δεν θίγεται από την ευχέρεια που παρέχει το ΕΓΛΣ της τηρήσεως των στοιχείων αυτών και κατά προορισμό με τη λειτουργία π.χ. των λογαριασμών θέσεων κόστους της Αναλυτικής Λογιστικής.

3) Την αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της Γενικής Εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές.

Σύμφωνα με την αρχή αυτή ο λογαριασμός της **Γενικής Εκμεταλλεύσεως** καταρτίζεται στο τέλος της χρήσεως με λογιστικές εγγραφές με τις οποίες μεταφέρονται σε αυτόν η αξία των αποθεμάτων και τα οργανικά έξοδα και έσοδα κατ' είδος.

1.7 Το σχέδιο των λογαριασμών του ΕΓΛΣ.

Το σχέδιο λογαριασμών είναι ένας πίνακας, στον οποίο εμφανίζονται οι λογαριασμοί που τηρούνται στο λογιστήριο της οικονομικής μονάδας, αντικειμενικά ταξινομημένοι και ταξιθετημένοι.

Ταξινομημένοι σημαίνει ότι έχουν καταταχθεί σε ομάδες με βάση κοινό ουσιαστικό (για κάθε ομάδα) χαρακτηριστικό. Με βάση π.χ. το κριτήριο **ταχύτητα κυκλοφορίας**, των στοιχείων του ενεργητικού το ΕΓΛΣ κατατάσσει στην πρώτη ομάδα τους λογαριασμούς του ενεργητικού βραδείας κυκλοφορίας, δηλαδή τους λογαριασμούς του πάγιου ενεργητικού. Με κριτήριο το βραχυπρόθεσμο των υποχρεώσεων κατατάσσει τους λογαριασμούς βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων στην ομάδα 5. Το ίδιο συμβαίνει και με τις υπόλοιπες ομάδες όπως φαίνεται στον πίνακα 1.7.1. Η κατάταξη σε ομάδες (η ταξινόμηση) αφορά λογαριασμούς του ίδιου βαθμού, δηλαδή του ίδιου επιπέδου και μάλιστα τους λογαριασμούς του Γενικού Καθολικού.

Η δημιουργία ομάδων (η ταξινόμηση) λογαριασμών εξυπηρετεί πάρα πολύ τη διοίκηση της επιχειρήσεως, γιατί τα συνολικά στατιστικά στοιχεία κάθε ομάδας μπορεί να συσχετίζονται με τα στοιχεία άλλων ομάδων και από το συσχετισμό τους να προκύπτουν χρήσιμες πληροφορίες.

Η ομαδοποίηση διευκολύνει πάρα πολύ και την ταξιθέτηση των λογαριασμών, δηλαδή την κατάταξή τους μέσα σε κάθε ομάδα και την ανάπτυξή τους σε υπολογαριασμούς.

1.8 Η ταξινόμηση και ταξιθέτηση των λογαριασμών του ΕΓΛΣ.

Το ΕΓΛΣ εφαρμόζοντας για την ταξινόμηση (ομαδοποίηση) των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού (των πρωτοβαθμίων λογαριασμών) το δεκαδικό

ΠΙΝΑΚΑΣ 1.7.1

Διάγραμμα διαρθρώσεως του σχεδίου λογαριασμών

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Λογαριασμός Ενεργητικού			Λογαριασμός Παθητικού	
Πάγιο Ενεργητικό	Αποθέματα	Απαιτήσεις και Διαθέσιμα	Καθαρή Θέση - Προβλέψεις - Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις
Ομάδα 1η	Ομάδα 2η	Ομάδα 3η	Ομάδα 4η	Ομάδα 5η
10 Εδαφικές Εκτάσεις	20 Εμπορεύματα	30 Πελάτες	40 Κεφάλαιο	50 Προμηθευτές
11 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά Έργα	21 Προϊόντα Έτοιμα και Ήμιτελή	31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	41 Αποθεματικά - Διαφορές Αναπροσαρμογής	51 Γραμμάτια Πληρωτέα
12 Μηχ/τα - Τεχνικές Εγκαταστάσεις - Λοιπός Εξοπλισμός	22 Υποπροϊόντα και Υπολείμματα	32 Παραγγελίες στο Εξωτερικό	42 Αποτελέσματα σε Νέο	52 Τράπεζες Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων
13 Μεταφορικά μέσα	23 Παραγωγή σε Εξέλιξη (Προϊόντα κλπ. στο στάδιο της κατεργασίας)	33 Χρεώστες διάφοροι	43 Ποσά Προορισμένα για Αύξηση Κεφαλαίου	53 Πιστωτές Διάφοροι
14 Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	24 Πρώτες & Βοηθητικές Ύλες - Υλικά Συσκευασίας	34 Χρεόγραφα	44 Προβλέψεις	54 Υποχρεώσεις από Φόρους - Τέλη
15 Ακινητοποιήσεις υπό Εκτέλεση & Προκαταβολές Κτήσεως Παγίων Στοιχείων	25 Αναλώσιμα Υλικά	35 Λογαριασμοί Διαχειρίσεως Προκαταβολών και Πιστωσεων	45 Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	55 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί
16 Ασώματες Ακινητοποιήσεις & Έξοδα Πολυετούς Αποσβέσεως	26 Ανταλλακτικά Παγίων Στοιχείων	36 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού	46 -----	56 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού
17 -----	27 -----	37 -----	47 -----	57 -----
18 Συμμετοχές & Λαιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις	28 Είδη Συσκευασίας	38 Χρηματικά Διαθέσιμα	48 Λογαριασμοί Συνδέσμου με τα υποκαταστήματα	58 Λογαριασμοί Περιοδικής Κατανομής
19 Πάγιο Ενεργητικό Υπ/των ή Άλλων Κέντρων (Όμιλος λ/σμών)	29 Αποθεμ. Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων (Όμιλος λ/σμών)	39 Απαιτήσεις & Διαθέσιμα Υποκ. ή Άλλων Κέντρων (Όμιλος λ/σμών)	49 Προβλέψεις-Μακρ. Υποχρεώσεις Υποκ/των ή Άλλων Κέντρων (Όμιλος λ/σμών)	59 Βραχυπρόθεσμες Υποχρ. Υποκ/των ή Άλλων Κέντρων (Όμιλος λ/σμών)
Σύνολο υπολογίων των ομάδων 1, 2 και 3 (-) Σύνολο υπολογίων των ομάδων 4 και 5 Καθαρό Κέρδος (+) ή Καθαρή Ζημιά (-)		xxxx xxxx xxxx Υπόλ. Λ/86		

ΠΙΝΑΚΑΣ 1.7.1 (συνέχεια)

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

Οργανικά Έξοδα κατά είδος	Οργανικά Έσοδα κατά είδος	Λογαριασμός Αποτελεσμάτων	Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (λογαριασμοί κατά προορισμό)	Λογαριασμοί Τάξεως
Ομάδα 6η	Ομάδα 7η	Ομάδα 8η	Ομάδα 9η	Ομάδα 10η
60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων	80 Γενική εκμετάλλευση	90 Διάμεσοι Αντικρυδόμενοι Λ/σμοί	00
61 Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων	71 Πωλήσεις Προϊόντων Ετοίμων και Ημιτελών	81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	91 Ανακατατάξη Αγρών Εξόδων και Εσόδων	01 Αλλότρια Περιουσιακά Στοιχεία
62 Παροχές Τρίτων	72 Πωλήσεις Λοιπών Αποθεμάτων και Αχρ. Υλικού	82 Έξοδα & Έσοδα Προηγουμένων Χρήσεων	92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους	02 Χρεωτικοί Λ/σμοί Εγγυήσεων και Εμπραγμ. Ασφαλειών
63 Φόροι - Τέλη	73 Πωλήσεις Υπηρεσιών ('Έσοδα από Παροχή υπηρεσιών')	83 Προβλέψεις για Έκτακτους κινδύνους	93 Κόστος Παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)	03 Απαιτήσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις
64 Διάφορα Έξοδα	74 Επιχειρήσεις και Διάφορα Έσοδα Πωλήσεων	84 Έσοδα από Προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων	94 Αποθέματα	04 Διάφοροι Λ/σμοί Πληροφοριών Χρεωτικοί
65 Τόκοι και Συναφή Έξοδα	75 Έσοδα Παρεπομένων Ασχολιών	85 Αποσβέσεις Πάγιων μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	95 Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος	05 Δικαιούχοι Αλλοτριών Περιουσιακών Στοιχείων
66 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	76 Έσοδα Κεφαλαίου	86 Αποτελέσματα Χρήσεως	96 Έσοδα Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα	06 Πιστωτικοί Λ/σμοί Εγγυήσεων και Εμπραγμάτων Ασφαλειών
67 -----	77 -----	87 -----	97 Διαφορές Ενσωματώσεως και Καταλογισμού	07 Υποχρεώσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις
68 Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως	78 Ιδιοπαραγωγή Πάγιων & Χρησιμοποιημένες Προβλέψεις	88 Αποτελέσματα προς Διάθεση	98 Αναλυτικά Αποτελέσματα	08 Διάφοροι Λ/σμοί Πληροφοριών Πιστωτικοί
69 Οργανικά Έξοδα κατά είδος Υπ/των ή Άλλων Κέντρων (Όμιλος λ/σμών)	79 Οργανικά Έξοδα κατά Είδος Υπ/των ή Άλλων Κέντρων (Όμιλος λ/σμών)	89 Ισολογισμός	99 Εσωτερικές Διασυνδέσεις	09 Λ/σμοί τάξ. Υ/των ή Άλλων Κέντρων
Σύνολο εσόδων ομάδας 7			xxx	
(-) 1) Σύνολο εξόδων ομάδας 6		xxx		
2) Σύνολο ομάδας 2 μείον τελική Απογραφή		xxx	xxx	Yπόλ. Λ/80
Αποτ. Εκμεταλλεύσεως (+) ή (-)			xxx	
Υπόλοιπα λογ. 81-85			xxx	
Καθαρός κέρδος (+) ή Καθαρή ζημιά (-)			xxx	Yπόλ. Λ/86

σύστημα, τους ταξινόμησε στις πιο κάτω δέκα ομάδες και τις αρίθμησε με τους αριθμούς από το 1 μέχρι το 9 και τη δέκατη ομάδα με το 0.

Κάθε ομάδα σύμφωνα με το δεκαδικό σύστημα αναπτύσσεται σε 10 (το πολύ) πρωτοβάθμιους λογαριασμούς.

Κατά συνέπεια το σύνολο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών δεν μπορεί να υπερβαίνει τους 100 (10 ομάδες x 10 λογαριασμούς = 100 λογαριασμοί). Όπως είναι γνωστό οι λογαριασμοί του Γενικού Καθολικού διακρίνονται σε

Ομάδα 1η	Λογαριασμός Πάγιου Ενεργητικού
Ομάδα 2η	Λογαριασμοί Αποθεμάτων
Ομάδα 3η	Λογαριασμοί Απαιτήσεων και Διαθεσίμων
Ομάδα 4η	Λογαριασμοί Καθαρής Θέσεως – Προβλέψεων – Μακροπροθέσμων Υποχρεώσεων
Ομάδα 5η	Λογαριασμοί Βραχυπροθέσμων Υποχρεώσεων
Ομάδα 6η	Λογαριασμοί Οργανικών Εξόδων κατ' Είδος
Ομάδα 7η	Λογαριασμοί Οργανικών Εσόδων κατ' Είδος
Ομάδα 8η	Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων
Ομάδα 9η	Λογαριασμοί Αναλυτικής Λογιστικής (Λογαριασμοί κατά Προορισμό)
Ομάδα 10η	Λογαριασμοί Τάξεως

απλούς πρωτοβάθμιους, με τους οποίους παρακολουθείται η θέση (το υπόλοιπο) και η κίνηση ενός στοιχείου του Ε ή του Π ή της ΚΘ που δεν χρειάζεται να αναλυθεί για περισσότερες πληροφορίες, όπως π.χ. ο λογαριασμός ταμείο, και σε πρωτοβάθμιους περιληπτικούς, με τους οποίους παρακολουθείται η θέση και η κίνηση ομάδας περιουσιακών στοιχείων π.χ. ο λογαριασμός **πελάτες**.

Επειδή όμως είναι αναγκαίο να παρακολουθείται η θέση και η κίνηση όχι μόνο της ομάδας αλλά και κάθε στοιχείου αυτής, ο πρωτοβάθμιος περιληπτικός λογαριασμός διαιρείται (αναπτύσσεται) σε δευτεροβάθμιους. Δηλαδή σε ειδικούς λογαριασμούς που τηρούνται στο βιβλίο Ειδικό Καθολικό του πρωτοβάθμιου περιληπτικού ή σε καρτέλες ή και κατά άλλο τρόπο που να διευκολύνει τα σύγχρονα συστήματα πληροφορικής (Ηλεκτρονικούς Υπολογιστές κλπ.). Μπορεί ακόμη, για καλύτερη ενημέρωση του λογιστηρίου, να κριθεί σκόπιμο δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί περιληπτικού να διαιρεθούν σε τριτοβάθμιους και η διαίρεση να προχωρήσει (να κλιμακωθεί) σε βάθος (σε πολλές βαθμίδες).

Παράδειγμα:

"Πελάτες": λογαριασμός Πρωτοβάθμιος Περιληπτικός.

"Πελάτες Εξωτερικού", "Πελάτες Εσωτερικού": λογαριασμοί δευτεροβάθμιοι ειδικοί του περιληπτικού λογαριασμού πελάτες.

"Πελάτες Λακωνίας", "Πελάτες Μεσσηνίας", "Πελάτες Αρκαδίας", "Πελάτες Αττικής", (τόσοι όσοι κι οι νομοί της Ελλάδος για την παρακολούθηση των πελατών κατά νομούς): ειδικοί τριτοβάθμιοι λογαριασμοί του δευτεροβάθμιου Περιληπτικού "πελάτες εσωτερικού".

"Πελάτης ΑΒ", "Πελάτης ΓΔ", "Πελάτης EZ" και λοιποί πελάτες που κατοικούν στο νομό Αττικής: Ειδικοί τεταρτοβάθμιοι του περιληπτικού τριτοβάθμιου "Πελάτες Αττικής".

Ο κάθε λογαριασμός οποιουδήποτε βαθμού είναι ειδικός λογαριασμός της αμέσως ανώτερης βαθμίδας (λογαριασμού του οποίου αποτελεί υποδιαίρεση) και περιληπτικός των λογαριασμών της κατώτερης βαθμίδας, που δημιουργήθηκαν από τη διαίρεσή του.

Κατά το ΕΓΛΣ κάθε Πρωτοβάθμιος λογαριασμός μπορεί να υποδιαιρεθεί κατ' ανώτερο όριο σε 100 δευτεροβάθμιους, δηλαδή να αναπτυχθεί κατά το εκατονταδικό σύστημα.

'Ετσι το σύνολο των δευτεροβάθμιων λογαριασμών που μπορεί να λειτουργήσει είναι 10.000 (100 πρωτοβάθμιοι x 100 = 10.000 δευτεροβάθμιοι).

Κάθε δευτεροβάθμιος μπορεί να αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους και κατώτερης βαθμίδας κατά το δεκαδικό, εκατονταδικό, ή χιλιαδικό και ακόμη βαθύτερα π.χ. σε δεκαχιλιαδικό σύστημα.

1.9 Η αρίθμηση (κωδικοποίηση) των λογαριασμών.

Η αρίθμηση των λογαριασμών, ανεξάρτητα από τον τύπο τηρήσεώς τους (σε βιβλίο, καρτέλες, μαγνητικές ταινίες ή δίσκους ηλεκτρονικής επεξεργασίας) πρέπει να γίνεται με απόλυτα σαφή και ευκολομνημόνευτο τρόπο και να συμβαδίζει με την ουσιαστική τους ταξινόμηση, ώστε το λογιστήριο και όταν ακόμη βρίσκεται μπροστά σε πληθώρα λογαριασμών να μπορεί να τους χειρίζεται εύκολα.

'Όπως αναφέρεται πιο πάνω οι δέκα ομάδες των πρωτοβαθμίων λογαριασμών αριθμούνται με τους αραβικούς αριθμούς 1-9 και το 0 (δηλαδή με τη φυσική σειρά των αριθμών μόνο που το μηδέν μετατέθηκε στο τέλος).

Αφού λοιπόν κάθε ομάδα είναι δυνατόν να περιλαμβάνει (το πολύ) μέχρι 10 Πρωτοβάθμιους λογαριασμούς, κάθε Πρωτοβάθμιος λογαριασμός αριθμείται με διψήφιο αριθμό. Το πρώτο από αριστερά ψηφίο είναι το ψηφίο της ομάδας και το δεύτερο είναι ένα από τα ψηφία 0 έως 9 που δείχνει τη θέση (την ταξιθέτηση) του λογαριασμού μέσα στην ομάδα. Ο λογαριασμός π.χ. με αρίθμηση (κωδικό) 14 (Πίνακας 1.7.1) είναι ο Πρωτοβάθμιος λογαριασμός 'Έπιπλα και λοιπός Εξοπλισμός της ομάδας 1, (Παγίου Ενεργητικού) και μάλιστα ο πέμπτος της ομάδας 1 αφού η αρίθμηση των λογαριασμών της (κάθε) ομάδας αρχίζει από το χαρακτηριστικό αριθμό της και το 0 (10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19).

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί, αφού κάθε πρωτοβάθμιος, που αριθμείται με διψήφιο αριθμό, αναπτύσσεται σε 100 (με το εκατονταδικό σύστημα), κατ' ανώτατο όριο λογαριασμούς, θα έχουν κωδικό τετραψήφιο.

Τα δύο πρώτα ψηφία του συμβολίζουν τον πρωτοβάθμιο περιληπτικό λογαριασμό του, και τα δύο τελευταία, μετά την τελεία που μεσολαβεί, τη σειρά του (την ταξιθέτησή του) στη λίστα των δευτεροβάθμιων λογαριασμών του περιληπτικού του η οποία άμως αρχίζει από το 00 και φθάνει στο 99.

Έτσι ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός (του πρωτοβάθμιου 64 "Διάφορα έξοδα" της ομάδας 6) με κωδικό 64.07 *'Έντυπα και γραφική ύλη* είναι ο όγδοος δευτεροβάθμιος του 5ου πρωτοβάθμιου 64 της ίδιας ομάδας (64.00, 64.01, 64.02, 64.03, 64.04, 64.05, 64.06, 64.07).

Κάθε δευτεροβάθμιος λογαριασμός μπορεί να αναπτυχθεί σε τριτοβάθμιους και αναλυτικότερης βαθμίδας λογαριασμούς κατά το δεκαδικό, εκατονταδικό, χιλιαδικό, δεκαχιλιαδικό κλπ. σύστημα.

Έτσι τριτοβάθμιος λογαριασμός δευτεροβάθμιου που αναπτύσσεται με το χιλιαδικό σύστημα θα έχει κωδικάριθμο επταψήφιο π.χ. 63.02.005 π.χ.:

63 4ος Πρωτοβάθμιος της ομάδας 6.

63.02 τρίτος δευτεροβάθμιος του πιο πάνω.

63.02.005 έκτος τριβάθμιος του αμέσως πιο πάνω.

Αν οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί αναπτύσσονται με το δεκαχιλιαδικό σύστημα τότε οι τριτοβάθμιοι υπολογαριασμοί τους θα έχουν οκταψήφιο κωδικάριθμο π.χ. 63.02.0005.

1.10 Λογαριασμοί υποχρεωτικής και προαιρετικής τηρήσεως.

Κατά το ΕΓΛΣ οι Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί του σχεδίου με υπογράμμιση είναι *"υποχρεωτικοί"* εφόσον βέβαια διενεργούνται λογιστικά γεγονότα που πρέπει να καταχωρίζονται σ' αυτούς.

Το ίδιο και οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί. Η οικονομική μονάδα δεν έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί Πρωτοβάθμιους λογαριασμούς πέρα από αυτούς που προβλέπονται και αν ακόμη στο σχέδιο λογαριασμών υπάρχουν κωδικοί αριθμοί ασυμπλήρωτοι. Οι κενοί κωδικάριθμοι συμπληρώνονται με νέους Πρωτοβάθμιους μόνο ύστερα από απόφαση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί χωρίς υπογράμμιση χρησιμοποιούνται κατά την κρίση της οικονομικής μονάδας, είτε όπως παρουσιάζονται στο σχέδιο λογαριασμών, είτε μετά από ανάπτυξή τους σε περισσότερους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς.

Η ανάπτυξη δευτεροβάθμιων λογαριασμών, στους οποίους διασπάται οποιοσδήποτε προαιρετικός δευτεροβάθμιος λογαριασμός είναι δυνατόν να γίνει στους κωδικάριθμους του αντίστοιχου Πρωτοβάθμιου, οι οποίοι έχουν τα δύο τελευταία τους ψηφία 90-99.

Οι τριτοβάθμιοι με υπογράμμιση είναι υποχρεωτικοί εφόσον και πάλι διενεργούνται λογιστικά γεγονότα που πρέπει να καταχωρίζονται σε αυτούς.

1.11 Ερωτήσεις.

- 1) Τι επιδιώκει κυρίως η καθιέρωση λογιστικού σχεδίου;
- 2) Από τη σκοπιά της εκτάσεως εφαρμογής πόσα είδη λογιστικών σχεδίων διακρίνομε;
- 3) Ποια είναι η διαφορά μεταξύ κλαδικού και γενικού λογιστικού σχεδίου;
- 4) Ποια είναι η σημασία από κοινωνική άποψη της καθιερώσεως λογιστικού σχεδίου;
- 5) Σε πόσα μέρη χωρίζεται το ΕΓΛΣ;
- 6) Ποια είναι τα βασικά χαρακτηριστικά του ΕΓΛΣ;
- 7) Ποιες είναι οι βασικές αρχές του ΕΓΛΣ;
- 8) Ποια είναι η έννοια της αρχής της αυτονομίας;
- 9) Τι λέμε σχέδιο λογαριασμών;
- 10) Τι σημαίνει ταξινόμηση των λογαριασμών και τι εξυπηρετεί;
- 11) Ποιο σύστημα υιοθέτησε το ΕΓΛΣ για την ταξινόμηση των λογαριασμών;
- 12) Πόσους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς περιλαμβάνει κάθε ομάδα του Ε-ΓΛΣ;
- 13) Σε πόσους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, μπορεί να αναπτυχθεί Πρωτοβάθμιος λογαριασμός;
- 14) Τι σημαίνει δευτεροβάθμιος λογαριασμός (του σχεδίου λογαριασμών) με υπογράμμιση;
- 15) Ένας λογαριασμός αριθμημένος με διψήφιο αριθμό τι βαθμού λογαριασμός είναι και σε ποια ομάδα του ΕΓΛΣ ανήκει;
- 16) Ο λογαριασμός με κωδικό 62 σε ποια ομάδα λογαριασμών ανήκει και ποια είναι η σειρά του στον πίνακα λογαριασμών της ομάδας;
- 17) Με ποιο σύστημα αναπτύσσονται οι Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί του σχεδίου λογαριασμών σε δευτεροβάθμιους;
- 18) Με ποιο σύστημα μπορεί να αναπτυχθεί ένας δευτεροβάθμιος λογαριασμός του σχεδίου λογαριασμών;
- 19) Ο λογαριασμός με κωδικό 30.01 τίνος βαθμού είναι;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Η ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ

2.1 Έννοια της οικονομικής μονάδας.

Κατά τη σύγχρονη αντίληψη, οικονομική μονάδα είναι ο συνδυασμός παραγωγικών μέσων και δυνάμεων (των συντελεστών της παραγωγής) με σκοπό την παραγωγή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών για την κάλυψη οικονομικών αναγκών.

Ανάγκη λέμε την επιθυμία του ανθρώπου για την απόκτηση ενός αγαθού του οποίου η έλλειψη, δημιουργεί δυσαρέσκεια. Οι ανάγκες του ανθρώπου συνεχώς **εξελίσσονται** (πολλαπλασιάζονται). Συνεχώς εμφανίζονται νέες πολυπλοκότερες, των οποίων η ικανοποίηση μπορεί να γίνει με νέους, διαφορετικούς τρόπους από τους μέχρι τώρα. Ακόμη και η ανάγκη της διατροφής π.χ. απαιτεί σήμερα ικανοποίηση με διαφορετικό τρόπο και μέσα από αυτά που χρησιμοποιούνται μέχρι πρόσφατα. Ο πολλαπλασιασμός των αναγκών οφείλεται σε διάφορους λόγους όπως στη μίμηση, τη συνήθεια, τη διαφήμιση κλπ.

Η ικανοποίηση των αναγκών γίνεται με τα διάφορα αγαθά. Τα αγαθά διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες.

- Τα **υλικά** π.χ. το ψωμί, τα ρούχα κλπ.
- Τα **άϋλα** ή τις **υπηρεσίες** π.χ. η ψυχαγωγία, η γνώση κλπ.

2.2 Η οικονομική αρχή.

Για την εξασφάλιση των διαφόρων αγαθών, με τα οποία ικανοποιούνται οι ανάγκες, απαιτείται οπωσδήποτε, άλλοτε μικρή και άλλοτε μεγάλη οικονομική δραστηριότητα.

Τα διάφορα οικονομικά αγαθά, όμως, δηλαδή τα μέσα ικανοποιήσεως των αναγκών, δεν είναι άφθονα αλλά περιορισμένα σε σχέση με τις συνεχώς αυξανόμενες ανάγκες. Έτσι σε κάθε περίπτωση πρέπει να γίνεται προσπάθεια από τον άνθρωπο ώστε **η κάλυψη των αναγκών με τα περιορισμένα αγαθά να επιτυγχάνεται με τον ικανοποιητικότερο δυνατό τρόπο.**

Η αρχή αυτή που πρέπει να εφαρμόζεται κατά την οικονομική δραστηριότητα του ανθρώπου, δηλαδή **η καλύτερη δυνατή σχέση μεταξύ ικανοποίησεως αναγκών και των μέσων (των αγαθών) που υπάρχουν ονομάζεται οικονομική αρχή.**

Η οικονομική αρχή πρέπει να εφαρμόζεται σε κάθε οικονομική προσπάθεια.

2.3 Οι παραγωγικοί συντελεστές.

Η εξασφάλιση των οικονομικών αγαθών επιτυγχάνεται με την παραγωγική προσπάθεια του ανθρώπου, δηλαδή με τους κατάλληλους κάθε φορά συνδυασμούς των **παραγωγικών συντελεστών**.

Παραγωγικοί συντελεστές είναι:

1) Η Φύση.

Φύση είναι ο απέραντος χώρος που μας περιβάλλει, όπως το έδαφος, το υπέδαφος, η θάλασσα, ο ατμοσφαιρικός αέρας κλπ. με τις δυνατότητες που έχει να προσφέρει στον άνθρωπο διάφορα αγαθά χρήσιμα για την ικανοποίηση των αναγκών του, π.χ. χορταρικά, φρούτα, ζωϊκές τροφές κλπ.

Ο άνθρωπος όμως δεν αρκείται σε δ.τι η φύση μόνη της του προσφέρει, αλλά επεμβαίνει και με τη μεθοδική του εργασία την κάνει περισσότερο γόνιμη και παραγωγική.

Το δυσάρεστο βέβαια είναι πως σε πολλές περιπτώσεις η επέμβαση του ανθρώπου στο φυσικό περιβάλλον γίνεται αλόγιστα, ακόμη και καταστρεπτικά, με τελική συνέπεια την υποβάθμιση και εξαφάνιση των ευεργετικών γι' αυτόν δυνατοτήτων της φύσεως.

2) Η Εργασία.

Εργασία είναι η ενσυνείδητη σωματική και πνευματική μαζί προσπάθεια του ανθρώπου για την παραγωγή αγαθών που ικανοποιούν ανθρώπινες ανάγκες.

Με την εργασία του ο άνθρωπος ενεργοποιεί τις φυσικές δυνάμεις και τις χρησιμοποιεί παραγωγικά προς όφελός του. Η φύση και η εργασία είναι οι δύο **Πρωταρχικοί παραγωγικοί συντελεστές**.

3) Το (υλικό) Κεφάλαιο.

Όταν από το συνδυασμό φύσεως (π.χ. μετάλλων) και εργασίας παράγονται, διαρκή δηλαδή αγαθά, τα οποία χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία για την παραγωγή άλλων αγαθών, τότε δημιουργείται ένας **αυτοτελής παραγωγικός συντελεστής, το κεφάλαιο**.

Τέτοια αγαθά είναι τα μηχανήματα, τα εργαλεία, τα μέσα μεταφοράς, τα κτίρια κ.ά. που αποτελούν το **πάγιο κεφάλαιο**.

Εκτός από το πάγιο κεφάλαιο έχουμε και άλλα στοιχεία που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία. Τέτοια στοιχεία είναι οι πρώτες ύλες, τα ημιτελή προϊόντα, που ανήκουν στο **κυκλοφοριακό κεφάλαιο**, και επίσης το **διαθέσιμο κεφάλαιο**, δηλαδή το **χρηματικό κεφάλαιο**. Το χρηματικό αυτό κεφάλαιο αποτελεί περίπτωση του κυκλοφοριακού κεφαλαίου και μπορεί να επενδυθεί σε πάγια ή κυκλοφοριακά στοιχεία.

Η συμβολή του κεφαλαίου στην παραγωγική διαδικασία είναι σημαντική, γιατί με τη χρησιμοποίησή του εξοικονομείται χρόνος και ανθρώπινη προσπάθεια (κόπος).

4) Η Οργάνωση.

Η **ορθολογική παρακολούθηση** και εποπτεία των διαφόρων δυνατών συνδυασμών των συντελεστών της παραγωγής, με άλλα λόγια ο επιτυχημένος συνδυασμός αυτών δίνει, σε γενικές γραμμές, την έννοια της **οργανώσεως**.

Στις μέρες μας δίνεται τέτοια σημασία στην οργάνωση ώστε να θεωρείται ως **αυτοτελής παραγωγικός συντελεστής**.

5) Η Πληροφορική.

Όταν λέμε **πληροφορική** εννοούμε γενικά τη διαδικασία της συνεχούς και με ακρίβεια πληροφόρηση της διοικήσεως της οικονομικής μονάδας για ότι συμβαίνει μέσα στην επιχείρηση και έξω από αυτή, σχετικά βέβαια με τη λειτουργία της.

Η πληροφόρηση αποτελεί τη βάση των αποφάσεων της διοικήσεως για σωστό έλεγχο των διαφόρων ενεργειών και για επιτυχημένο προγραμματισμό. Έτσι η πληροφορική θεωρείται σήμερα ως **παραγωγικός συντελεστής**.

6) Η Κυβερνητική.

Κυβερνητική σημαίνει αποτελεσματικός έλεγχος και αποτελεσματική διοίκηση. Η σωστή διοίκηση αποτελεί το σπουδαιότερο παράγοντα για την επιτυχία των σκοπών της επιχειρήσεως.

Για το λόγο αυτό και η κυβερνητική θεωρείται **παραγωγικός συντελεστής**.

2.4 Διάκριση των οικονομικών μονάδων.

Οι διάφορες οικονομικές μονάδες που αποτελούν τα κύτταρα της κοινωνικής οικονομίας διακρίνονται με διαφορετικά κριτήρια στις ακόλουθες εξεταζόμενες, (σπουδαιότερες) κατηγορίες.

2.4.1 Με κριτήριο το αντικείμενο απασχολήσεώς τους.

Με βάση το κριτήριο απασχολήσεώς τους, οι οικονομικές μονάδες διακρίνονται σε:

Πρωτογενούς παραγωγής: Δηλαδή εκείνες που απασχολούνται με την απόσπαση από τη φύση πρώτων υλών όπως π.χ. με την εξόρυξη μεταλλευμάτων, άντληση μεταλλικού νερού, άντληση πετρελαίου, με την υλοτομία, αλιεία κ.ά.

Δευτερογενούς παραγωγής: Σε αυτές υπάγονται οι βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο την επεξεργασία και μετατροπή των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα, π.χ. η επιπλοποία, οι βιομηχανίες πλαστικών, δερμάτων, χημικών προϊόντων, υφαντουργίες κ.ά.

Τριτογενούς παραγωγής: Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που ασχολούνται με την κυκλοφορία των αγαθών, π.χ. οι εμπορικές επιχειρήσεις.

Τεταρτογενείς οικονομικές μονάδες: Είναι εκείνες που ως αντικείμενο απασχολήσεως έχουν την προσφορά υπηρεσιών, π.χ. οι ξενοδοχειακές, οι εκπαιδευτικές, οι νοσηλευτικές, οι ψυχαγωγικές κ.ά.

2.4.2 Με κριτήριο τη νομική μορφή.

Με βάση το κριτήριο αυτό οι οικονομικές μονάδες διακρίνονται σε:

Ατομικές, όταν ο ιδιοκτήτης (φορέας) είναι ένα άτομο.

Εταιρικές, όταν ο φορέας είναι εταιρεία (ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη, Ε-ΠΕ, Ανώνυμη).

Συλλογικές, όταν ο φορέας είναι σύλλογος, σωματείο, συνεταιρισμός κλπ.

Δημόσιες, όταν ο φορέας τους είναι δημόσια υπηρεσία ή ΝΠΔΔ (π.χ. το ΙΚΑ).

Μικτές όταν οι φορείς τους είναι και το δημόσιο και ιδιώτες, π.χ. η Τράπεζα της Ελλάδος.

2.4.3 Με κριτήριο το μέγεθός τους.

Με κριτήριο το μέγεθός τους οι οικονομικές μονάδες διακρίνονται σε **μεγάλες, μεσαίες και μικρές.** Η διάκριση αυτή βασίζεται σε περισσότερα από ένα κριτήρια. Μια οικονομική μονάδα π.χ. θεωρείται μεγάλη όταν έχει επενδυμένα μεγάλα κεφάλαια, όταν απασχολεί πολυάριθμο προσωπικό, όταν πραγματοποιεί υψηλό κύκλο εργασιών (μεγάλες πωλήσεις) κλπ. Αντίθετα όταν μια οικονομική μονάδα έχει μικρά τα παραπάνω μεγέθη θεωρείται μικρή.

Μεταξύ μεγάλων και μικρών κλιμακώνονται οι μεσαίες που διαθέτουν αξιολογότερο, σε σχέση με τις μικρές, επενδυμένο κεφάλαιο, όγκο παραγωγής και κύκλο εργασιών.

2.4.4 Με κριτήριο τη συμμετοχή κάθε παραγωγικού συντελεστή στο παραγωγικό κύκλωμα.

Με βάση το κριτήριο αυτό οι οικονομικές μονάδες διακρίνονται σε:

Εντάσεως εργασίας, όταν για τη διεξαγωγή του παραγωγικού κυκλώματος υπερτερεί ο συντελεστής "εργασία".

Εντάσεως κεφαλαίου, όταν στο παραγωγικό κύκλωμα πρωταρχικό ρόλο παίζουν τα επενδυμένα (κυρίως σε μηχανήματα) κεφάλαια ενώ ο παράγοντας εργασία έρχεται σε δεύτερη μοίρα όπως π.χ. οι βιομηχανίες κατασκευής μηχανών ακριβείας (επιστημονικών οργάνων).

Εντάσεως υλικών, όταν η συμμετοχή των υλικών στο παραγωγικό αποτέλεσμα είναι σημαντική, όπως π.χ. στην ποτοποιΐα.

2.4.5 Με κριτήριο την πολιτική πραγματοποιήσεως κερδών.

Με βάση το κριτήριο της επιδιώξεως ή μη, κερδών, οι οικονομικές μονάδες διακρίνονται σε:

α) Ποριστικές. Οι περισσότερες οικονομικές μονάδες ασκούν τιμολογιακή πολιτική τέτοια, ώστε οι τιμές πωλήσεως των προϊόντων τους ή υπηρεσιών τους να καλύπτουν το συνολικό τους κόστος και να αφήγουν ικανοποιητικά κέρδη. Ένα μέρος από τα κέρδη αυτά παραμένει στην οικονομική μονάδα (με τη μορφή αδιανεμήτων κερδών ή αποθεματικών) και τα υπόλοιπα διανέμονται στους φορείς της (στους ιδιοκτήτες). Ποριστικές είναι σχεδόν όλες οι ιδιωτικές επιχειρήσεις.

β) Κτητικές. Και οι κτητικές αποβλέπουν στη δημιουργία κέρδους, το οποίο όμως παραμένει ολόκληρο στην οικονομική μονάδα για τη βελτίωση και επέκταση των μέσων της δράσεώς τους. Στην κατηγορία αυτή υπάγονται τα ιδρύματα, τα σωματεία κλπ.

γ) Εξισωτικές. Βασικό μέλημα των εξισωτικών οικονομικών μονάδων είναι τα έσοδά τους να είναι ίσα με τα έξοδά τους (π.χ. ο ΟΓΑ και άλλοι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οργανισμοί).

2.5 Ερωτήσεις.

- 1) Τι λέμε οικονομική μονάδα;
- 2) Τι σημαίνει "εξέλιξη των οικονομικών αναγκών";
- 3) Σε ποιους λόγους οφείλεται κυρίως ο πολλαπλασιασμός των αναγκών;
- 4) Τι λέμε οικονομικό αγαθό;
- 5) Να διθούν παραδείγματα αὐλων οικονομικών αγαθών.

- 6) Ποιο είναι το νόημα της οικονομικής αρχής;
- 7) Ποιοι είναι οι πρωταρχικοί παραγωγικοί συντελεστές;
- 8) Να διοθούν παραδείγματα στοιχείων που ανήκουν στο πάγιο και στο κυκλοφοριακό κεφάλαιο μιας οικονομικής μονάδας.
- 9) Τι σημαίνει πληροφορική;
- 10) Ποιες οικονομικές μονάδες θεωρούνται πρωτογενούς, δευτερογενούς, τριτογενούς και τεταρτογενούς παραγωγής;
- 11) Να γίνει η διάκριση των οικονομικών μονάδων με κριτήριο τη νομική τους μορφή.
- 12) Πότε μια οικονομική μονάδα θεωρείται μικρομεσαία;
- 13) Να αναφερθεί παράδειγμα οικονομικής μονάδας εντάσεως εργασίας.
- 14) Ποιες οικονομικές μονάδες θεωρούνται ποριστικές;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Η ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

3.1 Έννοια της βιομηχανικής επιχειρήσεως.

Η βιομηχανική επιχείρηση είναι οικονομική μονάδα κερδοσκοπικού χαρακτήρα (ποριστική), που με τα διάφορα μέσα παραγωγής που διαθέτει έχει σκοπό την παραγωγή υλικών αγαθών ή υπηρεσιών και την πώληση αυτών στην ελεύθερη αγορά για την επίτευξη κέρδους.

Το βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα της βιομηχανικής επιχειρήσεως είναι η απόκτηση διαφόρων υλικών και η μετατροπή τους, με την εφαρμογή κατάλληλης μηχανοτεχνικής ή άλλου είδους επεξεργασίας, σε αγαθά κατάλληλα για πώληση στην αγορά.

3.2 Στάδια εξελίξεως της βιομηχανικής επιχειρήσεως.

Ο άνθρωπος, προσπαθώντας να ανακαλύψει νέα μέσα για να ικανοποιήσει τις συνεχώς αυξανόμενες ανάγκες του, επινόησε την επεξεργασία των φυσικών υλών σε κατάλληλα προϊόντα. Έτσι παρακολουθώντας τη συνεχή επιστημονική πρόοδο, έφθασε στη σύγχρονη μορφή της βιομηχανικής μονάδας περνώντας εξελικτικά από τα εξής στάδια:

1) Οικοτεχνία.

Η επεξεργασία δηλαδή φυσικών υλών στο σπίτι με τη χρησιμοποίηση στοιχειωδών μέσων, για να ικανοποιηθούν αποκλειστικά οι ανάγκες των μελών της ίδιας της οικογένειας, χωρίς να πραγματοποιείται ανταλλαγή σε αγορά με προϊόντα άλλης οικοτεχνίας.

2) Βιοτεχνία.

Με την πάροδο του χρόνου, η αύξηση των αναγκών επέβαλε τον καταμερισμό της εργασίας έτσι, ώστε κάθε άτομο να περιορισθεί στην κατασκευή ορισμένου προϊόντος και την ανταλλαγή του στην αγορά με προϊόντα άλλων ατόμων, διαφορετικού επαγγέλματος. Η εμφάνιση του **επαγγελματισμού**, δηλαδή η **ειδίκευση** συνετέλεσε στην αύξηση της αποδοτικότητας (ποσοτικά και ποιοτικά). Η μορφή αυτή της οικονομικής οργανώσεως ονο-

μάζεται **βιοτεχνία**. Διακρίνεται σε δύο τομείς τη **χειροτεχνία**, όπου ο χειροτέχνης επεξεργάζεται πρώτη ύλη που ανήκει στον πελάτη, παίρνοντας μια αμοιβή και την **κυρίως βιοτεχνία**, όπου ο βιοτέχνης διαθέτει τα υλικά και μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση (χώρο, εργαλεία κλπ.) και τα προϊόντα που παράγει τα προωθεί στην αγορά. Τη δεύτερη αυτή βελτιωμένη μορφή βιοτεχνίας με βελτιωμένα τεχνικά μέσα συναντάμε συχνά και σήμερα.

3) Εργοστάσιο.

Είναι η εξελιγμένη μορφή βιομηχανικής παραγωγής με κύρια χαρακτηριστικά:

- Την επένδυση μεγάλων κεφαλαίων σε σύγχρονα τεχνολογικά μέσα και σε υλικά.
- Τη χρησιμοποίηση εξελιγμένης μορφής ενέργειας (ατμού, πετρελαίου, ηλεκτρισμού, ατομικής ενέργειας κλπ.).
- Την εφαρμογή των κανόνων της ορθολογικής οργανώσεως της εργασίας και των υλικών μέσων για την παραγωγή προϊόντων με **μειωμένο κόστος παραγωγής**, λόγω των μεγάλων ποσοτήτων (πληθοπαραγωγής), με προορισμό την ανώνυμη αγορά.

Η σύγχρονη βιομηχανική επιχείρηση είναι δημιούργημα της "ελεύθερης αγοράς" (η οποία κατευθύνει τους παραγωγικούς συντελεστές στις αποδοτικότερες χρήσεις τους) και έχει αποκτήσει κατά κανόνα σημαντικό μέγεθος και ιδιαίτερη σημασία για την οικονομία μιας χώρας.

Τα τεχνολογικά θεαματικά άλματα των τελευταίων 10ετιών - γενικά της μεταπολεμικής περιόδου - έγιναν αιτία να εμφανισθούν στην αγορά νέα επαναστατικά προϊόντα και να δημιουργηθούν τεράστια βιομηχανικά συγκροτήματα. Όσο όμως μεγαλύτερο είναι το μέγεθος της βιομηχανικής μονάδας, τόσο σοβαρότερα και συνθετότερα είναι τα προβλήματα που αντιμετωπίζει η ιδιωτική πρωτοβουλία. Γιατί όπως είναι γνωστό, στις ελεύθερες οικονομίες η ιδιωτική πρωτοβουλία κυρίως είναι εκείνη, που προσαρμόζει τη βιομηχανική μονάδα στις συνεχώς εξελισσόμενες οικονομικές συνθήκες, μέσα στα πλαίσια βέβαια των κανόνων που θεσπίζει το κράτος για την εξυπηρέτηση του κοινωνικού συνόλου.

3.3 Η κοινωνική σημασία της βιομηχανικής επιχειρήσεως.

Η κοινωνική σημασία της βιομηχανικής μονάδας, είναι επίσης σημαντική και δεν πρέπει να αγνοείται. Η βιομηχανία συμβάλλει στη δημιουργία κοινωνικής ευημερίας επειδή:

- Παρέχει πληθώρα αγαθών για την ικανοποίηση ανθρωπίνων αναγκών.
- Μειώνει τον ανθρώπινο μόχθο, λόγω της μηχανοποίησης της παραγωγής.
- Αυξάνει συνεχώς το εθνικό εισόδημα, γιατί αξιοποιεί τους πλουτοπαραγωγικούς πόρους της χώρας.

- Συντελεί στην ανάπτυξη των συναλλαγών με τη διακίνηση βιομηχανικών προϊόντων στη διεθνή αγορά.
- Συντελεί στη βελτίωση των συγκοινωνιών.
- Συντελεί στην ανάπτυξη του ανταγωνισμού προς όφελος των καταναλωτών λόγω της μειώσεως των τιμών.

Στη χώρα μας λειτουργούν αξιόλογες βιομηχανικές μονάδες σε σημαντικούς για την εθνική μας οικονομία βιομηχανικούς κλάδους, όπως της μεταλλουργίας, κλωστοϋφαντουργίας, ειδών διατροφής, χρωμάτων, φαρμάκων, ενδύσεως, δερμάτων, ξύλου, τσιγάρων, χαρτιού κλπ. Παρ' όλα αυτά η Ελλάδα είναι η λιγότερο αναπτυγμένη βιομηχανικά χώρα από τις Μεσογειακές που ανήκουν στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα.

3.4 Οι δυσμενείς κοινωνικές επιδράσεις της βιομηχανικής αναπτύξεως.

Πέρα από τις ευμενείς κοινωνικές επιδράσεις της βιομηχανίας, από τις οποίες οι κυριότερες αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, δεν λείπουν, όπως είναι φυσικό, και οι δυσμενείς επιπτώσεις, με σημαντικότερη της μολύνσεως του περιβάλλοντος.

Οι κυριότεροι υπεύθυνοι για την ατμοσφαιρική ρύπανση είναι τα αυτοκίνητα και σε μεγάλο ποσοστό οι βιομηχανικές επιχειρήσεις.

Τα διάφορα αέρια, που εκπέμπονται, σχεδόν σε 24ωρη βάση, σχηματίζουν στα χαμηλά στρώματα της ατμόσφαιρας την ασπίδα (το νέφος) που εμποδίζει την απώλεια της θερμότητας και συμπεριφέρεται όπως ακριβώς το τζάμι στο θερμοκήπιο, θερμαίνοντας τα διάφορα αντικείμενα ακόμη περισσότερο. Οι κάτοικοι των πόλεων, στις οποίες υπάρχουν βιομηχανίες και έχουν μεγάλη κυκλοφορία, καίγονται τους θερινούς μήνες και αναπνέουν βρώμικο αέρα.

Τα χημικά εργοστάσια θεωρούνται τα κυρίως υπεύθυνα για την έκπομπή στην ατμόσφαιρα των βλαβερών υδρογονανθράκων και των οξειδίων του αζώτου και άλλων αναθυμιάσεων εξίσου βλαβερών.

Τα οξειδια του αζώτου και του θείου μόλις παράγονται απελευθερώνονται στην ατμόσφαιρα, όπου μετατρέπονται χημικά και ξαναπέφτουν στη γη με τη μορφή όξινης βροχής ή χιονιού, που καταστρέφει το φυτικό και ζωικό βασίλειο, κυρίως όμως μολύνουν το πόσιμο νερό και τα δάση. Έτσι η πανίδα εξαφανίζεται με γρήγορο ρυθμό. Επειδή όμως, η ρύπανση προέρχεται κατά κύριο λόγο από συγκεκριμένες βιομηχανικές μονάδες το κράτος επιβάλει την άμεση λήψη μέτρων (φίλτρων κλπ.) για τον περιορισμό της μολύνσεως και την προστασία του κοινωνικού συνόλου.

Εκτός από τα μέτρα για το μετριασμό της θερμικής ρυπάνσεως, το ίδιο αυστηρά μέτρα πρέπει να ληφθούν για το μετριασμό της ρυπάνσεως του περιβάλλοντος (ξηράς, θαλασσών, λιμνών κλπ.) από τα βιομηχανικά από-

βλήτα. Η ρύπανση αυτή έχει πάρει στις μέρες μας επικίνδυνες διαστάσεις και ενδέχεται να προκαλέσει σοβαρές κοινωνικές αναστατώσεις, γιατί η ζωή των ανθρώπων, των ζώων και των φυτών έχει γίνει προβληματική.

Ένα άλλο ανησυχητικό φαινόμενο της βιομηχανικής αναπτύξεως είναι η εξάντληση του περιβάλλοντος (των φυσικών αποθεμάτων), δηλαδή η αποδυνάμωσή του ή σε πολλές περιπτώσεις ακόμη και η αφάνισή του με την αλόγιστη άντληση πρώτων υλών, ορυκτών, μεταλλευμάτων, δασικών προϊόντων και άλλων φυσικών αποθεμάτων χωρίς να υπάρχουν δυνατότητες αναδημιουργίας τους.

3.5 Βιομηχανική επιχείρηση - Εμπορική επιχείρηση.

Η βιομηχανική επιχείρηση αγοράζει πρώτες ύλες, τις οποίες μεταποιεί σε έτοιμα προϊόντα που πουλάει στην ανώνυμη αγορά για κέρδος. Η εμπορική επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα για μεταπώληση με κέρδος, χωρίς όμως να προξενεί ουσιαστική αλλαγή σε αυτά. Λόγω της βασικής αυτής διαφοράς τα προβλήματα, που αντιμετωπίζει η βιομηχανική επιχείρηση, είναι διαφορετικά και πολυπλοκότερα από τα προβλήματα της εμπορικής επιχειρήσεως.

Τα σπουδαιότερα από αυτά είναι:

3.5.1 Το πρόβλημα της χρηματοδοτήσεως.

Οι βιομηχανικές μεταποιήσεις προϋποθέτουν, όπως είναι φυσικό, προγραμματισμένο και οργανωμένο συνδυασμό των παραγωγικών συντελεστών (μέσων εκμεταλλεύσεως - κυρίως παγίων στοιχείων, ενέργειας, πρώτων και βοηθητικών υλικών και ανθρώπινης εργασίας).

Αυτό συνεπάγεται δέσμευση σημαντικών κεφαλαίων για:

- Πάγιες επενδύσεις (μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, βιομηχανικά γήπεδα και κτίρια κλπ.), ιδίως στις σύγχρονες εξελιγμένες βιομηχανικές μονάδες, λόγω της ραγδαίας τεχνολογικής αναπτύξεως.
- Χρήση ενέργειας σύγχρονης μορφής.
- Απόκτηση αποθεμάτων διαφόρων υλικών.
- Την αμοιβή της εργασίας υπαλλήλων και εργατών διαφόρων ειδικοτήτων και των εργοδοτικών εισφορών.
- Την αντιμετώπιση των λοιπών εξόδων του παραγωγικού κυκλώματος.

Ένα σημαντικό μέρος από τα κεφάλαια αυτά πρέπει να καλύπτεται από ίδια κεφάλαια, γιατί μεταξύ ιδίων και ξένων κεφαλαίων πρέπει να υπάρχει μια σχέση, που επιβάλλεται από την πιστωτική πολιτική των τραπεζών.

Αντίθετα, τα κεφάλαια που απασχολούνται στο εμπόριο είναι περιορισμένα επειδή δεν υπάρχει αναγκαιότητα ευρείας χρήσεως παγίων στοιχείων και επειδή η περιστροφή του κυκλοφορούντος κεφαλαίου στο εμπόριο είναι συντομότερη από ό,τι στη βιομηχανία.

3.5.2 Το πρόβλημα του προσωπικού.

Η βιομηχανική επιχείρηση απασχολεί πολυάριθμο προσωπικό, που προσφέρει εργασία σωματική ή πνευματική (εργάτες, τεχνίτες, επιστήμονες, διοικητικά στελέχη κλπ.). Παράλληλα όμως αντιμετωπίζει σοβαρά προβλήματα επιλογής και επιμορφώσεως του προσωπικού αυτού.

Σοβαρό επίσης είναι και το πρόβλημα των διεκδικήσεων κάθε φορά των εργατικών συνδικάτων για καλύτερους όρους εργασίας και για ικανοποιητικότερες εργατικές αμοιβές. Αντίθετα, η εμπορική επιχείρηση δεν αντιμετωπίζει παρόμοια προβλήματα, λόγω του περιορισμένου αριθμού του προσωπικού της.

3.5.3 Το πρόβλημα της τεχνολογικής προσαρμογής.

Η τεχνολογική προσαρμογή της βιομηχανικής μονάδας στις συνεχώς εξελισσόμενες συνθήκες αποτελεί ιδιαίτερα οξύ πρόβλημα, λόγω του πολλαπλασιασμού των καινοτομιών και των αλμάτων των θετικών επιστημών, κυρίως της ηλεκτρονικής, που με τις τεράστιες δυνατότητες εφαρμογών έχουν πάρει έκταση τεχνολογικής επαναστάσεως.

Οι επαναστατικές αυτές εξελίξεις έχουν σοβαρές επιπτώσεις στην τεχνολογική δομή των βιομηχανικών μονάδων, που αντιμετωπίζουν τεράστια τεχνολογικά προβλήματα προσαρμογής στις νέες συνθήκες.

Το πρόβλημα αυτό είναι ανύπαρκτο για την εμπορική επιχείρηση, εκτός από την ανάγκη προσαρμογής της στα μέσα πληροφορικής (Η/Υ), των οποίων επίσης η εξέλιξη είναι ραγδαία.

3.5.4 Το πρόβλημα επιλογής τόπου εγκαταστάσεως.

Το σημαντικό πρόβλημα του τόπου εγκαταστάσεως αντιμετωπίζεται κατά την ίδρυση της βιομηχανικής επιχειρήσεως.

Ο τόπος αυτός πρέπει να συγκεντρώνει όλες τις προϋποθέσεις, που χρειάζονται ώστε η λειτουργία της επιχειρήσεως να είναι αποδοτική. Στον τόπο εγκαταστάσεως της βιομηχανικής επιχειρήσεως πρέπει να υπάρχει η κατάλληλη τεχνικοοικονομική υποδομή (δρόμοι, ηλεκτρικό ρεύμα, τηλέφωνο, αποχετευτικό δίκτυο, νερό, τράπεζες, ταχυδρομείο, υγειονομικές υπηρεσίες, συνεργεία επισκευών μηχανημάτων, αγορά πρώτων και βοηθητικών υλικών, κοντινά καταναλωτικά κέντρα κλπ.).

Το πρόβλημα του τόπου εγκαταστάσεως των βιομηχανιών συνδέεται με τη δημιουργία προβλημάτων στο περιβάλλον. Γι' αυτό έχει απασχολήσει και απασχολεί τις κυβερνήσεις όλων των αναπτυγμένων χωρών, οι οποίες με διάφορα κριτήρια καθορίζουν νομοθετικά τις περιοχές (βιομηχανικές περιοχές) όπου επιτρέπεται η εγκατάσταση βιομηχανικών επιχειρήσεων.

Ο θεσμός των βιομηχανικών περιοχών εφαρμόζεται και στη χώρα μας. Παρ' όλα αυτά στην Ελλάδα το 80% της βιομηχανικής δραστηριότητας είναι εγκατεστημένο σε περιοχές μεγάλων αστικών κέντρων, Καλαμάτα, Πάτρα, Αθήνα, Θεσσαλονίκη, Βόλο, Καβάλα, Αλεξανδρούπολη. Η ορθή χωροταξική διάρθρωση των βιομηχανικών περιοχών παίζει βασικό ρόλο οι ως προς τις επιπτώσεις για το περιβάλλον και το ρυθμό αστικοποιήσεως του πληθυσμού.

3.6 Η λειτουργική διάρθρωση της βιομηχανικής επιχειρήσεως.

'Όταν λέμε λειτουργική διάρθρωση βιομηχανικής επιχειρήσεως εννοούμε τον καταμερισμό των δραστηριοτήτων της σε ομάδες, για την επιτυχία συγκεκριμένων σκοπών. Οι βασικές λειτουργίες της βιομηχανικής επιχειρήσεως είναι οι εξής:

- Συναλλακτική ή Εμπορική (Προμηθειών - Διαθέσεως).
- Παραγωγική.
- Διοικητική.
- Ερευνών και Αναπτύξεως.
- Χρηματοοικονομική.

Οι λειτουργίες αυτές συνθέτουν τον κύκλο δραστηριότητας της βιομηχανικής επιχειρήσεως και είναι τελείως χωρισμένες μεταξύ τους.

3.6.1 Η Συναλλακτική (ή Εμπορική) λειτουργία.

Η Συναλλακτική ή Εμπορική λειτουργία διακρίνεται στις επί μέρους λειτουργίες προμηθειών και διαθέσεως (πωλήσεων).

Οι κύριοι στόχοι της λειτουργίας Προμηθειών είναι:

- Ο προγραμματισμός των προμηθειών.
- Ο καθορισμός της πολιτικής αγορών.
- Το χαμηλό κόστος αγορών.
- Η ανάθεση των παραγγελιών στους προμηθευτές και η μέριμνα καλής εκτελέσεως των παραγγελιών.
- Η παραλαβή, αποθήκευση και ομαλή εσωτερική διακίνηση των υλικών κ.ά.

Σημειώνεται από τώρα ότι κοστολογικά η λειτουργία των προμηθειών θεωρείται ως υπολειτουργία της παραγωγικής λειτουργίας. Γι' αυτό, όπως αναλύεται στα επόμενα, τα έξοδά της ενσωματώνονται στα έξοδα της παραγωγικής λειτουργίας, που με τη σειρά τους ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.

Η λειτουργία διαθέσεως έχει κυρίως την αρμοδιότητα και την ευθύνη:

- Της ορθής τιμολογιακής πολιτικής.
- Της αποθηκεύσεως των προς πώληση προϊόντων.

- Της εμπρόθεσμης, σε κατάλληλη συσκευασία, παραδόσεως στους πελάτες των προϊόντων.
- Της διεισδύσεως στην εγχώρια και ξένη αγορά (marketing).
- Της καταρτίσεως σχεδίου προϋπολογισμού πωλήσεων, που αποτελεί την αφετηρία καταρτίσεως των προϋπολογισμών όλων των άλλων λειτουργιών, γιατί όλες οι επιχειρηματικές δραστηριότητες προσανατολίζονται στις πωλήσεις. Έτσι παράγονται προϊόντα όταν προβλέπεται ότι θα πωληθούν.

3.6.2 Η Παραγωγική Λειτουργία.

Η Παραγωγική Λειτουργία περιλαμβάνει τις διαδικασίες μεταποιήσεως των υλικών σε έτοιμα προϊόντα.

Η παραγωγική λειτουργία, λόγω της ιδιαίτερης σημασίας που έχει για την κοστολόγηση θα αναλυθεί στο κεφάλαιο 5 παράγραφος 7.

3.6.3 Η Διοικητική Λειτουργία.

Στα καθήκοντα της **Διοικητικής Λειτουργίας** υπάγονται κυρίως:

- Ο προγραμματισμός.
- Η οργάνωση.
- Η διεύθυνση.
- Ο συντονισμός.
- Ο έλεγχος.

Στη διοικητική λειτουργία ανήκουν τα διάφορα στελέχη της επιχειρήσεως, των οποίων η εργασία είναι η ρύθμιση των ρόλων του προσωπικού της, με κύριο σκοπό να φθάσει η επιχείρηση στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό αποδοτικότητας.

Η επιτυχία των σκοπών της επιχειρήσεως δεν εξαρτάται μόνο από τα υλικά μέσα και τη σύγχρονη τεχνολογία, αλλά, κατά κύριο λόγο, από το έμψυχο στοιχείο, όταν αυτό καθοδηγείται σωστά από ικανά διοικητικά στελέχη.

Διοικητικό στέλεχος είναι κάθε άτομο αρμόδιο να παίρνει αποφάσεις, που αφορούν μια λειτουργία ή μια διεύθυνση ή ένα τμήμα κλπ. Φυσικά οι αποφάσεις του αυτέρ αποσκοπούν στην επιτυχία του σκοπού της επιχειρήσεως. Η αρμοδιότητα που έχει εκχωρηθεί από τον ιδιοκτήτη της επιχειρήσεως (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) στα διάφορα διοικητικά στελέχη να παίρνουν αποφάσεις και να τις επιβάλλουν στους υφισταμένους τους, συνεπάγεται γι' αυτά, όπως είναι φυσικό, και ανάλογη ευθύνη απέναντι στον ιδιοκτήτη για την ορθότητα αυτών των αποφάσεων.

Η λήψη οποιασδήποτε αποφάσεως για την αντιμετώπιση ενός προβλήματος χρειάζεται **πρωτοβουλία**.

Με κριτήριο το **βαθμό** στην ιεραρχία τους τα διοικητικά στελέχη διακρίνονται σε:

- **Κατώτερα.**
- **Μεσαία.**
- **Ανώτερα.**
- **Ανώτατα.**

Στα κατώτερα ανήκουν τα υπεύθυνα για την τεχνική εκτέλεση και εφαρμογή των στόχων της βιομηχανικής μονάδας (βοηθοί μεσαίων στελεχών, εργοδηγοί, αρχιτεχνίτες κλπ.).

Μεσαία είναι τα υπεύθυνα για την επιτυχία των τμημάτων. Συμμετέχουν στον καθορισμό των στόχων, των υπηρεσιών και των τμημάτων και ελέγχουν τα κατώτερα στελέχη.

Τα ανώτερα στελέχη είναι οι τμηματάρχες, οι διευθυντές, κλπ.

Τα ανώτατα στελέχη ανήκουν στην ομάδα που καθορίζει τους στόχους και την πολιτική της βιομηχανικής επιχειρήσεως (Γενικοί διευθυντές - Διευθυντές σε θέσεις κλειδιά που κατευθύνουν και ελέγχουν ολόκληρη την επιχείρηση).

Εκτός από την πρωτοβουλία τα ανώτατα διοικητικά στελέχη πρέπει να διαθέτουν και τα εξής κύρια προσόντα.

- Άριστες επαγγελματικές γνώσεις (ειδικές γνώσεις).
- Κρίση.
- Ενθουσιασμό.
- Πνεύμα συνεργασίας.
- Διοικητική ικανότητα.
- Δημιουργική σκέψη και φαντασία.
- Καλή εμφάνιση.

3.6.4 Η λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως.

Η λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως έχει ως αντικείμενο την έρευνα για την ανεύρεση νέων επιστημονικών και τεχνικών μεθόδων παραγωγής και τη βελτίωση των εφαρμοζόμενων και ακόμη την εφεύρεση νέων προϊόντων. Όλα αυτά θα συμβάλλουν στη σταθερότητα και ανταγωνιστικότητα της βιομηχανικής επιχειρήσεως.

Για τους λόγους αυτούς οι βιομηχανικές μονάδες καταστρώνουν και εφαρμόζουν ερευνητικά προγράμματα και ξοδεύουν για την υλοποίησή τους σημαντικά ποσά.

3.6.5 Η Χρηματοοικονομική λειτουργία.

Η Χρηματοοικονομική λειτουργία έχει ως αντικείμενο τη φροντίδα:

- Της ορθής εξασφαλίσεως των χρηματικών μέσων που είναι απαραίτητα για την άσκηση της παραγωγικής και εμπορικής δραστηριότητας.
- Της καταρτίσεως του ταμιακού προϋπολογισμού (χρονική πρόβλεψη εισπράξεων - πληρωμών).
- Της καταρτίσεως του προϋπολογισμού επενδύσεων (χρονική πρόβλεψη αποκτήσεως νέων παγίων στοιχείων).
- Της εξασφαλίσεως μέσων πληρωμής για την αντιμετώπιση των υποχρεώσεων της επιχειρήσεως.

3.7 Γενικά περί βιομηχανικών μεταποιήσεων.

Στη σύγχρονη βιομηχανία υπάρχουν άπειρες ποικιλίες μεταποιήσεων των πρώτων υλών. Το πλήθος των μεταποιήσεων αυξάνει συνεχώς, γιατί προοδεύει συνεχώς η τεχνική και βελτιώνονται οι μέθοδοι.

Η έρευνα των διαφόρων βιομηχανικών μεταποιήσεων αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερου επιστημονικού κλάδου, του κλάδου της βιομηχανικής τεχνολογίας. Οι οργανωτές του λογιστηρίου της συγκεκριμένης βιομηχανικής επιχειρήσεως πρέπει να έχουν ορισμένες γνώσεις σχετικές με τις τεχνικές επεξεργασίες, που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της παραγωγής, από την εισαγωγή της πρώτης ύλης στο εργοστάσιο ως την εξαγωγή των ετοίμων προϊόντων.

Η άρτια λογιστική οργάνωση προϋποθέτει σαφή αντίληψη της εξελικτικής πορείας των αξιών μέσα στην εκμετάλλευση.

3.8 Ερωτήσεις.

- 1) Ποιο είναι το βασικό γνώρισμα της βιομηχανικής επιχειρήσεως;
- 2) Ποιο είναι το χαρακτηριστικό γνώρισμα της οικοτεχνίας;
- 3) Ποια είναι η σημασία του επαγγελματισμού (δηλαδή της ειδικεύσεως) για το άτομο και την εθνική οικονομία;
- 4) Ποια είναι η διαφορά μεταξύ βιοτεχνίας και χειροτεχνίας;
- 5) Ποια τα χαρακτηριστικά της εργοστασιακής παραγωγής;
- 6) Κατά ποιο τρόπο η βιομηχανία συμβάλλει στην κοινωνική ευημερία;
- 7) Ποιο είναι το σημαντικό μειονέκτημα της βιομηχανικής αναπτύξεως για την κοινωνία;
- 8) Ποια είναι η βασική διαφορά εμπορικής από βιομηχανική επιχείρηση;
- 9) Για ποιους λόγους η βιομηχανική δραστηριότητα χρειάζεται σημαντικά κεφάλαια;
- 10) Ποια προβλήματα που έχουν σχέση με το προσωπικό αντιμετωπίζει η βιομηχανική επιχείρηση;
- 11) Ποιες είναι οι σπουδαιότερες προϋποθέσεις για την εγκατάσταση βιομηχανικής μονάδας σε μια γεωγραφική περιοχή;
- 12) Τι εννοούμε όταν λέμε (γενικά) λειτουργία βιομηχανικής μονάδας;
- 13) Ποια είναι τα καθήκοντα της λειτουργίας προμηθειών;
- 14) Ποια είναι τα καθήκοντα της λειτουργίας διαθέσεως (πωλήσεων);

- 15) Ποια είναι τα κύρια καθήκοντα της διοικητικής λειτουργίας;
- 16) Ποιο είναι το σημαντικότερο χαρακτηριστικό του διοικητικού στελέχους;
- 17) Πώς διακρίνονται ιεραρχικά τα διάφορα διοικητικά στελέχη;
- 18) Ποιος είναι ο σκοπός της λειτουργίας υπηρεσιών ερευνών και αναπτύξεως;
- 19) Ποιος είναι ο αντικειμενικός σκοπός της χρηματοοικονομικής λειτουργίας;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

4.1 Οι έννοιες κόστος – έξοδο.

4.1.1 Κόστος.

Κόστος είναι η διάθεση, δηλαδή η επένδυση αγοραστικής δυνάμεως για την απόκτηση υλικών αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Από την ανάλυση του ορισμού συμπεραίνεται ότι την έννοια **κόστος** συνθέτουν τα εξής:

1) Η επένδυση αγοραστικής δυνάμεως, δηλαδή η διάθεση χρηματικού ποσού για την απόκτηση αγαθών υλικών και υπηρεσιών (αγαθών χωρίς υλική υπόσταση). Παραδείγματα επενδύσεων: α) Σε υλικά αγαθά: Η αγορά εμπορευμάτων, διαφόρων υλικών, μηχανημάτων, υλικών συσκευασίας, γραφικής ύλης κλπ. β) Σε υπηρεσίες: τα προπληρωμένα ενοίκια, τα προπληρωμένα εργατικά κλπ. Όπως είναι φανερό, όλα αυτά τα αγαθά συνιστούν επενδύσεις, που όσο χρόνο παραμένουν στην επιχείρηση αποτελούν στοιχεία του ενεργητικού της και έχουν θέση στον ισολογισμό της. Άρα: **το κόστος αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού.**

2) Ο σκοπός που είναι η πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή, την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Στην "πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις" αποβλέπουν οι ποριστικές, οι κτητικές και εξισωτικές επιχειρήσεις, (βλ. κεφάλαιο 2ο). Από τις επιχειρήσεις αυτές οι ποριστικές ασκούν τέτοια τιμολογιακή πολιτική, ώστε τα έσοδά τους να είναι μεγαλύτερα από το κόστος των πωλουμένων αγαθών (προϊόντων ή υπηρεσιών) και να πραγματοποιούν σοβαρά κέρδη που περιέρχονται στο φορέα τους. Οι κτητικές αποβλέπουν στη δημιουργία κερδών, τα οποία παραμένουν για την αύξηση των μέσων τους και της δραστηριότητά τους. Οι εξισωτικές αποβλέπουν στην εξίσωση έσοδα = έξοδα. Είναι μη κερδοσκοπικές μονάδες. Στην κατηγορία των μη κερδοσκοπικών επιχειρήσεων υπάγονται κυρίως οι επιχειρήσεις δημόσιου χαρακτήρα και οι καθαρά κοινωνικού χαρακτήρα οικονομικές μονάδες, που παρέχουν τις υπηρεσίες τους στο κοινωνικό σύνολο ή σε κοινωνικές ομάδες εντελώς δωρεάν (δημόσια εκπαίδευση, κοινωνική πρόνοια κλπ.).

Και οι επιχειρήσεις κοινωνικού χαρακτήρα για την εκπλήρωση των σκοπών τους πραγματοποιούν, όπως και οι λοιπές, διάφορες επενδύσεις, των οποίων το είδος και το μέγεθος εύκολα μπορεί να προσδιορισθεί. Εκείνο που πραγματικά είναι δύσκολο να εκτιμηθεί είναι η προσφερόμενη από αυτές ωφέλεια. Δηλαδή το κοινωνικό όφελος από τη δραστηριότητά τους, και αυτό γιατί η προσφερόμενη κοινωνική ωφέλεια (η κοινωνική περίθαλψη, η δημόσια ασφάλεια κλπ.) δεν αποτελούν είδος διαπραγματεύσιμο στην αγορά ώστε να διαμορφώνεται μια τιμή γι' αυτό.

3) Ο σκοπός του κόστους, δηλαδή η πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή η κάλυψη κοινωνικών αναγκών δεν επιτυγχάνεται πάντοτε ή τουλάχιστον δεν επιτυγχάνεται στον επιδιωκόμενο βαθμό. Το γεγονός αυτό προσδίδει στο κόστος το στοιχείο του κινδύνου.

4.1.2 Το έξοδο.

Στην προηγούμενη παράγραφο αναφέρεται ότι "τα διάφορα είδη κόστους", όσο χρονικό διάστημα βρίσκονται στην επιχείρηση αποτελούν στοιχεία του ενεργητικού της και έχουν θέση στον ισολογισμό. Έτσι, τα στοιχεία του Ε – εκτός από τα μετρητά, τις καταθέσεις και τα εισπρακτέα ποσά (πελάτες, γραμμάτια εισπρακτέα και λοιπές απαιτήσεις), δηλαδή τα στοιχεία που απέκτησε η επιχείρηση από την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις – αποτελούν στοιχεία τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις, δηλαδή **κόστος**.

Παράδειγμα διαφόρων ειδών κόστους:

1) Τα προϊόντα που προορίζονται για πώληση. 2) Οι πρώτες ύλες και τα βοηθητικά υλικά που θα πωληθούν αφού πρώτα μετασχηματισθούν σε έτοιμα προϊόντα. 3) Τα μηχανήματα που και αυτά παίρνουν μέρος στο οικονομικό κύκλωμα με τη μορφή των αποσβέσεων που ενσωματώνονται στο κόστος των προϊόντων. 4) Τα προπληρωθέντα ενοίκια κλπ.

Σύμφωνα με τις τελευταίες επιστημονικές απόψεις (και τον ορισμό του ΕΓΛΣ) έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως (εξαφανιζόμενο κόστος).

Αναλυτικότερα, όταν ένα κόστος εξαντληθεί, όταν δηλαδή χάσει τη δυνατότητά του να συμβάλει στην πραγματοποίηση εσόδων, ή ακόμη όταν εξαφανισθεί και δεν υπάρχει για να εμφανισθεί στο Ενεργητικό του ισολογισμού, μετατρέπεται σε **έξοδο**.

Παράδειγμα 1ο.

Προϊόντα αξίας 800.000 δρχ. αποτελούν κόστος. Αν όμως τα 3/4 των προϊόντων αυτών (κόστους $800.000 \times 3/4 = 600.000$ δρχ.) πωληθούν (διατεθούν) αντί 1.000.000 δρχ. μετατρέπονται σε **έξοδο**, που θα εκπεσθεί από τα

έσοδα για να προκύψει το μικτό κέρδος ($1.000.000 - 600.000 = 400.000$ δρχ. μικτό κέρδος). Τα απούλητα, το $1/4$ των 800.000 δρχ., $800.000 \times 1/4 = 200.000$, συνεχίζουν να αποτελούν στοιχείο Ε, δηλαδή κόστος.

Παράδειγμα 2ο.

Τα προπληρωθέντα ενοίκια αξίας 50.000 δρχ.. Αν υποθέσουμε ότι τα προπληρωθέντα ενοίκια αφορούν το μήνα Ιανουάριο του έτους 19X1, τότε την 1η Φεβρουαρίου του ίδιου έτους έχουν κιόλας λήξει. Έχουν εκπνεύσει, έχουν εξαφανισθεί και συνεπώς έχουν μετατραπεί σε έξοδο, που θα βαρύνει τα έσοδα της περιόδου.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το έξοδο έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

1) Δημιουργείται από την εκπνοή (εξαφάνιση) κόστους και δεν αποτελεί στοιχείο ενεργητικού, αλλά στοιχείο διαμορφωτικό αποτελέσματος (θα εκπεσθεί από τα έσοδα).

2) Το έξοδο προϋπήρχε κόστος, έστω και για μια στιγμή, αφού δημιουργείται από την εξαφάνισή του.

3) Η έννοια του εξόδου είναι χρονικά περιορισμένη. Αυτό σημαίνει ότι τα έξοδα της λογιστικής περιόδου που δημιουργούνται από τα εξαφανισθέντα μέσα σ' αυτή είδη κόστους πρέπει να βαρύνουν τα έσοδα αυτής της περιόδου για να προσδιορισθεί το αποτέλεσμα ως διαφορά:

‘Έσοδα – Έξοδα = ± Αποτέλεσμα (περιόδου).

Εκείνο που πρέπει ιδιαίτερα να προσεχθεί, για να μην δημιουργείται σύγχυση, γύρω από την έννοια του κόστους και του εξόδου, είναι ότι το έξοδο δημιουργείται από την εξαφάνιση του κόστους. Αυτό έγινε στο παράδειγμά μας με το κόστος των πωληθέντων προϊόντων, τα οποία πέρασαν στα χέρια του αγοραστή, ενώ για την επιχείρηση έπαιυσαν να έχουν κάποια χρησιμότητα. Έπαιυσαν να αποτελούν στοιχεία του ενεργητικού της.

Αντίθετα, όταν ένα κόστος μετατρέπεται σε ένα άλλο, όπως π.χ. στην περίπτωση μεταμορφώσεως των υλικών σε έτοιμα προϊόντα, δεν πρόκειται για μετατροπή κόστους σε έξοδο, αλλά για μετατροπή κόστους (π.χ. υλικών) σε κόστος άλλης μορφής (σε έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα), δηλαδή για μορφολογική αλλαγή. Απλώς ένα στοιχείο Ε, στο παράδειγμά μας τα Υλικά, μεταμορφώθηκε σε ένα άλλο στοιχείο Ε, δηλαδή σε έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

4.1.3 Δαπάνη.

Η έννοια δαπάνη δεν διαφέρει από τις έννοιες κόστος και έξοδο. Η έννοια "δαπάνη" είναι γενική και περιλαμβάνει και την έννοια του κόστους και την έννοια του εξόδου.

Δαπάνη είναι η ενέργεια πράγματοποιήσεως κόστους ή εξόδου. Ο όρος αναφέρεται στην ενέργεια, που έχει σαν αποτέλεσμα τη δημιουργία κόστους ή εξόδου και την αριθμητική του έκφραση.

Δαπάνη π.χ. είναι η αγορά μηχανήματος 10.000 δρχ. (δημιουργία κόστους) ή η χρησιμοποίηση υλικών συσκευασίας 5.000 δρχ. (εκπνοή - μετατροπή κόστους σε έξοδο). Δαπανώ σημαίνει ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες για την απόκτηση κόστους ή τη δημιουργία εξόδου.

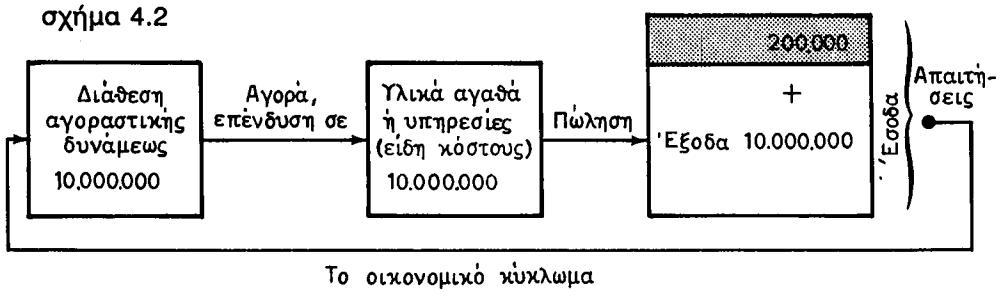
4.2 Διακρίσεις κόστους.

4.2.1 Κόστος τρέχουσας μορφής – Κόστος πάγιας μορφής.

Η επιχείρηση έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την προσφορά στην αγορά (στους καταναλωτές) αγαθών ή υπηρεσιών ορισμένου τύπου.

Οι επιχειρήσεις γενικά, είτε είναι κερδοσκοπικές είτε όχι ακολουθούν ένα ρυθμικό κύκλο οικονομικής δραστηριότητας, όπως περίπου εικονίζεται στο σχήμα 4.2.

σχήμα 4.2



Το οικονομικό κύκλωμα

Σχ. 4.2.

Στο σχήμα του κυκλώματος, το ορθογώνιο με την ένδειξη "απαιτήσεις", (ποσά που οφείλονται στην επιχείρηση από τους πελάτες) είναι μεγαλύτερο από τα άλλα, γιατί σκοπός της επιχειρήσεως είναι να πουλήσει σε μεγαλύτερες τιμές από τις τιμές αποκτήσεως.

Οι επιχειρήσεις γενικά πραγματοποιούν επενδύσεις σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες (δηλαδή αποκτούν είδη κόστους) και τα πωλούν αυτούσια ή ύστερα από κατεργασία για να κερδίσουν.

Το ποσό του κέρδους, κατά μια περίοδο, εξαρτάται κυρίως από τη διαφορά της τιμής πωλήσεως και του κόστους των πωληθέντων (κόστος αποκτήσεως πωληθέντων) και ακόμη από την ταχύτητα κυκλοφορίας των στοιχείων.

Αν π.χ. ένα εμπόρευμα τιμής κόστους (αγοράς) 50.000 δρχ. πωληθεί μέσα στο μήνα 60.000 δρχ., το κέρδος θα είναι $60.000 - 50.000 = 10.000$ δρχ. Αν το ίδιο εμπόρευμα πωληθεί (κυκλοφορήσει) δύο φορές μέσα στον ίδιο μήνα, ακόμη και σε μικρότερη τιμή έστω 56.000 δρχ. το κέρδος θα είναι $(56.000 \text{ δρχ.} - 50.000 \text{ δρχ.}) \times 2 = 12.000 \text{ δρχ.}$

Με κριτήριο το ρυθμό (την ταχύτητα) κυκλοφορίας ενός στοιχείου κόστους, το διακρίνομε σε κόστος τρέχουσας μορφής ή σε κόστος πάγιας μορφής.

Κόστος τρέχουσας μορφής είναι εκείνο που αποκτάται με προορισμό να πωληθεί (να κυκλοφορήσει) αυτούσιο ή μετά από κατεργασία (όπως οι πρώτες και βοηθητικές ύλες) σε βραχύ χρονικό διάστημα, κατά κανόνα όχι μεγαλύτερο από μια οικονομική χρήση.

Κόστος πάγιας μορφής είναι εκείνο που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση για μακρό χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από μια οικονομική χρήση για πάγια εκμετάλλευση, όπως τα μηχανήματα, τα κτίρια, η φήμη και πελατεία κλπ. Το κόστος πάγιας μορφής μετατρέπεται σε κόστος τρέχουσας μορφής κατά κανόνα δια των αποσβέσεων, ή όταν αποφασίζεται η πώλησή του.

4.2.2 Οργανικό - Ανόργανο κόστος ή έξοδο.

Η διάκριση του κόστους ή του εξόδου σε οργανικό ή ανόργανο γίνεται με κριτήριο το σκοπό στον οποίο αποβλέπει η πραγματοποίησή του.

Ένα κόστος ή έξοδο είναι **οργανικό** όταν αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως. Με άλλα λόγια το δημιουργούμενο προς χάριν της διεξαγωγής της κύριας και των παρεπομένων δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως, π.χ. για την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών. Παράδειγμα οργανικού κόστους η αγορά πρώτων υλών.

Ανόργανο κόστος ή έξοδο είναι εκείνο που δεν αναφέρεται στην κανονική (ομαλή) εκμετάλλευση της χρήσεως και δεν συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος. Παράδειγμα ανόργανου εξόδου η προσαύξηση φόρου λόγω εκπρόθεσμης πληρωμής του.

4.3 Η έννοια του εσόδου.

Με τον όρο **έσοδο**, εννοούμε τις εισροές στην επιχείρηση χρημάτων ή απαιτήσεων (για είσπραξη χρημάτων) τις προερχόμενες από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχειρήσεως (όχι π.χ. από συμπληρωματικές εισφορές κεφαλαίων ή από δάνεια).

Οργανικά έσοδα είναι τα προερχόμενα, από την κύρια και τις παρεπόμενες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας, π.χ. τα έσοδα πωλήσεων προϊόντων βιομηχανικής επιχειρήσεως.

Ανόργανα έσοδα είναι τα προερχόμενα από τυχαίες και συμπτωματικές δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας, π.χ. από κλήρωση λαχείου ή από πώληση αποσβεσμένου μηχανήματος.

Στην κατηγορία των ανοργάνων εσόδων υπάγονται και τα **έκτακτα** έσοδα που αν και συσχετίζονται με την κύρια και τις παρεπόμενες δραστηριότητες της επιχειρήσεως, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα περιστατικά. Παράδειγμα, η κατάπτωση υπέρ της επιχειρήσεως ποινικής ρήτρας.

Ομαλά έσοδα είναι τα προερχόμενα από την ομαλή προγραμματισμένη δραστηριότητα της επιχειρήσεως.

Ανώμαλα έσοδα είναι αυτά που οφείλονται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά που δημιουργούν αναστάτωση στην οικονομική ζωή και προκαλούν διαταραχές (συνήθως άνοδο) στο επίπεδο τιμών π.χ. η φήμη για ενδεχόμενο πόλεμο με γειτονική χώρα προκαλεί αυξημένη ζήτηση τροφίμων με συνέπεια την άνοδο της τιμής τους και αναπάντεχη αύξηση των εισπράξεων των καταστημάτων τροφίμων.

4.4 Η έννοια του αποτελέσματος.

Αποτέλεσμα είναι η διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων. Αν τα έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα έξοδα έχομε κέρδος. Αντίθετα αν τα έξοδα είναι μεγαλύτερα των εσόδων έχομε ζημιά.

Η διαφορά: Συνολικά έσοδα χρήσεως - Συνολικά έξοδα χρήσεως δίδει το συνολικό λογιστικό αποτέλεσμα που εμφανίζεται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως.

Οργανικό αποτέλεσμα ή **αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως** είναι αυτό που προκύπτει από το συσχετισμό των οργανικών εσόδων με τα οργανικά έξοδα.

Έκτακτο αποτέλεσμα είναι αυτό που προκύπτει από το συσχετισμό των εκτάκτων εσόδων και εξόδων.

Φορολογικό αποτέλεσμα είναι αυτό που προκύπτει από το συσχετισμό των εσόδων και εξόδων, των οποίων το ύψος όμως προσδιορίζεται από την εφαρμογή των φορολογικών νόμων (αποτιμήσεις κατά τον ΚΦΣ, λογισμός αποσβέσεων με τους νόμιμους συντελεστές κλπ.).

4.5 Ερωτήσεις.

- 1) Τι λέμε κόστος;
- 2) Ποια στοιχεία συνθέτουν την έννοια του κόστους;
- 3) Τι λέμε έξοδο;
- 4) Ποια στοιχεία συνθέτουν την έννοια του εξόδου;
- 5) Γιατί το κόστος αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού;
- 6) Τι ονομάζεται δαπάνη;
- 7) Από ποιους παράγοντες εξαρτάται το ύψος του κέρδους εμπορικής επιχειρήσεως;
- 8) Ποιο κόστος είναι πάγιας μορφής και ποιο τρέχουσας μορφής;
- 9) Πότε ένα κόστος είναι οργανικό και πότε ανόργανο;
- 10) Τι καλείται έσοδο;
- 11) Πότε ένα έσοδο είναι οργανικό και πότε ανόργανο;
- 12) Πότε ένα έσοδο είναι ομαλό, και πότε ανώμαλο;
- 13) Ποια είναι η έννοια του αποτελέσματος;
- 14) Πότε το αποτέλεσμα είναι οργανικό και πότε ανόργανο;
- 15) Ποιο αποτέλεσμα λέγεται φορολογικό;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΙΔΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ - ΕΞΟΔΩΝ

5.1 Κόστος (έξοδο) κατά είδος.

Η ταξινόμηση των ειδών κόστους και των εξόδων κατά είδος βασίζεται σε αντικειμενικά, δηλαδή σε φυσικά κριτήρια. Η ταξινόμηση στηρίζεται στη φύση του κόστους. Στο είδος του οικονομικού αγαθού όπως:

- Πρώτη ύλη (ξυλεία).
- Εργατικά.
- Ενοίκιο.
- Καύσιμο (πετρέλαιο).
- Απόσβεση μηχανημάτων κλπ.

Τα είδη κόστους - εξόδων παρακολουθούνται στη Γενική Λογιστική. Π.χ. τα "αποθέματα", στους λογαριασμούς της ομάδας 2:

- Λογ. 23 "Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας".
- Λογ. 25 Αναλώσιμα Υλικά.
- Λογ. 25.02 Πετρέλαιο.
- Λογ. 26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων.

Επίσης στους λογαριασμούς της ομάδας 6, παρακολουθούνται τα διάφορα έξοδα όπως π.χ.:

- Λογ. 60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού.
- Λογ. 62.00 Ηλεκτρικό Ρεύμα.
- Λογ. 62.02 Ύδρευση παραγωγικής διαδικασίας κλπ.

Έτσι είναι δυνατή η παρακολούθησή τους και διευκολύνεται ο προγραμματισμός και ο έλεγχος κάθε είδους κόστους ή εξόδου καθώς και η αναταξινόμηση τους κατά λειτουργία.

5.2 Λειτουργικό κόστος.

Τα κατά είδος στοιχεία κόστους - έξοδα αναταξινομούνται κατά λειτουργία (βλ. κεφάλαιο τρίτο). Τα διάφορα είδη κόστους δημιουργούνται με προορισμό την ανάλωσή τους στις διάφορες λειτουργίες ή υπολειτουργίες της επιχειρήσεως. Δηλαδή στις διάφορες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας. Έτσι λοιπόν με κριτήριο το σκοπό της πραγματοποιήσεώς τους, δηλαδή τον προορισμό τους, τα διαφορετικά ως προς τη φύση τους κατ' είδος οργανικά έξοδα της ομάδας 6 επιμερίζονται στις διάφορες λειτουργίες ή

και στις υποδιαιρέσεις τους (υπολειτουργίες) για να προσδιορισθεί το κόστος (έξοδο) κάθε μιας.

Το κόστος κάθε λειτουργίας, το λειτουργικό κόστος ή αλλιώς το κατά προσφορισμό κόστος, προσδιορίζεται από το άθροισμα των μεριδίων από κάθε είδος εξόδου που αφορά κάθε μια λειτουργία.

Ο μερισμός, δηλαδή η κατανομή κάθε είδους κόστους στις λειτουργίες γίνεται με ένα τεχνικολογιστικό μέσο, το φύλλο μερισμού.

5.3 Το φύλλο μερισμού.

Το φύλλο μερισμού είναι μια πολύστηλη κατάσταση που περιλαμβάνει τουλάχιστο τις εξής στήλες:

1) Τον κωδικό του λογαριασμού (ή υπολογαριασμού) στον οποίο παρακολουθείται το κόστος.

2) Το είδος του κόστους (έξοδο).

3) Το ποσό (αξία).

4) Τη βάση (το κλειδί) επιμερισμού του στις λειτουργίες, περισσότερες (από μια) λειτουργίες.

5) Μια στήλη για κάθε λειτουργία.

Στη στήλη 4 σημειώνεται η βάση μερισμού. Δηλαδή το κριτήριο με το οποίο γίνεται ο μερισμός κάθε είδους οργανικού κόστους - εξόδου στις λειτουργίες. Σαν βάση (σαν κριτήριο) μερισμού στις λειτουργίες του εξόδου "ενοίκια" π.χ. θα μπορούσε να ληφθεί το εμβαδόν του χώρου σε τετραγωνικά μέτρα, ενώ του κόστους "αμοιβές έμμεσου προσωπικού" οι μισθοδοτικές καταστάσεις, στις οποίες έχει προβλεφθεί η σημείωση της λειτουργίας στην οποία απασχολήθηκε ο μισθωτός.

Ο μερισμός του κόστους "διαφημίσεις" όμως δεν παρουσιάζει καμιά δυσκολία, αφού ολόκληρο βαρύνει τη λειτουργία "Διάθεση". Όπως αναφέρεται σε επόμενη παράγραφο το κόστος αυτό είναι για τη λειτουργία "Διάθεση" **άμεσο κόστος**.

Δυσκολίες μερισμού, και κατά συνέπεια δυσκολίες χρησιμοποιήσεως κατάλληλης βάσεως μερισμού, δημιουργούνται για τα έξοδα εκείνα που πραγματοποιήθηκαν για περισσότερες λειτουργίες. Δηλαδή για τα κοινά έξοδα των λειτουργιών, όπως π.χ. το κόστος ενοίκια (όταν όλες οι λειτουργίες στεγάζονται στο ίδιο ακίνητο) ή τα τηλεφωνικά, όταν όλες οι λειτουργίες εξυπηρετούνται από ένα τηλεφωνικό κέντρο. Παρόμοιες δυσκολίες χρησιμοποιήσεως καταλλήλων βάσεων μερισμού κοινών εξόδων, οι κοστολόγοι λογιστές τις ξεπερνούν με κριτήρια βασισμένα κυρίως στην πείρα.

Πάντως η λογιστική διαδικασία μερισμού των κοινών οργανικών εξόδων στις λειτουργίες πρέπει να γίνεται με μεγάλη προσοχή και με τη μεγαλύτερη δυνατή ακρίβεια, ώστε κάθε λειτουργία να επιβαρυνθεί, μόνο με το ποσό που πράγματι ανάλωσε από το κοινό κόστος κατά την άσκηση της δραστηριότητάς της.

Από την άθροιση των στηλών των λειτουργιών θα προκύψει το κόστος κάθε λειτουργίας (ή λειτουργικής υποδιαιρέσεως, αν φυσικά προβλέπονται και γι' αυτές στήλες στο φύλλο κόστους), δηλαδή το λειτουργικό κόστος.

Το κόστος κάθε λειτουργίας είναι **ομαδοποιημένο κόστος**, γιατί αποτελείται από το άθροισμα μεριδών από πολλά είδη εξόδων που της ανήκουν (που την αφορούν). Έτσι πολλά είδη οργανικών εξόδων μεριζόμενα σχηματίζουν το λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας, που είναι το ομαδοποιημένο κατ' είδος κόστος που πραγματοποιήθηκε σε κάθε λειτουργία.

Έτσι κάθε λειτουργία, με την προϋπόθεση ότι χρησιμοποιούνται ακριβείς βάσεις μερισμού, επιβαρύνεται από κάθε είδος οργανικού εξόδου με το μέρος (ποσό) που της ανήκει.

5.4 Η σημασία του προσδιορισμού του λειτουργικού κόστους.

Ο προσδιορισμός του λειτουργικού κόστους είναι πρωταρχικής σημασίας γιατί:

- Διευκολύνει την άσκηση ελέγχου της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών και την απόδοση ευθυνών στους προϊσταμένους τους, όταν διαπιστωθούν σπατάλες κόστους.
- Αποτελεί για τη διοίκηση πληροφοριακό στοιχείο χρήσιμο στη λήψη αποφάσεων, που σχετίζονται με την οργάνωση των λειτουργιών.
- Όπως θα αναλυθεί σε επόμενο κεφάλαιο, ο λογιστικός χειρισμός του κόστους των λειτουργιών δεν είναι ο ίδιος για όλες. Π.χ. μόνο το κόστος της παραγωγικής λειτουργίας συνυπολογίζεται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.

"Θέσεις κόστους" - "Κέντρα κόστους".

Από τη σκοπιά της λογιστικής του κόστους οι λειτουργίες ονομάζονται ακόμη **θέσεις κόστους** ή **κέντρα κόστους**.

Γενικά, όταν λέμε θέση κόστους ή κέντρο κόστους, εννοούμε ένα περιορισμένο τομέα δραστηριότητας, π.χ. τη λειτουργία της Παραγωγής (αν δεν υποδιαιρέται λογιστικά παραπέρα) ή της Διαθέσεως, στην οποία γίνεται λογιστική συγκέντρωση εξόδων.

Έτσι οι λειτουργίες που εμφανίζονται στο φύλλο μερισμού (κεφ. 5.6) αποτελούν **περιοχές**, στις οποίες έγινε λογιστική συγκέντρωση διαφόρων ειδών κόστους - εξόδων, δηλαδή είναι θέσεις ή κέντρα κόστους.

Είναι πιθανό οι θέσεις κόστους (τα κέντρα κόστους) να συμπέσουν με περιοχές ευθύνης. Δηλαδή περιοχές της οικονομικής μονάδας, των οποίων η ευθύνη για την ομαλή λειτουργία τους, με βάση την αρχή "του καταμερισμού των έργων", έχει ανατεθεί σε ορισμένα διοικητικά όργανα. Τα όργανα αυτά έχουν την εξουσία να παίρνουν αποφάσεις και να δίδουν εντολές στους υφισταμένους τους, αλλά ταυτόχρονα έχουν και την ευθύνη του τομέα τους. Η ανάθεση εξουσίας σε κάποιο όργανο συνοδεύεται πάντοτε από αντίστοιχη ευθύνη. Ευθύνη για την ομαλή λειτουργία του τομέα τους και φυσικά για τις τυχόν σπατάλες των εξόδων που πραγματοποιούνται σε αυτόν.

5.6 Φύλλο μερισμού εξόδων (ομάδας 6) περιόδου στις βασικές λειτουργίες.

				Λειτουργίες				
Κωδ. λογ/σμού	Είδος εξόδου	Ποσό	Κλειδί επιμερισμού ή βάση επιμερισμού	Παραγωγική	Διοικητική	Έρευνα αναπτύξεως	Διαθέσεως	Χρηματο- οικονο- μική
60.00	Μισθοί	3.000.000	Μισθοδοτικές καταστάσεις	—	1.600.000	400.000	1.000.000	—
60.01	Ημερομίσθια	4.000.000	Καταστάσεις ημερομισθίων	4.000.000	—	—	—	—
61.00.00	Αμοιβές δικηγόρων	400.000	Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών	—	300.000	—	100.000	
62.00	Ηλεκτρικό ρεύμα Παραγωγικής λειτουργίας	300.000	Λογαριασμοί ΔΕΗ	300.000	—	—	—	—
62.02	Υδρευση Παραγω- γικής λειτουργίας	200.000	Λογαριασμοί ΕΥΔΑΠ	200.000	—	—	—	
62.03.00	Τηλέφωνο Τηλεγραφήματα	500.000	Λογαριασμοί ΟΤΕ	100.000	300.000	—	100.000	
62.04.01	Ενοίκια κτιρίων	800.000	Αποδείξεις ενοίκιου	—	300.000	—	500.000	
62.05	Ασφάλιστρα	100.000	Ασφαλιστ. Συμβολ.	60.000	10.000	—	30.000	
62.98.00	Φωτισμός	200.000	π ³ χώρων	—	80.000	—	120.000	
62.98.02	Υδρευση	100.000	Αριθ. εργαζομένων	—	60.000	—	40.000	
63.04	Δημοτικοί Φόροι - Τέλη	120.000	Βεβαιωτικά Σημειώματα	80.000	10.000	—	30.000	
64.02	Έξοδα προβολής- Διαφήμισης	400.000	Δελτία Παροχής Υπηρεσιών		100.000		300.000	
65.02	Προεξοφ. Τόκοι + έξοδα Τράπεζας	800.000	Πινάκια προεξοφλ.					800.000
65.05	Τόκοι τραπ. χρηματοδοτήσεων	400.000	extrait τραπεζών					400.000
66.01	Αποσβέσεις κτιρίων	600.000	Εκτιμήσεις	600.000				
66.02	Αποσβέσεις Μηχανημάτων	800.000	Εκτιμήσεις	800.000	—		—	—
66.04.00	Αποσβέσεις Επίπλων	100.000	Άξια κτήσεως παγίων	20.000	50.000	10.000	20.000	—
	Σύνολο	12.820.000		6.160.000	2.810.000	410.000	2.240.000	1.200.000
24.01	Βοηθ. γλυκά (Αναλ.)	180.000	Δελτία εξαγωγής	180.000				
28	Ελησματικά	200.000	Δελτία εξαγωγής				200.000	
Γενικό Σύνολο		13.200.000		6.340.000	2.810.000	410.000	2.440.000	1.200.000

1) Στο φύλλο μερισμού περιέχονται οι λογαριασμοί τελευταίας διαιρέσεως.

2) Στο λειτουργικό κόστος στο πιο πάνω φύλλο μερισμού δεν συμπεριλαμβάνεται η ανάλωση των πρώτων υλών.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ¹

ΚΕΝΤΡΑ (Θέσεις) Κόστους	
Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής	6.340.000
Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	2.810.000
Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών και Αναπτύξεως	410.000
Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως	2.440.000
Έξοδα Χρηματοοικονομικής	1.200.000
Λειτουργίας	
ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	
Αμοιβές έμμισθου προσωπικού	3.000.000
Αμοιβές ημερομισθών προσωπικού	4.000.000
ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	
Αμοιβές και έξοδα ελευθέρων επαγγελματιών	400.000
Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων	
ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	
Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής	300.000
Υδρευση παραγωγικής λειτουργίας	200.000
Τηλεπικοινωνίες	500.000
Τηλεφωνικά - Τηλεγραφικά	
Ενοίκια	800.000
Ενοίκια κτιρίων	
Ασφάλιστρα	100.000
Λοιπές παροχές τρίτων	
Φωτισμός (πλην ηλεκτ. ενέργειας παραγωγής)	
Υδρευση (πλην υδρεύσεως παραγωγής)	
ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΤΕΛΗ	
Δημοτικοί Φόροι - Τέλη	120.000
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	
Έξοδα Προβολής και Διαφημίσεως	400.000
ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	
Προεξοφλητικοί τόκοι και Έξοδα Τραπεζών	800.000
Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπροθέσμων τραπεζικών	
χρηματοδοτήσεων	400.000
ΑΠΟΣΒΕΣΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	
Αποσβέσεις κτιρίων - εγκατ. κτιρ.- τεχν. έργων	600.000
Αποσβέσεις μηχανημάτων τεχν. εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού	800.000
Αποσβέσεις επίτιλων και λοιπού εξοπλισμού	100.000
Αποσβέσεις επίπλων	
ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	
Βοηθητικά Υλικά	180.000
ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	
Διάφορα	200.000

Αναλώσεις περιόδου και οργανικά έξοδα

¹Σημείωση: Για λόγους διδακτικούς η παραπάνω ημερολογιακή εγγραφή έγινε με το "ενιαίο σύστημα εγγραφών" και όχι σύμφωνα με την "αυτόνομη λογιστική της εκμεταλλεύσεως" (ομάδα 9 του ΕΓΛΣ κεφάλ. 12).

Λογαριασμοί

KENTRA (Θέσεις) Κόστους	Έξοδα λειτουργίας Ερευνών και Αναπτύξεως
13.200.000	410.000
Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως
6.340.000	2.440.000
Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας	Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας
2.810.000	1.200.000

5.7 Η διάρθρωση της παραγωγικής (τεχνικής) λειτουργίας.

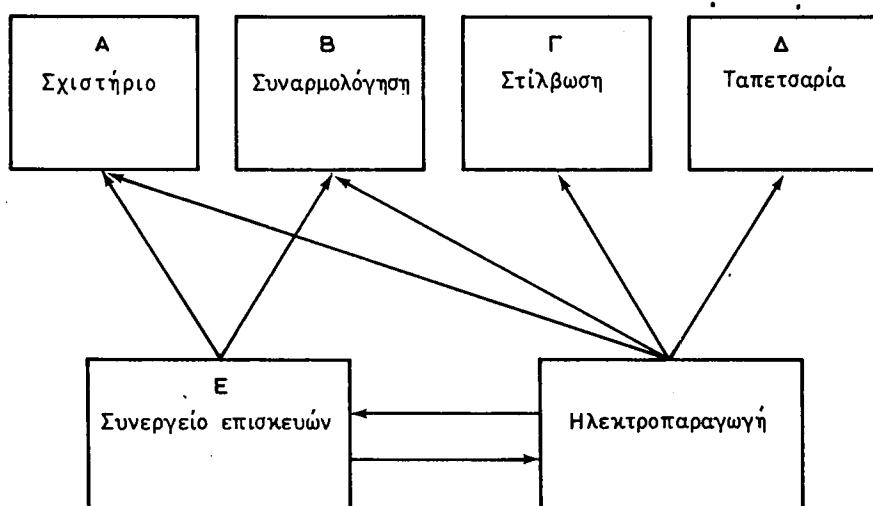
Στη λειτουργία της παραγωγής στο εργοστάσιο, τα διάφορα υλικά επεξεργάζονται από τους εργαζόμενους με τη βοήθεια των μηχανημάτων και των άλλων εργοστασιακών ευκολιών και παράγονται προϊόντα άμεσης ή έμμεσης καταναλώσεως. Η ξυλεία π.χ. μετατρέπεται σε έπιπλα, το βαμβάκι σε ενδύματα κλπ.

Η επεξεργασία των υλικών σε προϊόντα μπορεί να γίνεται ή με μια απλή κατεργασία, όπως π.χ. η άλεση του σταριού, ή με περισσότερες κατεργασίες, από τις οποίες κάθε μια στεγάζεται σε διαφορετικό τμήμα του εργοστασίου, που διαθέτει τα κατάλληλα για τη συγκεκριμένη κατεργασία μηχανήματα ή γενικά την κατάλληλη τεχνική οργάνωση. Η επεξεργασία του βαμβακιού π.χ. σε έτοιμο ύφασμα πραγματοποιείται σε περισσότερα διαδοχικά τμήματα του εργοστασίου ή με άλλα λόγια σε περισσότερα στάδια επεξεργασίας.

Σε ένα βαμβακουργείο - Υφαντήριο το βαμβάκι μπαίνει στο πρώτο τμήμα το **πλυντήριο** και αφού καθαρισθεί μεταφέρεται στο δεύτερο τμήμα επεξεργασίας το **κλωστήριο**. Στη συνέχεια το νήμα περνά στο τρίτο τμήμα, **υφαντήριο** και τελικά στο **βαφείο - φινιριστήριο** από το οποίο παράγεται το τέλειο προϊόν, το βαμβακερό ύφασμα.

Παρόμοια, σε ένα εργοστάσιο επίπλων ο κύκλος επεξεργασίας της πρώτης ύλης ξυλεία, συμπληρώνεται στα διαδοχικά παραγωγικά τμήματα **σχιστήριο - συναρμολόγηση - στίλβωση - ταπετσαρία** (σχ. 5.7).

Κάθε παραγωγικό τμήμα είναι μια λειτουργική υποδιαιρεση του εργοστασίου (της παραγωγικής λειτουργίας) με κατάλληλη τεχνική οργάνωση για συγκεκριμένο είδος επεξεργασίας.



Σχ. 5.7.

Τα παραγωγικά τμήματα διακρίνονται σε κύρια παραγωγικά τμήματα και σε βοηθητικά ή βοηθητικές υπηρεσίες.

Τα κύρια παραγωγικά τμήματα είναι υποδιαιρέσεις του εργοστασίου, στις οποίες πραγματοποιείται ορισμένη επεξεργασία (ορισμένη δραστηριότητα) στα υλικά κατά τη διαδρομή τους από το ένα στο άλλο π.χ. συναρμολόγηση τεμαχίων έγκλιτων σε σκελετούς (τμήμα συναρμολογήσεως) ή ύφανση (υφαντήριο).

Οι βοηθητικές υπηρεσίες ή υπηρεσίες γενικής χρησιμότητας, είναι και αυτές αυτοτελείς υποδιαιρέσεις του εργοστασίου (αυτοτελή τεχνολογικά κέντρα).

Η διαφορά τους από τα κύρια παραγωγικά κέντρα είναι ότι ενώ αυτά συμβάλλουν κατά άμεσο τρόπο στη διαδικασία της μεταποίησεως (επεξεργασίας) των υλικών, οι βοηθητικές υπηρεσίες συμβάλλουν κατά έμμεσο τρόπο εξυπηρετώντας τα κύρια παραγωγικά τμήματα, τα οποία δεν θα ήταν δυνατόν να λειτουργήσουν χωρίς την εξυπηρέτηση αυτή.

Στην επιπλοποία π.χ. μπορεί να λειτουργεί **συνεργείο επισκευών** μηχανών και εργαλείων για να προσφέρει τις υπηρεσίες του σε όλα τα παραγωγικά τμήματα που χρησιμοποιούν μηχανές και εργαλεία. Επίσης, σε ένα μηχανουργείο, που έχει ως αντικείμενο παραγωγής βαρειές μηχανές, μπορεί, εκτός από τα κύρια παραγωγικά τμήματα χυτήριο - συναρμολόγηση - τελειοποίηση να λειτουργούν και οι βοηθητικές υπηρεσίες συνεργείο επισκευών και σχεδιαστήριο.

Ο τύπος της οργανώσεως του εργοστασίου σε παραγωγικά τμήματα κύρια και βοηθητικές υπηρεσίες εξαρτάται κυρίως από το είδος και τη ροή της παραγωγής. Εκτός όμως από τη σπουδαιότητα και σημασία που έχει η τεχνολογική οργάνωση του εργοστασίου από τεχνική άποψη, έχει μεγάλη σημασία και από κοστολογική άποψη, γιατί σε κάθε τμήμα αναλώνται είδη κόστους.

Η λογιστική του κόστους θεωρεί κάθε τμήμα κύριο ή βοηθητικό (ή περισσότερα μαζί) **κέντρο κόστους**, ή **θέση κόστους** και σε καθένα εντοπίζει τα είδη κόστους εκείνα που αναλώθηκαν για τη δραστηριότητά του. Ο με ακρίβεια εντοπισμός των ειδών κόστους στα τμήματα έχει μεγάλη σημασία για την κοστολόγηση, γιατί, όπως θα αναλυθεί σε επόμενο κεφάλαιο, το κόστος των παραγωγικών τμημάτων ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.

Ακόμη διευκολύνει τον έλεγχο των υπευθύνων προϊσταμένων των τμημάτων, που είναι υπεύθυνοι για το ύψος των αναλώσεων που πραγματοποιούνται στα τμήματά τους.

Ο προσδιορισμός τώρα του κόστους των κυρίων τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών είναι δυνατόν να γίνει από ισάριθμες στήλες του φύλλου μερισμού των οργανικών ειδών κόστους - εξόδων της ομάδας 6 (κεφ. 5.6). Έτσι, αντί της μιας στήλης "παραγωγική λειτουργία", θα υπάρχουν τόσες, δύσες τα κύρια και βοηθητικά τμήματα της παραγωγής, τα οποία ορίσθηκαν ως κέντρα κόστους.

Είναι ακόμη δυνατόν το κόστος της μοναδικής στήλης "παραγωγική λειτουργία" να μερισθεί στα κύρια και βοηθητικά παραγωγικά τμήματα με την κατάρτιση

ΦΥΛΑΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΩΔΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

Κωδικός Λογ/σημού	Είδος Εξόδου	Ποσό	Βάση μερισμού	Βαθητικές υπηρεσίες		Χυτήριο	Κύρια παραγωγικά τμήματα	
				Ηλεκτρο- παραγωγή	Συνεργείο Επισκευών		Συναρμο- λόγηση	Περάσωη
24.01	Βιοηθητικά γηλακά	300.000	Δελτία εξαγωγής	15.000	50.000	35.000	120.000	80.000
25.02	Πετρέλαιο	250.000	Δελτία εξαγωγής	250.000	—	—	—	—
26.00	Εξαρτήματα	320.000	Δελτία εξαγωγής	—	—	—	320.000	—
60.00	Επιβλεψη	900.000	Μισθοδοτικές	120.000	100.000	220.000	260.000	200.000
61.00.02	Επισκευές κτιρίων	79.000	καταστάσεις	4.000	3.000	7.000	60.000	5.000
62.04	Ενοίκιο εργοστασίου	360.000	μ³ χώρων	60.000	20.000	120.000	90.000	70.000
62.03	Τηλεφωνικά	70.000	αριθ. εργαζομένων	5.000	5.000	20.000	25.000	15.000
62.05	Ασφαλιστρά	90.000	αξία μηχανημάτων	10.000	15.000	40.000	20.000	5.000
63.03	Φόροι - Τέλη	20.000	κατ' εκτίμηση	2.000	3.000	5.000	5.000	5.000
64.00	Διάφορα έξοδα	150.000	κατ' εκτίμηση	22.000	18.000	45.000	38.000	27.000
64.08	Εξοδα καθαριότητας	36.000	μ² χώρων	6.000	2.000	12.000	9.000	7.000
66.02	Αποβέσεις μηχανημάτων	280.000	αξία μηχανών	50.000	60.000	120.000	40.000	10.000
		2.855.000		544.000	276.000	624.000	987.000	424.000
	Έξοδα ηλεκτροπαραγωγής	10 : 40 : 30 : 20		54.400	217.600	163.200	108.800	
	Έξοδα συνεργείου επισκευών	5 : 3 : 2		330.400	841.600	1.150.200	532.800	66.080
					165.200	99.120		
						1.006.800	1.249.320	598.880

ξεχωριστού φύλλου μερισμού, όπως φαίνεται στο φύλλο Επιμερισμού των Γενικών Εξόδων Παραγωγικής Λειτουργίας· στα τρία κύρια παραγωγικά τμήματα "Χυτήριο", "Συναρμολόγηση", "Περάτωση" και στις βοηθητικές υπηρεσίες "Ηλεκτροπαραγωγή" και "Συνεργείο Επισκευών" που περιέχει.

Όταν ένα κόστος (έξοδο) από αυτά, που συγκεντρώνονται στο φύλλο μερισμού για να επιμερισθούν στα τμήματα, συνδέεται άμεσα με συγκεκριμένο τμήμα, βαρύνει ολόκληρο το συγκεκριμένο αυτό τμήμα. Είναι για το τμήμα αυτό άμεσο κόστος. Αυτό συμβαίνει με το κόστος "πετρέλαιο" στο παρακάτω φύλλο μερισμού, που είναι κόστος άμεσο για τη βοηθητική υπηρεσία "Ηλεκτροπαραγωγή".

Όσα έξοδα αφορούν περισσότερα ή όλα τα τμήματα (τα κοινά έξοδα των τμημάτων) μερίζονται σ' αυτά με κατάλληλη βάση μερισμού.

5.8 Ο επανεπιμερισμός των εξόδων των βοηθητικών υπηρεσιών.

Τα βοηθητικά τμήματα (βοηθητικές υπηρεσίες) λειτουργούν με κύριο σκοπό την εξυπηρέτηση των κυρίων τμημάτων. Κατά συνέπεια το κόστος (τα έξοδα) των βοηθητικών υπηρεσιών βαρύνει (βαρύνουν) τελικά τα κύρια τμήματα.

Ο επανεπιμερισμός του κόστους (των εξόδων) των βοηθητικών υπηρεσιών βαρύνει τελικά τα κύρια τμήματα και γίνεται με κατάλληλη βάση μερισμού, με κατάλληλο συντελεστή, ώστε το μέρος των εξόδων, με το οποίο επιβαρύνεται κάθε κύριο παραγωγικό τμήμα, να είναι (όσο το δυνατόν) ίσο με το κόστος της εξυπηρετήσεως που δέχθηκε από τις βοηθητικές αυτές υπηρεσίες.

Το κόστος (τα έξοδα) των βοηθητικών υπηρεσιών που παρέχουν εξυπηρέτηση όχι μόνο στα κύρια παραγωγικά τμήματα, αλλά και σε άλλες βοηθητικές υπηρεσίες, επανεπιμερίζεται πρώτο. Έτσι προσδιορίζεται με ακρίβεια το σύνολο του κόστους των βοηθητικών υπηρεσιών που εξυπηρετήθηκαν από άλλες υπηρεσίες, δηλαδή που ανάλωσαν υπηρεσίες γενικής χρησιμότητας.

Στο παρακάτω φύλλο μερισμού, επανεπιμερίζεται πρώτα το κόστος (τα έξοδα) της βοηθητικής υπηρεσίας **Ηλεκτροπαραγωγή**, που εξυπηρέτησε και τη βοηθητική υπηρεσία **Συνεργείο Επισκευών**, χωρίς να εξυπηρετηθεί, όπως έχει υποτεθεί στο παράδειγμα από αυτή.

Έστερα, τα έξοδα (το κόστος) της βοηθητικής λειτουργίας **Συνεργείο Επισκευών**, αυξημένα με αυτά που τις αναλογούν από τα έξοδα της βοηθητικής λειτουργίας **Ηλεκτροπαραγωγή**, επανεπιμερίζονται στα κύρια παραγωγικά κέντρα (**στα κύρια κέντρα κόστους**), τα οποία δέχονται τελικά όλα τα έξοδα. Όσο για τις βάσεις, τους συντελεστές επιμερισμού των εξόδων στα τμήματα, του επανεπιμερισμού του κόστους των βοηθητικών υπηρεσιών στα κύρια παραγωγικά τμήματα και του επιμερισμού του κόστους των κυρίων τμημάτων στους τελικούς φορείς κόστους (**στα προϊόντα**) θα γίνει λεπτομερέστερη ανάλυση στα επόμενα.

5.9 Άμεσα (ειδικά) – Έμμεσα (γενικά) στοιχεία κόστους (έξοδα).

Η σπουδαία για την κοστολόγηση διάκριση των εξόδων σε άμεσα (ειδικά) και έμμεσα (γενικά) γίνεται με κριτήριο τη δυσχέρεια συνυπολογισμού τους στο κόστος των κοστολογουμένων αντικειμένων (τμημάτων, λειτουργιών, ανομοίων προϊόντων κλπ.).

Άμεσο (ειδικό) κόστος είναι αυτό που βαρύνει απευθείας, και όχι κατά υπολογισμό, το αντικείμενο κοστολογήσεως (παραγωγικό τμήμα, προϊόν κλπ.).

Παράδειγμα.

Η ξυλεία που αναλώθηκε μέσα στο μήνα σε ένα επιπλοποιείο μπορεί να ενσωματωθεί στο κόστος των διαφορετικών επίπλων (στους τελικούς φορείς κόστους) για τα οποία χρησιμοποιήθηκε, με απόλυτη ακρίβεια, γιατί και η ποσότητα που χρησιμοποιήθηκε για κάθε επίπλο μπορούσε να μετρηθεί ακριβώς και η τιμή της (το κόστος αγοράς της) είναι γνωστή.

Το ίδιο και η εργασία των τεχνιτών που επεξεργάσθηκαν την ξυλεία είναι κόστος άμεσο, γιατί και η εργασία που χρειάσθηκε για κάθε είδος επίπλου (τραπέζι, πολυυθρόνα κλπ.) μπορούσε να χρονομετρηθεί με ακρίβεια και το ημερομίσθιο κάθε τεχνίτη είναι απόλυτα γνωστό. Κατά συνέπεια κάθε είδος επίπλου θα επιβαρυνθεί αποκλειστικά και μόνο με τα ωρομίσθια των τεχνιτών που απασχολήθηκαν για την κατασκευή του και μάλιστα με απόλυτη ακρίβεια.

Και οι δύο αυτές περιπτώσεις αναφέρονται στον επιμερισμό των στοιχείων κόστους στα προϊόντα, δηλαδή στους τελικούς φορείς κόστους¹.

Φορέας κόστους είναι το αντικείμενο, του οποίου το κόστος επιθυμεί να γνωρίζει η διοίκηση της επιχειρήσεως, όπως π.χ. ένα παραγωγικό τμήμα, μια λειτουργία κλπ. Κατά συνέπεια άμεσο μπορεί να είναι ένα κόστος και ως προς ένα παραγωγικό τμήμα ή μια λειτουργία. Το κόστος "διαφήμιση", π.χ. βαρύνει ολόκληρο και χωρίς πρόβλημα υπολογισμών τη λειτουργία, "Διάθεση", για την οποία αποκλειστικά και μόνο πραγματοποιήθηκε. Δηλαδή είναι άμεσο κόστος για τη λειτουργία "Διάθεση". Το ίδιο και το κόστος "απόσβεση μηχανημάτων του εργοστασίου" αποτελεί για τη λειτουργία "Παραγωγή" άμεσο (ειδικό) κόστος.

Έμμεσο (γενικό) κόστος είναι το πραγματοποιούμενο ταυτόχρονα για περισσότερα κοστολογούμενα αντικείμενα (προϊόντα, τμήματα, λειτουργίες), και του οποίου ο μερισμός σ' αυτά παρουσιάζει δυσκολίες.

1 Τελικοί φορείς κόστους είναι τα προϊόντα που μπορούν να διατεθούν στην αγορά. Τα προϊόντα που παράγονται στα διάφορα τμήματα και που δεν είναι δυνατόν να διατεθούν σ' αυτή τη μορφή στην αγορά π.χ. μέρη επίπλων, αποτελούν ενδιάμεσους φορείς. (Τα διάφορα ανταλλακτικά αποτελούν τελικούς φορείς κόστους).

Παράδειγμα.

Το κόστος εργατικών του **επόπτη εργασίας** των τεχνιτών των επίπλων. Το κόστος αυτό είναι άμεσο για την παραγωγική λειτουργία (αφού πραγματοποιείται αποκλειστικά και μόνο γι' αυτή), αλλά έμμεσο για τα διαφορετικά είδη επίπλων που τελικά πρέπει να βαρύνει. Ο μερισμός του στο κόστος των ανομοίων επίπλων (τραπέζι, πολυθρόνα κλπ., που κατασκευάσθηκαν κάτω από την επίβλεψη του επόπτη) δεν είναι εύκολο να γίνει με ακρίβεια. Το ίδιο και το κόστος "απόσβεση μηχανημάτων", "συντήρηση και επισκευές" και τα άλλα της παραγωγικής λειτουργίας (εκτός από το κόστος των πρώτων υλών και των τεχνιτών που εργάσθηκαν επί των υλικών για τη μεταμόρφωσή τους σε έπιπλα. Δηλαδή των άμεσων εργατικών. Όπως αναλύεται σε επόμενη παράγραφο, το έμμεσο (γενικό) κόστος ή αλλιώς το κοινό κόστος μεριζεται στα κοστολογούμενα αντικείμενα κατά υπολογισμό, δηλαδή με κάποια αναλογία και κατά συνέπεια όχι με απόλυτη ακρίβεια.

5.10 Κόστος παραγωγής ή Βιομηχανικό ή Εργοστασιακό ή Τεχνικό κόστος.

5.10.1 Έννοια του κόστους παραγωγής.

Το κόστος παραγωγής ή Βιομηχανικό ή Εργοστασιακό ή Τεχνικό κόστος περιλαμβάνει μόνο τα εξής τρία στοιχεία.

- 1) Τις αναλωθείσες (χρησιμοποιηθείσες) πρώτες ύλες (άμεσα υλικά).
- 2) Τα αναλωθέντα (χρησιμοποιηθέντα) άμεσα ημερομίσθια.
- 3) Τα Γενικά έξοδα παραγωγής (Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα).

5.10.2 Η ανάλωση πρώτων υλών.

Το προϊόν δημιουργείται από τη μεταποίηση (από την επεξεργασία) των πρώτων υλών του. Οι πρώτες ύλες γεννούν το προϊόν το οποίο συνήθως διατηρεί τα φυσικά χαρακτηριστικά τους. Λέμε το έπιπλο ξύλινο, γιατί κατασκευάσθηκε από την πρώτη ύλη ξύλο ή σιδερένιο, όταν κατασκευάζεται από σίδερο. (Μάλλινο μαλλί, βαμβακερό βαμβάκι κλπ.).

Πολλές φορές όμως, όταν η πρώτη ύλη υποβάλλεται σε χημική επεξεργασία, συμβαίνει τα χαρακτηριστικά της πρώτης ύλης να μην αναγνωρίζονται στο προϊόν όπως στην περίπτωση λάδι - σαπούνι λόγω της χημικής αντιδράσεως με τη χρήση ποτάσσας.

Οι πρώτες ύλες είναι **κόστος άμεσος**. Μετρούνται εύκολα και με ακρίβεια κατά ποσότητα και αξία και βαρύνουν το κόστος των διαφορετικών (ανομοίων) προϊόντων χωρίς προβλήματα (όχι με υπολογισμούς και κατά προσέγγιση).

Είναι ακόμη **κόστος αναλογικός**, γιατί η ποσοτική τους ανάλωση είναι κατ' ευθείαν ανάλογη με την ποσότητα του προϊόντος που παράγεται. Δηλαδή για διπλásia ποσότητα προϊόντος χρειάζεται διπλásia ποσότητα πρώτης ύλης, για τριπλásia ποσότητα προϊόντος τριπλásia κ.ο.κ.

(Για τα μεταβλητά αναλογικά και τα σταθερά είδη κόστους - έξοδα γίνεται λεπτομερής ανάλυση σε επόμενη παράγραφο).

5.10.3 Τα 'Αμεσα Ημερομίσθια (εργατικά).

'Αμεση είναι η εργασία των εργαζομένων, που ενεργούν επί των πρώτων υλών (συνήθως με τη βοήθεια μηχανών) για τη μεταποίησή τους σε προϊόντα. Π.χ. οξυγονοκόλληση, τορνάρισμα, πλάνισμα κ.ά., εργασία που αναλώνεται επάνω στις πρώτες ύλες.

Τα άμεσα ημερομίσθια είναι εύκολο να διακριθούν κατά προϊόν με κατάλληλες χρονομετρήσεις και να ενσωματωθούν με ακρίβεια στα διαφορετικά προϊόντα για τα οποία χρησιμοποιήθηκαν. Για το λόγο αυτό είναι **άμεσο στοιχείο κόστους** (ειδικό κόστος).

Τα άμεσα ημερομίσθια, όπως και οι πρώτες ύλες, είναι κόστος **αναλογικός**. Για διπλásia ποσοτική παραγωγή απαιτούνται διπλásies ώρες άμεσης εργασίας, για τριπλásia παραγωγή τριπλásies ώρες άμεσης εργασίας κ.ο.κ.

5.10.4 Τα Γενικά έξοδα παραγωγής (Γενικά βιομηχανικά έξοδα).

Τα διάφορα είδη κόστους που αναλώνονται στην παραγωγική λειτουργία (στο εργοστάσιο), εκτός από τις πρώτες ύλες και τα άμεσα ημερομίσθια, περιλαμβάνονται στα Γενικά έξοδα παραγωγής (ή Γενικά βιομηχανικά έξοδα).

Αναλυτικότερα στα γενικά έξοδα παραγωγής περιλαμβάνονται:

- 1) Το κόστος των εμμέσων ή βοηθητικών υλικών.
- 2) Το κόστος των εμμέσων εργατικών.
- 3) Τα λοιπά έξοδα της παραγωγικής λειτουργίας.

a) Τα 'Εμμεσα (βοηθητικά) υλικά.

Κατά τις τεχνικές διαδικασίες μετατροπής των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα χρησιμοποιούνται ορισμένα υλικά, που είναι απαραίτητα για την ολοκλήρωση της παραγωγής του προϊόντος, δηλαδή για να γίνει το προϊόν κατάλληλο για πώληση, όπως:

- Διάφορα οξέα.
- Ηλεκτρόδια.
- Χρώματα.
- Κόλλες.
- Βίδες, καρφιά, χαρτιά κλπ.

Τα παραπάνω υλικά είναι τα έμμεσα ή βοηθητικά υλικά. Το κόστος των βοηθητικών υλικών είναι **έμμεσο κόστος** γιατί δεν είναι δυνατή ή είναι οικονομικά ασύμφορη (λόγω της μικρής τους αξίας) η λογιστική παρακολούθηση της αναλώσεως τους για κάθε προϊόν, όταν παράγονται ανόμοια προϊόντα, όπως στις επιχειρήσεις που εργάζονται κατόπιν παραγγελίας.

β) Τα Έμμεσα Ημερομίσθια.

Έμμεσα ημερομίσθια (εργατικά) είναι τα ημερομίσθια των εργαζομένων που δεν επεξεργάζονται, κατά οποιοδήποτε τρόπο τις πρώτες ύλες, όπως οι άμεσοι εργαζόμενοι, αλλά που συμβάλλουν κατά τρόπο έμμεσο στην διεξαγωγή της παραγωγικής διαδικασίας.

Είναι τα ημερομίσθια των εργαζομένων εκείνων, των οποίων η παρουσία στο χώρο εργασίας είναι απαραίτητη για να μπορέσουν να αποδώσουν οι άμεσοι. Παραδείγματα εμμέσων εργαζομένων: Ο επόπτης των αμέσων, οι μεταφορείς υλικών, οι καθαριστές του εργοστασιακού χώρου, οι επισκευαστές και συντηρητές των μηχανημάτων, οι νυκτοφύλακες, οι υπάλληλοι της τεχνικής υπηρεσίας κ.ά. Η εργασία των εργαζομένων αυτών είναι **έμμεση εργασία**.

Η έμμεση εργασία συμβάλλει στην ταυτόχρονη παραγωγή πολλών προϊόντων και αποτελεί για τα προϊόντα αυτά **κοινό (γενικό) κόστος**. Η αμοιβή της δεν είναι εύκολο να μερισθεί με ακρίβεια στα ανόμοια προϊόντα. Η ενσωμάτωσή της στο κόστος των διαφορετικών (ανομοίων) προϊόντων θα γίνει, όπως και των λοιπών γενικών εξόδων παραγωγής, με υπολογισμό.

γ) Τα Λοιπά Γενικά Έξοδα Παραγωγής.

Στην κατηγορία **Λοιπά Γενικά Έξοδα Παραγωγής** περιλαμβάνονται όλα τα άλλα, πλην των εμμέσων υλικών και εμμέσων εργατικών, στοιχεία κόστους - εξόδων του εργοστασιακού χώρου και της ομαλής λειτουργίας της παραγωγικής διαδικασίας όπως:

- Ενοίκιο εργοστασίου.
- Ηλεκτρικό ρεύμα εργοστασίου.
- Ύδρευση εργοστασίου.
- Αποσβέσεις μηχανών και κτιριακών εγκαταστάσεων της παραγωγικής λειτουργίας.
- Τηλεφωνικά - τηλεγραφικά - telex.
- Ασφάλιστρα παραγωγικής λειτουργίας κ.ά.

5.11 Ο μερισμός των Γενικών εξόδων παραγωγής στους φορείς κόστους.

Τα Γενικά έξοδα παραγωγής αποτελούν για τα προϊόντα **έμμεσο, κοινό κόστος**. Η ενσωμάτωσή τους με ακρίβεια στο κόστος των (ανομοίων) προϊό-

ντων είναι δύσκολη. Είναι πολύ δύσκολο να καθορισθεί με ακρίβεια το μέρος κάθε ενός από τα στοιχεία αυτά, π.χ. του ενοικίου του εργοστασίου, των αποσβέσεων των μηχανημάτων, του φωτισμού και των λοιπών πολυαρθμών γενικών εξόδων παραγωγής που θα απορροφήσει το κάθε προϊόν, (η πολυθρόνα, το τραπέζι και τα άλλα έπιπλα).

Η δυσκολία αυτή δεν υπάρχει, όπως αναφέραμε πιο πάνω, για τα άμεσα στοιχεία κόστους (πρώτες ύλες και άμεσα ημερομίσθια) που συνδέονται με την παραγωγή κάθε προϊόντος και όχι με την ταυτόχρονη παραγωγή περισσοτέρων προϊόντων. Το έμμεσο, το κοινό κόστος ενσωματώνεται στο κόστος των (διαφορετικών) προϊόντων κατά τρόπο έμμεσο. Δηλαδή με κάποια αναλογία. Με κάποιο συντελεστή που προσδιορίζεται από τη σχέση του συνόλου των γενικών εξόδων παραγωγής της περιόδου με κάποιο άλλο μέγεθος της περιόδου γνωστό (στο σύνολο και κατά προϊόν), που ονομάζεται βάση μερισμού (ενσωματώσεως).

Ως βάσεις μερισμού μπορούν να χρησιμοποιηθούν διάφορα μεγέθη, αρκεί μεταξύ Γενικών εξόδων παραγωγής και βάσεως μερισμού να υπάρχει σχέση. Δηλαδή το ένα να εξαρτάται κατά κάποιο τρόπο από το άλλο. Μεταξύ π.χ. των Γενικών εξόδων παραγωγής της περιόδου και του συνόλου των ωρών άμεσης εργασίας της ίδιας περιόδου υπάρχει σχέση, αφού όταν δουλεύουν άμεσοι εργάτες δημιουργούνται και γενικά έξοδα παραγωγής γιατί δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι τα γενικά έξοδα παραγωγής είναι στην ουσία το κόστος των ευκολιών που παρέχονται στους άμεσους εργάτες (το κόστος των εργοστασιακών ευκολιών). Άλλα γνωστά μεγέθη που μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως βάσεις είναι:

- Οι δραχμές των αμέσων ημερομισθίων.
- Οι ώρες των μηχανών.
- Οι ποσότητες ή οι αξίες των πρώτων υλών κλπ.

Όπως είναι αυτονόητο, πρόβλημα μερισμού γενικών εξόδων παραγωγής υπάρχει όταν παράγονται διαφορετικά ανόμοια προϊόντα.

Όταν παράγεται ένα μόνο προϊόν π.χ. σάκοι τσιμέντο, δεν υπάρχει τέτοιο πρόβλημα γιατί όλα τα στοιχεία του κόστους πραγματοποιούνται για το προϊόν αυτό. Το άθροισμά τους δίνει το συνολικό κόστος της περιόδου και το πηλίκον της διαιρέσεως του συνολικού κόστους με τις μονάδες του (ίδιου) προϊόντος που παράχθηκαν κατά την περίοδο, δίνει το κόστος της μονάδας του προϊόντος.

Για το συντελεστή μερισμού των γενικών εξόδων παραγωγής θα γίνει λεπτομερέστερη ανάλυση στο κεφάλαιο "Μέθοδος κοστολογήσεως κατά προϊόν (κατά παραγγελία)".

5.12 Παράδειγμα.

Η βιομηχανική επιχείρηση "x", παράγει δύο προϊόντα τα α και β στο ίδιο παραγωγικό τμήμα.

Λογιστικά δεδομένα περιόδου:	Προϊόν α	Προϊόν β
– Παραχθείσες μονάδες	2.000	3.000
– Ανάλωση πρώτων υλών δρχ.	200.000 δρχ.	150.000 δρχ.
– Άμεσα ημερομίσθια ώρες 900 x 800 δρχ.	720.000 δρχ.	
– Άμεσα ημερομίσθια ώρες 1.500 x 800 δρχ.		1.200.000 δρχ.
– Γενικά έξοδα παραγωγής ώρες 900 x 1.200 δρχ.	1.080.000 δρχ.	
– Γενικά έξοδα παραγωγής ώρες 1.500 x 1.200 δρχ.		1.800.000 δρχ.
– Κόστος παραγωγής δρχ.	2.000.000 δρχ.	3.150.000 δρχ.

5.13 Υπολογισμός του συντελεστή ενσωματώσεως Γενικών εξόδων παραγωγής.

Συντελεστή ενσωματώσεως Γενικών εξόδων παραγωγής = Γενικά έξοδα παραγωγής περιόδου: ώρες άμεσης εργασίας περιόδου = $2.880.000 : 2.400 = 1.200$ δρχ. ανά ώρα άμεσης εργασίας. Και το κατά στοιχείο κόστους, κόστος παραγωγής της μονάδας προϊόντος θα είναι:

Προϊόν α	Προϊόν β
Πρώτες ύλες $200.000 : 2.000 \mu = 200$ δρχ.	150.000 : 3.000 $\mu = 50$ δρχ.
Άμεσα ημερομ. $720.000 : 2.000 \mu = 360$ δρχ.	1.200.000 : 3.000 $\mu = 400$ δρχ.
Γεν. έξοδα παραγ. $1.080.000 : 2.000 \mu = 540$ δρχ.	$1.800.000 : 3.000 \mu = 600$ δρχ.
	1.050 δρχ.

5.14 Συντελεστές τμημάτων.

Όταν η διαδικασία παραγωγής των προϊόντων (ή του προϊόντος) γίνεται σε περισσότερα παραγωγικά τμήματα, τότε για μεγαλύτερη ακρίβεια της κοστολογήσεως τους, η συγκέντρωση των στοιχείων κόστους γίνεται κατά τμήμα. Κάθε παραγωγικό τμήμα μπορεί να θεωρείται κέντρο ή θέση κόστους. Κατά συνέπεια για κάθε τμήμα προσδιορίζεται συντελεστής επιβαρύνσεως γενικών εξόδων παραγωγής.

Ο προσδιορισμός περισσοτέρων συντελεστών (ενδεχομένως) τόσων, δύσα τα παραγωγικά τμήματα, δεν είναι ανάγκη να γίνεται πάντα με την ίδια βάση.

Για το παραγωγικό τμήμα Α π.χ. μπορεί να επιλεγεί ως βάση "οι ώρες άμεσης εργασίας" ή "οι δραχμές άμεσης εργασίας", γιατί το τμήμα αυτό

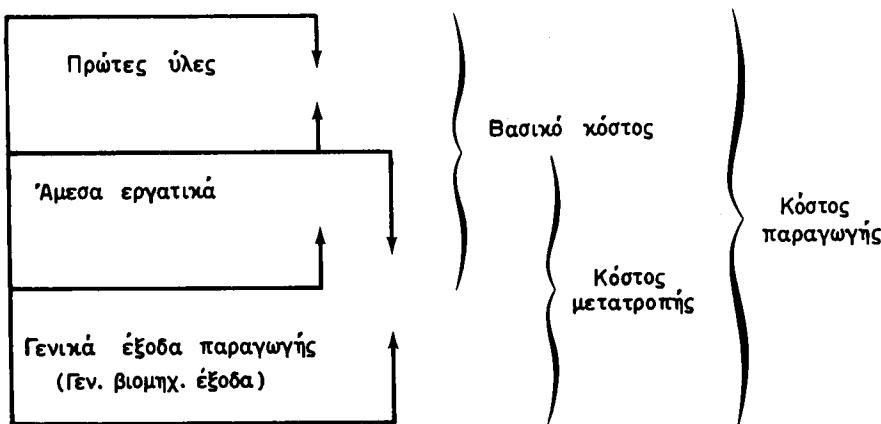
είναι εντάσεως άμεσης εργασίας, ενώ για το τμήμα Β οι ώρες μηχανικής εργασίας, γιατί στο Β τμήμα γίνεται κατ' εξοχήν μηχανική επεξεργασία. Αρκεί, όπως αναφέρεται σε προηγούμενη παράγραφο, η επιλεγείσα βάση • για κάθε τμήμα να είναι αντιπροσωπευτική. Δηλαδή να αποτελεί, κατά κάποιο τρόπο, την αιτία της δημιουργίας των γενικών εξόδων παραγωγής του τμήματος. Στο τμήμα Α π.χ. η αιτία της δημιουργίας γενικών εξόδων παραγωγής οφείλεται στο γεγονός ότι εργάζονται άμεσοι εργάτες, ενώ στο Β η εργασία είναι κυρίως μηχανική.

Για το συντελεστή γενικών εξόδων παραγωγής θα γίνει λεπτομερέστερη ανάπτυξη σε επόμενες παραγράφους.

5.15 Αρχικό ή Πρωταρχικό Κόστος.

Αρχικό ή Πρωταρχικό ή Βασικό Κόστος είναι αυτό που σχηματίζεται από τα άμεσα υλικά και τα άμεσα εργατικά που ενσωματώνονται στο κόστος του προϊόντος ή της υπηρεσίας που παράγεται, δηλαδή από τα (δύο) άμεσα στοιχεία του κόστους παραγωγής.

Το **Κόστος Μετατροπής** περιλαμβάνει τα στοιχεία "άμεσα εργατικά" και "Γενικά Βιομηχανικά έξοδα" που πραγματοποιούνται για τη μετατροπή της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν. Δηλαδή όλα τα στοιχεία του κόστους παραγωγής πλην της πρώτης ύλης.



5.16 Στοιχεία που δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής.

Όπως αναφέρεται στις προηγούμενες παραγράφους, το κόστος παραγωγής αποτελείται μόνο από το σύνολο των ομαλών οργανικών στοιχείων κόστους που πραγματοποιούνται στο εργοστάσιο για την παραγωγή του προϊόντος.

Συγκεκριμένα το κόστος παραγωγής του προϊόντος αποτελείται από:

- Την ανάλωση των πρώτων υλών.

- Τα άμεσα ημερομίσθια.
- Τα Γενικά βιομηχανικά έξοδα ή Γενικά έξοδα της παραγωγικής λειτουργίας.

Επομένως, το κόστος παραγωγής του προϊόντος δεν επιβαρύνεται με έξοδα των λειτουργιών Διοικήσεως, Ερευνών και Αναπτύξεως, χρηματοοικονομικής και Διαθέσεως.

Η άποψη του αποκλεισμού από το κόστος παραγωγής τέτοιων εξόδων είναι πλήρως εναρμονισμένη με τη βιομηχανική πρακτική.

Η ενσωμάτωση στο κόστος παραγωγής των (ανομοίων) προϊόντων εξόδων των λειτουργιών Διοικήσεως, Διαθέσεως, Ερευνών και Χρηματοοικονομικής θα συναντούσε στην πράξη αξεπέραστες δυσκολίες, γιατί τα έξοδα που πραγματοποιούνται έξω από την παραγωγική λειτουργία δεν έχουν άμεση σχέση με την παραγωγή των (ανομοίων) προϊόντων.

Κατά συνέπεια, κάθε προσπάθεια μερισμού τους στο κόστος των διαφορετικών προϊόντων, θα βασιζόταν σε αυθαίρετη βάση με αποτέλεσμα την ανακρίβεια. Έτσι, το κόστος των προϊόντων θα έχανε τη συγκρισιμότητά του με το κόστος των ιδίων προϊόντων άλλων ομοειδών επιχειρήσεων, αφού δεν υπάρχουν κριτήρια μερισμού τέτοιων εξόδων αποδεκτά από όλες τις επιχειρήσεις.

Ακόμη θα έχανε τη συγκρισιμότητά του και με το κόστος των ιδίων προϊόντων της ίδιας επιχειρήσεως προηγουμένων περιόδων, γιατί αυτά τα έξοδα παρουσιάζουν διακυμάνσεις από περίοδο σε περίοδο.

Η ανακρίβεια αυτή θα μπορούσε να παραπλανήσει τη διοίκηση στη λήψη αποφάσεων, κυρίως δε αποφάσεων τιμολογήσεων.

Τα έξοδα των λειτουργιών αυτών δεν έχουν θέση στο κόστος παραγωγής των προϊόντων. Ο λογιστικός χειρισμός τους, όπως αναλύεται σε επόμενες παραγράφους, είναι διαφορετικός.

5.17 Τα Έξοδα της Διοικητικής Λειτουργίας.

Τα Έξοδα της Διοικητικής Λειτουργίας περιλαμβάνουν κυρίως τα οργανικά έξοδα των διοικητικών υπηρεσιών της επιχειρήσεως όπως:

Μισθούς, αμοιβές τρίτων, ενοίκια, φωτισμό, ύδρευση, θέρμανση, ασφαλιστρα, γραφικά, έξοδα προβολής, τηλεπικοινωνιών κ.ά.

Τα έξοδα αυτά εντοπίζονται με το φύλλο μερισμού, εμφανίζονται σε κατάλληλο λογαριασμό¹ και στο τέλος της χρήσεως μεταφέρονται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως² για να βαρύνουν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα.

¹ Στο λογαριασμό 92.01 "Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας" της Αναλυτικής Λογιστικής.

² Στο λογαριασμό 98.99 "Αποτελέσματα Χρήσεως" της Αναλυτικής Λογιστικής.

5.18 Τα 'Εξοδα της Λειτουργίας Διαθέσεως.

Τα 'Εξοδα της Λειτουργίας Διαθέσεως περιλαμβάνουν τα εξόδα που πραγματοποιούνται για την προώθηση προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων των προϊόντων ή των υπηρεσιών όπως τα εξόδα:

- Αποθηκεύσεως και διατηρήσεως των προϊόντων.
- Μισθούς.
- Ενοίκια καταστημάτων διαθέσεως και αποθηκών.
- Φωτισμού - θερμάνσεως.
- Ασφαλίστρων.
- Διαφημίσεων.
- Καθαριότητας.
- Συσκευασίας - μεταφοράς και παραδόσεως προϊόντων.

Τα έξοδα αυτά διακρίνονται σε ειδικά (άμεσα) π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, συσκευασίας, παραδόσεως κλπ. και γενικά (έμμεσα) π.χ. ενοίκια, φωτισμός, μισθοί, διαφημίσεις.

Τα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως, άμεσα και έμμεσα εντοπίζονται στο φύλλο μερισμού και εμφανίζονται σε κατάλληλο λογαριασμό¹ και στη συνέχεια τα μεν άμεσα έξοδα, που είναι διαμορφωτικά των μικτών απότελεσμάτων, μεταφέρονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό² και βαρύνουν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα³ ενώ τα γενικά μεταφέρονται στο λογαριασμό "Αποτελέσματα Χρήσεως".

5.19 Τα 'Εξοδα της Λειτουργίας Ερευνών και Αναπτύξεως.

Τα 'Εξοδα των Ερευνητικών προγραμμάτων για την εφεύρεση νέων μεθόδων παραγωγής ή βελτιώσεως των εφαρμοζόμενων εμφανίζονται στο λογαριασμό 92.02 "Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών και Αναπτύξεως" και αν δεν αφορούν πραγματική παραγωγή έργου που μπορεί να αξιοποιηθεί μακρόχρονα (όπως π.χ. την ιδιοπαραγωγή πάγιου στοιχείου) μεταφέρονται στο λογαριασμό 98.99 "Αποτελέσματα Χρήσεως".

5.20 Τα 'Εξοδα της Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας.

Τα 'Εξοδα της Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας, δηλαδή οι τόκοι και τα συναφή έξοδα των λειτουργιών της διοικήσεως, της έρευνας και αναπτύξεως της διαθέσεως και της παραγωγικής λειτουργίας, (οι τόκοι της παραγωγικής λειτουργίας δεν αναγράφονται στο κόστος παραγωγής των

1 Στο λογαριασμό 92.03 "Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως" της Αναλυτικής Λογιστικής.

2 Στο λογαριασμό 96.21 "Άμεσα 'Έξοδα Πωλήσεων" της Αναλυτικής Λογιστικής.

3 Στο λογαριασμό 98.99 "Αποτελέσματα Χρήσεως" της Αναλυτικής Λογιστικής.

προϊόντων), εντοπίζονται στο φύλλο μερισμού και εμφανίζονται σε κατάλληλο λογαριασμό¹.

5.21 Κόστος Ελέγχιμο - μη Ελέγχιμο.

Ελέγχιμο είναι το κόστος - έξοδο εκείνο που η διακύμανσή του εξαρτάται κυρίως από την ικανότητα του υπεύθυνου προϊσταμένου του τομέα της επιχειρήσεως (της λειτουργικής υποδιαιρέσεως), στον οποίο πραγματοποιείται αυτό.

Όσο πιο αυστηρός είναι ο έλεγχος των στοιχείων κόστους - εξόδων αυτής της κατηγορίας τόσο μεγαλύτερη είναι η δυνατότητα μειώσεώς τους.

Τα ελέγχιμα στοιχεία κόστους - έξοδα συνδέονται με συγκεκριμένα στελέχη, με συγκεκριμένους προϊσταμένους, που έχουν την εξουσία να αποφασίζουν την πραγματοποίησή τους και παράλληλα έχουν την ευθύνη για το μέγεθός τους, για το φυσικό τους έλεγχο. Ο προϊστάμενος π.χ. ενός παραγωγικού τμήματος είναι υπεύθυνος για το ύψος των αμέσων ημερομισθίων των εργατών του τμήματός του. Το ίδιο διοικητικό όργανο όμως, δεν μπορεί να φέρει ευθύνη για τα στοιχεία "χρονικές αποσβέσεις" ή "ασφάλιστρα" του τμήματός του και για τα άλλα που δεν αποφασίζει ο ίδιος.

Μη ελέγχιμο κόστος - έξοδο είναι εκείνο που η πορεία του είναι ανεπηρέαστη από τους χειρισμούς, του υπεύθυνου οργάνου, π.χ. οι χρονικές αποσβέσεις.

5.22 Κόστος Αγορανομικό.

Το Αγορανομικό κόστος διαμορφώνεται σύμφωνα με τις αγορανομικές διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά.

Σκοπός του είναι ο καθορισμός της τιμής πωλήσεως των προϊόντων, που επηρεάζουν σημαντικά τον τιμáριθμο κόστους ζωής, ή που η προσφορά τους στην αγορά είναι μικρή σε σχέση με τη ζήτηση.

Η αγορανομική τιμή πωλήσεως τους ορίζεται στο ποσό που προκύπτει, όταν στο αγορανομικό κόστος προστεθεί το (νόμιμο) ποσοστά κέρδους.

5.23 Κόστος Πραγματικό (Ιστορικό).

Πραγματικό ή Ιστορικό κόστος - έξοδο είναι εκείνο που σχηματίζεται από ομαλά στοιχεία που έχουν πραγματοποιηθεί για τη δραστηριότητα των λειτουργιών της οικονομικής μονάδας ή για την παραγωγή των προϊόντων ή των υπηρεσιών.

Υπολογίζεται μετά την πραγματοποίησή του και δεν περιλαμβάνει στοιχεία κόστους - έξοδα ανώμαλα όπως υπερβολικούς φόρους, πρόστιμα καθυστερήσεως τακτοποιήσεως υποχρεώσεων κ.ά.

1 Στο λογαριασμό 92.04 "Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας".

Ομοίως δεν περιλαμβάνει υπολογιστικά στοιχεία κόστους - εξόδων.

Τα υπολογιστικά στοιχεία κόστους - εξόδων (ή στοιχεία κόστους - έξοδα ευκαιρίας) είναι εκείνα που δεν συνεπάγονται "πληρωμές" αλλά προσδιορίζονται με υπολογισμούς. Παραδείγματα τέτοιων στοιχείων είναι ο μισθός του επιχειρηματία, ο τόκος των ιδίων κεφαλαίων κ.ά.

5.24 Κόστος Προκαθορισμένο.

Προκαθορισμένο είναι το κόστος εκείνο που υπολογίζεται πριν από την πραγματοποίησή του. Το προκαθορισμένο κόστος, με κριτήριο τη διαδικασία προσδιορισμού του διακρίνεται σε:

α) Προϋπολογιστικό. Το προϋπολογιστικό κόστος προσδιορίζεται με βάση:

1) Τα στοιχεία περασμένων περιόδων και

2) τις συνθήκες που προβλέπεται να επικρατήσουν κατά την περίοδο πραγματοποιήσεώς του, δηλαδή των προβλεπόμενων τιμών υλικών, των προβλεπόμενων τιμών των εργατικών, της προβλεπόμενης τιμής της ενέργειας και τής τεχνολογίας που θα χρησιμοποιηθεί.

β) Πρότυπο. Το πρότυπο κόστος προσδιορίζεται και αυτό πριν πραγματοποιηθεί (πριν από την παραγωγή) αλλά με ακριβείς υπολογισμούς βασιζόμενους σε ακριβείς μετρήσεις, πειράματα και παρατηρήσεις. Έτσι διαμορφώνονται μεγέθη **πρότυπα**. Κάθε οικονομική μονάδα διαμορφώνει και καθιερώνει πρότυπα (μέτρα) για την μέτρηση του πραγματοποιούμενου κόστους.

Κατά συνέπεια προσδιορίζονται πρότυπα μεγέθη ποσοτήτων και τιμών που δείχνουν πόσο **πρέπει** να είναι το κόστος των υλικών, των εργατικών και το μέγεθος των Γενικών βιομηχανικών εξόδων για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος.

Παράδειγμα.

Για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος α ορίζεται πρότυπη ποσότητα πρώτης ύλης X 2 κιλά και πρότυπη τιμή κιλού 45 δραχμές. Κατά συνέπεια πρότυπο κόστος πρώτης ύλης για τη μονάδα προϊόντος α $2 \times 45 = 90$ δρχ.

Το πρότυπο κόστος συγκρίνεται με το πραγματικό και έτσι ελέγχονται και εξακριβώνονται τα αίτια των αποκλίσεων πραγματικού και πρότυπου κόστους και παίρνονται τα απαραίτητα διορθωτικά μέτρα.

Το πρότυπο κόστος αναλύεται λεπτομερέστερα σε επόμενο κεφάλαιο.

5.25 Το Εμπορικό κόστος.

Το Εμπορικό κόστος σχηματίζεται αν στο κόστος παραγωγής των πωλουμένων προϊόντων προστεθούν όλα τα έξοδα (άμεσα και έμμεσα) της

λειτουργίας διαθέσεως. Το εμπορικό κόστος κάθε προϊόντος π.χ. του προϊόντος α προσδιορίζεται ως εξής.

Εμπορικό κόστος προϊόντος $a =$ κόστος παραγωγής + ειδικά έξοδα πωλήσεώς του + αναλογία του από τα γενικά έξοδα πωλήσεων (λειτουργίας Διαθέσεως).

Η αναλογία (ο συντελεστής) επιβαρύνσεως κάθε προϊόντος με γενικά έξοδα πωλήσεων προσδιορίζεται με βάση την αξία πωλήσεων ή την ποσότητα των πωληθέντων.

Παράδειγμα.

$$\text{Συντελεστής επιβαρύνσεως} = \frac{\text{Γενικά έξοδα πωλήσεων περιόδου}}{\text{αξία συνολικών πωλήσεων περιόδου}} = \\ = \frac{1.200.000}{24.000.000} = \frac{12}{240} = \frac{1}{20} = 0,05 \text{ ή } 5\%.$$

Αν λοιπόν το συνολικό κόστος παραγωγής ενός πωληθέντος προϊόντος (a) είναι 8.000.000 δρχ. (1.000 μονάδες \times 8.000 δρχ. κατά μονάδα), τα ειδικά έξοδα πωλήσεως 180.000 δρχ. (1.000 μονάδες \times 180 δρχ. κατά μονάδα) και η συνολική τιμή πωλήσεώς τους 16.000.000 δρχ. (1.000 μονάδες \times 16.000 δρχ. κατά μονάδα) τότε το συνολικό εμπορικό κόστος των πωληθέντων θα είναι:

$$8.000.000 + 180.000 + 16.000.000 \times 5\% = 8.000.000 + 180.000 + 800.000 \\ = 8.980.000 \text{ και το κατά μονάδα } 8.980.000 : 1.000 \text{ μον.} = 8.980 \text{ δραχμές.}$$

5.26 Κόστος Μεταβλητό - Σταθερό.

Η διάκριση ενός κόστους - εξόδου σε **Σταθερό** και **Μεταβλητό** γίνεται με κριτήριο τη ροπή του να μεταβάλλεται ή να παραμένει σταθερό στο σύνολό του σε σχέση με τις μεταβολές της δραστηριότητας συγκεκριμένης λειτουργικής μονάδας π.χ.:

- Ενός παραγωγικού τμήματος.
- Του εργοστασίου.
- Της λειτουργίας διαθέσεως κλπ.

Η δραστηριότητα μιας λειτουργικής μονάδας μετρείται με κατάλληλο για κάθε περίπτωση δείκτη, όπως σε:

- Μονάδες προϊόντος (Βιομηχανία).
- Όρες άμεσης εργασίας (Βιομηχανία).
- Όρες λειτουργίας μηχανών (Βιομηχανία).
- Όρες πτήσεως (Αεροπορική επιχείρηση).
- Όρες διδασκαλίας (Σχολείο).
- Ημέρες νοσηλείας (Νοσοκομείο).
- Εισιτήρια (Θέατρο).
- Κύκλος εργασιών (Εμπορική επιχείρηση).

Μεταβλητό είναι το κόστος - έξοδο που μεταβάλλεται από τις μεταβολές της δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας, δηλαδή που αυξομειώνεται όταν αυξομειώνεται η δραστηριότητα της λειτουργικής μονάδας.

Όλα τα μεταβλητά στοιχεία κόστους - έξοδα δεν μεταβάλλονται (αυξομειώνονται) με τον ίδιο ρυθμό (με την ίδια αναλογία) κατά τον οποίο μεταβάλλεται η δραστηριότητα της λειτουργικής μονάδας.

Όταν ένα κόστος μεταβάλλεται:

- Με ρυθμό μεγαλύτερο, λέγεται **μεταβλητό αύξον**, π.χ. το κόστος εργασίας που προσαυξάνεται κατά 25% για υπερωριακή εργασία και κατά 75% για απασχόληση εξαιρεσίμων ημερών.
- Με τον ίδιο ρυθμό (με την ίδια αναλογία) **μεταβλητό αναλογικό** π.χ. οι πρώτες ύλες.
- Με ρυθμό μικρότερο **μεταβλητό φθίνον** π.χ. "τα μεταφορικά", που αυξάνουν όσο αυξάνει η μεταφερόμενη ποσότητα αλλά με μικρότερο ρυθμό, γιατί για μεταφορά μεγάλης ποσότητας χρησιμοποιούνται φθηνότερα μεταφορικά μέσα (πλοία, τρένο).

Στην περίπτωση του αναλογικού μεταβλητού κόστους, η κατά μονάδα δραστηριότητας επιβάρυνση παραμένει σταθερή. Αν δηλαδή για μια μονάδα προϊόντος χρειάζονται 3 μονάδες πρώτης ύλης, για 100 μονάδες προϊόντος θα χρειαστούν 300 μονάδες πρώτης ύλης [σχ. 5.26 (α)].

Σταθερό είναι το κόστος, που στο σύνολό του παραμένει αμετάβλητο κατά την περίοδο παρά τις ποσοτικές αλλαγές της (συγκεκριμένης) δραστηριότητας.

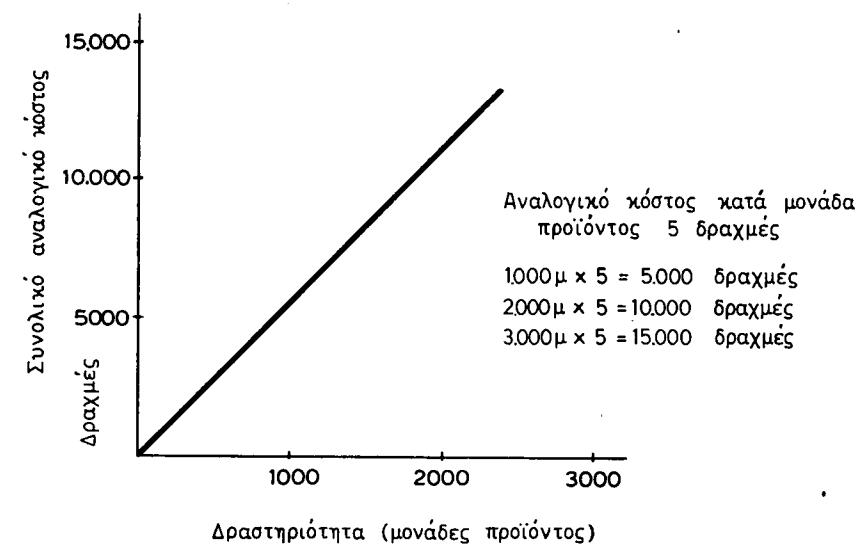
Η κατά μονάδα δραστηριότητας όμως επιβάρυνση με σταθερό κόστος αλλάζει με ρυθμό αντιστρόφως ανάλογο ως προς την αλλαγή της δραστηριότητας [σχ. 5.26 (β)].

Παράδειγμα.

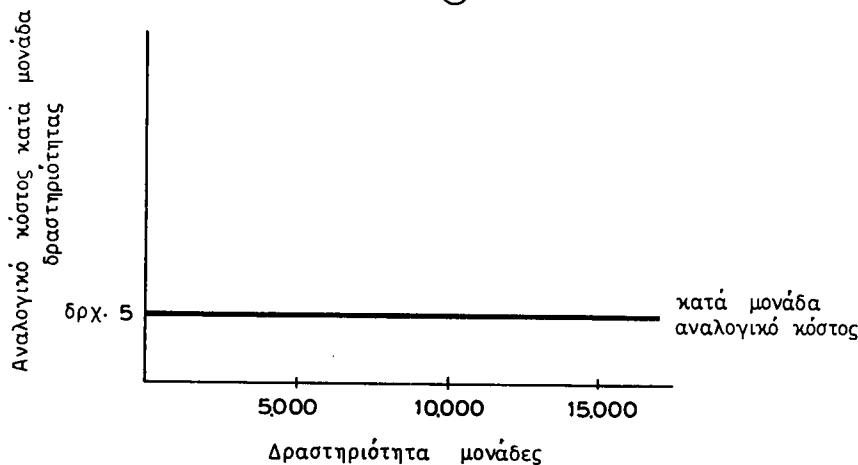
Το κόστος "ενοίκιο" της παραγωγικής λειτουργίας για μηνιαία κοστολογική περίοδο είναι σταθερό, έστω 60.000 δρχ. οποιεσδήποτε και αν είναι οι αλλαγές (διακυμάνσεις) της δραστηριότητας.

Όμως, η κατά μονάδα δραστηριότητας (π.χ. προϊόντος) επιβάρυνση με "μερίδιο" ενοικίου αλλάζει όπως πιο κάτω.

<u>Μήνας</u>	<u>Μηνιαίο κόστος "ενοίκιο"</u>	<u>Παραγωγή προϊόντος α</u>	<u>Επιβάρυνση μονάδος προϊόντος</u>
Ιανουάριος	60.000 δρχ.	1.000 μον.	60.00 δρχ.
Φεβρουάριος	60.000 δρχ.	1.500 μον.	40.00 δρχ.
Μάρτιος	60.000 δρχ.	2.000 μον.	30.00 δρχ.
Απρίλιος	60.000 δρχ.	500 μον.	120.00 δρχ
Μάιος	60.000 δρχ.	400 μον.	150.00 δρχ.



(a)

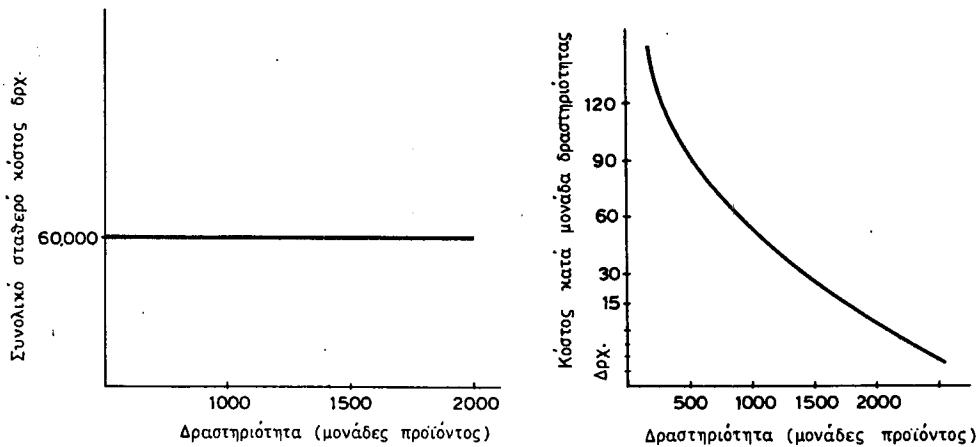


(b)

Σχ. 5.26α.

Όπως φαίνεται στον παραπάνω πίνακα, το μήνα Μάρτιο, κατά τον οποίο η δραστηριότητα, σε σχέση με τον Ιανουάριο διπλασιάσθηκε η κατά μονάδα επιβάρυνση υποδιπλασιάστηκε, ενώ τον Απρίλιο, κατά τον οποίο η δραστηριότητα σε σχέση πάλι με τον Ιανουάριο υποδιπλασιάσθηκε, η κατά προϊόν επιβάρυνση διπλασιάσθηκε.

Παραδείγματα σταθερών εξόδων είναι οι χρονικές αποσβέσεις, οι αμοιβές του έμμισθου προσωπικού, τα τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων κ.ά.



Σχ. 5.26β.

Τα σταθερά στοιχεία κόστους - έξοδα παρουσιάζουν ανελαστικότητα. Στο σύνολό τους παραμένουν τα ίδια σε σχέση με ορισμένη χρονική περίοδο και με ορισμένο περιθώριο δραστηριότητας. Π.χ. από 0 μέχρι 5.000 μονάδες το κόστος "ενοίκιο" είναι 60.000 δρχ. το μήνα. Αν όμως η δραστηριότητα ξεπεράσει τις 5.000 μονάδες προϊόντος, τότε ο χώρος δεν φθάνει οπότε θα χρειασθεί να νοικιασθεί και η διπλανή αίθουσα· άρα το ενοίκιο θα αυξηθεί ας πούμε στις 90.000 δρχ. το μήνα και θα παραμένει σταθερό μέχρις ότου η δραστηριότητα φθάσει, ας υποθέσομε, τις 8.000 μονάδες προϊόντος.

Ορισμένα σταθερά στοιχεία κόστους - έξοδα πραγματοποιούνται ακόμη και όταν η δραστηριότητα πέσει στο μηδέν. Αυτό το κόστος ονομάζεται **βασικό σταθερό κόστος**.

Το βασικό σταθερό κόστος αποτελείται από αποσβέσεις, ασφάλιστρα παγίων στοιχείων, μισθούς ορισμένων στελεχών και τεχνιτών που δεν απολύονται και στην περίπτωση που η δραστηριότητα φθάσει στο μηδέν γιατί η επιχείρηση επιθυμεί να διατηρεί την **ετοιμότητά** της.

5.27 Ημιμεταβλητό κόστος - έξοδο.

Το Ημιμεταβλητό ή μικτό κόστος - έξοδο έχει διπλό χαρακτήρα. Αποτελείται από σταθερό και αναλογικό μέρος.

Παραδείγματα.

Το ηλεκτρικό ρεύμα αναλύεται σε σταθερό (το πάγιο και ο φωτισμός χώρων) και σε αναλογικό που αναλώνεται για ηλεκτροκίνηση.

Τα τηλεφωνικά. Το πάγιο αποτελεί το σταθερό μέρος και το αντίτιμο των συνδιαλέξεων το αναλογικό.

Το σταθερό μέρος ενός μικτού κόστους είναι το κόστος αποκτήσεως μιας ευκολίας, π.χ. πάγιο τηλεφώνου. Το αναλογικό μέρος είναι το κόστος χρησιμοποίησεως αυτής της ευκολίας, π.χ. το κόστος των τηλεφωνικών συνδιαλέξεων.

Επειδή η διάκριση του κόστους - εξόδου σε σταθερό και μεταβλητό είναι για τη λογιστική του κόστους αναγκαία, (κυρίως για την κατάρτιση του ελαστικού προϋπολογισμού και τη λειτουργία του συστήματος ορθολογικής επιβαρύνσεως), ο διαχωρισμός του σταθερού και μεταβλητού μέρους ενός μικτού (ημιμεταβλητού) κόστους είναι απαραίτητη.

Για τη διάσπαση των μικτών στοιχείων κόστους εφαρμόζονται διάφοροι μέθοδοι, όπως του "μέγιστου και του ελάχιστου", των ελαχίστων τετραγώνων (που είναι και η ακριβέστερη), των διεσπαρμένων σημείων κ.ά.

5.28 Μέθοδος του μέγιστου και ελάχιστου (αριθμητική μέθοδος της συγκρίσεως).

Σύμφωνα με τη μέθοδο του μέγιστου και ελάχιστου συγκρίνονται το ύψος του ημιμεταβλητού κόστους, π.χ. του κόστους "συντήρηση και επισκευές" που πραγματοποιήθηκε σε ένα επίπεδο παραγωγικής δραστηριότητας, π.χ. 10.000 μονάδων προϊόντος, με το ύψος του ίδιου κόστους σε ένα άλλο επίπεδο δραστηριότητας, ας πούμε στις 15.000 μονάδες. Η διαφορά του ημιμεταβλητού κόστους, στα δύο επίπεδα δραστηριότητας, διαιρούμενη με τη διαφορά των μονάδων δραστηριότητας, στο παράδειγμά μας των 5.000 μονάδων προϊόντος, δίνει το κατά μονάδα δραστηριότητας μεταβλητό κόστος, γιατί εκείνο που αλλάζει με την αλλαγή του επιπέδου δραστηριότητας από τις 10.000 στις 15.000 μονάδες είναι το μεταβλητό κόστος.

Τα σχετικά στοιχεία παίρνονται από τα λογιστικά δεδομένα περιόδων. Αριθμητικό παράδειγμα:

Επίπεδο δραστηριότητας	Ημιμεταβλητό κόστος - Συντήρηση + επισκευές
15.000 μονάδες (προϊόντος)	380.000 δρχ.
- 10.000 μονάδες	- 300.000 δρχ.
Διαφορά 5.000 μονάδες	80.000 δρχ.

$80.000 \text{ δρχ.} : 5.000 = 16 \text{ δρχ.}$ μεταβλητό κόστος ανά μονάδα δραστηριότητας.

Αν τώρα από το συνολικό ημιμεταβλητό κόστος κάθε επιπέδου αφαιρεθεί το μεταβλητό, θα προσδιορισθεί το σταθερό μέρος του.

Σταθερό κόστος $380.000 \text{ δρχ.} - 15.000 \times 16 \text{ δρχ.} = 380.000 - 240.000 = 140.000 \text{ δρχ.}$

Σταθερό κόστος $300.000 \text{ δρχ.} - 10.000 \times 16 \text{ δρχ.} = 300.000 - 160.000 = 140.000 \text{ δρχ.}$

5.29 Κόστος προϊόντος – Κόστος περιόδου.

'Όπως έχει αναφερθεί (κεφάλαιο 5.10) το κόστος παραγωγής του προϊόντος αποτελείται από το άθροισμα:

Αναλωθείσες πρώτες ύλες + χρησιμοποιηθέντα άμεσα ημερομίσθια + αναλογία (ποσοστό) από τα γενικά έξοδα παραγωγής (ΓΒΕ).

Μόνο τα τρία αυτά στοιχεία συνθέτουν το κόστος παραγωγής του προϊόντος. Το κόστος παραγωγής των πωληθέντων προϊόντων βαρύνει τα έσοδα πωλήσεών τους. Όταν από τα έσοδα πωλήσεων των προϊόντων αφαιρεθεί το κόστος παραγωγής των πωληθέντων προκύπτει το μικτό κέρδος.

Τα έξοδα της περιόδου των λειτουργιών Διοικήσεως, Διαθέσεως, Ερευνών και Αναπτύξεως και της Χρηματοοικονομικής δεν ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων, αλλά χαρακτηρίζονται ως κόστος (έξοδα) **περιόδου** και αφαιρούνται (όλα) από το μικτό κέρδος για να προκύψει το καθαρό αποτέλεσμα. Κατά συνέπεια:

Έσοδα πωλήσεων – Κόστος παραγωγής πωληθέντων προϊόντων = Μικτό αποτέλεσμα.

Μικτό αποτέλεσμα – Κόστος περιόδου = Καθαρό αποτέλεσμα.

5.30 Ερωτήσεις.

- 1) Σε ποιο κριτήριο βασίζεται η διάκριση των στοιχείων κόστους και εξόδων κατά είδος;
- 2) Από ποια ομάδα λογαριασμών της Γενικής λογιστικής εξυπηρετούνται τα αποθέματα των υλικών;
- 3) Από ποια ομάδα της Γενικής λογιστικής εξυπηρετούνται τα οργανικά έξοδα;
- 4) Τι σημαίνει λειτουργικό κόστος ή κόστος κατά προορισμό;
- 5) Τι είναι το φύλλο μερισμού;
- 6) Τι ονομάζομε κλειδί μερισμού;
- 7) Τι σημαίνει ομαδοποιημένο κόστος;
- 8) Ποια είναι η σημασία του προσδιορισμού του κόστους κατά λειτουργία;
- 9) Τι καλούμε θέση (ή κέντρο) κόστους;
- 10) Τι καλούμε περιοχή ευθύνης;
- 11) Ποια από τα παραγωγικά τμήματα του εργοστασίου θεωρούνται κύρια και ποια βοηθητικά ή βοηθητικές υπηρεσίες;
- 12) Ποια είναι η σημασία του προσδιορισμού του κόστους κάθε κύριου ή βοηθητικού παραγωγικού τμήματος;
- 13) Με ποια πρακτική γίνεται ο εντοπισμός του κόστους των κυρίων και βοηθητικών τμημάτων;
- 14) Πότε ένα κόστος - έξοδο θεωρείται άμεσο για ένα παραγωγικό τμήμα;
- 15) Γιατί το κόστος των βοηθητικών υπηρεσιών επιμερίζεται στα κύρια παραγωγικά τμήματα;
- 16) Με ποια σειρά επιμερίζεται το κόστος των βοηθητικών υπηρεσιών (με ποια προτεραιότητα);
- 17) Με πιο κριτήριο γίνεται η διάκριση ενός κόστους - εξόδου σε ειδικό - γενικό;
- 18) Τι ονομάζεται φορέας κόστους;
- 19) Ποια στοιχεία συνθέτουν το κόστος παραγωγής ενός βιομηχανικού προϊόντος;
- 20) Πώς διακρίνομε (με ποιο κριτήριο) τα υλικά σε πρώτες ύλες και βοηθητικά υλικά;
- 21) Το κόστος του θυρωρού ενός εργοστασίου επίπλων είναι ειδικό ή γενικό;

- 22) Ποια στοιχεία χαρακτηρίζονται ως Γενικά έξοδα της παραγωγικής λειτουργίας;
- 23) Τι λέμε αρχικό ή πρωταρχικό κόστος;
- 24) Τι λέμε κόστος μετατροπής;
- 25) Ποιο κόστος χαρακτηρίζομε ως ελέγχιμο και ποιο ως μη ελέγχιμο;
- 26) Ποιο κόστος λέμε ιστορικό;
- 27) Ποιο κόστος χαρακτηρίζομε προκαθορισμένο;
- 28) Ποιο κόστος ονομάζομε εύπορικό;
- 29) Πότε ένα κόστος θεωρείται σταθερό και πότε μεταβλητό;
- 30) Τι σημαίνει ο λογιστικός όρος "Βασικό κόστος";
- 31) Ποιο κόστος - έξοδο ονομάζεται ημιμεταβλητό;
- 32) Ποιος είναι ο σκοπός προσδιορισμού του αγορανομικού κόστους;

5.31 Ασκήσεις.

1. Να καταρτισθεί το ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ, να γίνει με βάση αυτό η ημερολογιακή εγγραφή και η μεταφορά των ποσών στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους.

Κωδ. λογ/ομών	Είδος εξόδου	Ποσό	Κλειδί επιμερισμού	Λειτουργίες				
				Παραγωγή	Διοίκηση	Ερευνών και αναπτύξεως	Διαθέσεως	Χρηματοοικονομική
60	Άμοιβές και έξοδα προσωπικού	2.200.000	Κατάσταση εργατικών	50%	30%	5%	15%	-
61	Άμοιβές και έξοδα τρίτων	600.000	Δελτίο παροχής υπηρεσιών	200.000	Υπόλοιπ.	0	0	0
62	Παροχές τρίτων	1.100.000	Διάφορα δικαιολογητικά	4/10	2/10	1/10	3/10	0
63	Φόροι και τέλη	100.000	Βεβαιωτικά- σημειώμ.	2/10	5/10	0	3/10	0
64	Διάφορα έξοδα	800.000	Διάφορα δικαιολογητικά	3/8	2/8	1/8	Υπόλοιπ.	0
65	Τόκοι και συναφή έξοδα	700.000	Πινάκια προειδοφήσεως	0	0	0	0	700.000
66	Αποσβ. παγίων στοιχείων	1.200.000	Μητρώα παγίων	800.000	100.000	100.000	200.000	0
24.01	Βοηθητικά υλικά	400.000	Δελτ. εξαγωγής υλικών	400.000	0	0	0	0
28	Είδη συσκευασίας	200.000	Δελτ. εξαγωγής υλικών	0	0	0	200.000	0

2. Να επιμερισθούν τα παρακάτω έξοδα στις βασικές λειτουργίες με λογικά κριτήρια, που ν' αναφέρονται στη στήλη (4) καθώς και η σχετική Ημερολογιακή εγγραφή προσδιορισμού του λειτουργικού κόστους:

(1) Κωδ. λογ/φαρ μόν	(2) Είδος εξόδου	(3) Ποσό	(4) Κλειδί Μερισμού	Λειτουργίες				
				Παραγω- γή	Διοίκηση	Ερευνών και ανα- πτύξεως	Διαθέ- σεως	Χρηματο- οικονο- μική
60.00	Μισθοί	800.000						
60.01	Ημερομίσθια	1.100.000						
61	Αμοιβές τρίτων	300.000						
62	Παροχές τρίτων	900.000						
63	Φόροι + τέλη	200.000						
64	Διάφορα έξοδα	400.000						
65	Τόκοι και συναφή έξοδα	600.000						
66	Αποσθ. παγίων στοιχείων	1.000.000						
24.01	Βοηθητικά υλικά	500.000						
28	Είδη συσκευασίας	120.000						

3. Να καταρτισθεί το ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ στις λειτουργίες και να γίνει η σχετική λογιστική εγγραφή και η μεταφορά των ποσών στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους.

Κωδ. λογ/φαρ μόν	Είδος εξόδου	Ποσό	Βάση μερισμού	Λειτουργίες				
				Παραγω- γή	Διοίκηση	Ερευνών και ανα- πτύξεως	Διαθέ- σεως	Χρηματο- οικονο- μική
60.00	Μισθοί	1.500.000	(Μισθ. καταστάσεις)	0	8	2	5	0
60.01	Ημερομίσθια	4.000.000	Μισθ. καταστάσεις	100%	0	0	0	0
61.00.01	Αμοιβές συμβολαιογράφων	200.000	Δελτίο παροχής υπηρεσιών	0	100%	0	0	0
61.02.03	Μεσιτείες	100.000	Δελτίο παροχής υπηρεσιών	30%	0	0	70%	0
62.00	Ηλεκ. ρεύμα παρ.	500.000	Λογ/σμός ΔΕΗ	100%	0	0	0	0
62.03	Τηλεπικοινωνίες	480.000	Λογ/σμός ΟΤΕ	2	7	1	6	0
62.04	Ενοίκια	600.000	Απόδειξ. ενοικίου	3	1	0	2	0
62.07.03	Επισκευή μεταφ. μέσων	400.000	Χιλιομετρικές αποστάσεις	2	1	0	2	0

63	Φόροι + Τέλη	200.000	Βεβαιωτικά σημειώματα.	3	2	0	5	0
64.01	Έξοδα ταξιδιών	200.000	Διάφορα δικαιολογητικά	0	6	0	4	0
64.98	Διάφορα έξοδα	300.000	Διάφορα δικαιολογ.	2	1	1	2	0
65	Τόκοι και συναφή έξοδα	600.000	Πινάκια προεξοφλ.	0	0	0	0	100%
66	Αποσβέσεις	800.000	Μητρώα Παγίων	7	2	0	1	0
24.01	Βαρθ. υλ. (ανάλωση)	500.000	Δελτίο εξαγωγής	100%	0	0	0	0

4. Να καταρτισθεί το ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ, και με βάση αυτό, η σχετική λογιστική εγγραφή και η μεταφορά στους οικείους λογαριασμούς του Γενικού Καθολικού του λειτουργικού κόστους.

Κωδ. λογ/σημού	Είδος εξόδου	Ποσό	Βάση επιμερισμού	Λειτουργίες				
				Παραγγίη	Διοίκηση	Ερευνών και αναπτύξεως	Διαθέσεως	Χρηματοοικονομική
60.00	Μισθοί	800.000	Μισθοδ. καταστ.	0	5/10	1/10	4/10	0
60.01	Ημερομίσθια	1.300.000	Καταστ. Ημερ.	1.300.000	0	0	0	0
62	Παροχές τρίτων	600.000	Διάφορα δικαιολογητικά	6/12	2/12	1/12	3/12	0
63	Φόροι + τέλη	200.000	Βεβαιωτικά σημ.	1/4	2/4	0	1/4	0
64	Διάφορα έξοδα	400.000	Διάφορα δικαιολ.	0,3	0,2	0	0,5	0
65	Τόκοι και συναφή έξοδα	500.000	extraits τροπεζών	0	0	0	0	100%
66	Αποσβ. παγίων στοιχείων	800.000	Μητρώα παγίων	6/8	1/8	0	1/8	0
24.01	Βαρθ. υλ. (ανάλωση)	300.000	Δελτία εξαγωγ.	100%	0	0	0	0
28	Είδη συσκευασίας	60.000	Δελτία εξαγωγ.	100%	0	0	0	0

5. Δίδονται τα πιο κάτω στοιχεία μιας χρήσεως που αφορούν τη βιομηχανική επιχείρηση "W".

Λειτουργική διάρθρωση	Αριθμ. εργαζομένων	Όμρες εργασίας	Κόστος άμεσης εργασίας	Γενικά έξοδα τημήματος
Βοηθητικό τμήμα Α	5	240	.....	360.000
Βοηθητικό τμήμα Β	20	2.400	.....	631.200
Βοηθητικό τμήμα Γ	23	2.280	.....	1.316.000
Κύριο τμήμα Δ	16	2.400	.....	423.900
Κύριο τμήμα Ε	9	1.600	.....	897.000
Κύριο τμήμα Ζ	4	1.100	990.000	823.500
Κύριο τμήμα Η	9	2.500	2.000.000	1.481.700
Κύριο τμήμα Ο	9	640	448.00	1.007.700

Με δεδομένα ότι:

- α) Το βοηθητικό τμήμα Α εξυπηρετεί όλα τα τμήματα ανάλογα προς τον αριθμό των εργαζομένων σ' αυτά.
- β) Το βοηθητικό τμήμα Β εξυπηρετεί όλα τα άλλα τμήματα εκτός από το Α ανάλογα προς τις πραγματοποιούμενες σε αυτά ώρες εργασίας.
- γ) Το βοηθητικό τμήμα Γ εξυπηρετεί μόνο τα τμήματα Η και Θ ανάλογα προς το κόστος αμέσου εργασίας.

Ζητείται η κατάρτιση φύλλου επιμερισμού στο οποίο θα εμφανίζεται ο επανεπιμερισμός των εξόδων των βοηθητικών τμημάτων στα κύρια.

6. Να ταξινομηθούν τα πιο κάτω έξι δα βιομηχανικής επιχειρήσεως σε σταθερά και μεταβλητά.
 - Απόσβεση κτιρίων εργοστασίου.
 - Ασφάλιστρα πυρός κτιρίων εργοστασίου.
 - Βοηθητικά υλικά (αναλωθέντα).
 - Έμμεσα εργατικά.
 - Εποπτεία.
 - Απόσβεση μηχανημάτων.
 - Φωτισμός εργοστασίου.
 - Θέρμανση παραγωγικής λειτουργίας.
 - Ασφάλιστρα μηχανημάτων.
 - Τηλεφωνικά παραγωγικής λειτουργίας.
 - Συντήρηση και επισκευή μηχανολογικού εξοπλισμού.
 - Μικροπρομήθειες εργοστασίου.
 - Αμοιβές νυκτοφυλάκων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟ ΚΥΚΛΩΜΑ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ - ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

6.1 Το παραγωγικό κύκλωμα.

Στο κεφάλαιο 4 παράγραφο 2 δίδεται η γενική έννοια του οικονομικού κυκλώματος που ακολουθούν όλες οι επιχειρήσεις στη προσπάθειά τους να πραγματοποιήσουν κέρδη.

Το **βιομηχανικό κύκλωμα** (η ροή του παραγωγικού κυκλώματος), όπως αυτό εμφανίζεται παραστατικά στις γενικές του γραμμές πιο κάτω (σχ. 6.1), δεν είναι κάτι το διαφορετικό. Μόνο που προστίθενται σε αυτό ορισμένες συγκεκριμένες πληροφορίες για να φανεί καθαρά η ροή των στοιχείων του κόστους κατά την παραγωγική διαδικασία.

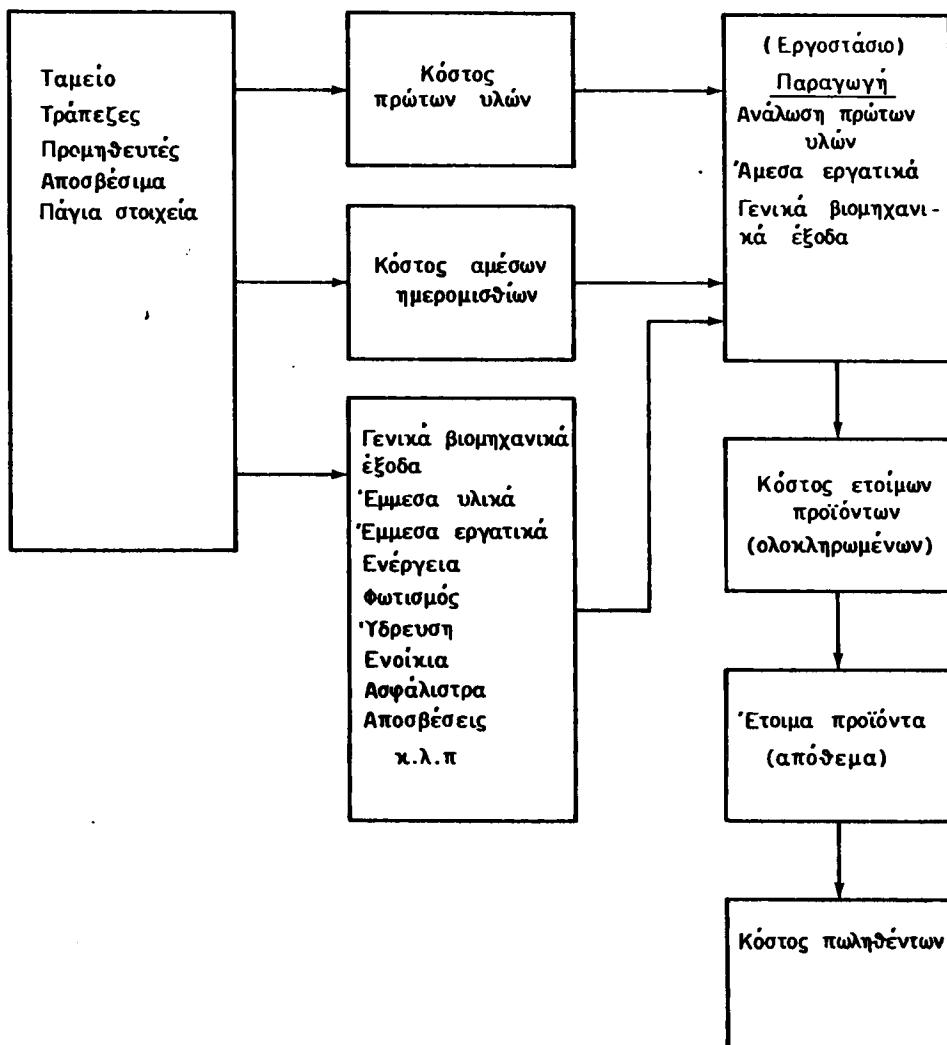
Όπως σε κάθε επιχείρηση πραγματοποιούνται διάφορες αγορές, έτσι και στη βιομηχανική, διατίθενται χρήματα για την αγορά πρώτων υλών. Οι πρώτες ύλες αποθηκεύονται (εμφανιζόμενες στο λογαριασμό Αποθέματος "Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες - Υλικά Συσκευασία") για να διοχετευθούν στη συνέχεια, σύμφωνα με τις ανάγκες της παραγωγής, στο εργοστάσιο, όπου θα γίνει η επεξεργασία τους από τους άμεσους εργαζόμενους με τη βοήθεια των διαφόρων εργοστασιακών ευκολιών.

Τα παραπάνω γεγονότα απεικονίζονται λογιστικά στο λογαριασμό "Κόστος Παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)".

Όταν η επεξεργασία των υλικών ολοκληρωθεί, τα έτοιμα πλέον προϊόντα μεταφέρονται στην αποθήκη ετοίμων (εμφανιζόμενα στο λογαριασμό αποθέματος "προϊόντα έτοιμα") διαθέσιμα προς πώληση για να πωληθούν στη συνέχεια μεταβαλλόμενα σε έξοδο (λογαριασμός Κόστος Πωληθέντων) με ταυτόχρονη φυσικά δημιουργία εσόδων (λογαριασμός Πωλήσεις Προϊόντων).

Η διαφορά των παραπάνω εσόδων - εξόδων α.ιστελεί το "μικτό κέρδος" (αν τα έσοδα είναι μεγαλύτερα των εξόδων ή στην αντίθετη περίπτωση, τη μικτή ζημιά).

Από το "μικτό κέρδος" εκπίπτονται τα έξοδα των λοιπών λειτουργιών Διοικήσεως, ερευνών και αναπτύξεως, Διαθέσεως, χρηματοοικονομικής, για να προκύψει το "καθαρό αποτέλεσμα".



Το παραγωγικό κύκλωμα.

Σχ. 6.1.

6.2 Έκθεση Κόστους - Αποτελέσματος.

Ανεξάρτητα από τις υποχρεωτικές λογιστικές οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμού αποτελεσμάτων χρήσεως, προσαρτήματος κά.) που παρέχουν στους ενδιαφερόμενους χρήσιμα στοιχεία, καταρτίζονται κατά διαστήματα και οι **εκθέσεις κόστους - αποτελέσματος**.

Οι "εκθέσεις κόστους - αποτελέσματος" πολλές φορές συνοδεύουν τις προαναφερόμενες καταστάσεις, γιατί παρέχουν ειδικότερες, περισσότερες και λεπτομερέστερες πληροφορίες.

Καταρτίζονται κατά τρόπο πλήρως κατανοητό από τα διάφορα διοικητικά όργανα (από τά διοικητικά στελέχη προς τα οποία κυρίως απευθύνονται).

Από το συσχετισμό των στοιχείων που περιλαμβάνουν μπορούν να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα σχετικά με το κόστος και την αποδοτικότητα της βιομηχανικής μονάδας. Γι' αυτό οι εκθέσεις αυτές προορίζονται κυρίως για εσωτερική χρήση. Το τμήμα της εκθέσεως "Κόστος Πωληθέντων" υποδιαιρείται στα εξής ειδικότερα μέρη:

1) Στο τμήμα αμέσων υλικών (πρώτων υλών) που περιλαμβάνει την αρχική απογραφή, τις αγορές, τις επιστροφές και εκπτώσεις αγορών και την τελική απογραφή αυτών.

2) Το τμήμα αμέσων εργαστικών, που δείχνει το κόστος των εργαζομένων, των οποίων η εργασία χρησιμοποιήθηκε στη βιομηχανοποίηση των προϊόντων.

3) Το τμήμα των γενικών εξόδων παραγωγής (γενικών βιομηχανικών εξόδων), που περιλαμβάνει όλα τα έξοδα της παραγωγικής λειτουργίας που συντελούν κατά έμμεσο τρόπο στη βιομηχανοποίηση των διαφόρων προϊόντων, όπως τα έμμεσα υλικά, έμμεσα εργαστικά, συντήρηση και επισκευή μηχανημάτων, ενοίκια, φως, νερό, αποσβέσεις κ.ά.

4) Την αρχική και την τελική απογραφή των ημιτελών προϊόντων.

5) Την απογραφή των ετοίμων στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.

Οι σχέσεις των παραπάνω μεγεθών στην "Έκθεση κόστους - αποτελέσματος" γίνονται περισσότερο σαφείς, όταν εκφράζονται σε ποσοστό % ενός μεγέθους που λαμβάνεται ως βάση.

Ως βάση λαμβάνεται συνήθως το "ποσό" των πωλήσεων.

Παράδειγμα.

Κοστολογικά δεδομένα περιόδου 19ΧΟ.

Αρχικά αποθέματα: πρώτων υλών 220.000 δρχ., ημιτελών προϊόντων 120.000 δρχ., ετοίμων προϊόντων 440.000 δρχ.

Αγορές πρώτων υλών	δρχ.	1.500.000
Επιστροφές και εκπτώσεις αγορών	δρχ.	140.000
Πωλήσεις προϊόντων	δρχ.	4.400.000
Επιστροφές πωλήσεων	δρχ.	150.000
Εκπτώσεις πωλήσεων	δρχ.	50.000

Αναλώσεις πρώτων υλών	δρχ.	1.420.000
Χρησιμοποιηθέντα άμεσα ημερομίσθια κόστους	δρχ.	360.000

Γενικά βιομηχανικά έξοδα: Ενοίκια 80.000, αποσβέσεις 40.000 δρχ., ασφάλιστρα 10.000 δρχ., εποπτεία 80.000 δρχ., συντήρηση και επισκευές 10.000 δρχ., έμμεσα υλικά 30.000 δρχ. και λοιπά Γενικά βιομηχανικά έξοδα 20.000 δρχ.

Τελικά αποθέματα: Πρώτες ύλες 160.000 δρχ. Ημιτελή προϊόντα: 90.000 δρχ. και έτοιμα προϊόντα 360.000 δρχ.

Με βάση τα παραπάνω να καταρτισθεί η "έκθεση κόστους - αποτελέσματος" της περιόδου.

ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ - ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ			
Πωλήσεις		4.400.000	
- Επιστροφές πωλήσεων	150.000		
- Εκπτώσεις πωλήσεων	50.000	- 200.000	4.200.000
- ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ			
1. Άμεσα Υλικά (πρώτες ύλες)			
Αρχική Απογραφή (1/1)	220.000		
Αγορές	1.500.000		
- Επιστροφές και εκπτώσεις	140.000	+ 1.360.000	
Άμεσα υλικά διαθέσιμα		1.580.000	
- Τελική απογραφή (31/12)		- 160.000	
Αναλώθεντα άμεσα υλικά			
2. Άμεσα ημερομίσθια χρησιμοποιηθέντα		1.420.000	
3. Γενικά βιομηχανικά έξοδα		360.000	
Ενοίκια			
Αποσβέσεις	80.000		
Ασφάλιστρα	40.000		
Εποπτεία	10.000		
Συντήρηση και επισκευές	80.000		
Έμμεσα υλικά	10.000		
Λοιπά	30.000		
Κόστος παραγωγής περιόδου	20.000	270.000	
4. Αρχικό απόθεμα (1/1) ημιτελών		2.050.000	
Σύνολο		120.000	
- Τελικό απόθεμα (31/12) ημιτελών		2.170.000	
Κόστος βιομηχανοποιηθέντων		- 90.000	
5. Αρχικό απόθεμα ετοίμων (1/1)		2.080.000	
Σύνολο ετοίμων προϊόντων προς πώληση		440.000	
- Τελικό απόθεμα ετοίμων (31/12)		2.520.000	
Κόστος πωληθέντων		- 360.000	
Μικτό κέρδος		2.160.000	
Λοιπά έξοδα		2.040.000	
Έξοδα λειτουργίας διοικήσεως		30.000	
Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτ.		10.000	
Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως		60.000	
Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας		20.000	
Καθαρό κέρδος		- 120.000	
		1.920.000	

6.3 Ασκήσεις.

1. Δίνονται τα πιο κάτω λογιστικά στοιχεία μιας περιόδου που αφορούν τη βιομηχανική επιχείρηση "X" και ζητείται η "Έκθεση Κόστους - Αποτελέσματος" της περιόδου.

1. Αρχικά αποθέματα (1/1).

Πρώτες ύλες κόστους	δρχ.	500.000
Ημιτελή Προϊόντα (Παραγωγή σε εξέλιξη)	δρχ.	620.000 (κόστος παραγωγής).
Έτοιμα προϊόντα κόστους παραγωγής	δρχ.	370.000
2. Αγοράσθηκαν κατά την περίοδο		
πρώτες ύλες (κόστους αγοράς)	δρχ.	1.200.000
3. Κόστος αμέσων ημερομισθίων περιόδου	δρχ.	1.600.000
4. Πραγματοποιηθέντα γενικά έξοδα		
παραγωγής περιόδου	δρχ.	600.000
5. Έσοδα πωλήσεων περιόδου	δρχ.	4.600.000
6. Επιστροφές πωλήσεων	δρχ.	300.00
7. Εκπτώσεις πωλήσεων	δρχ.	100.000
8. Τελική απογραφή (τελικά αποθέματα) 31/12.		
Πρώτες ύλες	δρχ.	460.000
Ημιτελή προϊόντα (παραγωγή σε εξέλιξη)	δρχ.	360.000
Έτοιμα προϊόντα	δρχ.	420.000
9. Τα λοιπά γενικά έξοδα (τα έξοδα των λοιπών λειτουργιών, πλην της παραγωγής) ήταν συνολικά	δρχ.	40.000

2. Δίδονται τα πιο κάτω λογιστικά στοιχεία μιας κοστολογικής περιόδου και με βάση αυτά ζητείται η "Έκθεση Κόστους - Αποτελέσματος" της περιόδου.

1. Κίνηση αποθεμάτων

	<u>1/1</u>	<u>31/12</u>
Πρώτες ύλες κόστους αγοράς	120.000 δρχ.	360.000 δρχ.
Ημιτελή προϊόντα (παραγωγή σε εξέλιξη)	210.000 δρχ.	450.000 δρχ.
Έτοιμα προϊόντα (κόστους παραγωγής)	330.000 δρχ.	180.000 δρχ.

2. Κατά την περίοδο αγοράσθηκαν πρώτες ύλες κόστους αγοράς

1.800.000 δρχ.

3. Το κόστος των αμέσων ημερομισθίων της περιόδου ήταν

2.430.000 δρχ.

4. Τα έσοδα πωλήσεων της περιόδου ήταν

6.800.000 δρχ.

5. Χορηγήθηκαν εκπτώσεις στους πελάτες

200.000 δρχ.

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ εξόδων περιόδου

Είδος εξόδου	Ποσό	Παραγωγή	Διοίκηση	Ερευνών Αναπτύξεως	Διάθεση	Χρηματο- οικονομική
.....
.....
.....
.....	1.710.000	1.120.000	240.000	30.000	270.000	50.000

3. Δίδονται:

- Πίνακας γενικών (οργανικών) εξόδων και οι συντελεστές επιβαρύνσεως των λειτουργιών - Παραγωγής, Διοικήσεως, Διαθέσεως και της βοηθητικής λειτουργίας της Παραγωγής του εφοδιασμού - που είναι διαρθρωμένη η βιομηχανική επιχείρηση.
- Από τα έντυπα "Αιτήσεις Υλικών - Δελτία εξαγωγής" προκύπτει ότι χορηγήθηκαν στην παραγωγική λειτουργία και αναλώθηκαν πρώτες ύλες, κόστους αγοράς 3.000.000 δρχ. (το αρχικό υπόλοιπο των πρώτων υλών ήταν 500.000 δρχ. Οι αγορές πρώτων υλών 4.500.000 και το τελικό υπόλοιπο αυτών ήταν 2.000.000 δρχ.).
- Τα χρησιμοποιηθέντα άμεσα ημερομίσθια στην παραγωγική λειτουργία ήταν κόστους 2.000.000 δρχ.
- Τα αρχικά αποθέματα ημιτελών και ετοίμων προϊόντων ήταν μηδέν.
- Το κόστος παραγωγής των παραχθέντων ετοίμων ήταν 6.000.000 δρχ. και το κόστος παραγωγής των πωληθέντων ετοίμων 4.500.000 δρχ.
- Οι πωλήσεις προϊόντων (μικτές) ήταν 5.700.000 δρχ. Οι επιστροφές πωλήσεων 200.000 δρχ. και οι εκπτώσεις πωλήσεων 100.000 δρχ.

Πίνακας Γενικών εξόδων

A/A	Είδος	Ποσό	Εφοδια- σμός	Παραγωγή	Διοίκηση	Διάθεση	Βάσεις επιμερισμού
1.	Βοηθητικά υλικά	500.000	15	70	5	10	Δελτία εξαγωγής
2.	Ηλεκτρικό ρεύμα	40.000	20	60	10	10	Μετρητές
3.	Έμμεσα ημερομίσθια	450.000	25	50	10	15	Μισθοδοτικές καταστάσεις
4.	Μισθοί	700.000	5	5	60	30	Μισθοδοτικές καταστάσεις
5.	Καύσιμα θερμάνσεως	200.000	10	40	35	15	m ³ χώρων
6.	Ενοίκια	30.000	10	40	30	20	Άμεσες διαπιστώσεις
7.	Μεταφορικά	20.000	20	60	10	10	Φορτωτικές
8.	Ασφαλιστρα	80.000	20	60	10	10	Ασφαλισθείσα αξία
9.	Συντήρηση	50.000	5	75	15	5	Κατά εκτίμηση
10.	Αποσβέσεις	350.000	5	70	20	5	Αξία κτήσεως παγίων
11.	Διάφορα έξοδα	10.000	10	40	40	10	Κατά εκτίμηση
2.430.000							

Ζητείται:

1. Η κατάρτιση των Φ.Ε. Γενικών εξόδων στις λειτουργίες.

2. Η κατάρτιση της "Εκθέσεως Κόστους - Αποτελέσματος".

Σημείωση. Τα έξοδα της βοηθητικής λειτουργίας "εφοδιασμός" βαρύνουν τη λειτουργία της παραγωγής.

4. Δίδονται τα πιο κάτω κοστολογικά στοιχεία μιας περιόδου και ζητείται η "Έκθεση Κόστους - Αποτελέσματος" της περιόδου.

1. Αποθέματα	<u>1/1</u>	<u>31/12</u>
Πρώτες ύλες	700.000	740.000 δρχ.
Παραγωγή σε εξέλιξη (ημιτελή προϊόντα)	900.000	400.000 δρχ.
Έτοιμα προϊόντα	500.000	1.500.000 δρχ.
2. Κατά την περίοδο αγοράσθηκαν πρώτες ύλες κόστους αγοράς		3.040.000 δρχ.
3. Κατά την περίοδο επιστράφηκαν πρώτες ύλες κόστους αγοράς		200.000 δρχ.
4. Κατά την περίοδο οι εκπτώσεις αγορών ήταν		100.000 δρχ.
5. Το κόστος αμέσων ημερομισθίων της περιόδου ήταν		3.000.000 δρχ.
και τα Γενικά έξοδα παραγωγής (Γενικά βιομηχανικά έξοδα)		4.500.000 δρχ.
6. Τα έσοδα πωλήσεων προϊόντων της περιόδου ήταν		14.000.000 δρχ.
7. Τα έξοδα των λοιπών λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως και χρηματοοικονομικής, στις οποίες διαρθρώνεται η επιχείρηση, ήταν συνολικά		2.800.000 δρχ.
5. Τα πιο κάτω στοιχεία είναι από τα λογιστικά βιβλία της βιομηχανικής επιχειρήσεως W και αφορούν την ετήσια περίοδο 19X0.		
1. Κίνηση Αποθεμάτων	<u>1/1/19X0</u>	<u>31/12/19X0</u>
Έτοιμα προϊόντα	1.100.000 δρχ.	950.000 δρχ.
Ημιτελή προϊόντα	700.000 δρχ.	800.000 δρχ.
Πρώτες ύλες	950.000 δρχ.	900.000 δρχ.
2. Αναλωθείσες πρώτες ύλες κόστους	1.930.000 δρχ.	
3. Γενικά έξοδα παραγωγής περιόδου	1.670.000 δρχ.	
4. Κόστος παραγωγής περιόδου	5.000.000 δρχ.	
5. Έσοδα πωλήσεων προϊόντων	8.800.000 δρχ.	
6. Γενικά έξοδα λοιπών λειτουργιών	1.200.000 δρχ.	

Με βάση τα πιο πάνω στοιχεία να καταρτισθεί η "Έκθεση Κόστους - Αποτελέσματος" της περιόδου.

6. Δίδονται τα παρακάτω στοιχεία από τη λογιστική μιας βιομηχανικής επιχειρήσεως που αφορούν μια κοστολογική περίοδο.

1. Αρχικό απόθεμα πρώτων υλών	κόστους	80.000 δρχ.
2. Αγορές πρώτων υλών	κόστους	540.000 δρχ.
3. Τελικό απόθεμα πρώτων υλών	κόστους	20.000 δρχ.
4. Κόστος αμέσων ημερομισθίων περιόδου		1.400.000 δρχ.
5. Ο πιο κάτω πίνακας εξόδων της περιόδου με τις κλείδες - μερισμού τους στις λειτουργίες		

Είδος εξόδου	Ποσό	Λειτουργίες			
		Παραγωγή	Διοίκηση	Διάθεση	Χρηματοοικονομική
α. Βοηθητικά υλικά	300.000	1,9	0,5	0,6	-
β. Ρεύμα	100.000	5,5	2	1,5	1
γ. Έμμεσα ημερομίσθια	160.000	11	1	2	2
δ. Φόροι	120.000	7	3,5	1,5	-
ε. Ενοίκια	80.000	6	1	1	-
ζ. Διάφορα έξοδα	700.000	2	2	2	1
η. Αποσβέσεις	140.000	10	3	1	-

6. Αρχικό απόθεμα ημιτελών (1/1)		0
7. Τελικό απόθεμα ημιτελών (31/12)	κόστους παραγωγής	25.000 δρχ.
8. Αρχικό απόθεμα ετοίμων (1/1)	κόστους παραγωγής	400.000 δρχ.
9. Τελικό απόθεμα ετοίμων (31/12)	κόστους παραγωγής	120.000 δρχ.
10. Τιμή πωλήσεως (συνολική) ετοίμων προϊόντων		4.500.000 δρχ.

Ζητούνται:

- α. Η κατάρτιση του φύλλου μερισμού εξόδων της περιόδου.
- β. Η "Έκθεση Κόστους - Αποτελέσματος".

7. Τα παρακάτω στοιχεία αφορούν μια κοστολογική περίοδο της βιομηχανικής επιχειρήσεως "Α".

Ζητείται:

- α. Να προσδιορισθεί το μικτό κέρδος.
- β. Να καταρτισθεί "Έκθεση Κόστους - Αποτελέσματος".

1. Αγορές πρώτων υλών δρχ. 541.250

- 2. Αρχικά αποθέματα:**
- | | | |
|-----------------------------|------|-----------|
| α) Πρώτων υλών | δρχ. | 125.000 |
| β) Ημικατεργασμένων | - | - |
| γ) Ετοίμων προϊόντων | δρχ. | 10.900 |
| 3. Άμεσα ημερομίσθια | δρχ. | 525.000 |
| 4. Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα | δρχ. | 235.350 |
| 5. Έξοδα διοικήσεως | δρχ. | 114.000 |
| 6. Έξοδα διαθέσεως | δρχ. | 141.500 |
| 7. Χρηματοοικονομικά Έξοδα | δρχ. | 8.500 |
| 8. Έσοδα πωλήσεως | δρχ. | 1.680.000 |
| 9. Τελική απογραφή: | | |
| α) Πρώτων υλών | δρχ. | 75.000 |
| β) Ημικατεργασμένων | - | - |
| γ) Ετοίμων προϊόντων | δρχ. | 51.600 |
- 8. Δίδεται απόσπασμα λογιστικών γεγονότων κοστολογικής περιόδου Μαρτίου 19... της βιομηχανικής επιχειρήσεως "Α".**
- | | | |
|----------------------------------|------|-----------|
| 1. Απογραφή 1ης Μαρτίου | | |
| α) Πρώτες ύλες | δρχ. | 300.000, |
| β) Βοηθητικά υλικά | δρχ. | 100.000 |
| γ) Ημικατεργασμένα προϊόντα | δρχ. | 120.000 |
| δ) Έτοιμα προϊόντα | δρχ. | 240.000 |
| 2. Αγορές πρώτων υλών | δρχ. | 750.000 |
| 3. Άμεσα ημερομίσθια | δρχ. | 150.000 |
| 4. Έσοδα πωλήσεων | δρχ. | 2.000.000 |
| 5. Απόσβεση μηχανημάτων | δρχ. | 18.000 |
| 6. Ανάλωση εμμέσων υλικών | δρχ. | 15.000 |
| 7. Ενοίκια εργοστασίου | δρχ. | 30.000 |
| 8. Εποπτεία | δρχ. | 18.000 |
| 9. Φως - Θέρμανση εργοστασίου | δρχ. | 21.000 |
| 10. Μισθοί τεχνικής υπηρεσίας | δρχ. | 15.000 |
| 11. Έμμεσα ημερομίσθια | δρχ. | 24.000 |
| 12. Ασφάλιστρα εργοστασίου | δρχ. | 6.000 |
| 13. Απογραφή 31ης Μαρτίου | | |
| α) Πρώτες ύλες | δρχ. | 375.000 |
| β) Έμμεσα υλικά | δρχ. | 85.000 |
| γ) Ημικατεργασμένα προϊόντα | δρχ. | 90.000 |
| δ) Έτοιμα προϊόντα | δρχ. | 42.000 |
- Ζητείται:**
- a. Να καταρτισθεί η "Έκθεση Κόστους - Αποτελέσματος".
- 9. Τα ακόλουθα στοιχεία αφορούν μια κοστολογική περίοδο της βιομηχανικής επιχειρήσεως "Α".**

Ανάλωση πρώτων υλών	δρχ.	400.000
΄Αμεσα ημερομίσθια	δρχ.	300.000
΄Εμμεσα εργατικά	δρχ.	50.000
Ηλεκτροκίνηση - Θέρμανση - φως	δρχ.	40.000
Αποσβέσεις μηχανημάτων εργοστασίου	δρχ.	43.000
Συντήρηση μηχανημάτων	δρχ.	30.000
Προμήθειες εργοστασίου	δρχ.	20.000
Αρχική απογραφή ημικατεργασμένων προϊόντων	δρχ.	90.000
Αρχική απογραφή ετοίμων προϊόντων	δρχ.	130.000
Τελική απογραφή ημικατεργασμένων προϊόντων	δρχ.	130.000
Τελική απογραφή ετοίμων προϊόντων	δρχ.	100.000

Κατά το διάστημα της περιόδου συμπληρώθηκε η κατεργασία 10.000 μονάδων προϊόντος.

Ζητείται:

Να καταρτισθεί η "Έκθεση Κόστους" της περιόδου.

10. Τα ακόλουθα στοιχεία αφορούν μια κοστολογική περίοδο της βιομηχανικής επιχειρήσεως "Β".

1. Άμεσα υλικά - αρχική απογραφή	δρχ.	400.000
2. Άμεσα υλικά - τελική απογραφή	δρχ.	350.000
3. Κόστος αγοράς (τιμή κτήσεως) αναλώσεων αμέσων υλικών	δρχ.	1.200.000
4. Άμεσα ημερομίσθια μηνός	δρχ.	750.000
5. Έμμεσα υλικά	δρχ.	100.000
6. Έμμεσα εργατικά	δρχ.	90.000
7. Εποπτεία εργοστασίου	δρχ.	80.000
8. Ενοίκια εργοστασίου	δρχ.	90.000
9. Ηλεκτροκίνηση - Φως - Θέρμανση	δρχ.	50.000
10. Φθορές εργαλείων	δρχ.	30.000
11. Αποσβέσεις μηχανημάτων εργοστασίου	δρχ.	60.000
12. Ημικατεργασμένα - αρχική απογραφή	δρχ.	250.000
13. Ημικατεργασμένα - τελική απογραφή	δρχ.	300.000
14. Έτοιμα προϊόντα - αρχική απογραφή	δρχ.	250.000
15. Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοίμων προϊόντων	δρχ.	2.500.000

Ζητείται:

Να καταρτισθεί η "Έκθεση Κόστους περιόδου".

11. Τα παρακάτω στοιχεία αφορούν μια κοστολογική περίοδο της βιομηχανικής επιχειρήσεως "B".

1. Συνολικό κόστος πωληθέντων ετοίμων προϊόντων	δρχ.	180.000
2. Έσοδα πώλήσεων περιόδου	δρχ.	300.000
3. Αρχικά αποθέματα:		
α) Πρώτων υλών	δρχ.	35.000
β) Ημικατεργασμένων προϊόντων	δρχ.	42.000
γ) Ετοίμων προϊόντων	δρχ.	68.000
4. Οι αγορές πρώτων υλών της περιόδου ανήλθαν στο 60% του κόστους των πωληθέντων προϊόντων		
5. Άμεσα ημερομίσθια περιόδου	δρχ.	64.500
6. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα της περιόδου ήταν ίσα με τα 2/3 των αμέσων ημερομισθίων		
7. Τελικά αποθέματα:		
α) Πρώτες ύλες	δρχ.	37.500
β) Ημικατεργασμένα προϊόντα	δρχ.	58.000
γ) Έτοιμα προϊόντα	δρχ.	85.000
8. Λειτουργικά έξοδα:		
α) Έξοδα Διοίκησεως ίσα με το 3% των πωλήσεων		
β) Έξοδα διαθέσεως ίσα με το 5% των πωλήσεων		
9. Ουδέτερα:		
α) Έσοδα ίσα με το 5% των πωλήσεων		
β) Έξοδα ίσα με το 2% των πωλήσεων		

Ζητείται:

Να καταρτισθεί η "Έκθεση Κόστους - Αποτελέσματος" της περιόδου.

12. Τα παρακάτω στοιχεία είναι απόσπασμα από τα λογιστικά βιβλία της βιομηχανίκης επιχειρήσεως "A" και αφορούν την κοστολογική περίοδο 1/1 - 31/1/197.....

Απογραφή	1/1	31/1
Πρώτες ύλες	1.500.000 δρχ.	200.000 δρχ.
Βοηθητικά υλικά	120.000 δρχ.	60.000 δρχ.
Ημικατεργασμένα	500.000 δρχ.	190.000 δρχ.
Έτοιμα προϊόντα	1.100.000 δρχ.	120.000 δρχ.

Λοιπά στοιχεία μηνός

Άμεσα ημερομίσθια	1.050.000 δρχ.
Έμμεσα ημερομίσθια	50.000 δρχ.
Κινητήρια δύναμη	30.000 δρχ.
Θέρμανση - Φωτισμός	45.000 δρχ.
Ασφάλιστρα εργοστασίου	35.000 δρχ.
Εποπτεία	40.000 δρχ.
Ενοίκια εργοστασίου	60.000 δρχ.
Απόσβεση μηχανών και εργαλείων	110.500 δρχ.
Μικροέξδα εργοστασίου	5.200 δρχ.
Αγορές βιοηθητικών υλικών	20.000 δρχ.
Αγορές πρώτων υλών	2.200.000 δρχ.

Ζητείται:

Να καταρτισθεί η "Έκθεση Κόστους" της περιόδου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

7.1 Η έννοια της κοστολογήσεως.

Η επιχείρηση γενικά επιδιώκει το **κέρδος** προσφέροντας στην αγορά για πώληση προϊόντα και υπηρεσίες.

Τη βάση όμως του καθορισμού της τιμής πωλήσεως των προϊόντων και υπηρεσιών αποτελεί η ακριβής γνώση του κόστους της μονάδας αυτών. Γι' αυτό η πληροφορία αυτή πρέπει να παρέχεται στη διοίκηση της επιχειρήσεως έγκαιρα από τη λογιστική του κόστους.

Για τον προσδιορισμό του κόστους της μονάδας του προϊόντος, εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση η κατάλληλη κοστολογική διαδικασία.

Κοστολόγηση γενικά είναι η διαδικασία εξακριβώσεως (προσδιορισμού) του κόστους μιας λειτουργίας, μιας δραστηριότητας, ή μιας μονάδας προϊόντος ή υπηρεσίας κατά μια χρονική περίοδο.

Ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους της μονάδας του προϊόντος (γενικότερα της μονάδας παραγωγής) είναι πολύ σημαντικός για τη λογιστική του κόστους, γιατί αποτελεί:

- Τη βάση για τον προσδιορισμό της τιμής πωλήσεως του προϊόντος.
- Τη βάση για τον προσδιορισμό **του κόστους πωληθέντων προϊόντων** και κατά συνέπεια του **μικτού αποτελέσματος** κατά είδος προϊόντος, ώστε η διοίκηση να γνωρίζει το συντελεστή αποδόσεως καθενός.
- Τη βάση για τον προσδιορισμό **του κόστους των μενόντων προϊόντων** (τελικού αποθέματος) με το οποίο θα εμφανισθεί στον ισολογισμό.
- Προϋπόθεση για την άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου, αφού έτσι γίνεται δυνατή η σύγκριση του κόστους ενός προϊόντος με το κόστος του ίδιου προϊόντος, της ίδιας επιχειρήσεως, σε προηγουμένες όμως περιόδους ή με το κόστος του ίδιου προϊόντος, της αυτής περιόδου άλλων επιχειρήσεων.
- Προϋπόθεση για τη χάραξη ορθής πολιτικής παραγωγής (καθιέρωση βελτιωμένων μεθόδων παραγωγής) και πωλήσεων (στροφή σε παραγωγή και πώληση προϊόντων με μεγάλο - υψηλό συντελεστή κέρδους).
- Προϋπόθεση για σωστό προγραμματισμό.

Για όλα τα παραπάνω και ιδιαίτερα σε ότι αφορά τον έλεγχο ο προσδιορισμός του συνολικού κόστους της περιόδου μόνο, δεν προσφέρεται όσο χρειάζεται.

7.2 Το κόστος της μονάδας του προϊόντος.

Το αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας της βιομηχανικής επιχειρήσεως μετρείται (συνήθως) σε μονάδες προϊόντος (γενικά σε μονάδες παραγωγής).

Η μονάδα προϊόντος που είναι το αντικείμενο της κοστολογήσεως διαφέρει, όπως είναι φυσικό, από βιομηχανία σε βιομηχανία, λόγω των φυσικών χαρακτηριστικών κάθε (διαφορετικής) μονάδας και του τρόπου μετρήσεώς της.

Ως προς τη μονάδα μετρήσεως, το πετρέλαιο π.χ. μετρείται με τον τόννο, η ξυλεία με το κυβικό μέτρο, το τσιμέντο με το τσουβάλι, τα παπούτσια με το ζεύγος, οι κάλτσες με τη δωδεκάδα κ.ο.κ.

Κατά την εκλογή της μονάδας κοστολογήσεως πρέπει να καταβάλλεται προσπάθεια, ώστε αυτή να μην είναι σε μέγεθος ούτε πολύ μεγάλη, ούτε πολύ μικρή για να μην δημιουργούνται δυσκολίες στην κοστολόγηση.

Υπάρχουν δύο διαφορετικές μέθοδοι κοστολογήσεως:

α) **Κατά μεμονωμένο προϊόν** ή **κατά εξειδικευμένο προϊόν** ή **κατά παραγγελία**, που εφαρμόζεται από επιχειρήσεις εξιδεικευμένης παραγωγής, δηλαδή από επιχειρήσεις που παράγουν διαφορετικά προϊόντα (ανόμοια προϊόντα) π.χ. τέτοιες είναι τα ναυπηγεία, τα μηχανουργεία (που παράγουν κατά παραγγελία μηχανές διαφόρων τύπων), τα επιπλοποιεία. Σε αυτές τις επιχειρήσεις κάθε προϊόν (κάθε παραγγελία) κοστολογείται μεμονωμένα επειδή είναι διαφορετικό από τα άλλα και κατά συνέπεια έχει διαφορετικό κόστος.

β) **Κατά μάζες παραγωγής του αυτού προϊόντος** ή **μέθοδος ομοιόμορφης και συνεχούς παραγωγής**, που εφαρμόζεται από βιομηχανίες που παράγουν ένα προϊόν σε μεγάλες ποσότητες, όπως π.χ. οι τσιμεντοβιομηχανίες, οι φαρμακοβιομηχανίες, οι βιομηχανίες καλλυντικών κ.ά.

Οι δύο αυτές κοστολογικές μέθοδοι αποτελούν τις δύο ακραίες περιπτώσεις που εφαρμόζονται κατάλληλα προσαρμοσμένες κάθε φορά στη συγκεκριμένη παραγωγή. Η εφαρμογή πάντως της μιας ή της άλλης μεθόδου εξαρτάται από τη φυσική ροή της παραγωγής και κυρίως από την ομοιότητα (ομοιογένεια) των προϊόντων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΟΟ

ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

8.1 Μέθοδος κοστολογήσεως κατά προϊόν ή κατά παραγγελία.

Η μέθοδος κοστολογήσεως κατά προϊόν (κατά έργο) ή κατά παραγγελία εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις που παράγουν (κατασκευάζουν) προϊόντα ανόμοια, συνήθως ύστερα από παραγγελίες πελατών τους. Η παραγωγή τους δηλαδή είναι **εξειδικευμένη**, αφού κάθε ένα από τα προϊόντα τους είναι εξειδικευμένο. Αυτό σημαίνει ότι έχει τα δικά του τεχνικά χαρακτηριστικά (κατασκευαστικά και ποιοτικά), γιατί κατασκευάζεται σύμφωνα με τις δικές του τεχνικές προδιαγραφές, τις οποίες μάλιστα καθόρισε ο πελάτης που το παράγγειλε.

Έτσι το κόστος καθενός (διαφορετικού) προϊόντος υπολογίζεται μόνο για το συγκεκριμένο προϊόν και δεν πρέπει να συγχέεται με το κόστος των άλλων προϊόντων, που κατασκευάζονται παράλληλα στο ίδιο εργοστάσιο, στον ίδιο εργοστασιακό χώρο και κατά τον ίδιο χρόνο.

Με άλλα λόγια κάθε προϊόν πρέπει να απορροφήσει μόνο το κόστος που αυτό προκάλεσε. Κάθε προϊόν, δηλαδή, αποτελεί διακεκριμένο κέντρο κόστους (κεφ. 5) στο οποίο θα συγκεντρωθούν όσα στοιχεία αναλώθηκαν για την κατασκευή του και μόνο γι' αυτό (υλικά, εργατικά και αναλογία από τα γενικά έξοδα παραγωγής).

Έτσι στο Ναυπηγείο Ελευσίνας η φρεγάτα π.χ. που παραγγέλθηκε για το πολεμικό ναυτικό θα κοστολογηθεί ανεξάρτητα από το κόστος των άλλων σκαφών, των άλλων παραγγελιών, που κατασκευάζονται κατά τον ίδιο χρόνο.

Στο μηχανουργείο η "πρέσα", που παράγγειλε ο πελάτης Α, θα αποτελέσει ξεχωριστό **κέντρο κόστους** από την "πρέσα" του πελάτη Β, γιατί κάθε μια κατασκευάζεται με διαφορετικές τεχνικές προδιαγραφές και κατά συνέπεια πρόκειται για δύο διαφορετικά προϊόντα (έργα).

Εκτός από το παράδειγμα των ναυπηγείων και των μηχανουργείων επιχειρήσεις εξατομικευμένης παραγωγής είναι π.χ. και:

- Τα επιπλοποιεία (κάθε σαλόνι ή τραπεζαρία κατασκευάζεται σύμφωνα με τις επιθυμίες του πελάτη).
- Οι οικοδομικές επιχειρήσεις (οι οικοδομές που κατασκευάζονται ταυτόχρονα κατά κανόνα διαφέρουν μεταξύ τους).

— Οι επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων έργων κ.ά.

Η επιβάρυνση κάθε έργου (προϊόντος), ή αλλιώς κάθε ανεξάρτητης παραγγελίας, γίνεται με τα πραγματοποιούμενα για την κατασκευή του στοιχεία κόστους μέχρις ότου να ολοκληρωθεί και να μπει στην αποθήκη ετοίμων προϊόντων, για να παραδοθεί στον πελάτη (αν βέβαια είναι αποθηκεύσιμο).

Οι παραγγελίες που αναθέτουν οι πελάτες λέγονται **εξωτερικές παραγγελίες**.

Οι **εσωτερικές παραγγελίες** αποφασίζονται από τη διοίκηση της επιχειρήσεως. Αυτές αποσκοπούν ή στην ικανοποίηση αναγκών της ίδιας της επιχειρήσεως (π.χ. κατασκευή ενός μηχανήματος που προορίζεται για τη συμπλήρωση ή βελτίωση των μηχανικών της εγκαταστάσεων) ή, όταν οι εξωτερικές παραγγελίες παρουσιάζουν κάμψη, για να απασχολείται το πρωταρικό και να μην απολυθεί, εφόσον βέβαια προβλέπεται να χρειασθεί σύντομα. Έτσι η επιχείρηση αυξάνει τα αποθέματά της.

8.2 Το δελτίο παραγγελίας.

Η συμφωνία με τον πελάτη (παραγγελέα) για την ανάθεση μιας παραγγελίας κλείνεται συνήθως με την υπογραφή ενός εντύπου, του δελτίου παραγγελίας, που εκδίδεται από το τμήμα πωλήσεων.

Στο έντυπο αυτό καταχωρίζεται:

- Ο αύξων αριθμός της παραγγελίας που, όπως θα αναλυθεί πιο κάτω, θα αποτελεί το διακριτικό γνώρισμα της παραγγελίας: δηλαδή την **tautότητα** της παραγγελίας, ώσπου αυτή να παραδοθεί στον πελάτη.
- Τη λεπτομερή περιγραφή της παραγγελίας, δηλαδή "το τι παραγέλεται να κατασκευασθεί".
- Τις τεχνικές προδιαγραφές της.
- Το ονοματεπώνυμο, επάγγελμα, διεύθυνση, τηλέφωνο του πελάτη.
- Το συμφωνηθέν τίμημα και τον τρόπο εξοφλήσεώς του.
- Τις προκαταβολές και εγγυήσεις.
- Την ημερομηνία και τον τόπο παραδόσεως.
- Τους δρους μεταφοράς και κάθε άλλο στοιχείο που κρίνεται απαραίτητο.
- Τις υπογραφές των συμβαλλομένων (του εξουσιοδοτημένου οργάνου της επιχειρήσεως και του παραγγελέα).

8.3 Η εντολή παραγωγής.

Η έναρξη εκτελέσεως κάθε παραγγελίας από την τεχνική υπηρεσία προϋποθέτει την **έκδοση εντολής παραγωγής**.

Η εντολή αυτή εκδίδεται από τον υπεύθυνο της παραγωγής και περιλαμβάνει:

- Το είδος (αντικείμενο) της παραγγελίας.
 - Τον αριθμό των μονάδων (ποσότητα).
 - Τις τεχνικές προδιαγραφές.
 - Το είδος των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν, για να αρχίσει η διαδικασία εξαγωγής των υλικών από την αποθήκη (σύνταξη αιτήσεως - δελτίου εξαγωγής υλικών).
 - Την ημερομηνία ενάρξεως.
 - Την ημερομηνία που πρέπει να έχει περατωθεί
 - Τα τεχνικά σχέδια (επισυναπτόμενα) αν υπάρχουν, και κάθε άλλο απαραίτητο στοιχείο.
- Έτσι διασφαλίζεται η συνεχής ομαλή ροή στην παραγωγή.

8.4 Το φύλλο κόστους.

Το σπουδαιότερο έντυπο της μεθόδου **κόστος έργου** (κόστος παραγγελίας) είναι το **φύλλο κόστους**.

Για κάθε παραγγελία ανοίγεται ένα φύλλο κόστους για την καταχώριση σ' αυτό ανακεφαλαιωτικά του είδους και του ποσού των πρώτων υλών, των αμέσων εργατικών και των Γενικών βιομηχανικών εξόδων που την βαρύνουν καθώς και κάθε άλλου σημαντικού πληροφοριακού στοιχείου.

Το φύλλο κόστους διαφέρει σε τύπο, περιεχόμενο και σχέδιο από επιχείρηση σε επιχείρηση.

Κοινά στοιχεία για όλα τα φύλλα κόστους αποτελούν οι προβλεπόμενοι χώροι για την αναγραφή:

- Του αριθμού της παραγγελίας που, όπως έχει αναφερθεί, αποτελεί το διακριτικό γνώρισμα (την ταυτότητα) της παραγγελίας.
- Το ονοματεπώνυμο αυτού που παραγγέλλει (πελάτη).
- Περιληπτική περιγραφή των ειδών που θα παραχθούν (ποσότητα ποιότητα).
- Χρονολογία ενάρξεως κατασκευής.
- Χρονολογία περατώσεως κατασκευής.
- Στίλες για την καταχώριση των στοιχείων κόστους (πρώτων υλών, αμέσων εργατικών και Γενικών βιομηχανικών εξόδων).

Αν η κατασκευή της παραγγελίας γίνεται σε περισσότερα τμήματα του εργοστασίου, τότε τα στοιχεία κόστους, με τα οποία επιβαρύνεται η παραγγελία διακρίνονται κατά τμήμα.

8.5 Η χορήγηση πρώτων υλών.

Για την κατασκευή των παραγγελιών χρειάζονται, σύμφωνα με τις τεχνικές τους προδιαγραφές, πρώτες ύλες διαφορετικής, για κάθε μια, ποσότητας και ιδίως διαφορετικής ποιότητας.

Η χορήγηση από την αποθήκη στις τεχνικές υπηρεσίες των απαιτουμένων πρώτων υλών γίνεται πάντοτε ύστερα από γραπτή αίτηση του αρμοδίου υπαλλήλου της τεχνικής υπηρέσιας που συντάσσεται σε ειδικό έντυπο, την **Αίτηση - Δελτίο χορηγήσεως υλικών**.

Ο αποθηκάριος που είναι υπεύθυνος για κάθε απώλεια υλικών δεν χορηγεί υλικά χωρίς την έκδοση αυτού του εντύπου.

Η Αίτηση - Δελτίο χορηγήσεως υλικών εκδίδεται εις τριπλούν από προαιριθμημένο στέλεχος που τηρείται στο εργοστάσιο.

Αίτηση - Δελτίο χορηγήσεως Υλικών						
No 318				<u>Χορηγούνται για την παραγγελία Νο 42</u>		
Χορηγήστε στο τμήμα						
Ζητούνται από τον						
Ημερομηνία				Εγκρίθηκε από		
Zητούμενη ποσότητα	Κωδικός Υλικού	Περιγραφή	Χορηγηθείσα ποσότητα	Τιμή μονάδας	Συνολικό κόστος	
			Υπογραφή παραλήπτη			

Αποθήκη

Λογιστηρίου

Αρχείου

ΦΥΛΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ

ΜΗΧΑΝΟΥΡΓΙΚΗ Α.Ε.

ΔΙΕΥΘ.: ΕΛΕΥΣΙΝΑ - ΡΟΔΩΝ 3

No παραγγ. 1009

ΤΗΛΕΦ.:

ΕΙΔΟΣ: ΣΙΛΟ ΣΙΤΗΡΩΝ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞ. ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ

ΤΕΜΑΧΙΑ: 1

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΕΩΣ

ΠΕΛΑΤΗΣ: Αλευρόμυλος Δήμητρα

οδός Αναλήψεως 19 Καλαμάτα

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΣ

ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ		ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΩΝ ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΩΝ		ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ (ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ)	
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ
13/3	350.000	13/3	80.000	20/3	300.000
16/3	200.000	18/3	140.000	Συντελεστής Γ.Β.Ε. 60% επί αμέσων ημερομισθίων	
18/3	50.000	20/3	280.000		
Σύνολο	600.000	Σύνολο	500.000	Σύνολο	300.000
Τιμή πωλήσεως				2.750.000	
Κόστος παραγωγής					
Πρώτες ύλες			600.000		
Άμεσα Εργατικά			500.000		
Γεν. Βιομηχανικά έξοδα ενσωματωμένα			300.000		
Μικτό κέρδος				<u>1.400.000</u>	
Λοιπά έξοδα Διοικήσεως + Διαθέσεως κλπ.				1.350.000	
20% επί του κόστους παραγωγής				<u>280.000</u>	
Καθαρό κέρδος				1.070.000	

ΦΥΛΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΠΙΠΛΟΠΟΙΪΑ Α.Ε.

ΔΙΕΥΘ.: ΠΕΡΙΣΤΕΡΙ ΠΑΠΑΦΛΕΣΣΑ 9

No παραγγ. 1009

ΤΗΑ:

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΠΕΛΑΤΗ:

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ: Σαλόνι τύπου τεμάχια

Ημερομηνία παραγγελίας

Ημερομηνία παραδόσεως

Πρώτες ύλες

Ημερομ.	Τμήμα	Δελτ. εξάγ.	Περιγραφή υλικού	Ποσότητα	Τιμή μονάδας	Αξία	
6/8	Μηχανουργικό	538	Καρυδιά	0,2 m ³	550.000	100.000	
6/8	Μηχανουργικό	540	Λευκή ξυλεία	0,5 m ³	300.000	150.000	
20/8	Ταπετσαρίας	721	Ύφοσμα - Στόφα κλπ.	15 mm	20.000	300.000	550.000

Αμεσα ημερομίσθια

Ημερομ.	Τμήμα	Μ. Καταστ.	Περιγραφή	Ώρες	Ώρομ.	Αξία	
6 - 13/8	Μηχανουργικό	6 - 13/8	Διαμόρφωση	35	800	28.000	
15 - 20/8	Συναρμολογήσεως	15 - 20/8	Συναρμολόγηση	50	1.100	55.000	
22 - 25/8	Συναρμολογήσεως	22 - 25/8	Σκάλισμα	12	1.200	14.400	
25 - 26/8	Ταπετσαρίας	25 - 26/8	Ταπετσάρισμα	17	1.000	17.000	114.400

Γενικά Βιομηχανικά έξοδα

Ημερομ.	Τμήμα	Συντελεστής επιβαρύνσεως	Βάση υπολογισμών	%	Αξία	
13/8	Μηχανολογικό	60% επί πρώτων υλών	250.000	60%	150.000	
20/8	Συναρμολογήσεως	400 δρχ./ ώρα άμ. εργατικά	50 ώρ.	400	20.000	
25/8	Σκαλίσματος	100 δρχ./ ώρα άμ. εργατικά	12	100	1.200	
26/8	Ταπετσαρίας	150 δρχ./ ώρα άμ. εργατικά	17	150	2.550	173.750

Τιμή πωλήσεως	1.800.000	Μικτό κέρδος	962.250
<u>Κόστος παραγωγής</u>			
Πρώτες ύλες	550.000		
Άμεσα εργατικά	114.000		
Γεν. Βιομηχ. έξοδα	173.000		
Μικτό κέρδος			
	837.750		
	962.250		

Στο έντυπο καταχωρίζονται:

- Η ημερομηνία.
- Σε προβλεπόμενο χώρο το Νο της παραγγελίας για την οποία προορίζονται τα υλικά.
- Το τμήμα που ζητά τα υλικά καθώς και το ονοματεπώνυμο με τις υπογραφές του αιτούντος και του αρμόδιου για την έγκριση του περιεχομένου του εντύπου.
- Η απαιτούμενη ποσότητα.
- Ο κωδικός των υλικών.
- Σύντομη περιγραφή των υλικών.
- Η χορηγούμενη ποσότητα.

Προβλέπονται χώροι για την υπογραφή του παραδίδοντος και του παραλήπτη και στήλες για την καταχώριση από το λογιστήριο του κόστους μονάδας κάθε υλικού καθώς και του συνολικού κόστους κάθε υλικού.

Μετά την έγκριση του προϊσταμένου παραγωγής κόβονται τα δύο πρώτα φύλλα και παραδίδονται στον αποθηκάριο από τον αρμόδιο για την παραλαβή και μεταφορά των υλικών στο εργοστάσιο. Το τρίτο αντίτυπο μένει στο στέλεχος.

Ο αποθηκάριος ταιριάζει τα δύο αντίτυπα (φύλλα) για να συμπέσουν, ώστε διτι γραφεί στο πρώτο, που είναι καρμπονισμένο, να αποτυπωθεί και στο δεύτερο και καταχωρίζει στην προβλεπόμενη στήλη τη χορηγούμενη ποσότητα.

Αν συμβεί κάποιο από τα υλικά που ζητούνται να μην υπάρχει στην αποθήκη, διαγράφεται από το έντυπο.

Στη συνέχεια το έντυπο υπογράφεται από τον αποθηκάριο και τον παραλήπτη των υλικών. Το πρωτότυπο παραμένει στην αποθήκη και μετά την ενημέρωση των καρτελών των υλικών φυλάσσεται σε ειδικό φάκελο (αρχείο). Το αντίγραφο συνοδεύει τα υλικά και αφού υπογραφεί από τον παραλήπτη των υλικών διαβιβάζεται στο λογιστήριο.

8.6 Επιστροφή υλικών.

Αν, όπως είναι πολύ πιθανόν, ένα μέρος από τις πρώτες ύλες που χορηγήθηκαν για συγκεκριμένη παραγγελία δεν χρησιμοποιήθηκαν, πρέπει να επιστραφεί στην αποθήκη χωρίς καθυστέρηση. Αν παραμείνει στο εργοστάσιο υπάρχει φόβος να χρησιμοποιηθεί για την εκτέλεση άλλης επομένης παραγγελίας, οπότε η τελευταία δεν θα επιβαρυνθεί με αυτά τα υλικά, σε βάρος της πρώτης για την οποία χορηγήθηκαν. Αν συμβεί κάτι τέτοιο τότε το κόστος και των δύο παραγγελιών θα προσδιορισθεί εσφαλμένα. Η πρώτη θα υπερκοστολογηθεί, ενώ η δεύτερη θα υποκοστολογηθεί.

Για τις επιστρεφόμενες στην αποθήκη πρώτες ύλες εκδίδεται, σε τρία αντίτυπα, το προαριθμημένο έντυπο **Δελτίο επιστροφής υλικών** στην αποθήκη που περιλαμβάνει:

- Την ημερομηνία.
- Το είδος (ονομασία και κωδικό).
- Την επιστρεφόμενη ποσότητα.
- Τον αριθμό της παραγγελίας για την οποία έχουν χορηγηθεί.

Το δελτίο υπογράφεται από τον υπεύθυνο του τμήματος καθώς επίσης από το μεταφορέα και τον παραλαμβάνοντα αποθηκάριο.

Τα δύο πρώτα αντίτυπα συνοδεύουν τα υλικά. Μετά τις υπογραφές (αποθηκαρίου και μεταφορέα), το μεν πρώτο κρατείται από τον αποθηκάριο, ενώ το δεύτερο επιστρέφεται για να σταλεί στο λογιστήριο. Το τρίτο παραμένει στο στέλεχος.

Σύμφωνα με το νέο Κ.Φ.Σ. Προεδρικό Διάταγμα 186/20-5-92, άρθρο 11 παράγραφο 4β, ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο αποθήκης εκδίδει "Δελτίο εσωτερικής διακινήσεως αγαθών" για κάθε επαναφορά στην αποθήκη πρώτων και βοηθητικών υλών και ειδών συσκευασίας, που δεν χρησιμοποιήθηκαν τελικά στην παραγωγική διαδικασία.

Δελτίο επιστροφής υλικών				
ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ No		Παραγγελία για την οποία είχαν χορηγηθεί No		
ΚΩΔΙΚΟΣ ΥΛΙΚΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΥΛΙΚΟΥ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
Μεταφέρθηκαν από Παραλήφθηκαν από				

Αποθηκάριου

Λογιστηρίου

στο στέλεχος

8.7 Η κατάσταση συγκεντρώσεως των πρώτων υλών.

Στο τέλος του μήνα γίνεται η διαδικασία της κοστολογήσεως, δηλαδή η επιβάρυνση των παραγγελιών με τα αναλώθεντα για κάθε παραγγελία στοιχεία κόστους. Για τον προσδιορισμό των πρώτων υλών, που κατά το διάστημα του μήνα χορηγήθηκαν στο εργοστάσιο και χρησιμοποιήθηκαν για κάθε παραγγελία, συντάσσεται από το τμήμα κοστολογήσεως η μηνιαία κατάσταση συγκεντρώσεως για κάθε παραγγελία των πρώτων υλών που αναλώθηκαν. Η κατάσταση αυτή περιλαμβάνει τις εξής στήλες:

- Αριθμού αιτήσεως - δελτίου εξαγωγής υλικών.
- Κωδικού πρώτης ύλης.
- Είδους πρώτης ύλης.
- Τιμής μονάδας πρώτης ύλης.
- Ποσότητας πρώτης ύλης που χορηγήθηκε.
- Συνολικού κόστους πρώτης ύλης.
- Στήλη για κάθε παραγγελία από την οποία προκύπτει η ποσότητα και η αξία της πρώτης ύλης που αναλώθηκε γι' αυτήν.

Στην ίδια κατάσταση καταχωρίζονται και τα δελτία επιστροφής πρώτων υλών αφαιρετικά (με κόκκινο μελάνι) στη στήλη της παραγγελίας για την οποία είχαν αρχικά χορηγηθεί.

Από τη συγκεντρωτική αυτή μηνιαία κατάσταση ενημερώνονται τα φύλλα κόστους των παραγγελιών. Κατά την ενημέρωση των φύλλων κόστους πρέπει να προσεχθεί, ώστε τα ομοειδή υλικά, που ενδεχομένως έχουν χορηγηθεί με διαφορετικά δικαιολογητικά (δελτία εξαγωγής υλικών) για την ίδια παραγγελία να μεταφερθούν στο φύλλο κόστους αυτής της παραγγελίας συγκεντρωτικά.

Με τη διαδικασία αυτή ενημερώνεται το φύλλο κόστους κάθε παραγγελίας για το είδος και το κόστος των πρώτων υλών που χορηγήθηκαν από την αποθήκη και αναλώθηκαν για κάθε παραγγελία μέσα στο μήνα, ανεξάρτητα αν αυτή ολοκληρώθηκε ή παραμένει ακόμη υπό κατεργασία. Πολλές φορές όμως συμβαίνει για την κατασκευή μιας παραγγελίας, που εκτελείται πάντοτε σύμφωνα με τις προδιαγραφές του παραγγελέα (πελάτη) να χρειάζονται πρώτες ύλες, τις οποίες να μη διαθέτει η αποθήκη είτε γιατί δεν χρησιμοποιούνται συνήθως, είτε για άλλο λόγο. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να τις προμηθευτεί από το εμπόριο ειδικά για την παραγγελία αυτή. Παράδειγμα, το ειδικό ύφασμα ταπετσαρίας ή τα διάφορα διακοσμητικά εξαρτήματα επίπλων.

Τα υλικά αυτά παραδίδονται απευθείας στην τεχνική υπηρεσία το δε τιμολόγιο, αφού υπογραφεί από τον παραλήπτη των υλικών, παραδίδεται στο τμήμα κοστολογήσεως και καταχωρίζεται στο φύλλο κόστους της παραγγελίας για την οποία αγοράσθηκαν.

8.8 Τα άμεσα εργατικά.

Ο προσδιορισμός του κόστους των αμέσων εργατικών κάθε παραγγελίας γίνεται με την προσεκτική τήρηση του εντύπου **Ατομικό δελτίο απασχολήσεως**.

Εκτός από την ωρολογιακή κάρτα κάθε εργαζομένου στην επιχείρηση, που είναι ανεξάρτητη από την ειδικότητα του και που τηρείται στο θυρωρείο, όπου αποτυπώνεται η ώρα εισόδου και εξόδου του στο εργοστάσιο, τηρείται επίσης στα τμήματα του εργοστασίου για κάθε άμεσο εργαζόμενο (εργατοτεχνίτη) και το ημερήσιο ή εβδομαδιαίο ειδικό έντυπο, το **Ατομικό δελτίο απασχολήσεως**. Αυτό συμπληρώνεται ή από τον ίδιο, ή από τον επόπτη τον αρμόδιο για την **καταγραφή των χρόνων**.

Στο δελτίο ατομικής απασχολήσεως, εκτός από το ονοματεπώνυμο του εργαζομένου και τον αριθμό μητρώου του που είναι γραμμένα από τον επόπτη, προβλέπονται σε αυτό ακόμη στήλες, στις οποίες σημειώνεται ο αριθμός της παραγγελίας, με της οποίας την κατασκευή απασχολείται, καθώς και ο χρόνος που διέθεσε γι' αυτήν (ώρα ενάρξεως και ώρα λήξεως της απασχολήσεως του).

Αν ο εργαζόμενος κατά το διάστημα της ίδιας μέρας απασχολήθηκε σε περισσότερες παραγγελίες, στο δελτίο ατομικής του απασχολήσεως θα σημειωθούν οι αριθμοί όλων αυτών των παραγγελιών καθώς επίσης και ο χρόνος που διέθεσε για κάθε μια.

Για διευκόλυνση αυτής της διαδικασίας στο χώρο εργασίας υπάρχει αναρτημένο ρολόι.

Όταν λήξει το ωράριο ο εργαζόμενος αφού υπογράψει το δελτίο το τοποθετεί στην προβλεπόμενη θέση καρτελοθήκης. Αν το δελτίο ατομικής απασχολήσεως συμπληρώνεται από τον εργαζόμενο υπογράφεται και από τον επόπτη που ελέγχει την κανονική τήρηση των δελτίων όλων των εργαζομένων στο τμήμα του.

Στο τέλος της εβδομάδας ο αρμόδιος επόπτης συγκεντρώνει τα δελτία και υπολογίζει το χρόνο που διέθεσε κάθε εργαζόμενος για κάθε παραγγελία.

Στο τέλος του μήνα, όταν γίνεται η κοστολόγηση, καταρτίζεται η μηνιαία κατάσταση απασχολήσεως για κάθε εργαζόμενο που ενημερώνεται από τα εβδομαδιαία δελτία ατομικής απασχολήσεώς του. Στη μηνιαία αυτή κατάσταση σημειώνονται οι αριθμοί των παραγγελιών και οι χρόνοι απασχολήσεως του εργαζομένου σε κάθε μια.

Έτσι, στο τέλος του μήνα, προσδιορίζεται ο συνολικός πραγματικός αριθμός ωρών, κατά τις οποίες κάθε εργαζόμενος απασχολήθηκε το μήνα αυτό σε κάθε παραγγελία.

Ο συνολικός αριθμός ωρών, που ο άμεσος εργαζόμενος απασχολείται μέσα στο μήνα για όλες μαζί τις παραγγελίες, διαφέρει, όπως είναι φανερό, από το συνολικό χρόνο απασχολήσεως του που αναφέρεται στη μηνιαία μισθοδοτική κατάσταση. Η διαφορά οφείλεται στους νεκρούς χρόνους που μεσολάβησαν κατά τη μετακίνηση του εργαζομένου από τη μια παραγγελία

ΕΠΩΝΥΜΙΑ - ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

ΓΡΑΦΕΙΟ ΜΙΣΘΟΛΟΓΙΟΥ

8.8.1. ΜΙΣΘΟΔΟΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΗΝΟΣ 1992

Α/Α	Όνοματεπώνυμο	Ειδικότητα	Ημερομί-σθια	Ποσό πιεροφί-σθιου	Μικτά	Κρατήσεις			Εργοδοτικές εισφορές	Χαρτόν. 0,6%	Σύνολο	
						ΗΑ 14,25%	Χαρτόν. 0,6%	*Φόρος κρατήσεων				
1	A. B.	.....	25	3.600	90.000	12.825	540	13.365	5.020	71.615	21.915	540
2	Γ. Δ.	.....	25	4.200	105.000	14.963	630	15.593	2.150	87.257	40.530	630
3	Ε. Ζ.	.....	25	8.200	205.000	29.213	1.230	30.443	1.000	173.557	49.918	1.230
4	Η. Θ.	.....	25	5.000	125.000	17.813	750	18.563	000	106.437	30.438	750
5	I. K.	.....	22	3.900	85.800	12.226	515	12.741	000	73.059	20.892	515
6	Α. Μ.	.....	24	8.750	210.000	29.925	1.260	31.185	25.000	153.815	51.135	1.260
					820.800	116.965	4.925	121.890	33.170	665.740	214.828	4.925
												219.753

Ο Συντάξας

Ο προϊστάμενος του γραφείου

Ο ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ

* Η διαδικασία υπολογισμού του φόρου αναλύεται στην επόμενη παραγράφο 8.8.2.

στην άλλη (αν φυσικά έγιναν τέτοιες μετακινήσεις) και ακόμη κατά τους χρόνους προετοιμασίας των μηχανών, των εργαλεών και για άλλα παρόμοια.

Το κόστος αυτής της διαφοράς των χρόνων, όπως αναφέρεται στα επόμενα, θα έχει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό από το κόστος του πραγματικού χρόνου που διατέθηκε για κάθε παραγγελία.

Αν τώρα ο πραγματικός αριθμός ωρών, που ο εργαζόμενος διέθεσε για κάθε παραγγελία, πολλαπλασιασθεί με το πραγματικό ωρομίσθιό του, θα προκύψει η επιβάρυνση κάθε παραγγελίας από το κόστος εργασίας του εργαζομένου αυτού.

Γι' αυτό οι εργαζόμενοι πρέπει να γνωρίζουν καλά τη σημασία της τηρήσεως του δελτίου με μεγάλη ακρίβεια και να μην έχουν την εσφαλμένη εντύπωση ότι ο νεκρός χρόνος που μεσολαβεί κατά τη μετακίνησή τους από τη μια παραγγελία στην άλλη (που δεν σημειώνεται στο δελτίο) είναι σε βάρος τους, γιατί ενδεχομένως μπορεί να θεωρηθούν μειωμένης αποδόσεως.

8.8.2 Ο υπολογισμός και η παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

Επί των μισθών και ημερομισθίων των εργαζομένων με σχέση μισθώσεως εργασίας περισσότερο από ένα χρόνο στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μισθώσεως εργασίας αορίστου χρόνου παρακρατείται (υποχρεωτικά) από την επιχείρηση κατά την πληρωμή των εργατικών, ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών.

Σύμφωνα με το Νόμο 2019/1992 ΦΕΚ 34Α/28-2-92, που ισχύει σήμερα, ο υπολογισμός του φόρου μισθωτών υπηρεσιών υπολογίζεται ως εξής:

1) Γίνεται αναγωγή του μηνιαίου καθαρού μισθού (δηλαδή του μισθού μετά την αφαίρεση των λοιπών, πλην του φόρου, υποχρεωτικών κρατήσεων) σε ετήσια βάση. Οι ετήσιες καθαρές αποδοχές βρίσκονται με πολλαπλασιασμό των μηνιαίων καθαρών αποδοχών επί δεκατέσσερα (14) (δώδεκα μηνών, ενός μηνός για δώρο εορτών Χριστουγέννων, μισού μηνός για δώρο εορτών Πάσχα και μισού μηνός για επίδομα άδειας).

Η αναγωγή των καθαρών αποδοχών σε ετήσια βάση γίνεται για τον προσδιορισμό του συντελεστή με τον οποίο θα υπολογισθεί ο παρακρατούμενος φόρος. Έτσι, αν π.χ. οι ετήσιες καθαρές (προ του φόρου) αποδοχές του μισθωτού είναι από 2.500.001 - 3.000.000 δρχ. ο φόρος που θα παρακρατηθεί θα υπολογισθεί με συντελεστή 4,5 %.

Οι συντελεστές του φόρου καθορίσθηκαν ως εξής:

Για ετήσιο καθαρό (προ του φόρου) εισόδημα (δρχ.)	Συντελεστής φόρου %
--	----------------------------

Μέχρι 1.600.000	—
— Από 1.600.001 - 2.000.000	2%
— Από 2.000.001 - 2.500.000	3%

— Από 2.500.001 - 3.000.000	4,5%
— Από 3.000.001 - 3.500.000	6%
— Από 3.500.001 - 4.500.000	8%
— Από 4.500.001 - 5.500.000	12%
— Από 5.500.001 - 7.000.000	16%
— Από 7.000.001 - 10.000.000	20%
— Από 10.000.001 - 15.000.000	24%
— Από 15.000.001 και πάνω	30%

2) Με το συντελεστή της κλίμακας αυτής (για κάθε περίπτωση) υπολογίζεται ο φόρος στο καθαρό **μηνιαίο** (προ του φόρου) ποσό.

3) Αν ο μισθωτός έχει οικογενειακά βάρη ο φόρος μειώνεται:

- Για το σύζυγο π.χ. με ποσοστό 10% εφόσον δεν τον βαρύνουν ανήλικα παιδιά.
- Για φορολογούμενο έγγαμο με σύζυγο χωρίς εισόδημα και με ένα παιδί κατά 15%.
- Για φορολογούμενο έγγαμο με σύζυγο χωρίς εισόδημα και με δύο παιδιά κατά 25%.
- Για φορολογούμενο έγγαμο με σύζυγο χωρίς εισόδημα και με τρία παιδιά κατά 40%.
- Για φορολογούμενο έγγαμο με σύζυγο χωρίς εισόδημα και τέσσερα παιδιά και άνω κατά 55%.

Παράδειγμα.

Έστω μισθωτός (λογιστής) με σύζυγο χωρίς εισόδημα και δύο παιδιά με μηνιαίο ακαθάριστο μισθό 300.000 δρχ.

Ακαθάριστος μισθός δρχ. 300.000

Κρατήσεις IKA $300.000 \times 14,25 \% =$ δρχ. 42.750

Χαρτόσημο $300.000 + 0,6\% =$ δρχ. 1.800 – 44.550

Καθαρές προ του φόρου αποδοχές δρχ. 255.450

Αναγωγή αποδοχών σε ετήσια βάση $255.450 \times 14 =$ 3.576.300

Συντελεστής κλίμακας 8%

Φόρος επί μηνιαίων καθαρών αποδοχών $255.450 \times 8\% =$ 20.436

Μείωση λόγω οικογενειακών βαρών $20.436 - 20.436 \times 25\% =$

$20.436 - 5.109 = 15.327$ ο παρακρατούμενος φόρος.

Όσοι αμείβονται με ημερομίσθιο και παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου, αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, ο παρακρατούμενος

φόρος υπολογίζεται με συντελεστή στο ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου 3% για ημερομίσθιο πάνω από 6.000 δρχ.

Στις καθαρές πρόσθετες αμοιβές (υπερωριακή εργασία, επιχορηγήσεις, επιδόματα κλπ.) που καταβάλλονται τακτικά ή έκτακτα στον εργαζόμενο, ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 15%.

Σημείωση: Τα παιδιά που βαρύνουν το φορολογούμενο πρέπει να συνοικούν με αυτόν, να είναι ανήλικα ή να μην έχουν υπερβεί το 25ο έτος της ηλικίας τους και να σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία εσωτερικού ή εξωτερικού ή να είναι άγαμα και να υπηρετούν τη θητεία τους. Το ετήσιο φορολογούμενο και απαλασσόμενο εισόδημά τους δεν πρέπει να υπερβαίνει τις 150.000 δρχ. Ομοίως τα άγαμα ή διαζευγμένα τέκνα εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω και συνοικούν με τον φορολογούμενο και το ετήσιο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 350.000 δρχ.

8.9 Ο προσδιορισμός του πραγματικού ωρομισθίου.

Στην παράγραφο 8.8 περιγράφεται η διαδικασία προσδιορισμού του πραγματικού χρόνου (των ωρών) που ο κάθε άμεσος εργαζόμενος (εργατοτεχνίτης) αφιέρωσε μέσα στο μήνα για κάθε παραγγελία, είτε αυτή συμπληρώθηκε είτε βρίσκεται ακόμη στο τέλος του μήνα υπό κατεργασία.

Αυτό που μένει ακόμη να προσδιορισθεί είναι το **πραγματικό ωρομίσθιο** του μήνα κάθε εργαζομένου. Έτσι το άθροισμα των γινομένων: πραγματικές ώρες X πραγματικό ωρομίσθιο των αμέσων εργατών (εργατοτεχνίτων), που απασχολήθηκαν σε συγκεκριμένη παραγγελία, θα δώσει το μέρος του κάστους των αμέσων εργατικών, που βαρύνει την παραγγελία αυτή. Αυτό ισχύει για κάθε παραγγελία.

Αν π.χ. το πραγματικό ωρομίσθιο του τορναδόρου Α είναι 1.200 δρχ. και ο Α απασχολήθηκε αυτό το μήνα 12 ώρες με την παραγγελία Νο 48, τότε η παραγγελία αυτή θα επιβαρυνθεί από τη μηνιαία δαπάνη εργατικών του Α με $12 \times 1.200 = 14.400$ δρχ.

Το πραγματικό ωροσμίσθιο για κάθε άμεσο εργαζόμενο είναι ίσο με το πηλίκον της διαιρέσεως:

Συνολική μηνιαία δαπάνη εργατικών του : αριθμού ωρών μηνιαίας απασχολήσεώς του.

Ο αριθμός των ωρών της μηνιαίας απασχολήσεως καθενός άμεσου εργαζομένου, συμπεριλαμβανομένων και των ωρών υπερεργασιακής και υπερωριακής απασχολήσεώς του, είναι ακριβώς γνωστός. Όσο για το σύνολο της δαπάνης εργατικών του κάθε μήνα, αυτό ισούται με το άθροισμα των εξής δαπανών:

- Των ακαθαρίστων αποδοχών του μήνα (αξία πραγματοποιηθέντων ημερομισθίων + αμοιβή υπερεργασίας + αμοιβή νομίμων υπερωριών + τυχόν λοιπά επιδόματα).

- Αναλογίας προβλέψεως αποδοχών ημερών αδείας του και επιδόματος αδείας του.
- Αναλογίας προβλέψεως για καταβολή δώρων εορτών Πάσχα και Χριστουγέννων.
- Αναλογίας προβλέψεως για καταβολή αποζημιώσεως λόγω απολύσεως.
- Των εργοδοτικών επιβαρύνσεων (εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς - φόρος - χαρτόσημο κ.λ.π.) επί όλων των παραπάνω αμοιβών.

Η δαπάνη των ακαθαρίστων αποδοχών είναι ακριβώς γνωστή από τη μηνιαία μισθοδοτική κατάσταση που συντάσσεται από το γραφείο μισθολογίου σύμφωνα με τη σύμβαση εργασίας. Στην ίδια κατάσταση είναι υπολογισμένες, με τους ισχύοντες κάθε φορά συντελεστές και οι εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις.

Αυτό που μένει να υπολογισθεί είναι η μηνιαία πρόβλεψη των λοιπών αποδοχών (ημερών και επιδόματος άδειας, καταβολής δώρων εορτών Πάσχα και Χριστουγέννων και καταβολής αποζημιώσεως απολύσεως μετά των επί αυτών εργοδοτικών εισφορών και επιβαρύνσεων).

Η πρόβλεψη μηνιαίας αναλογίας για αποδοχές ημερών άδειας, επιδόματος άδειας, δώρων, εορτών και αποζημιώσεως λόγω απολύσεως πρέπει να υπολογίζεται χωριστά για κάθε εργαζόμενο για το λόγο ότι το ημερομίσθιο κάθε ειδικότητας είναι διαφορετικό.

8.10 Η πρόβλεψη καταβολής αμοιβής ημερών άδειας και επιδόματος άδειας.

Σύμφωνα με την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία οι εργαζόμενοι, οι αμειβόμενοι με μηνιαίο μισθό ή ημερομίσθιο που συμπλήρωσαν υπηρεσία δώδεκα μηνών στον ίδιο εργοδότη δικαιούνται άδεια με αποδοχές και επίδομα άδειας.

Η ετήσια δαπάνη της επιχειρήσεως για αποδοχές και επίδομα άδειας με τις επ' αυτών εργοδοτικές εισφορές και επομένως η μηνιαία επιβάρυνση (που θα συνυπολογίσθει για τον προσδιορισμό του πραγματικού ωρομισθίου των εργαζομένων) είναι εύκολο να προβλεφθεί, γιατί οι δύο παράγοντες που την προσδιορίζουν, δηλαδή η προϋπηρεσία του εργαζομένου και ο μηνιαίος μισθός ή το ημερομίσθιό του, είναι γνωστοί.

Πιο κάτω παρατίθεται πίνακας ημερών άδειας και επιδόματος άδειας για μισθωτούς εργαζομένους σε επιχειρήσεις που εφαρμόζουν σύστημα πενθήμερης ή εξαήμερης απασχολήσεως.

Είναι φανερό ότι η δαπάνη ημερών άδειας και επιδόματος άδειας αφορά όλο το χρόνο και δεν είναι σωστό να επιβαρύνει ολόκληρη το μήνα μέσα στον οποίο καταβάλλεται, π.χ. τους θερινούς μήνες που συνήθως χορηγούνται οι άδειες (και κυρίως τον Ιούλιο που καταβάλλεται το επίδομα άδειας).

ΠΙΝΑΚΑΣ ΗΜΕΡΩΝ ΑΔΕΙΑΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΟΜΑΤΟΣ ΑΔΕΙΑΣ

(Α. υπαλλήλων και εργατοւχιών με υπηρεσία ή προϋπηρεσία μικρότερη από 25 έτη)

Επιχειρήσεις με εξατμέρο απασχολήσεως				Επιχειρήσεις με πενθήμερο απασχολήσεως			
Έτη συνεχούς απασχολήσεως στον ίδιο εργοδότη	Ημέρες δύνεις	Αποδοχές δύνεις		Επίδομα δύνεις		Αποδοχές δύνεις	
		Μισθός	Ημερομίσθια	Μισθός	Ημερομίσθια	Μισθός	Ημερομίσθια
1 έτος συμπληρ.	24	24/25	24	1/2 μισθ.	13	20	24/25
2 έτη συμπληρ.	25	1 μισθός	25	1/2 μισθ.	13	21	1 μισθ.
3 έτη συμπληρ.	26	1 μισθός	26	1/2 μισθ.	13	22	1 μισθ.
						24	1/2 μισθ.
						25	1/2 μισθ.
						26	1/2 μισθ.
						27	1/2 μισθ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΗΜΕΡΩΝ ΑΔΕΙΑΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΟΜΑΤΟΣ ΑΔΕΙΑΣ				Επιχειρήσεις με πενθήμερο απασχολήσεως			
Έτη συνεχούς απασχολήσεως στον ίδιο εργοδότη	Ημέρες δύνεις	Αποδοχές δύνεις		Επίδομα δύνεις		Αποδοχές δύνεις	
		Μισθός	Ημερομίσθια	Μισθός	Ημερομίσθια	Μισθός	Ημερομίσθια
1 έτος συμπληρ.	28	28/25	28	1/2 μισθ.	13	23	27/25
2 έτη συμπληρ.	29	29/25	29	1/2 μισθ.	13	24	28/25
3 έτη συμπληρ.	30	30/25	30	1/2 μισθ.	13	25	29/25
						27	1/2 μισθ.
						28	1/2 μισθ.
						29	1/2 μισθ.
						29	1/2 μισθ.

Αυτό θα είχε ως συνέπεια τη δυσανάλογη επιβάρυνση αυτών των μηνών και την αδικαιολόγητη διόγκωση του κόστους των προϊόντων που παράγονται κατά τους μήνες αυτούς ιδιαίτερα σε επιχειρήσεις εξαπομικευμένης παραγωγής, καθώς επίσης και το λανθασμένο υπολογισμό των βραχυχρόνων αποτελεσμάτων.

Η ετήσια αυτή δαπάνη, που όπως αναφέρεται πιο πάνω, μπορεί να είναι γινωστή από την αρχή του χρόνου, αφορά και τους 12 μήνες και πρέπει να επιβαρύνει αναλογικά κατά το 1/12 όλους τους μήνες.

8.11 Η πρόβλεψη καταβολής δώρων εορτών.

Σύμφωνα και πάλι με την ελληνική νομοθεσία, υποχρεωτική είναι επίσης για την επιχείρηση η καταβολή στους εργαζομένους επιδομάτων (δώρων) εορτών Χριστουγέννων και Πάσχα.

Το δώρο των εορτών Χριστουγέννων για τους εργαζομένους που αμείβονται με μισθό είναι ίσο με ένα μηνιαίο μισθό, ενώ για τους αμειβομένους με ημερομίσθιο, 25 ημερομίσθια υπό την προϋπόθεση (και για τις δύο περιπτώσεις) ότι η σχέση εργασίας από 1ης Μαΐου μέχρι 31 Δεκεμβρίου του ίδιου έτους είναι συνεχόμενη στον ίδιο εργοδότη.

Για εποχιακές απασχολήσεις οι εργαζόμενοι δικαιούνται δώρο ενός ημερομισθίου για κάθε 9,8 πραγματοποιηθέντα ημερομίσθια, μέσα στο χρονικό διάστημα από 1/5 μέχρι 31/12 του ίδιου χρόνου. Ο συντελεστής 9,8 είναι το πηλίκον της διαιρέσεως των 245 ημερών, της χρονικής διάρκειας από 1/5 - 31/12, δια των 25 ημερομισθίων που θα εδικαιούτο ο εργαζόμενος αν η σχέση εργασίας του από 1/5 - 31/12 ήταν συνεχόμενη. Το ίδιο και οι μισθωτοί που δεν εργάσθηκαν αδικαιολόγητα ολόκληρο το πιο πάνω χρονικό διάστημα ή προσλήφθηκαν μετά την 1/5 ή αποχώρησαν προ της 31ης Δεκεμβρίου.

Εδώ πρέπει να αναφερθεί ότι ο εργαζόμενος δεν δικαιούται δώρο από δύο πηγές.

Το δώρο εορτών Πάσχα που δικαιούται ο εργαζόμενος, ο οποίος αμείβεται με μηνιαίο μισθό, είναι ο μισός μισθός ή 12,5 ημερομίσθια¹. Όσων αμείβονται με ημερομίσθιο είναι 15 ημερομίσθια υπό την προϋπόθεση ότι η σχέση εργασίας από 1/1 μέχρι 30/4 (επί 120 ημέρες) υπήρξε συνεχόμενη.

Αν η σχέση εργασίας κατά το πιο πάνω χρονικό διάστημα δεν είναι συνεχής ή είναι μικρότερη από 120 ημέρες, είτε λόγω προσλήψεως μετά την 1/1 ή αποχωρήσεως προς της 30/4 ή ακόμη λόγω αδικαιολόγητης απουσίας από την εργασία, τότε ο μεν αμειβόμενος με μισθό δικαιούται δώρο ενός ημερομισθίου για κάθε 120 : 12,5 = 9,6 ημέρες, ο δε αμειβόμενος με

1 Το ημερομίσθιο των αμειβομένων με μηνιαίο μισθό βρίσκεται με διαίρεση του μηνιαίου μισθού δια 25.

ημερομίσθιο, δώρο ενός ημερομισθίου για κάθε $120 : 15 = 8$ ημέρες εργασίας.

Όπως και η δαπάνη αμοιβής άδειας και επιδόματος άδειας έτσι και η δαπάνη λόγω δώρων εορτών (και των επ' αυτών εργοδοτικών εισφορών) είναι εύκολο να προσδιορισθεί από την αρχή του χρόνου, γιατί είναι ίση με ενάμιση μηνιαίο μισθό για τους αμειβομένους με μηνιαίο μισθό και ανάλογου αριθμού ημερομισθίων για τους αμειβομένους με ημερομίσθιο.

Και η δαπάνη δώρων εορτών αφορά ολόκληρο το χρόνο και δεν είναι σωστό να επιβαρύνει μόνο τους μήνες που καταβάλλεται (Απρίλιο και Δεκέμβριο) αλλά αναλογικά όλους τους μήνες. Έτσι ο κάθε μήνας π.χ. για τους αμειβομένους με μηνιαίο μισθό θα επιβαρυνθεί με ποσό ίσο με $\frac{1,5}{12}$ ή με $\frac{15}{120} = \frac{1}{8} = 0,125$ του μηνιαίου μισθού. Επίσης ανάλογη για τους αμειβομένους με ημερομίσθιο για τους ίδιους λόγους που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο 8.11 θα είναι η επιβάρυνση.

8.12 Η πρόβλεψη αποζημιώσεως λόγω απολύσεως.

Σύμφωνα με την ελληνική εργατική νομοθεσία σε περίπτωση απολύσεως του εργαζομένου με υπαιτιότητα της επιχειρήσεως, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να τον αποζημιώσει. Όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα το ύψος του ποσού της αποζημιώσεως εξαρτάται από τη χρονική διάρκεια απασχολήσεως του εργαζομένου στην επιχείρηση και από τις τακτικές αποδοχές τους του τελεταίου μήνα απασχολήσεώς του.

Έτσι, όπως και με τις δαπάνες άδειας, επιδόματος άδειας και δώρου εορτών, το ποσό της ετήσιας δαπάνης αποζημιώσεως λόγω απολύσεως, που αφορά το προσωπικό της παραγωγικής λειτουργίας (εργατοτεχνικό προσωπικό) πρέπει να προϋπολογίζεται στην αρχή του χρόνου. Πρέπει επίσης να κατανέμεται κατά απασχολούμενο εργατοτεχνίτη ανάλογα με το ποσό που τον αφορά σύμφωνα με το χρόνο προϋπηρεσίας του και τις αποδοχές του για τον προσδιορισμό του πραγματικού ωρομίσθιου συμμετρικά και στους 12 μήνες, ώστε κάθε τέλος μηνός να γίνεται η σχετική λογιστική εγγραφή προβλέψεως.

Η παράλειψη της προβλέψεως αποζημιώσεως λόγω απολύσεως (με την δικαιολογία ότι η επιχείρηση δεν γνωρίζει το χρόνο της απολύσεως που θα υποχρεωθεί να καταβάλει την αποζημίωση) θα έχει το εξής αποτέλεσμα. Η κοστολόγηση των προϊόντων (ή υπηρεσιών) να μην είναι ακριβής με συνέπεια την ανακρίβεια του ισολογισμού, στον οποίο θα εμφανισθούν τα αποθέματα των προϊόντων (ετοίμων και ημιτελών) υποκοστολογημένα και την απόκρυψη της υποχρεώσεως αποζημιώσεως. Επίσης και τα αποτελέσματα θα είναι ανακριβή, γιατί το "κόστος των πωληθέντων" θα έχει εμφανισθεί μικρότερο.

Η αποζημίωση λόγω απολύσεως δεν υπόκειται σε ασφαλιστικές εισφορές ΙΚΑ κλπ. αλλά μόνο σε φόρο χαρτοσήμου (1,2% επί του ποσού αυτής) και βαρύνει κατά το 1/2 τον εργοδότη και κατά το 1/2 τον εργαζόμενο και σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με την ισχύουσα κλίμακα. Τέλος σημειώνεται ότι η πρόβλεψη για αποζημίωση απολυομένων δεν εκπίπτεται από το φορολογητέο κέρδος της επιχειρήσεως.

Έτσι και η προβλεπόμενη αποζημίωση λόγω απολύσεως συνυπολογίζεται για τον προσδιορισμό του **πραγματικού ωρομισθίου**.

Ο απολυόμενος εργατοτεχνίτης δικαιούται ολόκληρη την αποζημίωση που προβλέπει ο νόμος ανεξάρτητα αν του έγινε ή όχι προειδοποίηση.

Ο εργοδότης βαρύνεται με εργοδοτική εισφορά τελών χαρτοσήμου 0,6% που υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσεως.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΩΣ ΕΡΓΑΤΟΤΕΧΝΙΤΩΝ	
Χρόνος υπηρεσίας	Δικαιούμενη αποζημίωση
2 μήνες - 1 χρόνο	5 ημερομίσθια
1 χρόνο - 2 χρόνια	7 ημερομίσθια
2 χρόνια - 5 χρόνια	13 ημερομίσθια
5 χρόνια - 10 χρόνια	26 ημερομίσθια
10 χρόνια - 20 χρόνια	52 ημερομίσθια
20 χρόνια και άνω	78 ημερομίσθια

8.13 Συγκεντρωτική κατάσταση αποδοχών εργατοτεχνιτών.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού ωρομισθίου του άμεσου εργάτη (εργατοτεχνίτη) το γραφείο κοστολογήσεως συντάσσει στό τέλος κάθε μήνα συγκεντρωτική κατάσταση αποδοχών, στην οποία αναφέρονται όλες οι δαπάνες της επιχειρήσεως (ακαθάριστες αποδοχές, προβλεπόμενη αποζημίωση ημερών αδείας και επιδόματος άδειας, καταβολής δώρων εορτών αποζημίωσεως λόγω απολύσεως και οι επί των ποσών αυτών εργοδοτικές εισφορές).

Στην κατάσταση αυτή της οποίας υπόδειγμα παρατίθεται αμέσως παρακάτω προβλέπονται στήλες για όλες τις παραπάνω επιβαρύνσεις καθώς και δύο ακόμη. Μια για το σύνολο των ωρών απασχολήσεως κατά μήνα (από τα στοιχεία του Γραφείου μισθοδοσίας) και μια τελευταία, στην οποία καταχωρίζεται το πραγματικό ωρομίσθιο, που προκύπτει ως αποτέλεσμα (πηλίκον) της διαιρέσεως του γενικού συνόλου της μηνιαίας δαπάνης με το σύνολο των ωρών απασχολήσεως κατά τον ίδιο μήνα.

Με τη διαδικασία αυτή γίνεται ο προσδιορισμός του πραγματικού ωρομισθίου.

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΔΟΧΩΝ ΕΡΓΑΤΟΤΕΧΝΙΤΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΩΝ ΤΜΗΜΑΤΩΝ

ΜΗΝΑΣ	Εργοδοτικές εισφορές				Προβλέψεις (με τις εργοδοτικές εισφορές)			Σύνολο ωρών μηναίας δουπάνης	Σύνολο ωρών μηναίας αποσχο- λήσεως
	Αξία ημερομ- ημέρων	Υπερερ- γασία	Λοιπά	Υπερω- ρίες	ΙΚΑ	Χαρο- στήσιο	Σύνολο Αποδοχών και επιδόματος δύνειας		
Οινοπατε- πώνιψο									

8.14 Ο υπολογισμός του κόστους άμεσης εργασίας κατά παραγγελία.

Στις προηγούμενες δύο παραγράφους αναφέρονται οι διαδικασίες.

1) Προσδιορισμού των μονάδων χρόνου (ωρών) που κάθε άμεσος εργαζόμενος διέθεσε για κάθε παραγγελία με την οποία απασχολήθηκε κατά το μήνα.

2) Του προσδιορισμού του πραγματικού ύψους του ωρομισθίου του άμεσου εργαζομένου.

Οι πιο πάνω προϋποθέσεις είναι απαραίτητες για τον επιμερισμό με ακρίβεια του κόστους κάθε άμεσου εργαζομένου, αποκλειστικά και μόνο στις παραγγελίες με τις οποίες απασχολήθηκε μέσα στο συγκεκριμένο μήνα.

Ο επιμερισμός αυτός γίνεται στη μηνιαία πολύστηλη έκθεση **Μερισμός κόστους άμεσης εργασίας κατά παραγγελία**, στην οποία προβλέπονται στήλες:

- Για το ονοματεπώνυμο ή τον αριθμό μητρώου των εργαζομένων.
- Για το πραγματικό ωρομίσθιο καθενός.
- Μια στήλη για κάθε παραγγελία με δύο υποδιαιρέσεις. Στην πρώτη υποδιαιρεση καταχωρίζονται οι ώρες κατά τις οποίες ο εργαζόμενος απασχολήθηκε με την παραγγελία αυτή και στη δεύτερη το κόστος των ωρών αυτών που την βαρύνει.
- Μια (μόνο) στήλη με δύο υποδιαιρέσεις για τις **Γενικές εργασίες** με τις οποίες απασχολήθηκε ο εργαζόμενος (προετοιμασία μηχανών και εργαλείων κλπ.) και για το **νεκρό χρόνο**. Στην πρώτη υποδιαιρεση καταχωρίζονται οι ώρες απασχολήσεως σε γενικές εργασίες και οι νεκρές ώρες και στη δεύτερη το κόστος των ωρών αυτών.

Το κόστος των γενικών εργασιών και του νεκρού χρόνου ή συμπεριλαμβάνεται στα γενικά έξοδα παραγωγής και επιμερίζεται με τον ενιαίο συντελεστή επιμερισμού Γ.Β.Ε. σε όλες τις παραγγελίες (κεφ. 8.15) ή, ακριβέστερα, το κόστος αυτό κάθε εργαζομένου επιμερίζεται μόνο στις παραγγελίες με τις οποίες αυτός ασχολήθηκε αναλογικά.

Παράδειγμα.

Το κόστος των Γενικών εργασιών και του νεκρού χρόνου του άμεσου εργαζομένου ΑΒ, που αναφέρεται στην "Κατάσταση μερισμού κόστους άμεσης εργασίας κατά παραγγελία" ποσού 36.000 δρχ. (24 ώρες x 1.500), ή θα συμπεριληφθεί στα γενικά έξοδα παραγωγής ή θα επανεπιμερισθεί στις παραγγελίες Νο 101, 102, 103 και 105 με τις οποίες ο ΑΒ απασχολήθηκε. Ο επανεπιμερισμός μπορεί να γίνει π.χ. ανάλογα με τις ώρες που ο ΑΒ διέθεσε για κάθε μια.

'Ετσι, κάθε παραγγελία θα επιβαρυνθεί με το γινόμενο των ωρών επί το συντελεστή 36.000: $(45 + 60 + 35 + 40 = 180 \text{ ώρες}) = 200 \text{ δραχμές ανά ώρα}$.

Κατά συνέπεια η κατά παραγγελία επιβάρυνση θα είναι:

Παραγγελία

No 101
No 102
No 103
No 105

Επιβάρυνση

ωρ. 45 x 200 = 9.000 δρχ.
ωρ. 60 x 200 = 12.000 δρχ.
ωρ. 35 x 200 = 7.000 δρχ.
ωρ. 40 x 200 = 8.000 δρχ.
36.000 δρχ.

Τα σύνολα της καταστάσεως **Μερισμού κόστους άμεσης εργασίας κατά παραγγελία** μεταφέρονται στα φύλλα κόστους των παραγγελιών.

8.15 Ο μερισμός στις παραγγελίες των Γενικών εξόδων παραγωγής.

Στις προηγούμενες παραγράφους αυτού του κεφαλαίου αναλύονται λεπτομερώς οι λογιστικές διαδικασίες μερισμού στις παραγγελίες (στα προϊόντα) των δύο στοιχείων του βασικού κόστους, των πρώτων υλών και των αμέσων εργατικών. Όμως, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 5.10.1, το κόστος παραγωγής των προϊόντων περιλαμβάνει, εκτός από τα δύο αυτά άμεσα στοιχεία, και τα **Γενικά έξοδα παραγωγής** ή **Γενικά βιομηχανικά έξοδα**, που είναι, κοινό, έμμεσο στοιχείο κόστους για τις παραγγελίες.

Περιλαμβάνονται σε αυτά όλες οι λοιπές, πλην των πρώτων υλών και των αμέσων ημερομισθίων, δαπάνες παραγωγής, όπως π.χ. τα ενοίκια, ο φωτισμός, η θέρμανση, τα βοηθητικά (έμμεσα) υλικά, η καθαριότητα, οι μισθοί, τα έμμεσα ημερομισθία, οι αποσβέσεις, τα καύσιμα και μεγάλο πλήθος άλλων δαπανών της λειτουργίας της παραγωγής.

Για κάθε στοιχείο από τα παραπάνω, που συνθέτουν τα Γενικά έξοδα παραγωγής, είναι πολύ δύσκολο να προσδιορισθεί κάποια μετρήσιμη σχέση του με τα ανόμοια προϊόντα, που να διευκολύνει τον ακριβοδίκαιο επιμερισμό του σε αυτά, όπως γίνεται π.χ. με τα άμεσα εργατικά. Σ' αυτά μπορεί να μετρηθεί ο χρόνος που κάθε άμεσος εργαζόμενος διέθεσε για κάθε (ανόμοιο) προϊόν (για κάθε παραγγελία) (κεφ. 8.8).

Για το λόγο αυτό, κατά τον επιμερισμό των Γενικών εξόδων παραγωγής της περιόδου στις παραγγελίες χρησιμοποιούνται συντελεστές, που προσδιορίζονται από τη σχέση του συνόλου αυτών με κάποιο γνωστό μέγεθος, που συνδέεται άμεσα με τις παραγγελίες (με τα ανόμοια προϊόντα), των οποίων η κατεργασία έγινε κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου, όπως π.χ. με:

- Τις ώρες των αμέσων ημερομισθίων.
- Τις δραχμές των αμέσων ημερομισθίων.
- Τις ώρες των μηχανών.
- Την ποσότητα των πρώτων υλών.
- Την αξία των πρώτων υλών κ.ά.

Αν υποθέσουμε λοιπόν ότι το ύψος των προς μερισμό Γενικών βιομηχανικών εξόδων της περιόδου είναι 4.000.000 δρχ. και οι ώρες άμεσης εργασίας

ΔΗΜΗΤΡΑΣ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ

Α/Α	Όνοματεπωνύμιο εργαζομένου	Μηνιαία απασχό- λιση ώρες	Πραγμ. εργομένου	Μηνιαίο κόστος	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ								Σύνολο					
					No 101	No 102	No 103	No 104	No 105	No 106	Γεν. εργαδίες	Νεκρός χρόνος	Πρες	Κόστος				
1	A. B.	204	1.500	306.000	45	67.500	60	90.000	35	52.500	—	—	40	60.000	—	24	36.000	306.000
2	Γ. Δ.	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
3	E. Z.	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

της (διας περιόδου 5.000. Τότε (αν επιλέξουμε για συσχετισμό τις ώρες άμεσης εργασίας), ο ανά ώρα άμεσης εργασίας συντελεστής επιμερισμού στις παραγγελίες των Γενικών εξόδων παραγωγής θα είναι $4.000.000 : 5.000$ ώρες = 800 δρχ. Κατά συνέπεια η παραγγελία No 508 π.χ. για την οποία χρησιμοποίηθηκαν 160 ώρες άμεσης εργασίας θα επιβαρυνθεί με ποσό Γενικών εξόδων παραγωγής (σο με $160 \text{ ώρες} \times 800 \text{ δρχ.} = 128.000 \text{ δρχ.}$

Εκείνο που πρέπει ιδιαίτερα να τονισθεί, ώστε ο συντελεστής μερισμού να είναι όσο το δυνατόν περισσότερο ακριβής, είναι ότι μεταξύ των δύο παραγόντων προσδιορισμού του, δηλαδή του διαιρέτη, δηλαδή της βάσεως υπολογισμού που θα επιλεγεί (στο πιο πάνω παράδειγμα οι ώρες άμεσης εργασίας της περιόδου) πρέπει να υπάρχει απιώδης σχέση. Με άλλα λόγια το ένα μέγεθος να εξαρτάται κατά κάποιο τρόπο από το άλλο. Μεταξύ των παραγόντων του πιο πάνω παραδείγματος υπάρχει πράγματι τέτοια σχέση, αφού, όπως έχει αναφερθεί και στα προηγούμενα, τα Γενικά βιομηχανικά έξοδα (Γενικά έξοδα παραγωγής) είναι κυρίως το κόστος των ευκολιών που παρέχονται στον εργαζόμενο για να μπορέσει να εκτελέσει τη δουλειά του, όπως εργαλεία, μηχανήματα (αποσβέσεις), στέγαση (ενοίκιο), φωτισμός (κόστος ρεύματος), θέρμανση (καύσιμα) κλπ.

8.15.1 Παράδειγμα 1.

1) Κατά μια περίοδο η βιομηχανική επιχείρηση "ω" έθεσε σε κατεργασία και ολοκλήρωσε την κατασκευή των παραγγελιών No 30, No 31 και No 32. (Στήν αρχή της περιόδου δεν υπήρχαν ημιτελείς παραγγελίες).

2) Από τη συγκεντρωτική κατάσταση αναλώθησαν πρώτων υλών προέκυψε ότι για την κατασκευή των παραγγελιών No 30, No 31 και No 32 αναλώθηκαν πρώτες ύλες κόστους αγόρας 800.000, 500.000 και 700.000 δρχ. αντίστοιχα και από τα δελτία ατομικής απασχόλησεως ότι οι δαπανήθεισες ώρες άμεσης εργασίας για την κατασκευή των παραγγελιών ήταν 1.200 για την No 30, 1.800 για τη No 31 και 2.000 για την No 32.

3) Το πραγματικό ωρομίσθιο των εργατοτεχνιτών που απασχολήθηκαν και με τις τρεις αυτές παραγγελίες υπολογίσθηκε σε δρχ. 1.000.

4) Σύμφωνα με το φύλλο μερισμού εξόδων της περιόδου τα Γενικά έξοδα της παραγωγικής λειτουργίας (Γενικά βιομηχανικά έξοδα) ήταν 4.000.000 δρχ.

5) Τα Γενικά βιομηχανικά έξοδα επιμερίζονται στις παραγγελίες με συντελεστή που προσδιορίζεται με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας.

6) Η σύμφωνηθείσα τιμή με τους πελάτες των παραγγελιών No 30, 31, 32 ήταν αντίστοιχα 4.000.000 δρχ., 5.200.000 δρχ., 7.500.000 δρχ.

Ζητείται:

α) Η κόστολόγηση των παραγγελιών.

β) Ο προσδιορισμός του μικτού αποτελέσματος.

ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΜΙΚΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ		ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ		
		No 30	No 31	No 32
I.	Κόστος παραγωγής			
a.	Ανάλωση πρώτων υλών δρχ.	800.000	500.000	700.000
β.	Άμεσα ημερομίσθια	1.200.000	1.800.000	2.000.000
γ.	Γενικό βιομηχανικό κόστος	960.000	1.440.000	1.600.000
	Σύνολο	2.960.000	3.740.000	4.300.000
II.	Τιμή πωλήσεως	4.000.000	5.200.000	7.500.000
III.	Μικτό κέρδος	1.040.000	1.460.000	3.200.000

Προσδιορισμός συντελεστή μερισμού Γενικών Βιομηχανικών εξόδων = $\frac{\text{Γεν. Βιομηχ. έξοδα}}{\text{Βάση μερισμού}} = \frac{4.000.000}{1.200 + 1.800 + 1.200} = \frac{4.000.000}{5.000 \text{ ωρ.}} = 800 \text{ δρχ. ανά ώρα άμεσης εργασίας.}$

8.15.2 Παράδειγμα 2.

Με τα κοστολογικά δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος πλην της περιπτώσεως (5) που τροποποιείται όπως παρακάτω.

5) Τα Γενικά βιομηχανικά έξοδα επιμερίζονται στις παραγγελίες με συντελεστή που προσδιορίζεται με βάση το κόστος των αμέσων ημερομισθίων.

Ζητούνται: Τα ίδια.

ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΜΙΚΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ		ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ		
		No 30	No 31	No 32
I.	Κόστος παραγωγής			
a.	Ανάλωση πρώτων υλών δρχ.	800.000	500.000	700.000
β.	Άμεσα ημερομίσθια	1.200.000	1.800.000	2.000.000
γ.	Γενικό βιομηχανικό κόστος	960.000	1.440.000	1.600.000
	Σύνολο	2.960.000	3.740.000	4.300.000
II.	Τιμή πωλήσεως	4.000.000	5.200.000	7.500.000
III.	Μικτό κέρδος	1.040.000	1.460.000	3.200.000

Προσδιορισμός συντελεστή μερισμού Γενικών Βιομηχανικών εξόδων = $\frac{\text{Γεν. Βιομηχ. έξοδα}}{\text{Βάση μερισμού}} = \frac{4.000.000}{5.000.000} = 0,8 \text{ ή } 80\% \text{ επί των αμέσων ημερομισθίων.}$

8.16 Ετήσιος προκαθορισμένος συντελεστής.

Όπως αναλύεται στην προηγούμενη παράγραφο, ο συντελεστής επιμερισμού στις παραγγελίες (γενικά στα ανόμοια προϊόντα) των Γενικών βιομηχανικών εξόδων (Γενικών εξόδων παραγωγής), προσδιορίζεται από τη σχέση των Γενικών βιομηχανικών εξόδων της περιόδου και ενός άλλου παράγοντα της ίδιας περιόδου που χρησιμοποιείται ως διαιρέτης, δηλαδή ως βάση υπολογισμού. Αυτό ισχύει υπό την προϋπόθεση, ότι μεταξύ των δύο αυτών παραγόντων υπάρχει αιτιώδης σχέση, όπως π.χ. μεταξύ Γενικών βιομηχανικών εξόδων και αμέσων ημερομισθίων (σε ώρες ή σε δραχμές μεταξύ Γενικών βιομηχανικών εξόδων και ωρών λειτουργίας των μηχανών κλπ.).

Όταν ο συντελεστής επιμερισμού (ενσωματώσεως στις παραγγελίες) Γενικών βιομηχανικών εξόδων προσδιορίζεται στο τέλος της οικονομικής χρήσεως (της ετήσιας λογιστικής περιόδου) δεν υπάρχει κανένα πρόβλημα για τον προσδιορισμό του. Στις 31/12, με το κλείσιμο της οικονομικής χρήσεως, και το ύψος των πραγματοποιηθέντων Γενικών βιομηχανικών εξόδων είναι απόλυτα γνωστό και η βάση υπολογισμού το ίδιο γνωστή.

Όμως, όπως πολλές φορές έχει αναφερθεί, στη λογιστική του κόστους η περιόδος υπολογισμού δεν μπορεί να είναι δωδεκάμηνη, όπως στη Γενική λογιστική.

Δεν είναι λογικό για τη διοίκηση της επιχειρήσεως να περιμένει το τέλος της χρήσεως για να πληροφορηθεί το κόστος των προϊόντων.

Το κόστος των προϊόντων, πλην των άλλων, αποτελεί και τη βάση για τον προσδιορισμό της τιμής πωλήσεως, γι' αυτό πρέπει να γίνεται έγκαιρα γνωστό. Γι' αυτό το λόγο η κοστολογική περιόδος είναι πολύ μικρότερη από τη λογιστική περιόδο. Συνήθως μηνιαία. Ο μήνας λαμβάνεται (συνήθως) και ως χρονική μονάδα μετρήσεως των πραγματοποιουμένων αποτελεσμάτων (βραχυχρόνων αποτελεσμάτων).

Για χάρη λοιπόν του βραχύχρονου λογισμού, στην αρχή του χρόνου, πριν ακόμη αρχίσει η παραγωγή των προϊόντων, προσδιορίζεται ο συντελεστής ενσωματώσεως Γενικών βιομηχανικών εξόδων, βασισμένος όχι σε πραγματοποιηθέντα αλλά σε προϋπολογισθέντα μεγέθη.

Για τον καθορισμό του προϋπολογίζονται τόσο τα Γενικά βιομηχανικά έξοδα όσο και η βάση προσδιορισμού του.

Οι διαδικασίες προϋπολογισμού αναλύονται σε επόμενο κεφάλαιο.

Ο συντελεστής ενσωματώσεως Γενικών βιομηχανικών εξόδων που βασίζεται σε προϋπολογισμένα στοιχεία λέγεται προϋπολογισμένος ή προκαθορισμένος συντελεστής και προκύπτει από τη σχέση:

Προϋπολογισμένος συντελεστής ενσωματώσεως Γ.Β.Ε., =

$$= \frac{\text{Προϋπολογισμένα Γ.Β.Ε. έτους}}{\text{Προϋπολογισμένη (ετήσια) βάση}}$$

Έτσι το κόστος ενός προϊόντος (μιας παραγγελίας) είναι δυνατόν να προσδιορίζεται την ημέρα ολοκληρώσεως της παραγωγής του, δηλαδή ακόμη και πριν από το τέλος της μηνιαίας κοστολογικής περιόδου.

Αν π.χ. για την παραγγελία Νο 36 που τελείωσε στις 22 Απριλίου αναλώθηκαν:

- 40 μονάδες πρώτης ύλης κόστους αγοράς 1.800 δρχ. κατά μονάδα.
- Χρησιμοποιήθηκαν 70 ώρες άμεσης εργασίας πραγματικού ωρομησθίου 1.200 δρχ.,
- και ο προκαθορισμένος συντελεστής ενσωματώσεως Γενικών βιομηχανικών εξόδων είναι 60% επί των αμέσων ημερομισθίων το κόστος παραγωγής της παραγγελίας αυτής θα είναι:

Αναλωθείσες πρώτες ύλες μονάδες	$40 \times 1.800 = 72.000$
---------------------------------	----------------------------

Άμεσα ημερομίσθια ώρες	$70 \times 1.200 = 84.000$
------------------------	----------------------------

Γενικά βιομηχανικά έξοδα 60% ε/αμ. ημερ.	$84.000 \times 60\% = \underline{50.400}$
--	---

Σύνολο κόστους παραγωγής	206.400
--------------------------	---------

Σύμφωνα με τους υπολογισμούς αυτούς το κόστος της πρώτης ύλης και των αμέσων ημερομισθίων βασίζεται σε ακριβή πραγματόποιηθέντα στοιχεία. Είναι ιστορικό κόστος.

Τα Γενικά βιομηχανικά έξοδα όμως ενσωματώθηκαν στο κόστος της παραγγελίας με προκαθορισμένο (προϋπολογισμένο) συντελεστή και κατά συνέπεια με εκτιμήσεις κατά προσέγγιση, αφού ο προσδιορισμός του βασίσθηκε σε προβλεπόμενα να πραγματοποιηθούν σε ολόκληρο το έτος π.χ. Γενικά βιομηχανικά έξοδα 6.000.000 δρχ. και προβλεπόμενα να πραγματοποιηθούν κατά το ίδιο έτος άμεσα εργατικά ύψους π.χ. 10.000.000 δρχ. ($6.000.000 : 10.000.000 = 60\%$).

Στο τέλος του έτους θα προσδιορισθεί ο πραγματικός συντελεστής Γενικών βιομηχανικών εξόδων που θα είναι απόλυτα ακριβής (αφού θα βασίζεται σε πραγματοποιηθέντα - ιστορικά μεγέθη).

Η διαφορά μεταξύ προϋπολογισμένου και πραγματικού συντελεστή, αν βέβαια λειτουργεί άρτιο σύστημα προϋπολογισμού, πρέπει να είναι ελάχιστη. Με τη διαδικασία αυτή του προϋπολογισμένου συντελεστή Γενικών βιομηχανικών εξόδων η επιχειρηση έχει τη δυνατότητα να προσδιορίζει όποιαδήποτε χρονική στιγμή το κόστός του προϊόντος και μάλιστα με ακρίβεια ως προς τις αναλωθείσες πρώτες ύλες και τα άμεσα ημερομίσθια και με ελάχιστη διαφορά ως προς τα ενσωματωθέντα με προκαθορισμένο συντελεστή Γενικά έξοδα παραγωγής.

Η ελάχιστη αυτή διαφορά προς τα πάνω (υπερκοστολόγηση) ή προς τα κάτω (υποκοστολόγηση) ως προς τα Γενικά έξοδα παραγωγής μόνο θα εντοπισθεί λογιστικά στο τέλος της χρήσεως και θα γίνουν οι κατάλληλες διορθώσεις έτσι ώστε το λάθος να εξουδετερωθεί.

Για τις επιχειρήσεις πάντως είναι προτιμότερη η απόλυτη ενημερότητά κατά το διάστημα της χρήσεως από την απόλυτη ακρίβεια, όταν βέβαια η διαφόρα, λόγω χρησιμοποιήσεως προκαθορισμένου συντελεστή ενσωματώσεως Γενικών βιομηχανικών εξόδων, βρίσκεται μέσα σε ανεκτά περιθώρια.

8.16.1 Παράδειγμα.

1) Το μηχανουργείο "ω" άρχισε στις 2 Μαρτίου 19X0 την κατασκευή της παραγγελίας Νο 78 (μιας πετρελαιομηχανής) και την ολοκλήρωσε στις 26 του (διου μήνα).

2) Από τις "αιτήσεις - Δελτία εξαγωγής υλικών", προκύπτει ότι, για την πιο πάνω παραγγελία, αναλώθηκαν πρώτες ύλες αξίας (κόστους αγοράς) 280.000 δρχ., από δε τα δελτία "Ατομικής απασχολήσεως":

120 ώρες (πραγματικού) ωρομισθίου 1.100 δρχ. και

90 ώρες (πραγματικού) ωρομισθίου 900 δρχ.

3) Το μηχανουργείο ενσωματώνει στο κόστος των παραγγελιών Γενικά βιομηχανικά έξοδα (Γενικά έξοδα παραγωγής) με προϋπολογισμένο συντελεστή, που προσδιόρισε με βάση το κόστος των αμέσων ημερομισθίων από τα παρακάτω νούμερα του προϋπολογισμού του έτους 19X0.

.....
Προβλεπόμενα (ετήσια) Γενικά βιομηχανικά έξοδα δρχ. 15.000.000.

Προβλεπόμενο (ετήσιο πραγματικό) κόστος αμέσων ημερ. δρχ. 20.000.000.

Με βάση τα παραπάνω, να καταρτισθεί το φύλλο κόστους της παραγγελίας Νο 78.

ΦΥΛΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ					
ΜΗΧΑΝΟΥΡΓΙΚΗ "Ω" Α.Ε.		Παραγγελία Νο 78			
Οδός	αριθ.				
ΠΕΙΡΑΙΑΣ		ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ	25/2/19X0		
ΠΕΛΑΤΗΣ: Ναυτιλιακή ΕΠΕ		ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞ. ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ	2/3/19X0		
ΕΙΔΟΣ: Πετρελαιομηχανή		ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΕΩΣ	26/3/19X0		
Κόστος πρώτων υλών		Κόστος αμέσων εργατικών	Γενικά βιομηχ. έξοδα Συντελεστής 75% επί αμέσων ημερομισθίων		
Δικαιολογητικά	Αξία	Ημερομηνία	Αξία	Ημερομηνία	Ποσόν
Δελτ. Εξαγ. Νο 405	120.000	2/3 - 8/3	58.000	26/3	159.750
Δελτ. Εξαγ. Νο 480	130.000	11/3 - 17/3	110.000		
Δελτ. Εξαγ. Νο 502	30.000	19/3 - 26/3	45.000		
Σύνολο	280.000	Σύνολο	213.000	Σύνολο	159.750
Προϋπολ. Συντελεστής Γ.Β.Ε. = 15.000.000 : 20.000.000 = 0,75, 75%					
Πρώτες ύλες	280.000				
Άμεσα ημερομίσθια	213.000		Τιμή πωλήσεως		
Γεν. Βιομ. Έξοδα	159.750		Κόστος παραγωγής	652.750	
Κόστος παραγωγής	652.750		Μικτό κέρδος		.....

8.17 Υπέρ - υποκοστολόγηση.

Όπως αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο, οι βιομηχανικές επιχειρήσεις για να είναι ενήμερες κατά το διάστημα της χρήσεως γύρω από το κόστος των προϊόντων ενσωματώνουν σε αυτό τα Γενικά βιομηχανικά έξοδα (Γενικά έξοδα παραγωγής) με **προκαθορισμένο** συντελεστή, που προσδιορίζουν από τη σχέση **προϋπολογισμένα για ολόκληρη τη χρήση Γ.Β.Ε.: προϋπολογισμένη βάση** (για ολόκληρη τη χρήση).

Αν λοιπόν, όπως είναι σχεδόν βέβαιο, στο τέλος της χρήσεως, οπότε θα γίνουν γνωστά (με την απογραφή τέλους χρήσεως) τα **πραγματοποιηθέντα Γ.Β.Ε.**, αποδειχθούν μεγαλύτερα από τα **ενσωματωθέντα** με τον προκαθορισμένο συντελεστή, αυτό σημαίνει ότι έχει γίνει **υποκοστολόγηση**.

Αντίθετα, αν τα πραγματοποιηθέντα είναι μικρότερα από τα ενσωματωθέντα, τότε έχουμε **υπερκοστολόγηση**.

Όπως και να είναι, η διαφορά αυτή πρέπει να βρεθεί και να διορθωθεί, δηλαδή να μοιρασθεί αναλογικά στο κόστος παραγωγής των ημιτελών (όσων βρίσκονται ακόμη σε κατεργασία κατά την 31/12) του τελικού αποθέματος (31/12) των ετοίμων και του κόστους πωληθέντων. Αν πρόκειται για υποκοστολόγηση θα προστεθεί, ενώ αν πρόκειται για υπερκοστολόγηση θα αφαιρεθεί.

Παράδειγμα:

Αν υποθέσουμε ότι τα πραγματοποιηθέντα Γενικά βιομηχανικά έξοδα στο τέλος της χρήσεως, είναι κατά 16.000 δρχ. περισσότερα από τα ενσωματωθέντα κατά το διάστημα της χρήσεως στις παραγγελίες (στα προϊόντα) και ότι οι λογαριασμοί που θα την απορροφήσουν εμφανίζουν κατά την 31/12 τα πιο κάτω χρεωστικά υπόλοιπα:

Παραγωγή σε εξέλιξη	120.000
Έτοιμα προϊόντα	280.000
Κόστος πωληθέντων	3.600.000

τότε η διαφορά αυτή (υποκοστολόγηση) των 16.000 δρχ. θα μοιρασθεί σε μέρη ανάλογα των υπολοίπων:

120.000	12	3
280.000	28	7
3.600.000	360	90
		100

$$\frac{16.000 \times 3}{100} = 480$$

$$\frac{16.000 \times 7}{100} = 1.120$$

$$\frac{16.000 \times 90}{100} = \frac{14.400}{16.000}$$

Μετά την με κατάλληλη λογιστική εγγραφή μεταφοράς της υποκοστολογήσεως στους πιο πάνω λογαριασμούς τα υπόλοιπά τους θα διορθωθούν όπως πιο κάτω.

– Παραγωγή σε εξέλιξη	120.000 + 480	= 120.480
– Έτοιμα προϊόντα	280.000 + 1.120	= 281.120
– Κόστος πωληθέντων	3.600.000 + 14.400	= 3.614.400

Αν η διαφορά των 16.000 ήταν υπερκοστολόγηση, τότε τα παραπάνω μερίδια θα αφαιρούνταν από τα αντίστοιχα υπόλοιπα.

Έτσι η προσέγγιση του προκαθορισμένου συντελεστή διορθώνεται στο τέλος της χρήσεως.

Σημείωση: Ο τρόπος διορθώσεως (μερισμός της υπερκοστολογήσεως) σε μέρη ανάλογα του συνολικού κόστους παραγωγής (ημιτελών, ετοίμων, πωληθέντων) είναι απόλυτα ορθός, όταν η αναλογία των τριών στοιχείων κόστους (άμεσα υλικά, άμεσα ημερομίσθια και Γενικά Βιομηχανικά έξοδα) είναι σταθερή μεταξύ των διαφόρων προϊόντων.

Αν δεν συμβαίνει αυτό, τότε ο μερισμός με βάση το συνολικό κόστος παραγωγής δεν είναι ορθός, γιατί η βάση αυτή (συνολικό κόστος παραγωγής των προϊόντων) θα είναι διαφορετική από τη βάση που χρησιμοποιήθηκε κατά το διάστημα του έτους για την ενσωμάτωση των Γενικών βιομηχανικών εξόδων στο κόστος των παραγγελιών (π.χ. ώρες άμεσης εργασίας ή άλλη).

8.18 Συντελεστές τμημάτων.

Όταν μια παραγγελία επεξεργάζεται σε περισσότερα παραγωγικά τμήματα, τότε είναι δυνατόν, για μεγαλύτερη ακρίβεια κοστολογήσεως, αντί ενός συντελεστή ενσωματώσεως Γενικών εξόδων παραγωγής (Γ.Β.Ε.) για όλα τα τμήματα να προσδιορίζονται περισσότεροι, ένας για κάθε τμήμα. Το θέμα των περισσοτέρων συντελεστών αναλύθηκε στο κεφάλαιο 5.14.

8.19 Βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου.

Ο νέος ΚΦΣ (Πρ. Δ/γμα 186/26-5-1992) δεν επιβάλλει την τήρηση ξεχωριστού βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου.

Η διάταξη των άρθρων 8 παράγραφος 4, σύμφωνα με την οποία "στο βιβλίο αποθήκης" που είναι υποχρεωμένος να τηρεί ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά, ύστερα από επεξεργασία καταχωρίζονται, πλην των άλλων, και η αξία κτήσεως των πρώτων και βοηθητικών υλών και των ειδών συσκευασίας που διατέθηκαν για την επεξεργασία, καθώς και το **κόστος των ετοίμων προϊόντων και υποπροϊόντων** που παράχθηκαν, τουλάχιστον μια φορά το έτος κατά τη σύνταξη του ισολογισμού είναι πολύ γενική και δεν διευκολύνει όσο θα έπρεπε το φορολογικό έλεγχο και προ παντός το λογιστήριο της επιχειρήσεως, όταν το κόστος δεν προσδιορίζεται εσωλογιστικά.

Σκοπιμότερη δύναμη είναι η τήρηση ξεχωριστού βιβλίου παραγωγής κοστολογίου, στο οποίο συστηματικά κατά παραγγελία (κατά προϊόν) να καταχωρίζονται (σε ίδιατερη για κάθε παραγγελία σελίδα) τα πιο κάτω στοιχεία.

- Οι τεχνικές προδιαγραφές της και οι τυχόν τροποποιήσεις τους.
- Ο λεπτομερής τεχνικός σχεδιασμός της.
- Ο ποιοτικός και ποσοτικός προϋπολογισμός των υλικών που απαιτούνται για την κατασκευή της.
- Όλα τα στοιχεία που αναλώθηκαν για την κατασκευή της (πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, τα διάφορα είδη που ενδεχομένως αγοράσθηκαν από το εμπόριο, τα άμεσα εργατικά, τα Γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα οποία επιβαρύνθηκε και οτιδήποτε άλλο χρησιμοποιήθηκε γι' αυτή).

Στο τέλος της σελίδας (μερίδας) να γίνεται το "κλείσιμο" για όσες παραγγελίες ολοκληρώνονται μέσα στην περίοδο.

Η τήρηση του βιβλίου κατά τον παραπάνω τρόπο δίνει μια σαφή εικόνα του κόστους των παραγγελιών που η κατασκευή τους άρχισε και τελείωσε μέσα στην περίοδο καθώς και εκείνων, που στο τέλος της περιόδου παραμένουν ακόμη ημιτελείς για να συνεχισθεί η κατεργασία τους κατά την επόμενη περίοδο.

8.20 Η σημασία του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου.

Η κανονική τήρηση βιβλίων παραγωγής - κοστολογίου:

- Διευκολύνει σε μεγάλο βαθμό την ανάλυση και τον έλεγχο της παραγωγής των προϊόντων κατά στοιχείο κόστους από την ποσοτική σχέση που πρέπει να υπάρχει μεταξύ αναλώσεων υλικών και λοιπών στοιχείων και παραγωγής προϊόντων.
- Διευκολύνει τον έλεγχο καταχωρίσεως στα βιβλία των ορθών ποσοτήτων των παραχθέντων ετοίμων προϊόντων.
- Διευκολύνει τον έλεγχο της διογκώσεως του κόστους με στοιχεία που δεν αναλώθηκαν, όταν δεν δικαιολογούνται από τις τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος.
- Διευκολύνει τον προσδιορισμό του κόστους της μονάδας του προϊόντος, που αποτελεί πληροφορία απαραίτητη για τον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων και των μενόντων (τελικής απογραφής).

8.21 Ερωτήσεις κεφαλαίων 7 και 8.

- 1) Τι ακριβώς σημαίνει ο όρος κοστολόγηση;
- 2) Σε τι εξηπηρετεί η γνώση του κόστους της μονάδας του προϊόντος;
- 3) Ποια είναι η βασική διαφορά μεταξύ των δύο βασικών μεθόδων κοστολογήσεως "κόστος έργου ή παραγγελίας" και "κόστος κατά μάζες παραγωγής ή κόστους τιμήματος";

- 4) Τι σημαίνει εξειδικευμένη παραγωγή;
- 5) Παραδείγματα επιχειρήσεων εξειδικευμένης παραγωγής.
- 6) Τι είναι το φύλο κόστους;
- 7) Κατά ποιο τρόπο (με ποια διαδικασία) εξειδικεύονται οι πρώτες ύλες κατά παραγγελία στη μέθοδο "κόστους παραγγελίας";
- 8) Με ποιο έντυπο εξειδικεύονται κατά παραγγελία τα άμεσα εργατικά;
- 9) Να γίνει σύντομη περιγραφή της "καταστάσεως συγκεντρώσεως πρώτων υλών".
- 10) Σε τι διαφέρει ο χρόνος απασχολήσεως του άμεσου εργάτη στις παραγγελίες από το συνολικό χρόνο που αναφέρεται στη μισθοδοτική κατάσταση;
- 11) Ποια μισθοδοτικά στοιχεία λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του πραγματικού ωρομισθίου;
12. Πώς γίνεται ο μερισμός στις παραγγελίες των πραγματικών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων;
- 13) Πώς προσδιορίζεται και πότε ο προκαθορισμένος συντελεστής ενσωματώσεως Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων;
- 14) Γιατί γίνεται χρήση προκαθορισμένου συντελεστή ενσωματώσεως Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων;
- 15) a) Τι λέμε υποκάλυψη κόστους και πώς εμφανίζεται; β) Τι λέμε υπερκάλυψη κόστους και πώς εμφανίζεται;
- 16) Πώς τακτοποιείται στο τέλος της περιόδου η υπερ(υπο)κάλυψη κόστους;
- 17) Είναι προτιμότερος ο προσδιορισμός συντελεστή ενσωματώσεως Γ. Β. Ε. για κάθε παραγωγικό τμήμα αντί ενιαίου συντελεστή; Να δικαιολογηθεί η απάντηση.
- 18) Ποιες βάσεις συνήθως χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του συντελεστή ενσωματώσεως στο κόστος των προϊόντων Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων;

8.22 Ασκήσεις.

1. Κατά μια λογιστική περίοδο έγινε η έναρξη κατασκευής και η ολοκλήρωση των παρακάτω παραγγελιών, στις οποίες αφορούν και τα λογιστικά δεδομένα που παραθέτονται.

Παραγγελίες	No. 19	No. 20	No. 25
Τιμή πωλήσεως	70.000	60.000	66.000
Κόστος παραγωγής			
Άμεσα υλικά	24.000	24.000	21.000
Άμεσα ημερομίσθια	15.800	16.800	13.400
Συντελεστής Γ.Β.Ε. 125% επί του κόστους των αμέσων εργατικών			

Η χορήγηση των αμέσων υλικών στο εργοστάσιο έγινε με τις αιτήσεις - Δελτία εξαγωγής No 32, 33, 34 για την No 19· 38, 41, 45, για την No 20 και 39, 42, 48 για την No 25.

Να καταρτισθούν τα φύλλα κόστους των παραγγελιών.

2. Λογιστικά δεδομένα Iανουαρίου.

<u>α) Αριθμ. παραγγ.</u>	<u>Ανάλωση πρώτων υλών</u>	<u>Άμεσα εργατικά</u>
No 11	2.000.000	ώρες 3.000 δρχ. 3.000.000 (πραγματικό κόστος)
No 12	3.000.000	ώρες 4.000 δρχ. 3.600.000 (πραγματικό κόστος)
No 13	900.000	ώρες 2.000 δρχ. 1.800.000 (πραγματικό κόστος)

β) Συντελεστής καταλογισμού Γ.Β.Ε. 500 δρχ. κατά ώρα αμέσου εργασίας.

γ) Κατά το μήνα Ιανουάριο ολοκληρώθηκαν οι παραγγελίες No 11 και No 13.

δ) Για τη παραγγελία No 11 αγοράσθηκε από το εμπόριο ειδικό καλούπι αντί δρχ. 18.000.

Ζητείται.

Να καταρτισθούν και τα (τρία) φύλλα κόστους των παραπάνω παραγγελιών.

3. Λογιστικά δεδομένα της παραγγελίας No 1008 που άρχισε και τελείωσε μέσα στον Οκτώβριο.

α) 4/10 άμεσα υλικά τεμάχια 35 προς 36.000 κατά τεμάχιο.

β) Άμεσα εργατικά.

4/10 – 10/10 ώρες 600 προς 1.200 δρχ. κατά ώρα (πραγματικό ωρομίσθιο)

11/10 – 17/10 ώρες 750 προς 1.000 δρχ. κατά ώρα (πραγματικό ωρομίσθιο)

18/10 – 25/10 ώρες 720 προς 800 δρχ. κατά ώρα (πραγματικό ωρομίσθιο)

γ) Προϋπολογιστικός συντελεστής Γ.Β.Ε. 500 δρχ. κατά ώρα αμέσου εργασίας.

δ) Για την εκτέλεση της παραγγελίας αυτής και μόνο, έγινε η αγορά ενός ειδικού μεταλλικού καλουπιού αντί δρχ. 12.000.

ε) Το συμφωνηθέν τίμημα που εισπράχθηκε με την παράδοση στις 27/10 ήταν 8.500.000 δρχ.

ζ) Τα έξοδα των λοιπών λειτουργιών (πλην της παραγωγής) υπολογίζονται σε 20% επί του κόστους παραγωγής.

Ζητείται.

Να καταρτισθεί το φύλλο κόστους αυτής της παραγγελίας.

4. Η μηχανουργική βιομηχανία "M" κατά το μήνα Ιανουάριο, έθεσε υπό εκτέλεση την παραγγελία No 33 η οποία έχει ως αντικείμενο την κατασκευή 200 τεμαχίων ενός εξαρτήματος μιας μηχανής η οποία κατασκευάζεται από τον παραγγελέα της.

Από τα δελτία εξαγωγής υλικών και τα ατομικά φύλλα απασχολήσεως των εργατών, προκύπτουν τα εξής στοιχεία που αφορούν την παραγγελία αυτή.

α) Εξαγωγή από την αποθήκη πρώτων υλών, κιλά 2.200 προς 900 δρχ. κατά κιλό.

β) Όρες αμέσων εργατικών 1000 προς 850 δρχ. την ώρα.

γ) Επιστροφή στην αποθήκη 20 κιλών πρώτης ύλης (x 900).

Ο συντελεστής επιβαρύνσεως με Γ.Β.Ε. είναι 600 δρχ. κατά ώρα αμέσου εργασίας.

Το συμφωνηθέν τίμημα (τιμή πωλήσεως) κατά εξάρτημα είναι 5.000.000 δρχ.

Ζητείται.

- Η κατάρτιση του φύλου κόστους της παραγγελίας No 33.
 - Ο υπολογισμός του κόστους του εξαρτήματος και το μικτό κέρδος.
5. Η βιομηχανική επιχείρηση "Α" έχει ως αντικείμενο την κατασκευή μηχανών κατόπιν παραγγελίας και εφαρμόζει τη μέθοδο "κόστους έργου". Στην 1/1 δεν υπήρχαν "παραγγελίες ημικατεργασμένες". Τα παρακάτω δεδομένα αφορούν την περίοδο Ιανουαρίου.

<u>Παραγγελίες που τέθηκαν σε κατασκευή</u>	<u>Κόστος αμέσων υλικών</u>	<u>Όρες εργατών</u>	<u>Κόστος αμέσου εργασίας</u>
No 1012	296.000	300	300.000 δρχ.
No 1013	745.000	700	630.000 δρχ.
No 1014	200.000	200	160.000 δρχ.
No 1015	900.000	500	450.000 δρχ.
No 1016	683.000	980	882.000 δρχ.

Τα Γενικά βιομηχανικά έξοδα ενσωματώνονται στις παραγγελίες με συντελεστή 400 δρχ. κατά ώρα αμέσου εργασίας.

Κατά το διάστημα του Ιανουαρίου συμπληρώθηκε η κατασκευή των παραγγελιών 1012, 1013 και 1016.

Οι παραγγελίες 1012 και 1013 παραδόθηκαν στις 28/1 στους πελάτες από τους οποίους εισπράχθηκε και το 60% από το συμφωνηθέν τίμημα. Το 40% είχε εισπραχθεί ως προκαταβολή. Το τίμημα της παραγγελίας 1012 ήταν 1.200.000 δρχ. ενώ της 1013, 2.600.000.

Ζητείται.

Να καταρτισθούν τα φύλα κόστους όλων των παραγγελιών.

6. Λογιστικά δεδομένα μιας περιόδου σε μια βιομηχανική επιχείρηση που εφαρμόζει τη μέθοδο κόστους έργου.

α) Ανάλωση πρώτων υλών 3.000.000

β) Άμεσα ημερομίσθια 4.000.000

γ) Γενικά βιομηχανικά έξοδα 3.600.000

δ) Κατά το διάστημα αυτής της περιόδου τέθηκαν σε κατεργασία οι παραγγελίες No. 41, 42, 43, 44 από τις οποίες οι τρεις πρώτες τελείωσαν μέσα στην περίοδο.

ε) Στην αρχή της περιόδου δεν υπήρχαν παραγγελίες ημικατεργασμένες.
 στ) Η επιχείρηση δεν χρησιμοποιεί προκαθορισμένο συντελεστή ενσωματώσεως στο κόστος των παραγγελιών Γ.Β.Ε. Στο τέλος της περιόδου ενσωματώνει στο κόστος των παραγγελιών τα πραγματοποιηθέντα Γ.Β.Ε. της περιόδου.

ζ) Στοιχεία σχετικά με κάθε παραγγελία.

Παραγγελία	No 41	No 42	No 43	No 44
Κόστος πρώτων υλών	600.000	1.300.000	400.000	700.000
Κόστος αμέσων εργ.	1.200.000	1.600.000	560.000	640.000
Όρες αμέσου εργ.	1.350	1.800	630	720
Όρες μηχανών	380	450	170	200

Ζητείται.

α) Να υπολογισθούν οι πραγματικοί συντελεστές επιβαρύνσεως των παραγγελιών με Γ.Β.Ε. που προκύπτουν από την εφαρμογή των βάσεων.

- Κόστος πρώτων υλών
- Κόστος αμέσου εργασίας.
- Όρες αμέσου εργασίας.
- Όρες μηχανών καθώς και οι σχετικές επιβαρύνσεις.

Να καταρτισθούν τα φύλλα κόστους των παραγγελιών.

7. Κοστολογικά στοιχεία παραγγελίας Νο 642 από τα λογιστικά βιβλία του μηχανουργείου "Α".

1. Χορηγήσεις στο εργοστάσιο πρώτων υλών.

14/9/19X0 "Αίτηση - Δελτίο εξαγωγής Νο 501" κόστος αγοράς πρώτων υλών δρχ. 240.000.

20/9/19X0 "Αίτηση - Δελτίο εξαγωγής Νο 523" κόστος αγοράς πρώτων υλών δρχ. 124.000.

22/9/19X0 "Αίτηση - Δελτίο εξαγωγής Νο 540" κόστος αγοράς πρώτων υλών δρχ. 96.000.

2. Άμεσα ημερομίσθια ως σχετικά ατομικά δελτία απασχολήσεως εργατοτεχνιτών.

- Εβδομάδα 14/9 - 18/9 ώρες 180 x πραγματικό ωρομίσθιο 1.000 = 180.000 δρχ.

- Εβδομάδα 21/9 - 25/9 ώρες 140 x πραγματικό ωρομίσθιο 1.100 = 154.000 δρχ.

3. Τα Γενικά έξοδα παραγωγικής λειτουργίας (Γ.Β. έξοδα) ενσωματώνονται στις παραγγελίες με προκαθορισμένο συντελεστή 350 δρχ. ανά ώρα άμεσης εργασίας.

4. Το συμφωνηθέν τίμημα κατασκευής της παραγγελίας είναι 1.400.000 δρχ.

5. Τα έξοδα των λοιπών λειτουργιών υπολογίζονται σε ποσοστό 20% στο κόστος παραγωγής.

Ζητεῖται.

Το φύλλο κόστους αυτής της παραγγελίας.

8. Λογιστικά στοιχεία από τα βιβλία της βιομηχανικής επιχειρήσεως "ω" που εργάζεται επί παραγγελία.
 1. Στην αρχή της περιόδου (έτους) βρισκόταν σε εξέλιξη (υπό κατασκευή) η παραγγελία No 10. Κατά το διάστημα του έτους τέθηκαν σε κατεργασία και οι παραγγελίες No 11 και 12.
 2. Τα διάφορα στοιχεία κόστους - έξοδα κατά παραγγελία εντοπίζονται όπως παρακάτω.

Παραγγελίες σε εξέλιξη	No 10	No 11	No 12
1/1 παραγωγή σε εξέλιξη	200.000	—	—
Πρώτες ύλες	800.000	1.200.000	1.000.000
Άμεσα εργατικά	1.000.000	1.600.000	1.400.000

3. Τα Γενικά Βιομηχανικά έξοδα ενσωματώνονται στις παραγγελίες με συντελεστή προκαθορισμένο 80% επί αμέσων ημερομισθίων.
4. Για την παραγγελία No 12 αγοράσθηκαν από το εμπόριο ειδικά υλικά τα οποία εστερείτο η επιχείρηση, κόστους αγοράς 110.000 δρχ. τα οποία εχρησιμοποιήθηκαν (όλα) γι' αυτή.
5. Η παραγγελία No 10 τελείωσε μέσα στο έτος, παραδόθηκε στον πελάτη και εισεπράχθει το 60% του συμφωνηθέντος τιμήματος. Το συμφωνηθέν στην αρχή (ολικό) τίμημα ήταν 5.000.000 δρχ. Το 40% του τιμήματος είχε προκαταβληθεί στην επιχείρηση.
6. Η παραγγελία No 12 ολοκληρώθηκε και μεταφέρθηκε στην αποθήκη ετοίμων προϊόντων.
7. Η παραγγελία No 11 δεν ολοκληρώθηκε. Η κατασκευή της θα συνεχισθεί το επόμενο έτος.

Ζητούνται.

Τα φύλλα κόστους και των τριών παραγγελιών.

9. Η βιομηχανική επιχείρηση "Μ" λειτουργεί για την κατασκευή των παραγγελιών των πελατών της σε τρία παραγωγικά τμήματα τα Α, Β, και Γ.
Τα αμέσως παρακάτω στοιχεία είχαν προϋπολογισθεί για το τρέχον λογιστικό έτος (λογιστική χρήση).

Γ. Βιομ. Έξοδα	Όρες αμέσου εργ.	Κόστος αμέσων ημερομισθ.
Τμήμα Α	3.000.000	8.000
Τμήμα Β	3.600.000	28.125
Τμήμα Γ	4.800.000	24.000
	11.400.000	60.125
		7.200.000
		22.500.000
		18.000.000
		47.700.000

Ζητείται.

Να προσδιορισθεί με βάση τα παρακάτω στοιχεία το κόστος της παραγγελίας No. 1001 που για να ολοκληρωθεί πέρασε και από τα τρία τμήματα με προκαθορισμένο συντελεστή α) με βάση τις ώρες αμέσου εργασίας, β) με βάση το κόστος αμέσου εργασίας.

Παραγγελία No. 1001.

	<u>Τμήμα Α</u>	<u>Τμήμα Β</u>	<u>Τμήμα Γ</u>
Άμεσα υλικά	900.000	600.000	—
Άμεσα ημερομ.	1.450.000	880.000	495.000
Ώρες αμέσου εργ.	1.605	1.110	650

10. Η επιχείρηση "Χ" εργάζεται επί παραγγελία. Τα παρακάτω δεδομένα αφορούν την παραγγελία No. 30 που έχει ως αντικείμενο την κατασκευή 20 τεμαχίων ενός προϊόντος. Η επεξεργασία αυτού του προϊόντος γίνεται στα δύο διαδοχικά παραγωγικά τμήματα Α και Β.

Λογιστικά δεδομένα παραγγελίας No. 30.

- Έναρξη κατασκευής 1/2
- Περάτωση κατασκευής 14/2
- Ανάλωση πρώτων υλών στο παρ. τμήμα Α αξίας δρχ. 1.440.000
- Ωρομίσθιο τμήματος Α δρχ. 800
- Ήρες αμέσου εργασίας που αναλώθηκαν στο τμήμα Α δρχ. 1.200
- Ωρομίσθιο τμήματος Β δρχ. 700
- Ήρες αμέσου εργασίας που αναλώθηκαν στο τμήμα Β δρχ. 300
- Ήρες εργασίας μηχανών που αναλώθηκαν στο τμήμα Β δρχ. 400
- Προκαθορισμένος συντελεστής Γ.Β. Ε. τμήματος Α δρχ. 1.200 κατά ώρα αμέσου εργασίας.
- Προκαθορισμένος συντελεστής Γ.Β.Ε. τμήματος Β δρχ. 500 κατά ώρα εργασίας μηχανών.
- Τιμή πωλήσεως 5.800.000 δρχ.

Ζητείται.

Να υπολογισθεί:

- Το κόστος της παραγγελίας No 30.
- Το κόστος της μονάδας του προϊόντος.
- Το μικτό κέρδος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ

ΜΑΖΙΚΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

9.1 Μέθοδος κόστους τμήματος (παραγωγικής διαδικασίας).

Οι περισσότερες σημερινές βιομηχανικές επιχειρήσεις εργάζονται με το σύστημα της μαζικής παραγωγής εφαρμόζοντας τις αρχές της επιστημονικής οργανώσεως της εργασίας, όπως τις διατύπωσε ο Taylor και την ορθολογική οργάνωση του χώρου εργασίας.

Μαζική παραγωγή σημαίνει παραγωγή ομοίων προϊόντων κατά μάζες με διαδικασίες που συνεχώς επαναλαμβάνονται, προϊόντων άμεσης καταναλώσεως (π.χ. κονσέρβες) ή έμμεσης καταναλώσεως (π.χ. ανταλλακτικά αυτοκινήτων).

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται μεταξύ των άλλων και οι βιομηχανίες:

- Φαρμάκων.
- Καλλυντικών.
- Τροφίμων (ζαχάρεως, κονσερβοποιίας, ζυμαρικών κ.ά.)
- Χρωμάτων.
- Βιδών, καρφιών κλπ.
- Μπουκαλιών.
- Λαμπτήρων.
- Τσιμέντου.
- Πλαστικών ειδών.
- Ανταλλακτικών.
- Σωληνουργίας κ.ά.

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται και οι επιχειρήσεις συναρμολογήσεως διαφόρων εξαρτημάτων σε προϊόντα, όπως π.χ. σε ηλεκτρικά είδη (ψυγεία, κουζίνες κ.ά.) σε αυτοκίνητα, αεροπλάνα κλπ., καθώς και ορισμένες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως φωτισμού θερμάνσεως κ.ά.

Το βασικό χαρακτηριστικό των βιομηχανιών αυτών είναι ότι παράγουν προϊόντα δόμοια από άποψη μεγέθους και ποιότητας σε μεγάλες ποσότητες.

Το σύστημα αυτό της ομοιογενούς και συνεχούς παραγωγής διαφέρει από το σύστημα της εξειδικευμένης παραγωγής (κεφ. 8).

Η σημαντικότερη διαφορά είναι ότι στην εξειδικευμένη παραγωγή κάθε έργο, κάθε προϊόν, έχει ατομικότητα, δηλαδή διαφέρει από όλα τα άλλα,

γιατί εκτελείται σύμφωνα με δικό του πρόγραμμα παραγωγής που βασίζεται σε ειδικές προδιαγραφές, σύμφωνες με την εντολή του πελάτη (παραγγελιοδότη), ενώ η μαζική παραγωγή είναι συνολική, γιατί οι παραγόμενες ποσότητες είναι μεγάλες.

9.2 Τα χαρακτηριστικά της μεθόδου "κόστος τμήματος" (διαδικασίας).

Τα γενικά χαρακτηριστικά της μεθόδου "κόστος τμήματος" είναι τα εξής:

1. Οι κοστολογούμενες μονάδες είναι απόλυτα ίδιες (όμοιες) γιατί όλες παράγονται σύμφωνα με αυστηρές τεχνικές προδιαγραφές. Παράδειγμα ένα ανταλλακτικό, που παράγεται σε πολύ μεγάλες ποσότητες για συγκεκριμένο μηχάνημα.

2. Η βιομηχανοποίηση (η κατασκευή) των ομοίων μονάδων γίνεται κατά συνεχή τρόπο με διάφορες αυτοτελείς διαδοχικές κατεργασίες (τεχνικές διαδικασίες) σε αυτοτελή παραγωγικά τμήματα. Σε κάθε διαδικασία, σε κάθε παραγωγικό τμήμα το προϊόν υποβάλλεται σε ειδική ομοιόμορφη κατεργασία από ειδικούς εργατοτεχνίτες με τη βοήθεια καταλλήλων μηχανημάτων. Όταν η κατεργασία του προϊόντος ολοκληρωθεί σε ένα παραγωγικό τμήμα, το προϊόν αυτό μεταβιβάζεται στο επόμενο και αυτό γίνεται μέχρις ότου παραχθεί και από το τελευταίο τμήμα ολοκληρωμένο πλέον, για να μεταφερθεί στην αποθήκη ετοίμων προϊόντων. Η ροή των προϊόντων από τμήμα σε τμήμα είναι προγραμματισμένη συνεχής, ώστε να μην επιτρέπει άσκοπες καθυστερήσεις στους εργαζομένους σε κάθε τμήμα, αφού κάθε εργαζόμενος πρέπει να εκτελεί συγκεκριμένη εργασία σε ορισμένο χρόνο καθώς το προϊόν φθάνει μπροστά του.

3. Σε κάθε παραγωγικό τμήμα εργάζεται ορισμένος αριθμός εξειδικευμένων εργατών, τόσος όσος χρειάζεται για την ολοκλήρωση της κατεργασίας. Ο καταμερισμός της εργασίας και γενικά η οργάνωση σε κάθε τμήμα είναι δυνατόν να γίνεται με μεγάλη επιτυχία, ώστε η παραγωγικότητα των εργαζομένων να είναι αρκετά υψηλή.

4. Κάθε παραγωγικό τμήμα αποτελεί και ένα **κέντρο κόστους** (μια θέση κόστους). Με άλλα λόγια τα διάφορα στοιχεία κόστους (υλικά, εργατικά, Γενικά έξοδα παραγωγής) συσσωρεύονται, κατανέμονται κατά τμήμα και όχι κατά προϊόν (παραγγελία), όπως στη μέθοδο "κόστους κατά προϊόν" (εξειδικευμένη παραγωγή).

9.3 Η κοστολογούμενη μονάδα.

Όπως αναφέρεται στις προηγούμενες παραγράφους, στις επιχειρήσεις μαζικής παραγωγής τα προϊόντα είναι όμοια και παράγονται κατά μάζες. Η παραγωγή είναι συνεχής και διεξάγεται συνήθως σε περισσότερα παραγωγικά τμήματα.

Όταν η παραγωγή ενός προϊόντος πραγματοποιείται όπως είναι πιθανόν, σε ένα μόνο παραγωγικό τμήμα (με μια απλή τεχνική διαδικασία), τότε αυτό το προϊόν αποτελεί τη μονάδα μετρήσεως της παραγωγής που λαμβάνεται και ως κοστολογούμενη μονάδα.

Παράδειγμα.

Ένα τσουβάλι αλεύρι, του οποίου η άλεση γίνεται συνήθως σε ένα παραγωγικό τμήμα.

Στην περίπτωση αυτή το αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας υπολογίζεται σε τσουβάλια αλεύρι και το κόστος της μονάδας του προϊόντος (του τσουβαλιού) είναι ίσο με το πηλίκο της διαιρέσεως:

Υλικά (σιτάρι) + άμεσα εργατικά + Γενικά έξοδα παραγωγής: αριθμός τσουβαλιών. Πιο συγκεκριμένα, ας υποθέσουμε ότι κατά μια κοστολογική περίοδο έγινε η άλεση 50.000 κιλών σταριού κόστους αγοράς κιλού 80 δρχ. Ότι τα άμεσα εργατικά της περιόδου αυτής ήταν 800.000 δρχ., τα Γενικά έξοδα παραγωγής 600.000 δρχ. και ότι παράχθηκαν 500 τσουβάλια αλεύρι.

Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα και με την προϋπόθεση ότι κατά την περίοδο αυτή αλέσθηκε μόνο η ποσότητα αυτή, το κόστος παραγωγής της μονάδας (τσουβαλιού) και μάλιστα κατά στοιχείο κόστους θα είναι:

Πρώτη ύλη	4.000.000 : 500 = 8.000 δρχ.
Άμεσα εργατικά	800.000 : 500 = 1.600 δρχ.
Γενικά έξοδα παραγωγής	600.000 : 500 = <u>1.200</u> δρχ.
Κόστος παραγωγής μονάδας	10.800 δρχ.

Η διαίρεση του κόστους παραγωγής της περιόδου με τις παραχθείσες μονάδες της περιόδου είναι δυνατή, γιατί οι μονάδες είναι ίδιες. Κάθε τσουβάλι αλεύρι δεν διαφέρει σε τίποτε από οποιοδήποτε άλλο τσουβάλι. Δηλαδή ο διαιρέτης είναι κοινός.

Αυτό δεν συμβαίνει βέβαια στην εξειδικευμένη παραγωγή, όπου κάθε παραγγελία (κάθε προϊόν) διατηρεί την ατομικότητά του από την αρχή μέχρι το τέλος της επεξεργασίας του. Δηλαδή διαφέρει από όλες τις άλλες και κατά συνέπεια δεν υπάρχει **κοινός διαιρέτης**.

Στη μέθοδο "κόστος τμήματος" (διαδικασίας) η ατομικότητα της μονάδας παραγωγής χάνεται μέσα σε ένα σύνολο ομοίων μονάδων, που παράχθηκαν με την ίδια κατεργασία (διαδικασία).

Όπως όμως αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο, η δομή των βιομηχανιών αυτού του τύπου είναι συνήθως τέτοια, ώστε η μεταποίηση των πρώτων υλών δια των αμέσων εργατικών των Γενικών εξόδων παραγωγής σε **τελικό προϊόν** να μη παράγεται σε ένα και μόνο παραγωγικό τμήμα, δηλαδή με μια μόνο τεχνική επεξεργασία, αλλά σε περισσότερα διαδοχικά παραγωγικά τμήματα, όπου κάθε ένα αποτελεί ξεχωριστό "κέντρο κόστους"

και έχει τη δική του μονάδα μετρήσεως της παραγωγικής του δραστηριότητας, που είναι διαφορετική από τη μονάδα μετρήσεως του τελικού προϊόντος.

Στην περίπτωση αυτή, όταν δηλαδή λειτουργούν διαδοχικά παραγωγικά τμήματα, σε κάθε ένα διεξάγεται μια τεχνική διαδικασία που συμπληρώνει την προηγούμενη μέχρις ότου η υπό κατεργασία μονάδα τελειοποιηθεί.

Έτσι στο τμήμα **συναρμολόγηση** π.χ. ενός εργοστασίου που κατασκευάζει μόνον όμοιες μεταλλικές πολυυθρόνες γραφείου, κάθε συναρμολόγηση εξαρτημάτων σε μεταλλική πολυυθρόνα γραφείου αποτελεί τη μονάδα παραγωγικής δραστηριότητάς του.

Η δραστηριότητα του τμήματος αυτού δηλαδή υπολογίζεται σε συναρμολογήσεις.

Κάθε συναρμολόγηση (κάθε μονάδα παραγωγικής δραστηριότητας του τμήματος "συναρμολόγηση") θα κοστολογηθεί και το κόστος αυτό θα προστεθεί στο κόστος των εξαρτημάτων, που απαιτούνται για μια πολυυθρόνα δηλαδή στο κόστος των εξαρτημάτων που παραλήφθηκαν από το προηγούμενο τμήμα χυτήριο και έχουν κοστολογηθεί. Στη συνέχεια με το συνολικό μέχρι τώρα κόστος η πολυυθρόνα θα περάσει στο τμήμα **ταπετσαρία**, και θα αποτελέσει αντικείμενο κοστολογήσεως, όπως και η συναρμολόγηση στο τμήμα "συναρμολόγηση".

Τελικά η μεταλλική πολυυθρόνα, που αποτελεί το **τελικό προϊόν**, την ολοκληρωμένη πλέον μονάδα παραγωγής και των τριών τμημάτων (χυτηρίου - συναρμολογήσεως - ταπετσαρίας) θα μπει στην αποθήκη ετοίμων προϊόντων με το ανακεφαλαιωτικό κόστος (χυτηρίου + συναρμολογήσεως + ταπετσαρίας). Το κόστος της μονάδας παραγωγικής δραστηριότητας κάθε τμήματος είναι εύκολο να προσδιορισθεί με διαίρεση και στο σύνολο του και κατά στοιχείο κόστους, όταν τά διάφορα έξοδα της περιόδου και οι μονάδες παραγωγής της ίδιας περιόδου κάθε τμήματος είναι νούμερα γνωστά.

9.4 Ο προσδιορισμός του κόστους μονάδας κατά τμήμα και στοιχείο κόστους.

Στην ομοιόμορφη και συνεχή παραγωγή το κόστος της μονάδας παραγωγικής δραστηριότητας πρέπει να προσδιορίζεται και κατά παραγωγικό τμήμα και κατά στοιχείο κόστους. Γι' αυτό είναι ανάγκη όπως:

1) Κάθε παραγωγικό τμήμα να επιβαρύνεται μόνο με τις δικές του αναλώσεις κάθε στοιχείου κατά το διάστημα της περιόδου.

2) Να προσδιορίζεται με ακρίβεια σε μονάδες παραγωγής το παραγωγικό αποτέλεσμα κάθε τμήματος.

'Όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές με διαίρεση του κόστους παραγωγής της περιόδου κάθε τμήματος δια του αριθμού των μονάδων παραγωγικής δραστηριότητας της ίδιας περιόδου, τότε προσδιορίζεται το κατά μονάδα προϊόντος κόστος κάθε τμήματος.

Ο προσδιορισμός του κόστους της μονάδας παραγωγικής δραστηριότητας σε κάθε τμήμα και για κάθε περίοδο πρέπει να γίνεται και κατά στοιχείο

Παράδειγμα παραγωγής ενός προϊόντος σε ένα παραγωγικό τμήμα

Τμήμα 1				
Κοστολογική περίοδος	Μάρτιος		Απρίλιος	
Παραχθείσες μονάδες	40.000		45.000	
Κόστος	Σύνολο	Κατά μονάδα	Σύνολο	Κατά μονάδα
Πρώτη ύλη Χ	200.000	5.00	180.000	4.00
Πρώτη ύλη Ψ	120.000	3.00	90.000	2.00
Κόστος πρώτων υλών	320.000	8.00	270.000	6.00
Εργατικά	480.000	12.00	225.000	5.00
Γενικά έξοδα παραγωγής	300.000	7.50	180.000	4.00
Συνολικό κόστος παραγωγής	1.100.000	27.50	675.000	15.00

κόστους, γιατί έτσι μόνο διευκολύνεται η διαδικασία της κοστολογήσεως και είναι δυνατός ο έλεγχος με τη σύγκριση των κατά μονάδα στοιχείων κόστους μιας περιόδου με τα αντίστοιχα κατά μονάδα στοιχεία κόστους προηγουμένων περιόδων της ίδιας επιχειρήσεως ή με τα αντίστοιχα στοιχεία της ίδιας περιόδου άλλων επιχειρήσεων που έχουν το ίδιο αντικείμενο παραγωγικής δραστηριότητας.

Αν τὸ τελικό προϊόν είναι το αποτέλεσμα μιας σειράς διαδοχικών διαδικασιών σε περισσότερα (διαδοχικά) παραγωγικά τμήματα, για να φθάσουμε στον προσδιορισμό του κατά μονάδα τελικού προϊόντος κόστους είναι ανάγκη να προσδιορισθεί το κατά μονάδα παραγωγικής δραστηριότητας κόστος, που διαμορφώθηκε μέσα σε κάθε τμήμα από το οποίο πέρασε το προϊόν.

Για το λόγο αυτό πρέπει:

- Τα παραγωγικά τμήματα να είναι σαφώς διακεκριμένα.
- Τα έξοδα της περιόδου κάθε τμήματος να προσδιορίζονται με ακρίβεια.
- Να προσδιορίζεται με ακρίβεια το παραγωγικό αποτέλεσμα της περιόδου κάθε τμήματος.

9.5 Η τμηματοποίηση της παραγωγικής λειτουργίας.

Η οργάνωση του εργοστασίου (της παραγωγικής λειτουργίας) σε διακεκριμένα παραγωγικά τμήματα έχει μεγάλη σημασία όχι μόνο από τεχνική αλλά και από κοστολογική άποψη.

Τα παραγωγικά τμήματα θεωρούνται "κέντρα (θέσεις) κόστους" και επιβαρύνονται με τις δαπάνες που προκαλούνται από τη λειτουργία τους και έτσι διευκολύνεται ο υπολογισμός του κόστους της μονάδας σε κάθε τμήμα.

Η τμηματοποίηση των δαπανών διευκολύνει σε μεγάλο βαθμό τον έλεγχό τους, γιατί σε κάθε τμήμα ορίζεται ο προϊστάμενος που είναι υπεύθυνος για κάθε υπέρβαση.

Κυρίως όμως διευκολύνεται ο έλεγχος των εμμέσων δαπανών αν συγκριθούν με τις πραγματοποιηθείσες προγραμματισμένες (για κάθε τμήμα).

Παράδειγμα παραγωγής ενός προϊόντος σε τρία διαδοχικά παραγωγικά τμήματα:

Το προϊόν "α" ολοκληρώνεται σε τρία παραγωγικά τμήματα, τα Α, Β και Γ.

Κατά μία κοστολογική περίοδο παράχθηκαν 8.000 μονάδες προϊόντος.

Κοστολογικά στοιχεία περιόδου:

Τμήμα	A	B	Γ
Ανάλωση πρώτων υλών	68.000	8.000	—
Άμεσα ημερομίσθια	40.000	32.000	28.000
Γενικά έξοδα παραγωγής	22.400	17.600	15.680

Κατά την περίοδο αυτή δεν υπήρχαν αρχικά ή τελικά αποθέματα σε κανένα παραγωγικό τμήμα.

Στο Γ τμήμα δεν απαιτούνται πρώτες ύλες.

Ζητείται το κόστος (συνολικό και κατά στοιχείο κόστους) σε κάθε τμήμα και το κόστος παραγωγής του τελικού προϊόντος.

ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Τμήματα	A	B	Γ
Αρχικό απόθεμα	—	—	—
Μονάδες που τέθηκαν σε κατεργασία	8.000	—	—
Μονάδες από προηγούμενο τμήμα	—	8.000	8.000
Μονάδες μεταφερείσεων στο επόμενο τμήμα	8.000	8.000	8.000
Τελικό απόθεμα	—	—	—
Κόστος	Σύνολο κόστους	Κόστος μονάδας	Σύνολο κόστους
Από προηγ. τμήμα	—	—	130.400
Κόστος τμήματος	68.000	8.50	8.000
Σλικά	40.000	5.00	32.000
Εργατικά	22.400	2.80	17.600
Γεν. έξοδ. παραγ.	130.400	16.30.	57.600
Σύνολο κόστ. τμήμ.			7.20
Συνολικό κόστος			188.000
			23.50
			28.000
			3.50
			15.680
			1.96
			43.680
			5.46
			231.680
			28.96

Η περίπτωση του παραδείγματος αυτού, δηλαδή η ολοκλήρωση της επεξεργασίας των μονάδων που τίθενται σε κατεργασία κάθε περίοδο από όλα τα παραγωγικά τμήματα, με άλλα λόγια η απουσία ημιτελών μονάδων στην αρχή και στο τέλος της περιόδου στα τμήματα είναι σπάνια. Η συνηθέστερη περίπτωση για τις βιομηχανίες αυτού του τύπου είναι η εμφάνιση ημιτελών μονάδων στην αρχή και στο τέλος της περιόδου στα τμήματα. Ακόμη είναι πιθανόν κατά την επεξεργασία των μονάδων να παρατηρηθεί απώλεια ορισμένων από αυτές.

Τα θέματα αυτά εξετάζονται σε επόμενες παραγράφους.

9.6 Ο προσδιορισμός των στοιχείων κόστους σε κάθε τμήμα.

9.6.1 Η χορήγηση υλικών.

Η χορήγηση υλικών στα τμήματα γίνεται με την ίδια διαδικασία που περιγράφεται στο κεφάλαιο εξειδίκευμένη παραγωγή μόνο που στο προαριθμημένο έντυπο **αίτηση υλικών - δελτίο εξαγωγής**, στον προβλεπόμενο για τη σημείωση του αριθμού (του διακριτικού) της παραγγελίας χώρο, σημειώνεται το διακριτικό του τμήματος, προς το οποίο χορηγούνται τα υλικά π.χ. "Τμήμα συναρμολόγησεως".

Η συγκέντρωση των υλικών κατά τμήμα γίνεται από το τμήμα κοστολογήσεως με την κατάρτιση "μηνιαίας καταστάσεως χορηγήσεως υλικών στα τμήματα".

Στην κατάσταση αυτή προβλέπονται στήλες στις οποίες καταχωρίζονται:

- Ο αριθμός του εντύπου "αίτηση χορηγήσεως - δελτίο εξαγωγής υλικών".
- Ο κωδικός και το είδος των υλικών.
- Οι χορηγηθείσες σε κάθε τμήμα ποσότητες.
- Η τιμή μονάδας και η αξία των υλικών.

Οι τυχόν επιστροφές στην αποθήκη υλικών καταχωρίζονται με κόκκινο μελάνι και αφαιρούνται.

Γενικά η κατά τμήμα εξειδίκευση των υλικών είναι ευκολότερη από την εξειδίκευση κατά έργο γιατί:

- Ο αριθμός των τμημάτων που χρησιμοποιούν υλικά είναι μικρότερος από τον αριθμό των παραγγελιών.
- Τα υλικά που κατά την περίοδο χρησιμοποιούνται σε κάθε τμήμα είναι σχεδόν γνωστά, αφού η επεξεργασία που συντελείται σε κάθε τμήμα είναι ομοιόμορφη.
- Ο αριθμός (η ποικιλία) των υλικών που αναλώνονται για περισσότερα τμήματα και που χαρακτηρίζονται στα γενικά έξοδα παραγωγής είναι ελάχιστος σε σχέση με τα υλικά που αναλώνονται για περισσότερες παραγγελίες (κόλλες, χρώματα κλπ.).

Οι αναλώσεις υλικών που γίνονται αποκλειστικά μέσα σε ένα τμήμα αποτελούν για το τμήμα αυτό ειδικό κόστος.

9.6.2 Τα εργατικά των τμημάτων.

Κατά τη μέθοδο "κόστος τμήματος", τα εργατικά, όπως και τα υλικά, είναι ανάγκη να προσδιορίζονται κατά τμήμα.

Συνήθως στις βιομηχανίες αυτού του τύπου, λόγω της ομοιόμορφα επαναλαμβανόμενης παραγωγικής διαδικασίας, οι εργαζόμενοι στα συγκεκριμένα παραγωγικά τμήματα εκτελούν πάντα την ίδια εργασία.

Για τον προσδιορισμό του κόστους εργατικών κάθε τμήματος αντί του γνωστού εντύπου "δελτίο ατομικής απασχολήσεως" (της μεθόδου κόστος παραγγελίας) συντάσσεται για κάθε τμήμα, από τα ημερήσια δελτία εργασίας, κατάσταση ημερομισθίων.

Οι αμοιβές των εργαζομένων στο ίδιο τμήμα αποτελούν για το τμήμα αυτό άμεσο κόστος και επιβαρύνουν το κόστος των μονάδων που έχουν επεξεργασθεί σ' αυτό. Οι τυχόν διαφορές των ημερομισθίων των εργαζομένων στο ίδιο τμήμα δεν επηρεάζουν το κόστος των μονάδων, γιατί σε βάρος αυτών επιρρίπτεται το συνολικό κόστος παραγωγής της περιόδου.

Επειδή στο σύστημα της συνεχούς και ομοιόμορφης παραγωγής κάθε εργαζόμενος εκτελεί συγκεκριμένη εργασία σε συγκεκριμένο παραγωγικό τμήμα, η απουσία, για οποιοδήποτε λόγο, ενός εργαζόμενου θα προκαλούσε σοβαρά προβλήματα στην ομαλή εξέλιξη διεξαγωγής της παραγωγικής λειτουργίας. Γι' αυτό οι βιομηχανίες αυτού του τύπου είναι υποχρεωμένες να διατηρούν αναπληρωματικό εργατοτεχνικό προσωπικό για την κάλυψη των κενών που είναι ενδεχόμενο να δημιουργηθούν από την απουσία εργαζομένων. Για κάθε αναπληρωματικό εργατοτεχνίτη τηρείται μηνιαίο δελτίο ατομικής απασχολήσεως στο οποίο σημειώνονται οι χρόνοι που εργάσθηκε σε κάθε τμήμα. Το κόστος εργασίας κάθε αναπληρωματικού εργατοτεχνίτη πρέπει, σύμφωνα με τις ενδεξεις του μηνιαίου δελτίου ατομικής του απασχολήσεως, να βαρύνει το τμήμα στο οποίο απασχολήθηκε για την αναπλήρωση απουσίας συναδέλφου του.

Η μισθοδοσία όσων ασχολούνται για τη λειτουργία όλων των τμημάτων (συντηρητές κτιρίων και μηχανημάτων ολόκληρου του εργοστασίου, διοικητικό προσωπικό παραγωγικής λειτουργίας κλπ.) θεωρείται γενικό έξοδο παραγωγής και κατανέμεται στα τμήματα με κατάλληλο συντελεστή μερισμού.

Το τμήμα κοστολογήσεως, με βάση τις μισθοδοτικές καταστάσεις των τμημάτων, υπολογίζει και τις προβλέψεις αποζημιώσεως άδειας και επιδόματος άδειας, δώρων εορτών και αποζημιώσεως λόγω απολύσεως και τις επ' αυτών εργοδοτικές εισφορές, όπως ακριβώς αναφέρεται στο προηγούμενο κεφάλαιο "κόστος παραγγελίας".

Τα ποσά των μηνιαίων προβλέψεων πρέπει να συνυπολογισθούν στο κόστος εργατικών κάθε τμήματος.

ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΧΟΡΗΓΗΣΕΩΣ ΥΛΙΚΩΝ								
Τ Μ Η Μ Α Τ Α								
Κωδικός υλικού	Είδος	Κάστος μονάδας	Χυτήριο	Συναρμολογηθεών	Αποπεράτωση	Ποσότητα	Κάστος	Σύνολο
Ποσότητα	Κάστος	Ποσότητα	Κάστος	Ποσότητα	Κάστος	Ποσότητα	Κάστος	Ποσότητα

9.6.3 Τα Γενικά έξοδα παραγωγής (Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα).

Όπως είναι γνωστό από την ανάλυση της έννοιας "κόστος παραγωγής" (κεφ. 5.10) στα Γενικά έξοδα παραγωγής περιλαμβάνονται οι αναλώσεις των βιοθητικών υλικών, τα έμμεσα εργατικά και τα λοιπά στοιχεία κόστους (έξοδα) των ευκολιών προς τους εργαζομένους (ενοίκια, καθαριότητα, υπηρεσίες μηχανημάτων με συνέπεια τις αποσβέσεις κλπ).

Στην παράγραφο 8.15 αναφέρονται οι δυσκολίες ενσωματώσεως στο κόστος των (ανομοίων) προϊόντων (παραγγελιών) των πραγματοποιημένων Γενικών εξόδων παραγωγής (υπολογιζομένων με πραγματικό συντελεστή).

Στη μέθοδο κόστους κατά τμήμα οι δυσκολίες αυτές περιορίζονται στο ελάχιστο, γιατί:

- Το ύψος των Γενικών εξόδων παραγωγής (ΓΒΕ) είναι πολύ μικρό συγκριτικά με τη μέθοδο "κόστος παραγγελίας". Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ένας μεγάλος αριθμός αναλώσεων βιοθητικών υλικών που χορηγούνται στα τμήματα βαρύνουν το κόστος των τμημάτων. Θεωρούνται δηλαδή για το τμήμα που τα ανάλωσε άμεσο κόστος (άμεσο κόστος τμήματος) και όχι Γενικά έξοδα παραγωγής, όπως στη μέθοδο κόστους κατά παραγγελία.

Το ίδιο ακριβώς συμβαίνει και με τα εργατικά.

Τα έμμεσα ημερομίσθια (εποπτεία, μεταφορά υλικών εντός του τμήματος κλπ.) συμπεριλαμβάνονται στα εργατικά του τμήματος, στο οποίο εισφέρονται και αποτελούν για το τμήμα αυτό άμεσο κόστος και όχι στα Γενικά έξοδα παραγωγής.

Κατά συνέπεια το πλήθος των κατά είδος εξόδων που περιλαμβάνεται στα Γενικά έξοδα παραγωγής είναι πολύ περιορισμένο.

Επειδή κατά τη μέθοδο "κόστος τμήματος" ο υπολογισμός του κόστους της μονάδας γίνεται στο τέλος της περιόδου, στο τέλος του μήνα συνήθως, και η παραγωγή είναι ομοιόμορφη και συνεχής, το ύψος των Γενικών εξόδων παραγωγής της περιόδου για κάθε περίοδο είναι περίπου γνωστό.

Για τους λόγους αυτούς είναι δυνατή η επιβάρυνση των τμημάτων με πραγματοποιηθέντα Γενικά έξοδα παραγωγής.

Στα Γενικά έξοδα παραγωγής περιλαμβάνονται οι λοιπές δαπάνες πλην των υλικών που χορηγούνται σε κάθε τμήμα και των εργατικών που πραγματοποιούνται σε κάθε τμήμα. Τέτοιες δαπάνες είναι π.χ. οι αποσβέσεις των κτιρίων του εργοστασίου, η ενέργεια (όταν δεν μετριέται κατά τμήμα) κ.ά.

Για τον επιμερισμό στα παραγωγικά τμήματα των Γενικών εξόδων παραγωγής χρησιμοποιούνται συντελεστές που προσδιορίζονται από τη σχέση Γενικά έξοδα παραγωγής : Βάση μερισμού.

Όπως έχει αναφερθεί στα προηγούμενα, ως βάση μερισμού (παρανομαστής) πρέπει να χρησιμοποιηθεί ένα γνωστό μέγεθος τέτοιο, ώστε μεταξύ αυτού και των Γενικών εξόδων παραγωγής (αριθμητή) να υπάρχει αιτιώδης σχέση (κεφ. 8.15).

Είναι όμως δυνατόν για κάθε μια από τις σημαντικότερες τουλάχιστον δαπάνες που συμπεριλαμβάνονται στα Γενικά έξοδα παραγωγής να επιλεγεί διαφορετική βάση για τον προσδιορισμό συντελεστή επιμερισμού της στα παραγωγικά τμήματα, ώστε ο επιμερισμός της να γίνει ακριβέστερα.

Για τον επιμερισμό της δαπάνης "ενοίκια εργοστασίου" π.χ. θα μπορούσε να επιλεγεί ως βάση μερισμού η συνολική έκταση του εργοστασίου σε τετραγωνικά μέτρα ή της δαπάνης "φωτισμός" τα κυβικά μέτρα του χώρου κλπ.

Παράδειγμα:

Υποθέτομε ότι η μηνιαία δαπάνη των ενοικίων του εργοστασίου είναι 40.000 δρχ. και η συνολική παραγωγική έκταση των τριών παραγωγικών τμημάτων 800 m², (τμήμα A 350 m², B 300 m² και Γ 150 m²). Ο συντελεστής μερισμού ενοικίων κατά τετραγωνικό μέτρο θα είναι $40.000 : 800 = 50$ δρχ. και η μηνιαία επιβάρυνση των τμημάτων A = $350 \times 50 = 17.500$ δρχ., B = $300 \times 50 = 15.000$ δρχ. και Γ = $150 \times 50 = 7.500$ δρχ. ($17.500 + 15.000 + 7.500 = 40.000$ δρχ.).

9.7 Ισοδύναμη παραγωγή.

Στο παράδειγμα της παραγράφου 9.5, κάναμε την υπόθεση ότι ούτε στην αρχή ούτε στο τέλος του μήνα υπήρχαν ημιτελείς μονάδες (ημικατεργασμένες μονάδες) στα τμήματα. Όλες οι μονάδες που είχαν τεθεί σε κατεργασία στο πρώτο τμήμα πέρασαν από όλα τα τμήματα και στο τέλος της περιόδου ολοκληρωμένες πλέον μπήκαν στην αποθήκη ετοίμων προϊόντων.

Στην περίπτωση αυτή το κόστος παραγωγής της μονάδας σε κάθε τμήμα είναι ίσο με το πηλίκο της διαιρέσεως:

Συνολικό κόστος παραγωγής περιόδου : Παραχθείσες μονάδες περιόδου.

Στην αντίθετη όμως περίπτωση, όπου στα τμήματα υπάρχουν ημιτελείς μονάδες στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, όπως συνήθως συμβαίνει στις παραγωγές αυτού του τύπου, ο υπολογισμός του κατά μονάδα κόστους σε κάθε τμήμα είναι πολυπλοκότερος, γιατί το κόστος της περιόδου κάθε τμήματος απορροφήθηκε και από τις έτοιμες και κατά ένα μέρος από τις ημιτελείς μονάδες.

Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, υπάρχει πρόβλημα **κοινού διαιρέτη**, αφού δεν είναι δυνατόν ως διαιρέτης να χρησιμοποιηθεί το σύνολο των (φυσικών) μονάδων, ετοίμων και ημιτελών.

Για το λόγο αυτό είναι ανάγκη και οι ημιτελείς μονάδες να εκφρασθούν σε **ισοδύναμες**, έτοιμες.

Γι' αυτό προσδιορίζεται από τους τεχνικούς και τον υπεύθυνο του τμήματος ο βαθμός επεξεργασίας (βιομηχανοποίησεως) των ημιτελών μονάδων στο τέλος της περιόδου σε **ποσοστό σε σχέση με μια πλήρως (κατά 100%) επεξεργασμένη** (στο τμήμα) μονάδα.

Έτσι, αν δύο ημιτελείς μονάδες έχουν απορροφήσει τα μισά υλικά, εργατικά και Γεν. έξοδα παραγωγής, ισοδυναμούν και λογαριάζονται σαν μια έτοιμη.

Με τη μετατροπή αυτή το παραγωγικό αποτέλεσμα κάθε τμήματος κατά την περίοδο εκφράζεται σε **ισοδύναμες έτοιμες μονάδες**.

Σε "**ισοδύναμη παραγωγή**" που μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως **κοινός διαιρέτης** για τον προσδιορισμό του κόστους της έτοιμης πλέον μονάδας.

9.7.1 Παράδειγμα 1.

Ας υποθέσουμε ότι στην αρχή της περιόδου δεν υπήρχαν στο τμήμα (στάδιο) I ημικατεργασμένες μονάδες και ότι από τις 5.000 μονάδες που είχαν εισαχθεί για κατεργασία, προωθήθηκαν στο στάδιο II μόνο οι 4.000 ενώ οι 1.000 βρίσκονται στο τέλος της περιόδου επεξεργασμένες (και ως προς τα τρία στοιχεία του κόστους) κατά ποσοστό 50% (σε σχέση φυσικά με μια μονάδα που η κατεργασία της στο στάδιο I συμπληρώθηκε κατά 100%).

Επομένως οι 1.000 ημικατεργασμένες μονάδες ισοδυναμούν με:

$$1.000 \times 50\% = 500 \text{ έτοιμες.}$$

Αν οι 500 αυτές μονάδες προστεθούν στις 4.000 μονάδες που η κατεργασία τους στο στάδιο I συμπληρώθηκε, θα βρεθεί η ισοδύναμη παραγωγή του σταδίου I.

Όστε ισοδύναμη παραγωγή περιόδου σταδίου (τμήματος) I = $4.000 + 500 = 4.500$ μονάδες. Έτσι, αν υποθέσουμε ακόμη ότι το συνολικό κόστος του σταδίου I κατά την περίοδο αυτή ήταν 18.000 δρχ., το κόστος μιας έτοιμης μονάδας θα βρεθεί αν διαιρέσουμε το κόστος του σταδίου με τον αριθμό των ετοίμων (με την ισοδύναμη παραγωγή του σταδίου) που στην περίπτωση αυτή είναι:

$$4.000 \times 100\% + 1.000 \times 50\% = 4.000 + 500 = 4.500 \text{ μον.}$$

$$\text{Όστε το μέσο κόστος μιας έτοιμης μονάδας} = \frac{18.000}{4.500} = 4 \text{ δρχ.}$$

Κόστος μονάδων που μεταφέρθηκαν στο στάδιο II

$$\text{μον. } 4.000 \times 100\% \times 4 \text{ δρχ.} = \qquad \qquad \qquad 16.000 \text{ δρχ.}$$

Κόστος ημικατεργασμένων μονάδων

$$\text{μον. } 1.000 \times 50\% \times 4 = 500 \times 4 \text{ δρχ.} = \qquad \qquad \qquad \frac{2.000}{18.000}$$

Ο βαθμός τελειοποίησεως όμως των ημικατεργασμένων μονάδων δεν είναι πάντοτε ο ίδιος και για τα τρία στοιχεία του κόστους. Τα τρία στοιχεία του κόστους (υλικά, εργατικά και Γ.Β.Ε.) δεν αναλώνονται ταυτόχρονα.

Οι πρώτες ύλες έχουν προτεραιότητα. Εισάγονται στο εργοστάσιο για να υποστούν κατεργασία η οποία θα ολοκληρωθεί μετά από ορισμένο χρονικό διάστημα, από τους εργάτες.

Στο διάστημα αυτό πραγματοποιούνται και τα Γεν. Βιομ. Έξοδα. Στην περίπτωση αυτή ο προσδιορισμός του κόστους των ετοίμων και ημικατεργασμένων γίνεται όπως στο πρόβλημα 2.

9.7.2 Παράδειγμα 2.

Ας υποθέσουμε ότι κατά την περίοδο Μαρτίου στο τμήμα I δεν υπήρχε αρχική απογραφή (ημικατεργασμένες μονάδες) και ότι κατά την περίοδο αυτή το κόστος του σταδίου ήταν:

Υλικά	12.000 δρχ.
Εργατικά	8.000 δρχ.
Γεν. Βιομ. Έξοδα	<u>4.600 δρχ.</u> 24.600

Ας υποθέσουμε ακόμη ότι, ενώ τέθηκε σε κατεργασία ποσότητα υλικών τόση ώστε να διαμορφωθούν 6.000 μονάδες, πέρασαν στο τμήμα II (πλήρως κατεργασμένες στο στάδιο I) μόνο οι 4.000 μονάδες.

Οι υπόλοιπες 2.000 μονάδες παρέμειναν στο τμήμα I ημικατεργασμένες, για να συνεχισθεί η κατεργασία τους την επόμενη περίοδο (την περίοδο Απριλίου).

Κατά το διάστημα της περιόδου Μαρτίου δεν σημειώθηκε απώλεια ή φύρα στο τμήμα I. Σύμφωνα με τις εκτιμήσεις των ειδικών ο βαθμός ολοκληρώσεως των ημικατεργασμένων κατά την 31η Μαρτίου είναι:

Ως προς τα υλικά	100%
Ως προς τα εργατικά	50%
Ως προς τα Γ.Β.Ε.	30%

Επομένως οι ημικατεργασμένες ισοδυναμούν με:

- Ως προς τα υλικά 2.000 μον. x 100% = 2.000 έτοιμες.
- Ως προς τα εργατικά 2.000 μον. x 50% = 1.000 έτοιμες.
- Ως προς τα Γ.Β.Ε. 2.000 μον. x 30% = 600 έτοιμες.

Και η ισοδύναμη παραγωγή κατά την περίοδο Μαρτίου του τμήματος θα είναι:

- Ως προς τα υλικά μον. 4.000 + μον. 2.000 x 100% = 6.000
- Ως προς τα εργατικά μον. 4.000 + μον. 2.000 x 50% = 5.000
- Ως προς τα Γ.Β.Ε. μον. 4.000 + μον. 2.000 x 30% = 4.600

Το μέσο κόστος μονάδας τμήματος I (κατά την περίοδο αυτή) συνολικά και κατά στοιχείο είναι:

- Σε υλικά δρχ. 12.000 : 6.000 μ.(I.Π) = 2,00 δρχ.
- Σε εργατικά δρχ. 8.000 : 5.000 μ. (I.Π) = 1,60 δρχ.
- Σε Γ.Β.Ε. δρχ. 4.600 : 4.600 μ.(I.Π) = 1,00 δρχ.
- Κόστος έτοιμης μονάδας τμήματος I = 4,60 δρχ.

Κόστος ετοίμων μονάδων τμήματος I που μεταφέρθηκαν στο τμήμα II:

$$4.000 \times 4,60 = 18.400$$

Κόστος ημικατεργασμένων μονάδων τμήματος I:

— Σε υλικά	μον. $2.000 \times 100\% \times 2,00 = 4.000$
— Σε εργατικά	μον. $2.000 \times 50\% \times 1,60 = 1.600$
— Σε Γ.Β.Ε.	μον. $2.000 \times 30\% \times 1,00 = 600$ <u>6.200</u> δρχ.
— Σύνολο	24.600 δρχ.

Υστερα από τη μεταφορά του κόστους των 4.000 μονάδων στο τμήμα II ο λογαριασμός "Κόστος παραγωγής - τμήμα I" θα εμφανίζεται ως εξής.

Κόστος παραγωγής - Τμήμα I

Υλικά	12.000	Μεταφορά στο τμήμα II	18.400
Εργατικά	8.000	Ημιτελή (Απόθεμα)	6.200
Γεν. Βιομ. έξοδα	<u>4.600</u>		
	<u>24.600</u>		<u>24.600</u>

Το πρόβλημα του προσδιορισμού του κόστους ενός τμήματος, που αντιστοιχεί σε μια μονάδα προϊόντος, εμφανίζεται πολυπλοκότερο όταν στο τμήμα αυτό, εκτός από το τελικό απόθεμα αυτής της περιόδου, υπήρχε και αρχικό απόθεμα.

9.7.3 Παράδειγμα 3.

Στο τμήμα I την πρώτη Απριλίου το κόστος των 2.000 ημιτελών μονάδων ήταν 6.200 δρχ. που είναι η αρχική απογραφή των ημικατεργασμένων (τελική προηγούμενης περιόδου) και αναλύεται με τον τρόπο που αναφέραμε στο προηγούμενο παράδειγμα. Άς υποθέσουμε λοιπόν ότι:

α) Κατά την περίοδο του Απριλίου τέθηκαν σε κατεργασία στο τμήμα I 7.000 μονάδες και ότι μέχρι το τέλος της περιόδου αυτής μεταφέρθηκαν στο τμήμα II μετά τη συμπλήρωση της πρώτης κατεργασίας τους οι 5.000 μονάδες. (Οι 2.000 μονάδες της αρχικής απογραφής και 3.000 μονάδες από αυτές που τέθηκαν σε κατεργασία τον Απρίλιο).

β) Ο βαθμός επεξεργασίας των 4.000 ημικατεργασμένων μονάδων κατά την 30/4 ήταν 100% για τα υλικά και 50% για τα εργατικά και τα Γ.Β.Ε.

γ) Κατά την περίοδο του Απριλίου το κόστος κατά στοιχείο στο τμήμα I ήταν:

Υλικά	δρχ. 14.000
Εργατικά	δρχ. 9.000
Γ.Β.Ε.	δρχ. <u>7.040</u> 30.040

Με τα δεδομένα αυτά η ισοδύναμη παραγωγή περιόδου Απριλίου του τμήματος I και το κόστος μονάδας θα προσδιορισθεί ως εξής:

1) Κίνηση μονάδων.

— Αρχ. απογρ. μον. 2.000 + τεθείσες σε κατεργασία μον. 7.000 = 9.000 μον.

- Μον. 9.000 – μον. 5.000 (2.000 αρχικές + 3.000 νέες) που προωθήθηκαν στο στάδιο II = μον. 4.000 τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων περιόδου Απριλίου.

2) Ισοδύναμη παραγωγή περιόδου Απριλίου.

- | | |
|---|--------------|
| — Ως προς τα υλικά ¹ , 7.000 x 100% | = 7.000 μον. |
| — Ως προς τα εργατικά 2.000 x 50% ² + 3.000 x 100% + 4.000 x 50% | = 6.000 μον. |
| — Ως προς τα Γ.Β.Ε. 2.000 x 70%** + 3.000 x 100% + 4.000 x 50% | = 6.400 μον. |

Κόστος μονάδας τμήματος I περιόδου Απριλίου

- | | |
|---------------------------------------|--------------------|
| — Υλικά δρχ. 14.000 : 7.000 μ.(Ι.Π) | = 2,00 δρχ. |
| — Εργατικά δρχ. 9.000 : 6.000 μ.(Ι.Π) | = 1,50 δρχ. |
| — Γ.Β.Ε. δρχ. 7.040 : 6.400 μ.(Ι.Π) | = <u>1,10</u> δρχ. |
| Συνολικό κόστος μονάδας | = 4,60 δρχ. |

9.7.4 Αποτίμηση της παραγωγής που προωθείται στο επόμενο τμήμα (φάση).

Στις επιχειρήσεις ομοιόμορφης και συνεχούς παραγωγής οι ημικατεργασμένες στην αρχή της περιόδου μονάδες, σύμφωνα με τη φυσική ροή (τη φυσική τους πορεία), θα συμπληρωθούν και θα προωθηθούν πρώτες στο επόμενο στάδιο για να υποστούν την επόμενη κατεργασία.

Το κόστος όλων των μονάδων της περιόδου που μεταφέρθηκαν στο επόμενο τμήμα θα περιλαμβάνει:

- Το κόστος της αρχικής απογραφής (των ημικατεργασμένων).
- Το κόστος της συμπληρωματικής κατεργασίας αυτών.
- Το κόστος των υπολοίπων που επίσης μεταφέρθηκαν μέσα στην ίδια περίοδο.

Με τα δεδομένα του παραδείγματος της προηγούμενης παραγράφου, οι 5.000 μονάδες που μεταφέρθηκαν κατά την περίοδο στο τμήμα II αποτελούνται από τις 2.000 μον. της αρχικής απογραφής, αρχικής Απριλίου (τελικής απογραφής Μαρτίου) που περατώθηκαν πρώτες και από τις υπόλοιπες 3.000 μον. που είχαν εισαχθεί για κατεργασία κατά την περίοδο του Απριλίου και συμπληρώθηκαν μέσα στον ίδιο μήνα.

Το κόστος τους θα περιλαμβάνει:

- | | |
|--|-------|
| — Το κόστος του αρχικού αποθέματος | 6.200 |
| — Το κόστος της συμπληρωματικής κατεργασίας του αρχικού αποθέματος δηλαδή: | |

¹ Το αρχικό απόθεμα ως προς τα υλικά ήταν βαθμού βιομηχανοποιήσεως 100%.

² Για να συμπληρωθεί η κατεργασία τους.

— Υλικά	0
— Εργατικά	$2.000 \times 50\% \times 1,50 = 1.500$ δρχ.
— Γ.Β.Ε.	$2.000 \times 70\% \times 1,10 = 1.540$ δρχ. 3.040
Το κόστος των υπολοίπων που επίσης μεταφέρθηκαν	
$3.000 \times 100\% \times 4,60 =$	<u>13.800</u>
	<u>23.040</u>

Το κόστος της τελικής απογραφής ημικατεργασμένων περιόδου Απριλίου θα ισούται αναλυτικά με:

— Υλικά	$4.000 \times 100\% \times 2,00 = 8.000$ δρχ.
— Εργατικά	$4.000 \times 50\% \times 1,50 = 3.000$ δρχ.
— Γ.Β.Ε.	$4.000 \times 50\% \times 1,10 = 2.200$ δρχ. <u>13.200</u>
	<u>36.240</u>

Ο λογαριασμός "κόστος παραγωγής - τμήμα I" στο τέλος της περιόδου (30/4) θα εμφανίζεται ως εξής:

Κόστος παραγωγής - Τμήμα I (30/4)

Αρχικό απόθεμα	6.200	Επεξεργασμένα σε στάδιο II	23.040
Υλικά	14.000	Απόθεμα 30/4	13.200
Εργατικά	9.000		
Γεν. Βιομ. Έξοδα	<u>7.040</u>		
	<u>36.240</u>		<u>36.240</u>

9.7.5 Παράδειγμα 4.

Η Βιομηχανική επιχείρηση "Α" εφαρμόζει τη μέθοδο κόστους τμήματος.

Η παραγωγή του προϊόντος "x" συμπληρώνεται σε τέσσερα διαδοχικά κύρια παραγωγικά τμήματα. Πρώτες ύλες χρησιμοποιούνται μόνο στο 1ο τμήμα.

Τα παρακάτω λογιστικά δεδομένα αφορούν την κίνηση του παραγωγικού τμήματος 4 κατά το μήνα Μάιο.

α) 1/5 υπόλοιπο 1.600 μονάδες συμπληρωμένες κατά το 1/4 και ως προς τα δύο στοιχεία του κόστους δρχ. 121.800

β) Από παραγωγικό τμήμα 3ο παραλήφθηκαν

 4.300 μονάδες κόστους δρχ. 225.750

γ) Εργατικά Μαΐου μέσα στο τμήμα 4 δρχ. 367.500

δ) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα Μαΐου μέσα στο τμήμα 4 δρχ. 95.550

ε) Κατά το μήνα Μάιο συμπληρώθηκε η κατεργασία των 1.600 μονάδων της 1ης Μαΐου και 3.500 μονάδων επί πλέον. Κατά την 31η Μαΐου, απομένουν 800 μονάδες συμπληρωμένες κατά το 1/4 (και ως προς τα δύο στοιχεία του κόστους).

στ) Λογιστικά δεδομένα Ιουνίου.

— Από παραγωγικό τμήμα 3 μονάδες 5.500 κόστους 247.500

— Εργατικά μέσα στο τμήμα 352.800

— Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα μέσα στο τμήμα 88.200

ζ) Κατά το μήνα Ιούνιο όλες οι ημικατεργασμένες μονάδες που υπήρχαν στην αρχή ολοκληρώθηκαν και από τις 5.500 νέες μονάδες παρέμειναν στο τέλος του μήνα μόνο 1.500 μονάδες ολοκληρωμένες κατά το 1/5 (και ως προς τα δύο στοιχεία του κόστους). Ζητούνται οι υπολογισμοί για τον προσδιορισμό της ισοδύναμης παραγωγής των περιόδων Μαΐου – Ιουνίου και για τον προσδιορισμό του κατά μονάδα κόστους των δύο περιόδων.

1) Ισοδύναμη παραγωγή Μαΐου.

Συμπληρωματική επεξεργασία	1.600 μον. x 3/4 =	1.200 έτοιμες
Ολόκληρης κατεργασίας	3.500 μον. x 4/4 =	3.500 έτοιμες
Ημικατεργ. την 31/5	800 μον. x 1/4 =	<u>200</u> έτοιμες
Ισοδύναμη παραγωγή		4.900

2) Κόστος μονάδας κατά το μήνα Μάϊο.

Εργατικά	367.500 : 4.900 =	75.00 δρχ.
Γεν. Βιομ. έξοδα	95.550 : 4.900 =	<u>19.50</u> δρχ.

3) Κόστος ετοίμων μηνός Μαΐου.

α) Κόστος 1.600 μονάδων συμπληρωμένων κατά το 1/4	121.800
Κόστος συμπληρωματικής κατεργασίας των 1.600 μον.	
1.600 x 3/4 x 94.50	<u>113.400</u>
μον. 1.600 x 147 = Συνολικό κόστος	235.200
β) Κόστος 3.500 μονάδων	
Κόστος προηγούμενου τμήματος 3.500 x 52.50 ¹	= 183.750
Κόστος τμήματος 3.500 x 94.50	= <u>330.750</u>
μον. 3.500 x 147 =	<u>514.500</u>
Κόστος ετοίμων μηνός Μαΐου	<u>749.700</u>

4) Κόστος ημικατεργασμένων μονάδων 31/5.

Κόστος προηγούμενου τμήματος μον.	
800 x 52.50	= 42.000
Κόστος τμήματος 800 x 1/4 x 94.50	= <u>18.900</u>
Σύνολο	60.900

810.600

1) Ισοδύναμη παραγωγή Ιουνίου.

Συμπληρωματική επεξεργασία μον. 800 x 3/4 =	600 έτοιμες
Ολοκλήρωση μον. 4.000 x 4/4 :	4.000 έτοιμες
Ημικατεργασμένες στις 30/6 μον. 1.500 x 1/5 =	<u>300</u> έτοιμες
Ισοδύναμη παραγ.	4.900 έτοιμες

¹ 225.750 : 4.300 = 52.50

2) Κόστος μονάδας κατά τον Ιούνιο.

Εργατικά	352.800 : 4.900 = 72,00 δρχ.
Γεν. Βιομ. Έξοδα	88.200 : 4.900 = <u>18,00</u> δρχ.
Κόστος μονάδας	90,00 δρχ.

3) Κόστος ετοίμων Ιουνίου.

α) Κόστος 800 μον. (αρχικής απογραφής)			
συμπληρωμένων κατά το 1/4	=	60.900 δρχ.	
Κόστος ολοκληρώσεώς τους			
κατά μήνα Ιούνιο 800 x 3/4 x 90	=	<u>54.000</u> δρχ.	114.900
β) Κόστος 4.000 μονάδων			
Κόστος προηγούμενου τμήμ. μον. 4.000 x 45 ¹	=	180.000 δρχ.	
Κόστος Ιουνίου με 4.000 x 90	=	<u>360.000</u> δρχ.	540.000

4) Κόστος ημικατεργασμένων (30/6).

Κόστος προηγούμενου τμήμ. μον. 1.500 x 45	=	67.500 δρχ.	
Κόστος Ιουνίου 1.500 x 1/5 x 90	=	<u>27.000</u> δρχ.	<u>94.500</u>
Κόστος ετοίμων Ιουνίου			749.400

Κόστος παραγωγής - Τμήμα IV (Μάιος)

1/5 υπόλοιπο (μ. 1.600 x 1/4)	121.800	Έτοιμες μονάδες 1.600 x 147 = 235.200
31/5 από τμήμα 3		Έτοιμες μονάδες 3.500 x 147 = 514.500
μον. 4.300 x 52.50 =	225.750	<u>Υπόλοιπο 31/5</u>
Εργατικά	367.500	μονάδες 800 x 1/4 = 60.900
Γεν. Βιομ. Έξοδα	<u>95.550</u>	
	<u>810.600</u>	<u>810.600</u>

Κόστος παραγωγής - Τμήμα IV (Ιούνιος)

1/6 υπόλοιπο		Έτοιμες μονάδες
μονάδες 800 x 14	60.900	800 x 143,625
Από τμήμα 3		4.000 x 135,00
μον. 5.500 x 45 =	247.500	Τελική απογραφή (30/6)
Εργατικά	352.800	Ημικατεργασμένες 1.500 x 1/5
Γεν. Βιομ. Έξοδα	<u>88.200</u>	<u>94.500</u>
	<u>749.400</u>	<u>749.400</u>

$$1 \quad 247.500 : 5.500 = 45$$

9.7.6 Παράδειγμα.

Η επιχείρηση "M" παράγει το προϊόν "x" από ένα ορυκτό. Το μετάλλευμα υφίσταται ειδική κατεργασία κατά την οποία οι βράχοι και τα άλλα περιττά αποβάλλονται (τμήμα διαχωρισμού). Μετά την κατεργασία αυτή το υλικό αλέθεται στο τμήμα των κυλίνδρων. Το προϊόν τελικά παράγεται στο χημικό τμήμα με την προσθήκη ενός χημικού παρασκευάσματος, το οποίο διαλύεται εντελώς. Ο πίνακας 9.7.1 παριστάνει τα δεδομένα της αντίστοιχης περιόδου.

ΠΙΝΑΚΑΣ 9.7.1				
	Τμήμα διαχωρισμού	Τμήμα κυλίνδρου	Τμήμα χημικό	Σύνολο
1. Πρώτες ύλες δρχ.	6.000	0	1.200	7.200
2. Ημερομίσθια δρχ.	9.000	4.200	3.680	16.880
3. Γενικά έξοδα δρχ.	3.000	3.150	2.576	8.726
Συνολ. κόστος	18.000	7.350	7.456	32.806
Πρώτες ύλες ληφθείσες κατά τμήμα, τόνοι Μεταβιβασθέντες τόννοι	15.000	12.000	10.000	
Τελική απογραφή	12.000	10.000	6.800	
Προϊόντα σε κατεργασία, τόνοι Βαθμός επεξεργασίας	0	2.000 1/4	3.200 3/4 (ως προς τα ημερ. και Γ.Β. Έξοδα μόνο)	

Ζητείται.

- Να γίνει έκθεση παραγωγής διαρθρωμένη κατά τμήματα που να δείχνει το κόστος μονάδας ανά στοιχείο κόστους.
- Το κόστος των διαφόρων απογραφών και
- το κόστος του τελειοποιηθέντος προϊόντος.

ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ...

	Τμήμα Διαφωτισμού	Τμήμα κυλινδρου		Τμήμα χημικό		Έτοιμα	
	Ποσότητα	Αξία	Τιμή μονάδας	Ποσότητα	Αξία	Τιμή μονάδας	Ποσότητα
Αρχική απογραφή	0			0			
Μονάδες τεθεισες σε κατεργασία	15.000						
Μονάδες ληφθεισες από προηγουμένο σταδιο	-						
Τελική απογραφή							
Βαθμος επεξεργασίας							
Ανάλιση κόστους από προηγούμενο τμήμα							
Υλικά	12.000	6.000	0,50	~	~	1.200	0,12
Εργατικά	12.000	9.000	0,75	10.500	4.200	3.680	0,40
Γεν. Βιομ. Εξόδα	12.000	3.000	0,25	10.500	3.150	9.200	0,28
Σύνολο κόστους τημάτως Γενικό σύνολο σε ετόμ. τημά	18.000	18.000	1,50	7.350	7.350	7.456	0,80
Τελική απογραφή							

9.8 Παράδειγμα εκθέσεως κόστους.

1) Η βιομηχανία "ω" παράγει με συνθήκες συνεχούς παραγωγής ένα απλό προϊόν α σε τρία διαδοχικά παραγωγικά τμήματα.

2) Κοστολογικά στοιχεία τμήματος II μηνός Απριλίου.

α) Κίνηση μονάδων.

1/4 ημιτελείς μονάδες (αρχική απογραφή)	0
Κατά τον Απρίλιο παρέλαβε από τμήμα I μονάδες	4.000
(κόστους μ. 4.000 x 152 = 608.000 δρχ.) από τις οποίες	
παρέδωσε στο τμήμα III, για πάρα πέρα κατεργασία	<u>3.800</u>
30/4 Τελική απογραφή ημιτελείς μονάδες	200

βαθμού τελειότητας ως προς το κόστος μετατροπής 80%.

Δεν παρατηρήθηκαν απώλειες μονάδων τον Απρίλιο στο τμήμα II.

β) Κόστος Απριλίου στο II τμήμα.

Από προηγούμενο τμήμα	608.000
προστέθηκαν εργατικά στο τμήμα	811.800
προστέθηκαν Γεν. έξοδα στο τμήμα	<u>336.600</u>
	<u>1.148.400</u>
	1.756.400

Δεν χρησιμοποιούνται υλικά κατά την επεξεργασία στο τμήμα II.

Ζητείται η έκθεση κόστους του μηνός Απριλίου.

A.Ε. ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ "ω".
ΤΜΗΜΑ II
ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΜΗΝΟΣ ΑΠΡΙΛΙΟΥ 1992

A. Πίνακας ποσοτικής κινήσεως

1/4 Απόθεμα ημιτελών μονάδων	0
1/4 - 30/4 παραλαβή από τμήμα I μονάδων	<u>4.000</u>
Σύνολο	<u>4.000</u>
1/4 - 30/4 Παράδοση στο τμήμα III (έτοιμες από τμήμα II)	<u>3.800</u>
30/4 Ημιτελείς με βαθμό τελειότητας ως προς το κόστος μετατροπής 80% μονάδες	<u>200</u> (Δεν παρατηρήθηκαν απώλειες μονάδων στο τμήμα κατά τον Απρίλιο)

B. Έξοδα Απριλίου τμήματος II

Από προηγούμενο τμήμα I μον. 4.000 x 152 =	608.000
Εργατικά	811.800
Γεν. Έξ. παραγωγής	<u>336.600</u>
	<u>1.148.400</u>
	<u>1.756.400</u>

Γ. Κόστος μονάδας στο τμήμα II κατά τον Απρίλιο**Ισοδύναμη παραγωγή**

Με τα Εργατικά	$3.800 \times 100\% + 200 \times 80\% = 3.960$
Με τα Γεν. Έξ. Παρ.	$3.800 \times 100\% + 200 \times 80\% = 3.960$
Εργατικά	$811.800 : 3.960 = 205$
Γεν. Έξ. Παρ.	$336.600 : 3.960 = \underline{85}$
Κόστος μονάδας	$\underline{290}$

Δ. Ανακεφαλαιωτικό κόστος έτοιμης μονάδας 152 + 290 = 442**Ε. Κόστος μεταφερθεισών στο τμήμα III μον. 3.800 x 442 = 1.697.600****ΣΤ. Κόστος ημιτελών (30/4) τελικής απογραφής**

Κόστος προηγούμενου τμήμ. 200 x 152	=	30.400
Εργατικά τμήμ. II	$200 \times 80\% \times 205 = 32.800$	
Γεν. Έξ. Παρ. τμήμ. II	$200 \times 80\% \times 85 = \underline{13.600}$	<u>46.400</u>
		<u>76.800</u>
		<u>1.756.400</u>

9.9 Έκθεση κόστους.

Η βιομηχανική εταιρία ομοιόμορφης και συνεχούς παραγωγής "ω" παράγει ένα απλό προϊόν χ σε τρία (3) διαδοχικά παραγωγικά τμήματα, τα Α, Β και Γ.

Κατά το μήνα Σεπτέμβριο 1991 έγιναν τα πιο κάτω Λογιστικά γεγονότα.

α) Τμήμα Α.

- 1) Δεν υπήρχαν στο τμήμα κατά την 1/9 ημιτελείς μονάδες.
- 2) Κατά το μήνα τέθηκαν σε κατεργασία 50.000 μονάδες (υλικά για παραγωγή 50.000 μονάδων) εκ των οποίων ολοκληρώθηκαν (στο τμήμα) οι 46.000 μονάδες, οι οποίες παραδόθηκαν στο τμήμα Β. Οι υπόλοιπες 4.000 μονάδες βρέθηκαν όλες στο τέλος του μήνα (δεν παρατηρήθηκαν απώλειες στο τμήμα Α) ημιτελείς με βαθμό τελειότητας 100% ως προς τα υλικά και 1/2 ως προς το κόστος μετατροπής.
- 3) Το κόστος του μήνα στο Α τμήμα ήταν: Υλικά 1.500.000 δρχ., Εργατικά 1.920.000 δρχ. και Γενικά έξοδα παραγωγής 1.344.000 δρχ.

β) Τμήμα Β.

- 1) Δεν υπήρχαν ημιτελείς μονάδες κατά την 1/9.
 - 2) Κατά το μήνα παραλήφθηκαν από το Α τμήμα 46.000 μονάδες, από τις οποίες ολοκληρώθηκαν (στο τμήμα) οι 40.000 μονάδες, που παραδόθηκαν (για παραπέρα κατεργασία) στο τμήμα Γ.
- Οι υπόλοιπες 6.000 μον. βρέθηκαν ημιτελείς στις 30/9 με βαθμό τελειότητας 1/2 ως προς τα υλικά και 1/3 ως προς το κόστος μετατροπής.
 (Δεν παρατηρήθηκαν απώλειες κατά το μήνα στο Β τμήμα).
- 3) Το κόστος του μήνα που προστέθηκε στο Β τμήμα ήταν Υλικά 516.00, Εργατικά 840.000 και Γενικά έξοδα παραγωγής 336.000 δρχ.

γ) Τμήμα Γ.

- 1) Δεν υπήρχαν στο τμήμα Γ την 1/9 ημιτελείς μονάδες.
 - 2) Κατά το μήνα παραλήφθηκαν από το Β τμήμα 40.000 μονάδες από τις οποίες ολοκληρώθηκε η κατεργασία 32.000 μονάδων, που παραδόθηκαν στην αποθήκη ετοίμων προϊόντων.
- Οι υπόλοιπες 8.000 μονάδες βρέθηκαν ημιτελείς στις 30/9 με βαθμό τελειότητας κατά τα 3/4 ως προς τα υλικά και 1/2 ως προς το κόστος μετατροπής.

Δεν παρατηρήθηκαν απώλειες ούτε στο Γ τμήμα.

- 3) Το κόστος του μήνα που προστέθηκε στο τμήμα Γ ήταν: Υλικά 190.000 δρχ., Εργατικά 432.000 δρχ., Γενικά έξοδα παραγωγής 324.000 δρχ.

Διευκρινίζεται ότι τα χρησιμοποιηθέντα υλικά στο Β και Γ τμήμα ήταν απαραίτητα για τη συμπλήρωση των μονάδων και όχι για την αύξηση του αριθμού αυτών.

Ζητούνται.

Οι εκθέσεις κόστους και των τριών τμημάτων.

ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ - ΤΜΗΜΑ Α

ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 1991

Α. Πίνακας ποσοτικής κινήσεως (μονάδων)

1/9 Απόθεμα ημιτελών μονάδων	0
1/9 - 30/9 τέθηκαν σε κατεργασία μονάδες	<u>50.000</u>
Σύνολο	50.000
1/9 - 30/9 Παράδοση στο τμήμα Β (έτοιμες από Α)	<u>46.000</u>
30/9 Ημιτελείς μονάδες βαθμού τελειότητας (υλικά 100%, κόστος μετατροπής 1/2)	4.000

Β. Ισοδύναμη παραγωγή του μήνα

Με τα υλικά	$46.000 \times 100\% + 4.000 \times 100\% = 50.000$ μον.
Με τα εργατικά	$46.000 \times 100\% + 4.000 \times 1/2 = 48.000$ μον.
Με τα γεν. έξ. παρ.	$46.000 \times 100\% + 4.000 \times 1/2 = 48.000$ μον.

Γ. Κόστος μονάδας του μήνα

Υλικά	δρχ. $1.500.000 : 50.000$ μον. = 30 δρχ.
Εργατικά	δρχ. $1.920.000 : 48.000$ μον. = 40 δρχ.
Γεν. Έξ. Παρ.	δρχ. <u>1.344.000</u> : 48.000 μον. = <u>28</u> δρχ. 98
Συνολικό κόστος	
μήνα	<u>4.764.000</u>
	<u>4.764.000</u>

Δ. Κόστος μεταφερθεισών μονάδων στο τμήμα Β

$$\text{μον. } 46.000 \times 98 \text{ δρχ.} = 4.508.000$$

Ε. Κόστος ημιτελών τελικής απογραφής (4.000 μον.)

Υλικά	$4.000 \times 30 = 120.000$
Εργατικά	$4.000 \times 1/2 \times 40 = 80.000$
Γ.Β.Ε.	$4.000 \times 1/2 \times 28 = \underline{56.000}$
	<u>256.000</u>
	<u>4.764.000</u>

ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ - ΤΜΗΜΑ Β

ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 1991

A. Πίνακας ποσοτικής κινήσεως (μονάδων)

1/9 Απόθεμα ημιτελών μονάδων	0
1/9 - 30/9 Παραλαβή από τμήμα Α μονάδες	<u>46.000</u>
Σύνολο	46.000
1/9 - 30/9 Παράδοση στο τμήμα Γ μονάδες	<u>40.000</u>
30/9 Ημιτελείς μονάδες	6.000

Βαθμός τελειότητας ημιτελών (υλικά 1/2 κόστος μετατροπής 1/3)

B. Ισοδύναμη παραγωγή μήνα

Με τα υλικά	$40.000 \times 100\% + 6.000 \times 1/2 = 43.000$ μον.
Με τα εργατικά	$40.000 \times 100\% + 6.000 \times 1/3 = 42.000$ μον.
Με τα γεν. έξ. παρ.	$40.000 \times 100\% + 6.000 \times 1/3 = 42.000$ μον.

C. Κόστος μήνα στο Β. Τμήμα

Από προηγούμενο τμήμα	<u>μον. 46.000 x 98 =</u>	4.508.000
Κόστος που προστέθηκε στο τμήμα		
Υλικά στο τμήμα	δρχ. 516.000	
Εργατικά στο τμήμα	δρχ. 840.000	
Γεν. Έξ. Παρ. στο τμήμα	<u>δρχ. 336.000</u>	<u>1.692.000</u>
Σύνολο		<u>6.200.000</u>

Κόστος μονάδας Σεπτεμβρίου στο τμήμα Β

Σε υλικά	δρχ. 516.000 : 43.000 μον. = 12 δρχ.
Σε εργατικά	δρχ. 840.000 : 42.000 μον. = 20 δρχ.
Σε Γεν. Έξ. παρ.	δρχ. 336.000 : 42.000 μον. = <u>8</u> δρχ. 40 δρχ.

D. Ανακεφαλαιωτικό κόστος μονάδας 98 + 40 = 138 δρχ.

E. Κόστος μεταφερθεισών στο τμήμα Γ μον. $40.000 \times 138 =$ 5.520.000

ΣΤ. Κόστος τελικής απογραφής (Ημιτελών στο τμήμα Β.) 6.000 μον.

Κόστος τμήματος Α μον. $6.000 \times 98 =$	588.000
Κόστος τμήματος Β	
Υλικά μον. $6.000 \times 1/2 \times 12 =$	36.000
Εργατ. μον. $6.000 \times 1/3 \times 20 =$	40.000
Γ.Ε. παρ. μον. $6.000 \times 1/3 \times 8 =$	<u>16.000</u> <u>92.000</u> <u>680.000</u>
	6.200.000

ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ - ΤΜΗΜΑ Γ

ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 1991

Α. Πίνακας ποσοτικής κινήσεως (μονάδων)

1/9 Απόθεμα ημιτελών μονάδων	0
1/9 - 30/9 Παραλαβή από τμήμα Β μονάδες	<u>40.000</u>
Σύνολο	40.000
1/9 - 30/9 Παράδοση στην αποθήκη ετοίμων προϊόντων μον.	<u>32.000</u>
30/9 Τελική απογραφή (ημιτελείς) μονάδες	8.000
Βαθμός τελειότητας ημιτελών (Υλικά κατά 75% κόστος μετατροπής κατά 50%)	

Β. Ισοδύναμη παραγωγή μήνα

Με τα υλικά	$32.000 \times 100\% + 8.000 \times 75\%$	= 38.000 μον.
Με τα εργατικά	$32.000 \times 100\% + 8.000 \times 50\%$	= 36.000 μον.
Με τα Γεν. Έξ. παρ.	$32.000 \times 100\% + 8.000 \times 50\%$	= 36.000 μον.

Γ. Κόστος μηνός στο Γ τμήμα

Από τμήμα Β μον. 40.000 x 138 δρχ.	= 5.520.000
Κόστος που προστέθηκε στο τμήμα	
Υλικά στο τμήμα	δρχ. 190.000
Εργατικά στο τμήμα	δρχ. 432.000
Γεν. Έξ. Παρ. στο τμήμα	δρχ. <u>324.000</u>
Σύνολο	<u>946.000</u>
	<u>6.466.000</u>

Δ. Κόστος μονάδας Σεπτεμβρίου στο τμήμα Γ

Σε υλικά	δρχ. 190.000 : 38.000 μον. = 5 δρχ.
Σε εργατικά	δρχ. 432.000 : 36.000 μον. = 12 δρχ.
Σε Γεν. Έξ. παρ.	δρχ. 324.000 : 36.000 μον. = <u>9 δρχ.</u> 26 δρχ.

Ε. Ανακεφαλαιωτικό κόστος μονάδες 98 + 40 + 26 = 164 δρχ.

ΣΤ. Κόστος μεταφερθεισών στην αποθήκη ετοίμων προϊόντων

$$32.000 \times 164 = 5.248.000$$

Ζ. Κόστος τελικής απογραφής (ημιτελών) 8.000 μον.

Κόστος προηγουμένων τμημάτων $8.000 \times 138 = 1.104.000$

Υλικά	$8.000 \times 75\% \times 5$	= 30.000
Εργατ.	$8.000 \times 50\% \times 12$	= 48.000
Γ.Ε. παρ.	$8.000 \times 50\% \times 9$	= <u>36.000</u> <u>114.000</u> <u>1.218.000</u>

6.466.000

ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

ΜΗΝΟΣ ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΥ 1991

	ΤΜΗΜΑ Α		ΤΜΗΜΑ Β		ΤΜΗΜΑ Γ	
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΟΣΟΤΙΚΗΣ ΚΙΝΗΣΕΩΣ						
Μονάδες που τέθηκαν σε κατεργασία		<u>50.000</u>				
Μονάδες παραληφθείσες από προηγούμενο τμήμα				<u>46.000</u>		<u>40.000</u>
Μονάδες μεταφερθείσες σε επόμενο τμήμα	46.000		40.000			
Μονάδες μεταφερθείσες στην αποθήκη ετούμων προϊόντων Ημιτελείς μονάδες τελικής απογραφής	<u>4.000</u>	<u>50.000</u>	6.000	<u>46.000</u>	8.000	<u>40.000</u>
ΚΟΣΤΟΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ	<u>Συν. Κόστος</u>	<u>Κόστος μον.</u>	<u>Συν. Κόστος</u>	<u>Κόστος μον.</u>	<u>Συν. Κόστος</u>	<u>Κόστος μον.</u>
Κόστος από προηγούμενο τμήμα:			<u>4.508.000</u>	<u>98</u>	<u>5.520.000</u>	<u>138</u>
Κόστος που προστέθηκε στο τμήμα:						
Υλικά	1.500.000	30	516.000	12	190.000	5
Εργατικά	1.920.000	40	840.000	20	432.000	12
Γεν. Έξ. Παραγωγής	<u>1.344.000</u>	<u>28</u>	<u>336.000</u>	<u>8</u>	<u>324.000</u>	<u>9</u>
	<u>4.764.000</u>	<u>98</u>	<u>1.692.000</u>	<u>40</u>	<u>946.000</u>	<u>26</u>
			<u>6.200.000</u>	<u>138</u>	<u>6.466.000</u>	<u>164</u>
Κόστος μεταφερθέν σε επόμενο τμήμα:						
Κόστος μεταφερθέν στην αποθήκη ετούμων:			<u>4.508.000</u>		<u>5.520.000</u>	
Κόστος τελικής απογραφής:						
Κόστος από προηγούμενο τμήμα						
Υλικά	120.000		36.000		30.000	
Εργατικά	80.000		40.000		48.000	
Γεν. Έξ. παραγωγής	<u>56.000</u>	<u>256.000</u>	<u>16.000</u>	<u>680.000</u>	<u>36.000</u>	<u>1.218.000</u>
			<u>4.764.000</u>		<u>6.200.000</u>	<u>6.466.000</u>

9.10 Η φύρα και η απορρόφησή της στο κόστος.

Και στις επιχειρήσεις συνεχούς μαζικής παραγωγής κατά την επεξεργασία των υλικών είναι σχεδόν αναπόφευκτο ένα ποσοστό φύρας, που διαπιστώνεται από τη μειωμένη απόδοση των παραγωγικών τμημάτων σε μονάδες παραγωγής.

Η φύρα, δηλαδή η απώλεια μονάδων σε ένα οποιοιδήποτε παραγωγικό τμήμα, διαπιστώνεται από τη σύγκριση:

- Των εισαγωγών με τις εξαγωγές και τα αποθέματα.
- Των προβλέψεων παραγωγής που είχε προγραμματισθεί και της παραγωγής που πραγματοποιήθηκε.
- Του ποσού αποδόσεως των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν κατά την περίοδο

Βάρος ετοιμων μονάδων
Βάρος χρησιμοποιηθεισών πρώτων υλών

με το ποσοστό που θεωρείται ως κανονικό, ως αποδεκτό. Με βάση το παραδεκτό για κάθε τμήμα ποσοστό φύρας, το οποίο βασίζεται σε επιστημονικές μελέτες και προσωπικές παρατηρήσεις, ασκείται ουσιαστικός έλεγχος του παραγωγικού αποτελέσματος κάθε τμήματος.

Η φύρα σε κάθε παραγωγικό τμήμα μπορεί να οφείλεται σε διάφορα αίτια, όπως π.χ. σε εξάτμιση κατά τις θερμικές επεξεργασίες, σε καταστροφές ή παραμορφώσεις, σε διαρροές κ.ά. Οι απώλεσθείσες μονάδες μειώνουν, όπως είναι φυσικό, τον αριθμό των μονάδων με τον οποίο θα διαιρεθεί το συνολικό κόστος παραγωγής και κατά συνέπεια αυξάνουν το κατά μονάδα προϊόντος κόστος.

Αν οι απώλειες παρουσιασθούν στο πρώτο παραγωγικό τμήμα, δηλ. στην πρώτη επεξεργασία, ο προσδιορισμός του κατά μονάδα προϊόντος κόστους, δεν παρουσιάζει δυσκολίες ως προς τους υπολογισμούς. Στην περίπτωση αυτή το κατά μονάδα κόστος ισούται με το πηλίκον της διαιρέσεως του συνολικού κόστους του τμήματος με την ισοδύναμη παραγωγή, για της οποίας τον προσδιορισμό όμως δεν λαμβάνονται υπ' όψη οι απώλεσθείσες μονάδες. Η μείωση του αριθμού των μονάδων, επί των οποίων θα κατανεμηθεί το συνολικό κόστος, συνεπάγεται, όπως είναι φυσικό, αύξηση στο κατά μονάδα προϊόντος κόστος. Αν όμως παρατηρηθούν απώλειες και σε επόμενο (πλην του πρώτου), τμήμα, τότε το κατά μονάδα κόστος αυτού του τμήματος αποτελείται από τα εξής ποσά:

- Από το πηλίκο της διαιρέσεως του κόστους αυτού του τμήματος με την ισοδύναμη παραγωγή του για τον προσδιορισμό της οποίας δεν θα ληφθούν υπ' όψη οι απώλεσθείσες μονάδες.
- Από το ποσό που ακόμη αναλογεί σε κάθε μονάδα, από το κόστος εκείνων που απώλεσθηκαν σ' αυτό το τμήμα και που είχε πραγματοποιηθεί στα προηγούμενα τμήματα.

9.10.1 Παράδειγμα.

Σε βιομηχανική επιχείρηση με δύο παραγωγικά τμήματα, σε μια περίοδο έχομε:

Τμήμα I.

— Αρχική απογραφή	0
— Μονάδες που τέθηκαν σε κατεργασία	10.000
— Μονάδες που μεταφέρθηκαν στο στάδιο II	7.000
— Τελική απογραφή	2.000
— (Βαθμός τελειοποιήσεως υλικά 100%) (Εργατικά και Γ.Β.Ε. 50%)	
— Απωλεσθείσες μονάδες	<u>1.000</u>
	10.000

Ισοδύναμη παραγωγή

Υλικά μον. 7.000 + μον. 2.000 x 100% = 9.000 μον.

Εργατικά μον. 7.000 + μον. 2.000 x 50% = 8.000 μον.

Γ.Β.Ε. μον. 7.000 + μον. 2.000 x 50% = 8.000 μον.

<u>Κόστος τμήματος I</u>	<u>Συνολικό κόστος</u>	<u>Κόστος μονάδας</u>
Υλικά	45.000 : 9.000	5,00 δρχ
Εργατικά	24.000 : 8.000	3,00 δρχ.
Γ.Β. Έξοδα	<u>16.000</u> : 8.000	2,00 δρχ.
	<u>85.000</u>	10,00 δρχ.

Όστε οι χαμένες μονάδες δεν ελήφθησαν υπ' όψη κατά τον προσδιορισμό της ισοδύναμης παραγωγής.

Αν δεν υπήρχαν απώλειες και η τελική απογραφή ήταν 3.000, τότε η ισοδύναμη παραγωγή και το κόστος μονάδας θα ήταν:

Υλικά μον. 7.000 + 3.000 x 100% = 10.000

Ημερομίσθια μον. 7.000 + 3.000 x 50% = 8.500

Γ.Β.Ε. μον. 7.000 + 3.000 x 50% = 8.500

Το κόστος μονάδος θα ήταν:

Υλικά 45.000 : 10.000 = 4,50

Εργατικά 24.000 : 8.500 = 2,82

Γ.Β.Ε. 16.000 : 8.500 = 1,88

9,20

Δηλαδή 9,20 αντί 10 που είναι λόγω των απωλειών 1.000 μονάδων. Η ελάττωση λοιπόν των μονάδων κατά 1.000, λόγω των απωλειών, είχε ως συνέπεια την αύξηση του κόστους κατά δρχ. 10,00 - 9,20 = 0,80 κατά μονάδα, μια που το (ίδιο) συνολικό κόστος του σταδίου μοιράστηκε σε λιγότερες μονάδες.

Παράδειγμα.

Βιομηχανική επιχείρηση έχει τρία παραγωγικά τμήματα, τα I, II, III. Ζητείται η σύνταξη των εκθέσεων κόστους του μηνός Ιανουαρίου και για τα τρία στάδια, αν τα δεδομένα του ίδιου μήνα έχουν ως εξής:

	ΤΜΗΜΑ I	ΤΜΗΜΑ II	ΤΜΗΜΑ III	Έτοιμα
Αρχική απογραφή μονάδες	-	-	-	-
Μονάδες που τέθηκαν σε κατεργασία μέσα στο μήνα	30.000			
Μονάδες ληφθείσες από προηγούμενο στάδιο		24.000	19.500	18.000
Τελική απογραφή μονάδες	4.000	3.000	1.000	
Μονάδες απωλεσθείσες	2.000	1.500	500	
Κόστος κατά τμήμα				
Υλικά	56.000	-	-	
Εργατικά	78.000	88.000	20.350	
Γεν. Έξοδα παραγωγής	26.000	55.000	12.210	
Βαθμός τελειοποίησεως τελ. απογραφής				
Υλικά	100%			
Εργατικά	50%	5/6	50%	
Γ.Ε. παραγωγής	50%	5/6	50%	

Έκθεση κόστους τμήματος I.

— Μονάδες που τέθηκαν σε κατεργασία	<u>30.000</u>
— Μονάδες μεταφερθείσες στο στάδιο II	24.000
— Τελική απογραφή	4.000
— (Βαθμός τελειοπ. υλικά 100% έργ. και Γ.Β.Ε. 50%)	
— Μονάδες απωλεσθείσες	<u>2.000</u>
	<u>30.000</u>

Ισοδύναμη παραγωγή.

Ως προς τα υλικά μον. $28.000 \times 100\% = 28.000$

Ως προς τα εργατικά μον. $24.000 \times 100\% + 4.000 \times 50\% = 26.000$

Ως προς τα Γ.Ε.Π. μον. $24.000 \times 100\% + 4.000 \times 50\% = 26.000$

Κόστος τμήματος	Συνολικό	Μονάδας
Υλικά	56.000 : 28.000	2,00
Εργατικά	78.000 : 26.000	3,00
Γ.Ε.Π.	<u>26.000</u> : 26.000	1,00
	160.000	6,00

Κόστος μονάδων που μεταφέρθηκαν στο επόμενο τμήμα.

Μονάδες $24.000 \times 6,00 =$ 144.000

Κόστος τελικής απογραφής.

Υλικά μον. $4.000 \times 100\% \times 2 = 8.000$

Εργατικά μον. $4.000 \times 50\% \times 3 = 6.000$

Γ.Ε.Π. μον. $4.000 \times 50\% \times 1 = 2.000$

16.000

160.000

Το κόστος των μονάδων που χάθηκαν μοιράστηκε στις υπόλοιπες. Οι απωλεισθείσες δεν ελήφθησαν υπ' όψη στον υπολογισμό της ισοδύναμης παραγωγής. Έτσι αφού ο αριθμός των μονάδων μειώθηκε κατά τις απωλεισθείσες, ενώ το συνολικό κόστος παραμένει το ίδιο, έχομε μια αύξηση στο κατά μονάδα κόστος. Αν δεν υπήρχαν απώλειες, η ισοδύναμη παραγωγή θα ήταν:

$$\text{Ως προς τα υλικά} \quad 24.000 \text{ μον.} + 6.000 \times 100\% = 30.000$$

$$\text{Ως προς τα εργατικά} \quad 24.000 \text{ μον.} + 6.000 \times 50\% = 27.000$$

$$\text{Ως προς τα Γ. έξοδα παρ.} \quad 24.000 \text{ μον.} + 6.000 \times 50\% = 27.000$$

Το κόστος μονάδας θα ήταν:

— Σε υλικά	$56.000 : 30.000 = 1,86$	αντί	2,00
— Σε εργατικά	$78.000 : 27.000 = 2,88$	αντί	3,00
— Σε Γ. Έξ., παραγωγής	$26.000 : 27.000 = \underline{0,96}$	αντί	<u>1,00</u>

$$5,60 \text{ αντί } 6,00$$

Έκθεση κόστους τμήματος II.

— Μονάδες ληφθείσες από τμήμα I	<u>24.000</u>
— Μονάδες μεταφερθείσες στο τμήμα III	19.500
— Μονάδες τελ. απογραφής (Βαθμός τελειότητας εργατ. και Γ.Ε.Π 5/6)	3.000
— Μονάδες απωλεισθείσες	<u>1.500</u> 24.000

Ισοδύναμη παραγωγή.

$$\text{Ως προς τα Εργατ. + Γ.Ε.Π μον. } 19.500 \times 100\% + 3.000 \times 5/6 = 22.000$$

Κόστος που μεταφέρθηκε από τμήμα I.	Συν. κόστος	Κόστος μον.
Μονάδες 24.000	144.000	6,00
Επιβάρυνση λόγω απώλειας 1.500 μον.		0,40

Κόστος τμήματος.

Εργατικά	88.000	4,00
Γ.Ε.Π	<u>55.000</u>	<u>2,50</u>
	<u>143.000</u>	<u>6,50</u>
Συνολικό κόστος τμήματος I και II	287.000	12,90

$$\text{Κόστος που μεταφέρθηκε στο τμήμα III μον. } 19.500 \times 12,90 = 251.550$$

Κόστος τελικής απογραφής.

Κόστος προηγ. τμήμ. (I) μον. $3.000 \times 6,40$	= 19.200
Εργατικά μον. $3.000 \times 5/6 \times 4$	= 10.000
Γ.Ε.Π μον. $3.000 \times 5/6 \times 2,50$	<u>6.250</u> 35.450
Ανακεφ. Συν. κόστος τμήμα I και τμήμα II	287.000

Υπολογισμός επιβαρύνσεως λόγω απώλειας 1.500 μονάδων

Κόστος μεταφερθέν από τμήμα I 144.000 δρχ.

Μονάδες μεταφερθείσες από τμήμα I 24.000 – 1.500 απωλεσθείσες = 22.500

$$144.000 : 22.500 = 6,40, \quad 6,40 - 6,00 = 0,40$$

ή διαφορετικά: απωλεσθείσες 1.500 x 6,00 = 9.000 δρχ.

$$9.000 : 22.500 = 0,40$$

Το τμήμα II παρέλαβε 24.000 μον. με κόστος 6 δρχ. κατά μονάδα, αλλά επειδή στο τμήμα II σημειώθηκε απώλεια 1.500 μον. x 6,00 = 9.000, το κόστος αυτό πρέπει να μοιρασθεί στις υπόλοιπες, δηλαδή σε κάθε μια αναλογία επιβάρυνση 9.000 : 22.500 = 0,40. Έτσι το κόστος μονάδας από τμήμα I θα διαμορφωθεί $6,00 + 0,40 = 6,40$. Το κόστος του τμήματος II μοιράσθηκε στην ισοδύναμη παραγωγή για τον προσδιορισμό της οποίας δεν υπολογίσθηκαν οι απωλεσθείσες.

Έκθεση κόστους τμήματος III.

– Μονάδες ληφθείσες από τμήμα II	<u>19.500</u>
– Μονάδες μεταφερθείσες σε έτοιμα	18.000
– Τελική απογραφή	1.000
(Βαθμος τελειοποιήσεως εργατ. και Γ.Ε.Π 50%)	
– Απωλεσθείσες	<u>500</u>
	<u>19.500</u>

Ισοδ. παραγωγή μον. $18.000 + \text{μον. } 1.000 \times 50\% = 18.500$

Κόστος προηγ. τμήματος II μον. 9.500 συν. 251.550 μον. 12,90

Επιβάρυνση λόγω απώλειας 500 μον.	<u>0,34</u>
	<u>13,24</u>

Κόστος τμήματος.

Εργατικά	20.350	1,10
Γ.Ε.Π	<u>12.210</u>	<u>0,66</u>
	32.560	<u>1,76</u>
Ανακεφαλαιωτικό κόστος (I + II + III)	284.110	15,00

Κόστος ετοίμων μον. $18.000 \times 15,00 =$ 270.000

Κόστος τελικής απογραφής.

Κόστος προηγ. τμήμ. μον. $1.000 \times 13,24$	= 13.240
Εργατικά $1.000 \times 50\% \times 1,10 =$	550
Γ.Ε. Παρ. μον. $1.000 \times 50\% \times 0,66 =$	<u>330</u> <u>14.120</u>
Σύνολο	284.120

Η επιβάρυνση $500 \times 12,90 : 19.000 = 6.450 : 19.000 = 0,3394$ πάρθηκε στρογγυλοποιημένα αντί 0,34, δηλαδή κατά 0,0006 παραπάνω.

Γι' αυτό και υπάρχει διαφορά 10 δρχ. συνολικά μεταξύ των δύο αναλύσεων του κόστους του τμήματος III (284.120, 284.110).

Κόστος παραγωγής τμήμα I

Κόστος παραγωγής	160.000	Σε τμήμα II	144.000
	<hr/> <u>160.000</u>	Υπόλοιπο 31/1	<u>16.000</u>
			<hr/> <u>160.000</u>

Κόστος παραγωγής τμήμα II

Από τμ. I μον. 24.000 x 6 = 144.000	Σε τμ. III μον. 19.500 x 12.90 = 251.550
Κόστος παραγωγής	Υπόλοιπο 31/1
<u>143.000</u>	<u>35.450</u>

Κόστος παραγωγής τμήμα III

Από τμ. II μον. 19.500 x 12.90 = 251.550	Σε έτοιμα προϊόντα μον. 18.000 x 15 = 270.000
Κόστος παραγωγής	Υπόλοιπο 31/1
<u>32.560</u>	<u>14.110</u>

Έτοιμα προϊόντα

μον. 18.000 x 15 = 270.000

9.10.2 Παράδειγμα.

Τμήμα II.

Αρχική απογραφή	0
– Μονάδες ληφθείσες από προηγούμενο τμήμα	7.000
– Μονάδες μεταφερθείσες στην αποθήκη ετοίμων	5.000
– Μονάδες τελικής απογραφής (Βαθμός τελειοποιήσεως Εργατικά + Γ.Β.Ε 50%)	1.500
– Μονάδες απωλεσθείσες στο τμήμα II	<u>500</u> 7.000

Κόστος.	Συνολικό	Μονάδες
Κόστος προηγούμενου τμήματος μον. 7.000	70.000	10
Επιβάρυνση μονάδας λόγω απωλειών στο τμήμα II		0,77

$$\Delta\text{ηλαδή } \frac{500 \times 10}{6.500} = \frac{5.000}{6.500} = 0,77 \text{ περίπου.}$$

Σύνολο κόστους περιόδου τμήματος II.

Υλικά	0
Εργατικά	δρχ. 28.750
Γ.Β.Ε.	δρχ. <u>14.375</u>
	δρχ. 43.125
	<u>43.125</u>
	113.125

Ισοδύναμη παραγωγή περιόδου τμήματος II.

$$\text{Εργατικά μον. } 5.000 \times 100\% + 1.500 \times 50\% = 5.750$$

$$\text{Γ.Β.Ε. μον. } 5.000 \times 100\% + 1.500 \times 50\% = 5.750$$

Κόστος τμήματος II.

Εργατικά	28.750 : 5.750 =	5.00
Γ.Β.Ε.	14.375 : 5.750 =	<u>2.50</u>
		7.50

$$\text{Ανακεφαλαιωτικό κόστος μονάδας } 10,00 + 0,77 + 7,50 = 18,27$$

$$\text{Κόστος μεταφερθεισών (ετοίμων) μον. } 5.000 \times 18,27 = 91.350$$

Κόστος τελικής απογραφής τμήματος II.

Υλικά	1.500 × 10,77	=	16.155
Εργατικά	1.500 × 50% × 5	=	3.750
Γ.Β.Ε.	1.500 × 50% × 2,50 =	<u>1.875</u>	21.780
			113.130

Από τους υπολογισμούς προκύπτει στο στάδιο II μια διαφορά 5 δρχ.
(113.130 - 113.125 = 5 δρχ.).

Η διαφορά οφείλεται στο ότι το πηλίκο της διαιρέσεως $\frac{500 \times 10}{6.500}$ ενώ στην πραγματικότητα είναι 0,7692 για απλούστευση ελήφθη 0,77. Από εδώ έχομε μια διαφορά στην επιβάρυνση κάθε μονάδας (για το κόστος απωλεσθεισών προηγουμένου τμήματος) ίση με $0,77 - 0,7692 = 0,0008$ δρχ. περίπου. Και για τις 6.500 μονάδες θα έχουμε $6.500 \times 0,0008 = 5$ δρχ. περίπου. Τα σημεία που πρέπει να προσέξουμε στους υπολογισμούς του τμήματος II είναι τα εξής δύο:

α) Η αναπροσαρμογή του κόστους των 10 δρχ. κατά μονάδα του προηγούμενου τμήματος σε 10,77.

β) Οι 500 μονάδες που απωλέσθηκαν στο τμήμα II δεν λογαριάσθηκαν στον υπολογισμό της ισοδύναμης παραγωγής του.

9.11 Ερωτήσεις.

- Pοια είναι η έννοια του συστήματος της μαζικής παραγωγής;

- 2) Αναφέρατε παραδείγματα βιομηχανιών μαζικής παραγωγής.
- 3) Ποιο είναι το βασικό χαρακτηριστικό των βιομηχανιών μαζικής παραγωγής;
- 4) Σε τι διαφέρει το σύστημα μαζικής παραγωγής από το σύστημα της εξειδικευμένης παραγωγής;
- 5) Ποια είναι τα βασικά χαρακτηριστικά της μεθόδου "κόστος τμήματος";
- 6) Τι σημαίνει ο ισχυρισμός, "κάθε παραγωγικό τμήμα αποτελεί θέση κόστους";
- 7) 'Όταν στη μαζική παραγωγή η παραγωγή διεξάγεται σε ένα τμήμα ποια είναι η μονάδα μετρήσεως του παραγωγικού αποτελέσματος;
- 8) Ποια είναι η μονάδα μετρήσεως του παραγωγικού αποτελέσματος κάθε τμήματος, όταν η παραγωγή του τελικού προϊόντος γίνεται σε περισσότερα τμήματα;
- 9) Γιατί στη μέθοδο "κόστος τμήματος" το κόστος προσδιορίζεται και κατά μονάδα παραγωγικής δραστηριότητας και κατά στοιχείο κόστους;
- 10) Τι εννοούμε όταν λέμε "τμηματοποίηση του εργοστασίου";
- 11) Ποια είναι η σημασία της τμηματοποίησεως για την κοστολόγηση;
- 12) Πώς εντοπίζονται οι χορηγήσεις υλικών σε κάθε τμήμα κατά τη μέθοδο "κόστος τμήματος":
- 13) Πώς εντοπίζονται τα άμεσα εργατικά σε κάθε τμήμα κατά τη μέθοδο "κόστος τμήματος";
- 14) Ποιο τμήμα επιβαρύνουν τα εργατικά των αναπληρωτών αμέσων εργαζομένων;
- 15) Πώς κατανέμεται στα τμήματα το κόστος των απασχολουμένων προς χάρη της λειτουργίας όλων των τμημάτων; (π.χ. συντηρητή κτιρίου εργοστασίου).
- 16) Γιατί κατά τη μέθοδο "κόστος τμήματος" ο μερισμός των Γ.Β.Ε. στα τμήματα των εργοστασίων δεν παρουσιάζει δυσκολίες;
- 17) Γιατί στη μέθοδο "κόστος τμήματος" είναι δυνατή η επιβάρυνση των τμημάτων με πραγματοποιηθέντα Γ.Β.Ε. (αντί να χρησιμοποιείται προκαθορισμένος συντελεστής);
- 18) Ποια είναι η έννοια της ισοδύναμης παραγωγής;
- 19) Πώς διαπιστώνεται η φύρα των μονάδων;
- 20) Πού μπορεί να οφείλεται η φύρα;
- 21) Πώς τακτοποιείται λογιστικά το κόστος των απωλειών μέσα σ' ένα τμήμα;

9.12 Ασκήσεις.

1. Μια βιομηχανική επιχείρηση παράγει ένα προϊόν με τρεις κατά σειρά διακεκριμένες διαδικασίες (σε τρία διαδοχικά τμήματα).

Δεδομένα περιόδου

	Ανάμιξη	Ξήρανση	Τελειοποίηση
Πρώτες ύλες	340.000	40.000	-
Άμ. ημερομίσθια	200.000	160.000	140.000
Γεν. Βιομ. Έξοδα	112.000	89.600	78.400

Υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχουν αρχικά και τελικά αποθέματα και ότι άρχισε η παραγωγή 4.000 μονάδων που ολοκληρώθηκαν.

Ζητείται.

Να συνταχθεί η έκθεση κόστους της περιόδου.

- 2.** Η βιομηχανία "M" που εφαρμόζει τη μέθοδο κόστους τμήματος διαθέτει δύο παραγωγικά τμήματα.

Το κόστος του δεύτερου τμήματος κατά τον μήνα Ιούνιο ήταν:

Κόστος από προηγούμενο τμήμα (I)	δρχ. 2.000.000
Κόστος μέσα στο τμήμα (II)	
Υλικά	δρχ. 2.181.600
Εργατικά	777.600
Γεν. Βιομ. Έξοδα	410.400
	3.336.960

Κίνηση ποσοτήτων.

- α) Μονάδες μέσα στο τμήμα στην αρχή της περιόδου Ιουνίου
 β) Μονάδες ληφθείσες από τμήμα I 5.000
 γ) Μονάδες έτοιμες παραδοθείσες στην αποθήκη ετοίμων 4.000
 δ) Μονάδες ημικατεργασμένες μέσα στο τμήμα II στο τέλος του μηνός 1.000
 ε) Ο βαθμός πληρότητας των ημικατεργασμένων του τμήματος II είναι:
 - Για το 50% από τις μονάδες, βαθμός πληρότητας 40%
 - Για το 20% από τις μονάδες, βαθμός πληρότητας 30%
 - Για το υπόλοιπο από τις μονάδες βαθμός πληρότητας 20%
 - Τα ποσοστά πληρότητας ισχύουν και για τα τρία στοιχεία κόστους.

Ζητείται.

Η έκθεση κόστους του μηνός Ιουνίου του τμήματος II.

- 3.** Κατά το μήνα Ιούνιο στο τμήμα II μιας βιομηχανικής επιχειρήσεως που εφαρμόζει τη μέθοδο της κατά τμήμα κοστολογήσεως πραγματοποιήθηκαν οι παρακάτω αναλώσεις.

Υλικά	450.000 δρχ.
Εργατικά	212.500 δρχ.
Γεν. Βιομ. Έξοδα	255.000 δρχ.
- Κατά το διάστημα του μήνα αυτού 20.000 μονάδες, κόστους 190.000 δρχ. μεταφέρθηκαν από το τμήμα I στο τμήμα II.	
- Από τις πιο πάνω 20.000 μον. συμπληρώθηκε η κατεργασία 15.000 μονάδων και μεταφέρθηκαν στο τμήμα III. 4.000 μονάδες μόνο βρίσκονται ως ημικατεργασμένες στο τμήμα II κατά την 30/6, με βαθμό πληρότητας κατά τα 3/4 ως προς τα υλικά και κατά το 1/2 ως προς τα εργατικά και Γ.Β.Ε.	

Ζητείται.

Η έκθεση κόστους μηνός Ιουνίου του τμήματος II.

4. Δίδεται ο λογαριασμός

Κόστος παραγωγής - τμήμα I

2.000 μονάδες συμπληρωμένες κατά 100% ως προς τα υλικά και 75% ως προς τα εργατικά και	Σε τμήμα B (5.000 μον.)	1.296.000
Γ.Β.Ε. κόστους	348.000	
Υλικά (3.000 μον. x 12)	360.000	
Εργατικά	392.000	
Γεν. Βιομηχ. Έξοδα	196.000	
	1.296.000	1.296.000

Ζητείται με βάση τα δεδομένα του λογαριασμού.

- α) Να υπολογισθεί η ισοδύναμη παραγωγή του τμήματος A.
 - β) Να γίνει η ανάλυση του κόστους των 5.000 μονάδων που μεταφέρθηκαν στο τμήμα B (κόστος 2.000 και 3.000 μονάδων) που τέθηκαν σε κατεργασία στο μήνα.
- 5. Η βιομηχανική επιχείρηση "X" παράγει ένα προϊόν η επεξεργασία του οποίου γίνεται σε τρία διαδοχικά τμήματα.**

Κατά το μήνα Μάρτιο στο τμήμα A έγιναν οι εξής πράξεις:

- Χορηγήθηκαν υλικά αξίας 930.000.
- Όρες άμεσης εργασίας 1.720 προς δρχ. 1.000 κατά ώρα.
- Τα ημικατεργασμένα στην 1/3 αποτιμήθηκαν σε 524.000 δρχ.
- Τα ημικατεργασμένα της 31/3 αποτιμήθηκαν σε 448.000 δρχ.
- Τα Γ.Β.Ε. ενσωματώνονται με προϋπολογιστικό συντελεστή που για το τμήμα A είναι 75% της αξίας των αμέσων εργατικών.
- Τα ημικατεργασμένα στις 1/3 ήταν 1.000 μον. επεξεργασμένες κατά 50%.
- Κατά το μήνα τέθηκαν σε κατεργασία 2.000 μον.
- Μεταφέρθηκαν στο τμήμα B 3.000 μον.

Ζητείται.

Η έκθεση κόστους του τμήματος A.

- 6. Μια βιομηχανική επιχείρηση που διαθέτει τρία παραγωγικά τμήματα για τη βιομηχανοποίηση του προϊόντος της, εφαρμόζει τη μέθοδο της σταδιακής κοστολογήσεως (κόστους κατά τμήμα). Για το μήνα Σεπτέμβριο το κόστος που πραγματοποιήθηκε στο τμήμα II ήταν:**

Εργατικά δρχ. δρχ. 1.080.000

Γ.Β.Ε. δρχ. 810.000

Κατά την περίοδο του Σεπτεμβρίου παραλήφθηκαν από το τμήμα I 3.000 μονάδες, κόστους 4.611.000 από τις οποίες 2.500 μεταφέρθηκαν στο τμήμα III πλήρως κατεργαμένες. Στο τμήμα II βρίσκονται ακόμη και 300 μον. ημικα-

τεργασμένες σε βαθμό πληρότητας 2/3 ως προς τα εργατικά και τα Γ.Β.Ε. Κατά την 1/9 δεν υπήρχαν ημικατεργασμένες στο τμήμα II.

Ζητείται.

Η έκθεση κόστους μηνός Σεπτεμβρίου του τμήματος II από την οποία πρέπει να προκύπτει και η ποσοτική κίνηση (των μονάδων).

7. Η φαρμακευτική εταιρία "Φ" παράγει ένα φαρμακευτικό προϊόν σε τρία διαδοχικά τμήματα. Πρώτες ύλες χρησιμοποιούνται μόνο στο Ιο τμήμα ενώ απωλεσθείσες μονάδες διαπιστώνονται και στα τρία τμήματα.

Τα πιο κάτω στοιχεία αφορούν μια μηνιαία κοστολογική περίοδο.

	<i>Τμήμα 1</i>	<i>Τμήμα 2</i>	<i>Τμήμα 3</i>	<i>Αποθήκη ετοίμων</i>
Αρχική απογραφή μονάδες	0	0	0	
Μονάδες που τέθηκαν σε κατεργασία	20.000			
Μονάδες από προηγούμενο τμήμα		19.000	15.000	12.000
Μονάδες απωλεσθείσες	1.000	1.000	1.000	
Μονάδες ημικατεργασμένες στο τέλος της περιόδου	–	3.000	2.000	
Βαθμός επεξεργασίας (Εργατικά και Γ.Β.Ε.)		2/3	1/4	
 Κόστος περιόδου.				
Υλικά	79.800	–	–	
Εργατικά	28.500	42.500	37.500	
Γ.Β.Ε.	22.800	22.100	13.750	
	131.100	64.600	51.250	

Ζητείται.

Η έκθεση κόστους της περιόδου.

8. Η βιομηχανική επιχείρηση "Μ" που εφαρμόζει τη μέθοδο κόστους διαδικασίας παράγει ένα προϊόν σε τέσσερα διαφορετικά παραγωγικά τμήματα. Πρώτες ύλες χρησιμοποιούνται μόνο στο πρώτο τμήμα. Η κίνηση στο τμήμα 4 κατά την περίοδο Σεπτεμβρίου ήταν:

- 1/9 αρχική απογραφή 800 μονάδες ημικατεργασμένες κατά το 1/4 (και για τα δύο στοιχεία) κόστους 406.000 δρχ.
- Παρέλαβε από τμήμα 3 μονάδες 2.150 κόστους 752.500 δρχ.
- Εργατικά Σεπτεμβρίου τμήματος 4 δρχ. 1.225.000.
- Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα τμήματος 4 Σεπτεμβρίου 318.500 δρχ.
- Κατά το Σεπτέμβριο ολοκληρώθηκαν στο τμήμα 4 οι 800 μονάδες από την αρχική απογραφή του και 1.750 μονάδες από εκείνες που παρελήφθησαν μέσα στο Σεπτέμβριο.
- Στις 30/9 παραμένουν στο 4ο τμήμα 400 μον. βαθμού επεξεργασίας 25% για τα δύο στοιχεία του κόστους.

Κατά το μήνα Οκτώβριο η κίνηση του τμήματος 4 ήταν:

- Από τμήμα 3 παρέλαβε 2.750 μον. κόστους	825.000
- Εργατικά 1.176.000	
- Γεν. Βιομ. Έξοδα	294.000
- Τελική απογραφή (31/10) ημικατεργασμένες 750 μον. κατά 20% για τα δύο στοιχεία του κόστους.	

Ζητείται.

- α) Η έκθεση κόστους του τμήματος 4 και για τους δύο μήνες.
 - β) Το κατά μονάδα κόστος των δύο μηνών στο τμήμα 4.
9. Η βιομηχανία "Α" εφαρμόζει τη μέθοδο κόστους κατά τμήμα. Η παραγωγή ενός προϊόντος "x" ολοκληρώνεται σε δύο διαδοχικά παραγωγικά τμήματα, τα A και B. Τα υλικά μπαίνουν κατά την έναρξη της κατεργασίας (στην αρχή). Τα πιο κάτω λογιστικά δεδομένα προέκυψαν από την έκθεση κόστους του μηνός Ιανουαρίου του τμήματος B.
- | | |
|---|--------------|
| - Προϊόντα υπό κατεργασία 1 Ιανουαρίου 1.200 μον. συμπληρωμένες κατά τα 2/3 | δρχ. 586.800 |
| - Έτοιμα προϊόντα (1/1) 1.000 μον. x 540 | δρχ. 540.000 |
| - Ανάλωση υλικών Ιανουαρίου 1.600 μον. x 375 | δρχ. 600.000 |
| - Άμεσα ημερομίσθια Ιανουαρίου | δρχ. 188.700 |
| - Γεν. Βιομ. Έξοδα Ιανουαρίου | δρχ. 178.500 |
| - Τελική απογραφή (31/1) μονάδες 800 συμπληρωμένες κατά τα 5/8 | |
| - Έτοιμα προϊόντα (31/1) 350 μονάδες | |
| - Κατά τον Ιανουάριο μεταφέρθηκαν στην αποθήκη ετοίμων 2.000 μονάδες (έτοιμες). | |
| - Κατά τον Ιανουάριο πωλήθηκαν 2.650 μονάδες. | |
- Ζητείται (για την περίοδο Ιανουαρίου).**
- Η ισοδύναμη παραγωγή του τμήματος B.
 - Το κόστος μονάδας τμήματος B.
 - Το κόστος των ετοίμων της περιόδου του τμήματος B.
 - Το κόστος των ημικατεργασμένων (τελική απογραφή τμήματος B).
 - Το κόστος των πωληθέντων με τη μέθοδο FIFO.
10. Βιομηχανική επιχείρηση που εφαρμόζει τη μέθοδο της σταδιακής κοστολογήσεως, διαθέτει τρία παραγωγικά τμήματα για την παραγωγή ενός προϊόντος. Κατά μια μηνιαία περίοδο πραγματοποιήθηκε το εξής για το κάθε τμήμα κόστος.

	Υλικά	Εργατικά	Γ.Β.Ε.
Τμήμα I	95.000	55.000	30.000
Τμήμα II	25.000	30.000	15.000
Τμήμα III	52.500	16.000	48.000

Κίνηση ποσοτήτων κατά την περίοδο.

Αρχική απογραφή (ημικατεργασμένα) σε όλα τα τμήματα 0.

Στο τμήμα I μπήκαν για κατεργασία κατά την περίοδο 350 μονάδες και μεταφέρθηκαν πλήρως κατεργασμένες στο τμήμα II 250 μονάδες. Ο βαθμός επεξεργασίας ημικατεργασμένων τμήματος I στο τέλος της περίοδου ήταν 1/2 για όλα τα στοιχεία (υλικά, εργατικά, Γ.Β.Ε.).

Το τμήμα II παρέδωσε στο τμήμα III 160 μονάδες πλήρως επεξεργασμένες. Ο βαθμός επεξεργασίας των ημικατεργασμένων του τμήματος II στο τέλος περιόδου ήταν 4/9 για όλα τα στοιχεία κόστους. Από το τμήμα III παραδόθηκαν στην αποθήκη ετοίμων, έτοιμες πλέον, 100 μονάδες. Βαθμός επεξεργασίας ημικατεργασμένων τέλους περιόδου τμήματος III 1/3 για όλα τα στοιχεία του κόστους.

Ζητείται.

- Η έκθεση κόστους παραγωγής του μηνός.
 - Η αιτοτίμηση των ετοίμων μονάδων.
 - Η αποτίμηση των ημικατεργασμένων κάθε τμήματος.
11. Η βιομηχανική επιχείρηση "Φ" για την παραγωγή ενός φυτοφάρμακου διαθέτει τρία παραγωγικά τμήματα. Στο πρώτο "Ανάμιξη", οι πρώτες ύλες αλέθονται κατάλληλα, αναδεύονται σε ειδικό αναδευτήρα και η σκόνη που προκύπτει προωθείται στο δεύτερο τμήμα, στη "Ζύμωση". Εδώ το προϊόν της πρώτης κατεργασίας υποβάλλεται σε κατάλληλη επεξεργασία μέσα σε μια δεξαμενή στην οποία προστίθεται ανάλογη ποσότητα υγρού.

Συσκευασία.

Το υγρό λαμβάνεται με κατάλληλο σωλήνα από τη δεύτερη κατεργασία και τοποθετείται σε λευκά σιδερένια δοχεία τα οποία παραδίδονται στην αποθήκη ετοίμων προϊόντων. Σε μια μηνιαία περίοδο το κόστος στα τρία πιο πάνω τμήματα ήταν:

	Ανάμιξη	Ζύμωση	Συσκευασία
Υλικά	75.000	9.000	12.000
Εργατικά	12.000	18.000	15.000
Γ.Β.Ε.	18.000	12.000	15.000

Κατά την περίοδο αυτή η παραγωγή ήταν 5.000 δοχεία των 750 γραμμαρίων. Δεν υπάρχουν αποθέματα ημικατεργασμένων στην αρχή και στο τέλος της περίοδου.

Ζητείται.

- Η έκθεση κόστους της μηνιαίας αυτής περιόδου στην οποία εμφανίζεται το κατά μονάδα κόστος σε υλικά, εργατικά και Γ.Β.Ε. σε κάθε τμήμα.
- Το κατά μονάδα κόστος κάθε τμήματος.
- Το (συνολικό) κατά μονάδα ετοίμων προϊόντων κόστος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ

ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΑ - ΥΠΟΠΑΡΑΓΩΓΑ

10.1 Εισαγωγή.

Σε ορισμένες βιομηχανίες, από την ίδια πρώτη ύλη και την ίδια παραγωγική διαδικασία ή σειρά παραγωγικών διαδικασιών, προκύπτουν περισσότερα από ένα προϊόντα.

Η λογιστική ορολογία, για να διακρίνει μεταξύ τους τα παραγωγικώς συνδεδεμένα προϊόντα, μεταχειρίζεται τους όρους **Συμπαράγωγα** και **Υποπαράγωγα**.

10.2 Συμπαράγωγα.

Συμπαράγωγα είναι δύο ή περισσότερα προϊόντα που παράγονται ταυτόχρονα από την ίδια παραγωγική διαδικασία (η σειρά παραγωγικών διαδικασιών) σε κάποια ποσοτική σχέση και που έχουν σημαντική σχετική αξία πωλήσεως όπως:

- Τα πετρελαιοειδή. Ταυτόχρονη παραγωγή διαφόρων τύπων βενζίνης, παραφίνης, λιπαντίκων, πετρελαίου κ.ά.
- Τα προϊόντα της βιομηχανοποιήσεως ζαχαροτεύτλων από την οποία συμπαράγονται ζάχαρη και μελάσσα. (Η μελάσσα χρησιμοποιείται ως πρώτη ύλη για την παραγωγή αλκοόλ).
- Τα προϊόντα βιομηχανίας επεξεργασίας γλεύκους (μούστου), (οινόπνευμα και διάφορα οινοπνευματώδη ποτά).
- Τα προϊόντα βιομηχανίας ξύλου.
- Τα προϊόντα βιομηχανίας γάλακτος, κρεάτων κ.ά.

Το χαρακτηριστικό της παραγωγής αυτού του είδους είναι ότι τα **συμπαράγωγα**, μέχρι του σημείου διαχωρισμού τους, δεν είναι διακεκριμένα. Δηλαδή δεν έχουν ατομικότητα. Δεν είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους. Παράδειγμα ένα μετάλλευμα που περιέχει χρυσό και άργυρο. Από την κατεργασία του μεταλλεύματος αυτού προκύπτουν τα μέταλλα χρυσός και άργυρος. Τα δύο αυτά προϊόντα είναι **συμπαράγωγα**.

Ένα άλλο χαρακτηριστικό αυτής της παραγωγής είναι ότι σε πολλές περιπτώσεις συμβαίνει η παραγωγή ενός προϊόντος να είναι δυνατή μόνο

εφόσον παράγεται ταυτόχρονα ένα άλλο προϊόν ή άλλα προϊόντα, χωρίς οι μεταξύ τους αναλογίες να είναι σταθερές, π.χ. ταυτόχρονη παραγωγή βενζίνης και λιπαντικών. Τα προϊόντα αυτά ονομάζονται συμπληρωματικά.

Άλλοτε πάλι συμβαίνει η αύξηση της παραγωγής ενός συμπαραγώγου να εμποδίζει (ή περιορίζει) την παραγωγή ενός άλλου. Π.χ. όσο περισσότερο οινόπνευμα αποσπάται κατά την επεξεργασία του γλεύκους (μούστου) τόσο περισσότερο μειώνεται η δυνατότητα παραγωγής οινοπνευματωδών ποτών.

Στην περίπτωση των συμπαραγώγων το πρόβλημα είναι ο επιμερισμός σ' αυτά του κόστους της διαδικασίας συμπαραγωγής των. Δηλαδή του κόστους της διαδικασίας μέχρι του σημείου διαχωρισμού τους.

Στο παραπάνω παράδειγμα της συμπαραγωγής των μετάλλων χρυσού και αργύρου το κόστος συμπαραγωγής τους (ερευνών, εξορύξεως, μεταφοράς και επεξεργασίας του μεταλλεύματος) πρέπει να επιμερισθεί προσεκτικά σε κάθε διακεκριμένο πλέον (μετά το διαχωρισμό τους) μέταλλο.

Μιλάμε για κόστος συμπαραγωγής και όχι για κοινό κόστος. Μεταξύ των όρων **κόστος συμπαραγωγής** και **κοινό κόστος** υπάρχει διαφορά. Το κοινό κόστος πραγματοποιείται για περισσότερα διαφορετικά μεταξύ τους προϊόντα από την αρχή μέχρι το τέλος της παραγωγικής τους διαδικασίας (π.χ. το ενοίκιο του εργοστασίου στην εξατομικευμένη παραγωγή, όπου οι παραγγελίες είναι διακεκριμένες. Έχουν ατομικότητα από την ώρα που θα αρχίσει η παραγωγή τους μέχρι την ώρα που θα τελειώσει.

Η επιβάρυνση κάθε συμπαραγώγου με κόστος συμπαραγωγής γίνεται με διάφορες μεθόδους. Οι σπουδαιότερες είναι οι εξής: η επιβάρυνση κατά μονάδα προϊόντος και η επιβάρυνση ανάλογα με τη σχετική τιμή πωλήσεως.

10.3 Κατά μονάδα προϊόντος (ποσοτικός επιμερισμός).

Με τη μέθοδο αυτή κάθε μονάδα, κάθε τεμάχιο οποιουδήποτε συμπαραγώγου επιβαρύνεται με το ίδιο κόστος..

Έτσι όμως υπάρχει ο κίνδυνος της δυσανάλογης επιβαρύνσεως του συμπαραγώγου που έχει τη μικρότερη τιμή πωλήσεως, σε σχέση με το συμπαράγωγο που έχει μεγαλύτερη τιμή πωλήσεως.

Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής προϋποτίθεται ότι η παραγωγή των συμπαραγώγων υπολογίζεται με την ίδια μονάδα μετρήσεως.

10.4 Ανάλογα με τη σχετική τιμή πωλήσεως.

Η μέθοδος αυτή θεωρείται περισσότερο δίκαιη, αφού κάθε συμπαράγωγο επιβαρύνεται ανάλογα με τη δυνατότητα δημιουργίας εσόδων, οπότε περιορίζονται τα μειονεκτήματα της προηγούμενης μεθόδου.

Εδώ πρέπει να διευκρινισθεί ότι, αν ένα (ή περισσότερα) από τα συμπαράγωγα υποβάλλεται, ύστερα από το διαχωρισμό, σε πρόσθετη κατεργασία,

τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας θα βαρύνουν αποκλειστικά αυτό το προϊόν.

Παράδειγμα:

Ας υποθέσουμε ότι έχουν συμπαραχθεί τα τρία διαφορετικά προϊόντα Α, Β, και Γ και μάλιστα:

Τεμάχια	A	20.000	τιμής πωλήσεως	κατά τεμάχιο	20	δρχ.
Τεμάχια	B	12.000	τιμής πωλήσεως	κατά τεμάχιο	80	δρχ.
Τεμάχια	Γ	8.000	τιμής πωλήσεως	κατά τεμάχιο	87.50	δρχ.

Ας υποθέσουμε ακόμη ότι το κόστος συμπαραγωγής τους (το μέχρι του σημείου διαχωρισμού τους κόστος) ήταν 560.000 δρχ. και ότι για το προϊόν Β πραγματοποιείται πρόσθετο κόστος 5 δραχμές κατά τεμάχιο.

Με βάση τα πιο πάνω ακολουθεί ο επιμερισμός του κόστους συμπαραγωγής στα τρία συμπαράγωγα και με τις δύο πιο πάνω μεθόδους.

10.4.1 A. Μερισμός κόστους συμπαραγωγής κατά μονάδα προϊόντος.

Προϊόν	A	B	Γ	Σύνολο
Τεμάχια	20.000	12.000	8.000	40.000
%	50%*	30%*	20%*	100%
Αναλογικό κόστος δρχ.	280.000	168.000	112.000	560.000
Κόστος μονάδας δρχ.	14	14	14	

* Ποσοστό επί τοις εκατό των 40.000 τεμαχών.

10.4.2 B. Ανάλογα με τη σχετική τιμή πωλήσεως.

Προϊόν	A	B	Γ	Σύνολο
Ποσότητα (τεμάχια)	20.000	12.000	8.000	40.000
Τιμή πωλήσεως τεμαχίου	20	80	87.50	
Συνολική τιμή πωλήσεως	400.000	960.000	700.000	
Κόστος τελειοποίησεως (πρόσθετο κόστος)		60.000		
Τελική συνολική τιμή πωλήσεως δρχ.	400.000	900.000	700.000	2.000.000
Μερισμός κόστους συμπαραγωγής	560.000 x 400.000 2.000.000	560.000 x 900.000 2.000.000	560.000 x 700.000 2.000.000	
Συν. κόστος Συμπαραγώγου	112.000	252.000	196.000	560.000
Κόστος συμπαραγωγής μον.	5.6	21.00	24.50	

10.5 Υποπαράγωγα (κατάλοιπα - υποπροϊόντα).

Πολλές φορές ταυτόχρονα με το προϊόν στην παραγωγή του οποίου αποβλέπει κατά κύριο λόγο η επιχείρηση (κύριο προϊόν), παράγονται, κατά την ίδια διαδικασία, προϊόντα μικρότερης, συγκριτικά με το κύριο προϊόν, αξίας. Τα τελευταία είναι τα υποπαράγωγα (τα υποπροϊόντα, τα κατάλοιπα). Παράδειγμα το πριονίδι στην επιπλοποιΐα, το λιοκόκι στην ελαιουργία κλπ. Για την κοστολόγηση υποπαραγώγων μικρής σχετικής αξίας, που πωλούνται χωρίς πρόσθετη κατεργασία, υπάρχουν οι εξής δύο απόψεις.

α) Το κύριο προϊόν επιβαρύνεται με όλα τα έξοδα.

Η άποψη αυτή στηρίζεται στο επιχείρημα ότι η επιχείρηση λειτουργεί για την παραγωγή μόνο του κύριου προϊόντος. Την παραγωγή του υποπροϊόντος τη θεωρεί τελείως συμπτωματική.

Στην περίπτωση αυτή, υπό την προϋπόθεση ότι το υποπροϊόν διατίθεται χωρίς καμμιά πρόσθετη κατεργασία, τα έσοδα από την πώλησή του θεωρούνται "ουδέτερα έσοδα".

β) Κατά τη δεύτερη άποψη τα έσοδα από τη διάθεση του υποπαραγώγου (υποπαραγώγων) αυξημένα με την αξία του αποθέματος, η οποία υπολογίζεται με βάση την τρέχουσα τιμή, θεωρούνται ως μειωτικό στοιχείο του κόστους παραγωγής του κύριου προϊόντος, αφού το υποπαράγωγο οφείλει την ύπαρξή του στο κύριο.

Αν υποθέσουμε λοιπόν ότι κατά μια κοστολογική περίοδο πλην του κύριου προϊόντος παράχθηκαν και 8.000 μονάδες υποπαραγώγου α, από τις οποίες πωλήθηκαν οι 5.000 μονάδες προς 12 δρχ. κατά μονάδα, τότε το κόστος του κύριου προϊόντος θα μειωθεί κατά το ποσό των 96.000 δρχ.

$$5.000 \text{ μονάδες} \times 12 \text{ (τιμή πωλήσεως)} = 60.000 \text{ δρχ.}$$

$$3.000 \text{ απόθεμα} \times 12 \text{ " " } = \underline{\underline{36.000}} \text{ δρχ.}$$

$$\text{Σύνολο} \qquad \qquad \qquad \underline{\underline{96.000}} \text{ δρχ.}$$

Υπάρχει ακόμη περίπτωση το υποπαράγωγο να χρησιμοποιείται από την ίδια την επιχείρηση, όπως π.χ. όταν ένα ελαιουργείο χρησιμοποιεί το λιοκόκι (υποπαράγωγο της παραγωγής λαδιού) ως καύσιμη ύλη.

Στην περίπτωση αυτή η τιμή πωλήσεως του υποπαραγώγου δεν μπορεί να αποτελέσει τη βάση για τον υπολογισμό του ποσού με το οποίο θα μειωθεί το κόστος παραγωγής του κύριου προϊόντος, επειδή δεν υπάρχει τιμή πωλήσεως, αφού αυτό δεν πωλείται.

Τη βάση για τον υπολογισμό του ποσού αυτού θα αποτελέσει η αξία χρήσεως που αποδίδεται στο υποπαράγωγο. Στο παράδειγμά μας η αξία χρήσεως ισούται με την αξία μιας ποσότητας άλλου καυσίμου, που θα αποδώσει τον ίδιο συνολικά αριθμό θερμίδων με την ποσότητα του υπό εκτίμηση υποπαραγώγου (λιοκοκιού).

10.6 Ερωτήσεις.

- 1) Πότε δύο (ή περισσότερα) προϊόντα, που παράγονται ταυτόχρονα και με την ίδια διαδικασία, χαρακτηρίζονται συμπαράγωγα;
- 2) Πότε λέμε ότι το προϊόν α είναι υποπαράγωγο του β;
- 3) Αναφέρατε παραδείγματα συμπαραγώγων και υποπαραγώγων.
- 4) Ως προς τι διαφέρει το κόστος συμπαραγωγής από το κοινό κόστος;
- 5) Ποιες μέθοδοι εφαρμόζονται για τον επιμερισμό του κόστους συμπαραγωγής μεταξύ των συμπαραγώγων, και ποια από αυτές θεωρείται ως η πλέον σωστή;
- 6) Κοστολογείται το υποπαράγωγο και κατά ποιον τρόπο;

10.7 Ασκήσεις.

1. Σε μια περίοδο έγινε η παραγωγή των συμπαραγώγων Α και Β με κόστος συμπαραγωγής 900.000 δρχ. Οι μονάδες του προϊόντος Α ήταν 5.000, ενώ του Β 20.000. Η κατά μονάδα τιμή πωλήσεως του Α είναι 120 δρχ. και του Β 45 δρχ. Να υπολογισθεί το συνολικό και το κατά μονάδα κόστος των προϊόντων, ανάλογα με την ποσότητα των μονάδων και ανάλογα με την τιμή πωλήσεως καθενός.
2. Το συνολικό κόστος παραγωγής μιας περιόδου ήταν 558.000 δρχ. Κατά την περίοδο αυτή με την παραγωγή του κύριου προϊόντος Α προέκυψε και το υποπροϊόν Β, του οποίου η τιμή πωλήσεώς υπολογίζεται σε 12.000 δρχ. Να προσδιορισθεί το κόστος του προϊόντος Α.
3. Σε μια περίοδο στη Βιομηχανία "Α" παράχθηκαν τρία συμπαράγωγα, τα Α, Β, Γ. Το συνολικό κόστος συμπαραγωγής τους ήταν 1.800.000 δρχ. Οι μονάδες κάθε συμπαραγώγου και η τιμή πωλήσεώς του κατά μονάδα ήταν:

Προϊόν	Παραχθείσες μονάδες	Τιμή πωλήσεως κατά μονάδα
Α	10.000	30
Β	20.000	60
Γ	30.000	50

Ζητείται.

Να καταρτισθεί πίνακας μερισμού του κόστους συμπαραγωγής τους, ανάλογα με την ποσότητα των μονάδων και ανάλογα με την τιμή πωλήσεως.

4. Μια βιομηχανία συμπαράγει δύο προϊόντα, τα Χ και Ψ. Κατά μια περίοδο το κόστος συμπαραγωγής τους (το μέχρι του σημείου διαχωρισμού τους, κόστος) ήταν 192.000 δρχ.

Τα δύο αυτά συμπαράγωγα υποβάλλονται το κάθε ένα χωριστά, σε πρόσθετη κατεργασία έτσι, ώστε να καταστούν κατάλληλα για πώληση.

Το κόστος της πρόσθετης κατεργασίας ήταν για το X 240.000 δρχ. και για το Ψ 60.000 δρχ. Οι κατά μονάδα προϊόντος τιμές πωλήσεως ήταν του X 400 και του Ψ 200 δρχ.

Κατά την πιο πάνω περίοδο παράχθηκαν 1.000 μονάδες προϊόντος X και 500 μονάδες προϊόντος Ψ. Να γίνει ο επιμερισμός στα X και Ψ του κόστους συμπαραγωγής με τη μέθοδο της πραγματοποιήσιμης τιμής πωλήσεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΔΕΚΑΤΟ

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

11.1 Γενική Λογιστική και Λογιστική Εκμεταλλεύσεως.

Τα πολυάριθμα λογιστικά γεγονότα μιας οικονομικής μονάδας και ειδικότερα μιας βιομηχανικής επιχειρήσεως είναι δυνατόν να διακριθούν σε δύο βασικές κατηγορίες.

Στην πρώτη κατηγορία περιέχονται τα λογιστικά γεγονότα, που αναφέρονται στις σχέσεις της επιχειρήσεως με τρίτα πρόσωπα όπως π.χ. με άλλες επιχειρήσεις, με τους προμηθευτές, τους πελάτες, τις κρατικές υπηρεσίες, τους ασφαλιστικούς οργανισμούς κλπ. καθώς και με το προσωπικό (εργαζομένους), γιατί και αυτό θεωρείται ότι αποτελείται από τρίτους, που μισθώνουν την εργασία τους στην επιχείρηση. Με άλλα λόγια τα λογιστικά γεγονότα αυτής της κατηγορίας αναφέρονται στις δοσοληψίες (τις συναλλαγές) της επιχειρήσεως προς τα έξω. Σε γεγονότα εξωτερικά.

Στη δεύτερη κατηγορία ανήκουν τα λογιστικά γεγονότα, που συνδέονται με τις εσωτερικές διαδικασίες και ειδικότερα με τις διαδικασίες της παραγωγής των προϊόντων (ή υπηρεσιών) με άλλα λόγια των εσωτερικών γεγονότων.

Αντίστοιχη με τη διάκριση των γεγονότων σε εξωτερικά και εσωτερικά είναι η διάκριση των λογιστικών εγγραφών. Έτσι αυτές διακρίνονται α) σε εγγραφές εξωτερικής περιοχής ή λογιστικής συναλλαγών, ή ακόμη οικονομικής λογιστικής, με κεντρικό άξονα τις αγορές και πωλήσεις και τα σχετικά μ' αυτές χρηματοπιστωτικά γεγονότα· και β) σε εγγραφές εσωτερικής περιοχής με κεντρικό άξονα τα γεγονότα που συνδέονται με τις αναλώσεις των διαφόρων υλικών και εργατικών για την παραγωγή των προϊόντων (ή των υπηρεσιών).

Πιο συγκεκριμένα: Η εξωτερική περιοχή, ή **Γενική Λογιστική** καλύπτει τις προς τα έξω ανάγκες. Καταγράφει με χρονολογική σειρά και παρακολουθεί τα εξωτερικά γεγονότα, όπως ακριβώς συνέβησαν, για να καταλήξει 1) στον προσδιορισμό της οικονομικής θέσεως της επιχειρήσεως (στον **ισολογισμό**) και 2) στον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος (στην κατάρτιση του λογαριασμού **αποτελέσματα χρήσεως**).

Κατά συνέπεια έργο της Γενικής Λογιστικής αποτελεί και η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων:

- Του **ισολογισμού** για τον προσδιορισμό της οικονομικής θέσεως της επιχειρήσεως σε μια ορισμένη χρονική στιγμή.
- Του λογαριασμού **Αποτελεσμάτων χρήσεως**.
- Της καταστάσεως **Γενικής εκμεταλλεύσεως**, στην οποία εμφανίζονται (στο τέλος της χρήσεως), τα δεδουλευμένα **τακτικά και οργανικά** έξοδα και έσοδα της χρήσεως και κατά συνέπεια, ως διαφορά αυτών το καθαρό κέρδος ή η καθαρή ζημία εκμεταλλεύσεως της χρήσεως.
- Το **προσάρτημα**, των καταστάσεων του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως των οποίων αποτελεί συμπλήρωμα και που μ' αυτό δίδονται πρόσθετες επεξηγηματικές πληροφορίες, όπως π.χ. για τη μέθοδο αποτιμήσεως κ.ά.

Η εσωτερική περιοχή, η **λογιστική εκμεταλλεύσεως**, καλύπτει τις προς τα μέσα πληροφοριακές ανάγκες τις σχετικές με τις αναλώσεις και το κόστος. Οι πληροφορίες αυτές αποτελούν τη βάση των αποφάσεων των οργάνων της διοικήσεως για την καθιέρωση νέων τεχνικών και μεθόδων με σκοπό τη μείωση του κόστους και την άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου.

Έργο της λογιστικής εκμεταλλεύσεως αποτελεί ακόμη και ο προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Το ΕΓΛΣ δίνοντας μεγάλη σημασία στη διάκριση Γενική Λογιστική και Λογιστική εκμεταλλεύσεως, προβλέπει στο σχέδιο λογαριασμών για τη κάλυψη των αναγκών της πρώτης, τις ομάδες λογαριασμών 1 - 8 και για τη κάλυψη των αναγκών της δεύτερης την ομάδα λογαριασμών 9. (Η δέκατη ομάδα 0 καλύπτει τις ανάγκες των λογαριασμών τάξεως).

11.2 Το αντικείμενο της Αναλυτικής Λογιστικής.

Αντικείμενο της Αναλυτικής Λογιστικής της εκμεταλλεύσεως αποτελούν οι λογιστικές εγγραφές προσδιορισμού του κόστους των (διαφόρων) ενδιαμέσων και τελικών φορέων (λειτουργιών, προϊόντων, υπηρεσιών κλπ.) και των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9 του ΕΓΛΣ), σύμφωνα με την αρχή της αυτονομίας που καθιερώνεται με το ΕΓΛΣ συνδέονται και λειτουργούν (χρεωπιστώνται) μόνο μεταξύ τους αποτελώντας έτσι ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.

Όπως έχει αναφερθεί στο Κεφάλαιο 1 (παρ. 1) η οικονομική μονάδα δεν είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιήσει όλους τους λογαριασμούς της ομάδας 9, αλλά έχει την ευχέρεια να επιλέξει όσους θεωρεί απαραίτητους για τις ανάγκες του λογιστηρίου της. Αν όμως θελήσει να παρακολουθήσει λογιστικά γεγονότα, που παρακολουθούνται με τους λογαριασμούς που

προβλέπονται από το λογιστικό σχέδιο στην ομάδα 9, τότε είναι υποχρεωμένη να τους χρησιμοποιήσει.

Το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ για το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής εκμεταλλεύσεως προβλέπει στην ομάδα 9 τους πιο κάτω πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

90. Διάμεσοι - Αντικρυζόμενοι λογαριασμοί.
91. Ανακατάξη εξόδων Αγορών και Εσόδων.
92. Κέντρα (θέσεις κόστους).
93. Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)
94. Αποθέματα.
95. Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος.
96. Έσοδα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα.
97. Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού.
98. Αναλυτικά αποτελέσματα.
99. Εσωτερικές διασυνδέσεις ή (δεύτερη λύση) Αναλυτική Λογιστική εκμεταλλεύσεως υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων.

Οι υπολογαριασμοί της ομάδας 9 στους οποίους, όπως αναφέρεται στις επόμενες παραγράφους, μεταφέρονται τα δεδομένα των ομάδων 2, 6, 7 και 8 (λογαριασμοί 81 - 85) της Γενικής Λογιστικής, έχουν το τελευταίο ψηφίο του κωδικού τους ίδιο με του αντίστοιχου πρωτοβάθμιου λογαριασμού της Γενικής Λογιστικής. Παράδειγμα ο λογαριασμός **Πρώτες και βοηθητικές Ύλες - Υλικά συσκευασίας λογισμένα** της Αναλυτικής Λογιστικής έχει κωδικό 90.01.24 και ο λογαριασμός **Πρώτες και βοηθητικές Ύλες - Υλικά συσκευασίας** της Γενικής Λογιστικής (τα δεδομένα του οποίου μεταφέρονται στον προηγούμενο) έχει κωδικό **24**.

11.3 Η λειτουργία των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής.

11.3.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.

- α) Όταν λειτουργεί σύστημα Αναλυτικής Λογιστικής εκμεταλλεύσεως, στο κλειστό κύκλωμα της ομάδας 9, η οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη να τηρήσει τους λογαριασμούς, που κατά τη γνώμη της θα εξυπηρετήσουν τις πληροφοριακές της ανάγκες ως ειδικούς λογαριασμούς των πρωτοβαθμίων λογαριασμών 90 - 99 που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.
- β) Η οικονομική μονάδα δεν είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιήσει όλους τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 9, εκτός αν ακολουθήσει διαδικασίες για τις οποίες έχουν προβλεφθεί ένας ή περισσότεροι από τους παραπάνω λογαριασμούς. Αν π.χ. η οικονομική μονάδα δεν επιθυμεί άλλη κατάταξη των εξόδων από εκείνη της Γενικής Λογιστικής (κατάταξη κατά είδος) και από εκείνη της Αναλυτικής Λογιστικής (κατάταξη κατά

λειτουργία) στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους δεν είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιήσει τους υπολογαριασμούς του 91.

γ) Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 90 - 99 είναι δυνατόν να ενημερώνονται συγκεντρωτικά (π.χ. από τα ισοζύγια των αναλυτικών λογαριασμών τους) υπό την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται τουλάχιστο κάθε μήνα.

11.3.2 Λογαριασμός 90 Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λογαριασμοί.

Ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 90 αναλύεται στους δευτεροβάθμιους:

- 90**
- 90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα.**
- 90.02 Εμπορεύματα λογισμένα.**
- 90.03**
- 90.04**
- 90.05**
- 90.06 Οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα.**
- 90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα.**
- 90.08 Αποτελέσματα λογισμένα.**
- 90.09 Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα.**
- 90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα.**
- 90.11**
-
- 90.99**

Οι παραπάνω λογαριασμοί χρησιμοποιούνται ως γέφυρα για τη μεταφορά των λογιστικών δεδομένων της Γενικής Λογιστικής στην Αναλυτική Λογιστική για να γίνει η παραπέρα επεξεργασία τους με σκοπό τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των παραγομένων προϊόντων ή των προσφερομένων υπηρεσιών καθώς και τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων. Όπως είναι φανερό, το λογιστικό υλικό που επεξεργάζεται η Αναλυτική Λογιστική το παίρνει από τη Γενική Λογιστική, στην οποία είναι καταχωρισμένο από τα διάφορα αποδεικτικά στοιχεία (τιμολόγια, μισθοδοτικές καταστάσεις κλπ.) των διαφόρων οικονομικών πράξεων.

Οι υπολογαριασμοί του 90 ονομάζονται **διάμεσοι επειδή** κατά τη μεταφορά των αναγκαίων στοιχείων από τη Γενική Λογιστική στην Αναλυτική παρεμβάλλονται μεταξύ των δύο αυτών λογιστικών συστημάτων χωρίς να θίγεται η αυτοτελεία τους. Δηλαδή χωρίς χρέωση λογαριασμού της Αναλυτικής Λογιστικής με πίστωση λογαριασμού της Γενικής Λογιστικής (και αντίστροφα).

Παράδειγμα: Για τη μεταφορά των αγορών των πρώτων υλών που καταχωρίζονται στο λογαριασμό 24 **Πρώτες και βοηθητικές Ύλες - Υλικά συσκευασίας** της Γενικής Λογιστικής, θα χρεωθεί ο λογαριασμός 94.04

Πρώτες και βοηθητικές Ύλες - Υλικά συσκευασίας της Αναλυτικής Λογιστικής με πίστωση του λογαριασμού, πάλι της Αναλυτικής Λογιστικής **90.02 Αγορές λογισμένες** και όχι του λογαριασμού 24, ή άλλου λογαριασμού της Γενικής Λογιστικής.

Οι υπολογαριασμοί του **90** ονομάζονται **αντικρυζόμενοι** διότι αντικρύζουν απόλυτα τους λογαριασμούς των ομάδων **2 (αποθέματα)**, **6 (οργανικά έξοδα κατ' είδος)**, **7 (οργανικά έσοδα κατ' είδος)** και **8 (λογαριασμοί αποτελεσμάτων)** της Γενικής Λογιστικής. Δηλαδή τα υπόλοιπα τους στο τέλος της χρήσεως είναι ίσα και αντίθετα με τα υπόλοιπα των αντιστοίχων λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής.

Το πιστωτικό υπόλοιπο π.χ. του υπολογαριασμού της Αναλυτικής Λογιστικής **90.06.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα** θα είναι ίσο με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού της Γενικής Λογιστικής **60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού**.

11.3.3 Λογαριασμός 91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων.

Ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός **91** αναπτύσσεται στους δευτεροβάθμιους:

91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά.

91.01 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα.

91.02 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα.

91.03

91.04

91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό.

91.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά).

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά).

91.08 Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά).

91.09 Αγορές Αποθεμάτων ενσωματωμένες προϋπολογιστικά.

.....

91.99

Και οι υπολογαριασμοί του **91** λειτουργούν ως διάμεσοι μεταξύ των υπολογαριασμών του **90** και των άλλων λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής. Στο τέλος της χρήσεως οι υπολογαριασμοί του **91** εμφανίζονται εξισωμένοι. Με τους λογαριασμούς αυτούς (όπως π.χ. με τους **91.01 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα**) επιτυγχάνεται η κατάταξη των εξόδων και εσόδων κατά διαφορετικό τρόπο από εκείνο της Γενικής Λογιστικής.

Τα έξοδα κατ' είδος π.χ. είναι δυνατόν να αναταξινομηθούν σε σταθερά και μεταβλητά στο λογαριασμό **91.00 Ανακατάταξη εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά**.

Έτσι εξασφαλίζονται πολύ χρήσιμες πληροφορίες για τις επιχειρηματικές αποφάσεις που δεν είναι δυνατόν να παίρνονται από τους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους ή τους λοιπούς λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.

11.3.4 Λογαριασμός 92 Κέντρα (θέσεις) κόστους.

Οι πιο κάτω πέντε (αναλυτικοί) δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 92 είναι υποχρεωτικοί.

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής.

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας.

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως.

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως.

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

.....
.....

Στους υπολογαριασμούς αυτούς παρακολουθείται το κόστος των βασικών λειτουργιών (λειτουργικό κόστος). Τα οργανικά έξοδα της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής με το Φύλλο μερισμού εξόδων μερίζονται κατά λειτουργία με κριτήριο τον προορισμό καθενάς και μεταφέρονται στους παραπάνω λογαριασμούς για τον προσδιορισμό του λειτουργικού κόστους. Για το λόγο αυτό οι λογαριασμοί αυτοί λέγονται και λογαριασμοί **κατά προορισμό**.

Στο λογαριασμό **92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής** συγκεντρώνεται το κόστος της παραγωγικής λειτουργίας (ενδεχομένως πλην των πρώτων υλών που έχουν αναλωθεί). Το κόστος των αναλωθεισών πρώτων υλών είναι δυνατόν να μεταφέρεται απευθείας στο λογαριασμό **93 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)**. Δηλαδή ο **92.00** περιλαμβάνει:

- Τα έμμεσα υλικά.
- Τα άμεσα και έμμεσα εργατικά.
- Τα άμεσα και έμμεσα Γ.Β.Ε.

Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής (εκτός από τα υπολογιστικά έξοδα) καταλογίζεται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων (στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους).

Στο λογαριασμό **92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας** συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας **Διοίκηση**, δηλαδή το μέρος των οργανικών εξόδων της ομάδας 6 που αφορά τη διοίκηση.

Το κόστος διοικήσεως βαρύνει τελικά τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται στο λογαριασμό **98.99 Αποτελέσματα χρήσεως**.

Στο λογαριασμό **92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως** συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας που έχει ως αντικείμενο την

έρευνα για την ανάπτυξη της οικονομικής μονάδας. Το κόστος αυτό μεταφέρεται στο τέλος της περιόδου στο λογαριασμό **98.99 Αποτελέσματα χρήσεως** εκτός αν αφορά πραγματική παραγωγή στοιχείου μακροχρόνιας αξιοποιήσεως, οπότε στην περίπτωση αυτή μεταφέρεται σε κατάλληλο λογαριασμό κόστους ιδιοπαραγωγής παγίων. Στο λογαριασμό **92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως** συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας πωλήσεων. Από τα έξοδα αυτά όσα χαρακτηρίζονται ως **Άμεσα έξοδα πωλήσεων** είναι διαμορφωτικά του μικτού αποτελέσματος και μεταφέρονται στο λογαριασμό **96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων** που με τη σειρά του μεταφέρεται στο λογαριασμό **96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα**. Τα Γενικά έξοδα Διαθέσεως μεταφέρονται στον λογαριασμό **98.99 Αποτελέσματα χρήσεως**.

Στο λογαριασμό **92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας** συγκεντρώνονται κυρίως οι τόκοι και τα συναφή έξοδα. Το κόστος αυτό κατά το μέρος που δεν βαρύνει τις άλλες λειτουργίες μεταφέρεται στον **98.99 Αποτελέσματα χρήσεως**.

11.3.5 Λογαριασμός 93 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη).

Στους υπολογαριασμούς του **93** συγκεντρώνεται μόνο το κόστος της λειτουργίας παραγωγής δηλαδή όλα τα στοιχεία κόστους (έξοδα), τα οποία πραγματοποιούνται για την παραγωγή των προϊόντων (ή υπηρεσιών) μέχρις ότου αυτά αποκτήσουν ιδιότητες και μορφή με την οποία μπορούν να διατεθούν στην αγορά.

Στον υπολογαριασμό **93.99 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων** συγκεντρώνεται το μέρος του κόστους ερευνών και αναπτύξεως που έχει ως αποτέλεσμα την παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποιήσεως π.χ. το κόστος μιας ευρεσιτεχνίας που αξιοποieίται σε 15 χρόνια ή το κόστος παραγωγής παγίων στοιχείων με μέσα της ίδιας της επιχειρήσεως. Ο λογαριασμός **93** πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού **94 Αποθέματα** (έτοιμα και ημιτελή) και του **95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος** με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους (ενώ με τις θετικές πιστώνεται).

11.3.6 Λογαριασμός 94 Αποθέματα.

Ο λογαριασμός **94** αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς με τους οποίους παρακολουθούνται τα αποθέματα της επιχειρήσεως, που παράγονται από την ίδια καθώς και εκείνα που αγοράζονται από τρίτους (αποθέματα ομάδας 2 της Γενικής Λογιστικής με λεπτομερέστερη όμως ανάλυση).

Την τελευταία υποδιαίρεση του λογαριασμού **94** αποτελεί η μερίδα αποθήκης που αντιπροσωπεύει το είδος ή ακόμη και την ποιότητα. Οι λογαριασμοί τελευταίας υποδιαιρέσεως των αποθεμάτων των διαφόρων ειδών τηρούνται κατά ποσότητα και αξία, τόσο ως προς την εισαγωγή όσο και ως

προς την εξαγωγή, με εξαίρεση ορισμένες κατηγορίες αναλωσίμων υλικών που θεωρούνται ότι αναλώνονται κατά την παραλαβή τους.

Με την ποσοτική παρακολούθηση της διακινήσεως των αποθεμάτων είναι δυνατή σε κάθε στιγμή η ακριβής γνώση του ποσοτικού υπολοίπου κάθε είδους αποθέματος.

Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων κινούνται μόνο όταν αυτά εισάγονται σε κάποιο αποθηκευτικό χώρο και κατά συνέπεια γίνονται αντικείμενο ποσοτικού ελέγχου.

Ο λογαριασμός **94** χρεώνεται βασικά με πίστωση του λογαρισμού **90** κατά τη μεταφορά των αρχικών αποθεμάτων και των αγαρών από τη Γενική Λογιστική στην Αναλυτική και πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού **93** με το κόστος των πρώτων υλών που αναλώνονται, του λογαριασμού **96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων του 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος** με τις αρνητικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος των αγαρών κλπ.

11.3.7 Λογαριασμός 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος.

Με τους υπολογαριασμούς του **95** παρακολουθούνται οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος όταν βέβαια εφαρμόζεται σύστημα πρότυπου κόστους.

Οι υπολογαριασμοί αυτοί χρεώνονται με τις αρνητικές αποκλίσεις και πιστώνονται με τις θετικές.

11.3.8 Λογαριασμός 96 'Εσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα.

Στην πίστωση των υπολογαριασμών του 96

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων.

96.01 Πωλήσεις προϊόντων ετοίμων και ημιτελών.

96.02 Πωλήσεις υποπροϊόντων.

μεταφέρονται τα έσοδα της ομάδας 7 της Γενικής Λογιστικής.

Ομοίως στους υπολογαριασμούς του **96.20 Κόστος παραγωγής ή αγορά πωλημένων** εμφανίζεται το κόστος των πωλημένων.

Στον υπολογαριασμό **96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων** εμφανίζονται τα άμεσα έξοδα πωλήσεων.

Εγγραφή μεταφοράς εσόδων πωλήσεων από τη Γενική Λογιστική:

90 Διάμεσοι - Αντικρυζόμενοι Λογαριασμοί.

Σ.37 Οργανικά 'Έσοδα κατ' είδος λογισμένα.

Εις 96 'Έσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα.

96.01 Πωλήσεις προϊόντων ετοίμων και ημιτελών.

96.01.00 Πωλήσεις ετοίμων προϊόντων.

Μεταφορά οργανικών εσόδων (πωλήσεων) από τη Γενική Λογιστική.

Για τον προσδιορισμό των αναλυτικών μικτών αποτελεσμάτων της εκμεταλλεύσεως οι πιο πάνω λογαριασμοί (96.00, 96.19, 96.20, 96.21) μεταφέρονται στο λογαριασμό 96.22 **Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.**

11.3.9 Λογαριασμός 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού.

Στο λογαριασμό 97 καταχωρίζονται οι διαφορές που πολλές φορές εμφανίζονται κατά τη μεταφορά στην Αναλυτική Λόγιστική των οργανικών εσόδων ή εξόδων. Παράδειγμα: όταν ενσωματώνονται στο κόστος στοιχεία που κατά τη στιγμή της ενσωματώσεως δεν είναι ακριβώς γνωστά π.χ. δώρα Χριστουγέννων, Πάσχα κ.ά. Τα υπόλοιπα του λογαριασμού 97 μεταφέρονται στο λογαριασμό **Αποτελέσματα χρήσεως.**

11.3.10 Λογαριασμός 98 Αναλυτικά αποτελέσματα.

Στους υπολογαριασμούς του 98 στο τέλος της περιόδου μεταφέρονται

- Όλα τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα.
- Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος.
- Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού.

Στον υπολογαριασμό 98.99 **Αποτελέσματα χρήσεως** προσδιορίζεται το συνολικό αποτέλεσμα της χρήσεως.

11.3.11 Λογαριασμός 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις.

Όταν η λογιστική του κόστους λειτουργεί αποκεντρωμένα, όταν π.χ. κάθε εργοστάσιο της ίδιας επιχειρήσεως τηρεί αυτόνομη Αναλυτική Λογιστική εκμεταλλεύσεως, για τη σύνδεση των μεταξύ τους διακινήσεων λειτουργούν οι υπολογαριασμοί του 99.

11.4 Ερωτήσεις.

- 1) Ποιο βασίζεται η διάκριση των δύο περιοχών του λογιστικού συστήματος σε εξωτερική και εσωτερική;
- 2) Ποιο είναι βασικά το αντικείμενο της εξωτερικής περιοχής;
- 3) Ποιο είναι το αντικείμενο της εσωτερικής περιοχής;
- 4) Ποιας περιοχής αντικείμενο αποτελεί η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων;
- 5) Ποιες ομάδες λογαριασμών του ΕΓΛΣ εξυπηρετούν την Γενική Λογιστική και ποια την Αναλυτική;
- 6) Είναι δυνατόν οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 9 να ενημερώνονται περιοδικά;
- 7) Ποια είναι η κύρια αποστολή των δευτεροβαθμίων λογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 90 Διάμεσοι Αντικρυζόμενοι Λογαριασμοί;

- 8) Γιατί οι υπολογαριασμοί του 90 ονομάζονται διάμεσοι;
- 9) Ποια είναι η αποστολή των υπολογαριασμών του λογαριασμού 91;
- 10) Ποιοι είναι οι πέντε υποχρεωτικοί δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του λογαριασμού 92;
- 11) Ποια είναι η αποστολή των υπολογαριασμών του λογαριασμού 92;
- 12) Τι παρακολουθείται με τους υπολογαριασμούς του 94;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΩΔΕΚΑΤΟ

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

12.1 Παράδειγμα λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής.

Το παρακάτω αναλυτικό παράδειγμα αναφέρεται κυρίως στη λειτουργία της Αναλυτικής Λογιστικής.

Κρίθηκε σκόπιμο η ανάπτυξη του "λεπτού" αυτού θέματος να γίνει με ολοκληρωμένο παράδειγμα, ώστε να φανούν καθαρά οι διαδικασίες παραλαβής των στοιχείων από τη Γενική Λογιστική, οι κινήσεις αυτών στους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής μέχρι του προσδιορισμού του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων καθώς και το κλείσιμο των λογαριασμών της ομάδας 9. Παράλληλα να φανεί και η διαφορά Αναλυτικής και Γενικής Λογιστικής ιδιαίτερα στον τρόπο προσδιορισμού του αποτελέσματος.

Παράδειγμα.

Στα καθολικά της Γενικής Λογιστικής της βιομηχανικής επιχειρήσεως "ω" στην αρχή της λογιστικής χρήσεως 19X1 υπήρχαν μεταξύ των άλλων και οι παρακάτω λογαριασμοί (υπόλοιπα χρήσεως 19X0).

21 Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή	24 Πρώτες και βιοθ. ύλες - Υλ. συσκευασίας
500.000	290.000
21.00 Έτοιμα προϊόντα	24.00 Πρώτες ύλες
500.000	200.000
21.00.00 Προϊόν πι	24.00.00 Πρώτη ύλη X
320.000	120.000

21.00.01 Προϊόν Π₂		24.00.01 Πρώτη ύλη ψ	
180.000		80.000	
23 Παραγωγή σε εξέλιξη		24.01 Βοηθητικά υλικά	
100.000		50.000	
23.00 Προϊόν π₁		24.02 Υλικά συσκευασίας	
60.000		40.000	
23.01 Προϊόν π₂		25 Αναλώσιμα υλικά	
40.000		60.000	
		25.05 Διάφορα Αναλώσιμα Υλικά	
		60.000	

Κατά τη χρήση πραγματοποιήθηκαν πλην των άλλων και τα πιο κάτω λογιστικά γεγονότα (συνολικά).

A. Αγορές:

a) Πρώτων υλών επί πιστώσει. Πρώτης ύλης Χ κόστους αγοράς δρχ.	4.680.000
Πρώτης ύλης Ψ κόστους αγοράς δρχ.	3.120.000
	7.800.000
β) Διαφόρων βοηθητικών υλικών μετρητοίς κόστους αγοράς δρχ.	1.050.000
γ) Διαφόρων Υλικών συσκευασίας μετρητοίς κόστους αγοράς δρχ.	80.000
δ) Διαφόρων αναλωσίμων Υλικών μετρητοίς κόστους αγοράς δρχ.	340.000

B. Τα έξοδα της περιόδου ανήλθαν στα παρακάτω ποσά:

a) Μισθοί: ονομαστικό ποσό	δρχ.	2.545.000
Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις μισθών:		

I.K.A.	2.545.000 x 24,35% = 619.730
(αντί 619.707,50 – για στρογγυλοποίηση)	
Χαρτόσημα	2.545.000 x 0,6% = <u>15.270</u>
Σύνολο	<u>635.000</u> <u>3.180.000</u>

β) Ημερομίσθια: ονομαστικό ποσό	8.003.200
Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις επί ημερο-	
μισθίων IKA	8.003.200 x 24,35% = 1.948.780
(αντί 1.948.779,20 – για στρογγυλοποίηση)	
χαρτόσημα	8.003.200 x 0,6% = 48.020
(αντί 48.019,20 για στρογγυλοποίηση)	<u>1.996.800</u>
Σύνολο	<u>10.000.000</u>

Οι μισθωτοί και οι ημερομίσθιοι εξοφλήθηκαν μετρητοίς.

Κρατήσεις σε βάρος εργαζομένων επί μισθώ:

IKA	2.545.000 x 14,25% = 362.660
(αντί 362.662,50 για στρογγυλοποίηση)	
χαρτόσημο	2.545.000 x 0,6% = <u>15.270</u>
Κρατήσεις επί ημερομισθίων σε βάρος εργατών:	
IKA	8.003.000 x 14,25% = 1.140.460
(αντί 1.140.456 για στρογγυλοποίηση)	
χαρτόσημο	8.003.200 x 0,6% = 48.020
(αντί 48.019,20 για στρογγυλοποίηση)	<u>1.188.480</u>
Σύνολο	

(Επί των μισθών και ημερομισθίων δεν υπολογίζεται κράτηση φόρου. Τα περί υπολογισμού του φόρου μισθωτών υπηρεσιών αναλύονται στο Κεφάλαιο 8.8.2).

- γ) Οι αμοιβές και τα έξοδα τρίτων σε δρχ. 200.000 και εξοφλ. μετρητοίς
- δ) Οι παροχές τρίτων σε δρχ. 3.200.000 "
- ε) Οι φόροι και τα τέλη σε δρχ. 980.000 "
- στ) Τα διάφορα έξοδα σε δρχ. 2.540.000 "
- ζ) Οι τόκοι και τα συναφή έξοδα σε δρχ. 800.000 "
- η) Στο τέλος της περίσδου λογίστηκαν αποσβέσεις παγίων ενσωματώσιμες στο λειτουργικό κόστος ποσού δρχ. 2.100.000 και αποσβέσεις μηχανημάτων μη ενσωματώσιμες στο λειτουργικό κόστος (επιταχυνόμενες αποσβέσεις) δρχ. 140.000.

Γ. Αναλώσεις: Κατά την περίοδο αναλώθηκαν

α) Πρώτη ύλη X κόστους αγοράς δρχ.	2.000.000
για την παραγωγή του προϊόντος Π ₁	
Πρώτη ύλη X κόστους αγοράς δρχ.	<u>2.220.000</u>
για την παραγωγή του προϊόντος Π ₂	
Σύνολο αναλώσεως Πρώτης ύλης X	<u>4.200.000</u>
β) Πρώτη ύλη Ψ κόστους αγοράς δρχ.	<u>1.800.000</u>
για την παραγωγή του προϊόντος Π ₁	

Πρώτη ύλη Ψ κόστους αγοράς δρχ.	<u>1.000.000</u>
για την παραγωγή του προϊόντος Π ₂	<u>2.800.000</u>
Σύνολο αναλώσεων	<u>2.800.000</u>
γ) Αναλώθηκαν στην παραγωγική λειτουργία (εργοστάσιο) βοηθητικά υλικά κόστους αγοράς 900.000 δρχ.	
δ) Αναλώθηκαν διάφορα υλικά συσκευασίας των πωλουμένων προϊόντων κόστους αγοράς 70.000 δρχ. και μάλιστα 60.000 δρχ. για το πωλούμενο Π ₁ και 10.000 δρχ. για το πωλούμενο Π ₂ .	

Δ. Κατά τη χρήση παράχθηκαν.

- α) Ολοκληρώθηκε η κατεργασία (παράχθηκαν) 300 μονάδες προϊόντος Π₁ συνολικού κόστους παραγωγής 14.400.000 δρχ. ($14.400.000 : 300 = 48.000$ δρχ. κόστος παραγωγής της μονάδος Π₁) και
- β) Ολοκληρώθηκε η κατεργασία (παράχθηκαν) 200 μονάδων προϊόντος Π₂ συνολικού κόστους παραγωγής 10.100.000 δρχ. ($10.100.000 : 200 = 50.500$ κόστος παραγωγής μονάδας Π₂).

E. Ημιτελή προϊόντα τέλους χρήσεως 19X1 (Τελικό απόθεμα ημιτελών).

Κατά την απογραφή της 31/12/19X1 διαπιστώθηκε ότι το κόστος παραγωγής των ημιτελών προϊόντων ήταν : ημιτελή Π₁ 260.000 δρχ. και ημιτελή Π₂ 340.000 δρχ.

Z. Πωλήσεις χρήσεως: Κατά τη χρήση πωλήθηκαν με πίστωση:

- α) 280 μονάδες έτοιμου προϊόντος Π₁ προς 80.000 δρχ. κατά μονάδα.
 β) 160 μονάδες έτοιμου προϊόντος Π₂ προς 90.000 δρχ. κατά μονάδα.
 $280 \times 80.000 \text{ δρχ.} = 22.400.000 \text{ δρχ.}$
 $160 \times 90.000 \text{ δρχ.} = \underline{14.400.000 \text{ δρχ.}}$
 Συνολικά έσοδα πωλήσεων 36.800.000 δρχ.

H. Κατά την αρχή της χρήσεως (2/1/19X1) πωλήθηκαν μετρητοίς έπιπλα κόστους αγοράς 500.000 δρχ., αποσβεσμένα κατά 200.000 δρχ., αντί 240.000 δρχ.

Θ. Κατά τη χρήση κληρώθηκε ομολογία Λαχειοφόρου ομολογιακού δανείου αξίας 10.000 δρχ. με λαχνό και η επιχείρηση εισέπραξε 410.000 δρχ.

I. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσεως συμφωνούν με την εξωτερική απογραφή.

K. Επί των αγορών και πωλήσεων υπολογίσθηκε Φόρος προστιθέμενης αξίας με (υποθετικό) συντελεστή 6%.

Εγγραφές Γενικής Λογιστικής
Εκ μεταφοράς

1

24 ΠΡΩΤΕΣ + ΒΟΗΘ. ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣ	7.800.000
24.00 Πρώτες ύλες	7.800.000
24.00.00 Πρώτη ύλη Χ	
24.00.00.01 Αγορές πρ. ύλης Χ 4.680.000	
24.00.01 Πρώτη ύλη ψ	
24.00.01.01 Αγορές πρ. ύλης ψ 3.120.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ + ΤΕΛΗ	468.000
54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας	
54.00.01 Φ.Π.Α. εισροών / υλικών 6%	
Εις 50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	8.268.000
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού	
50.00.08 Προμηθευτής ΑΒ	
Τιμολ. ΑΒ Νο	
Ο συντελεστής του Φ.Π.Α. είναι υποθετικός	

2

24 ΠΡΩΤΕΣ + ΒΟΗΘ. ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣ	1.050.000
24.01 Βοηθητικά Υλικά	1.050.000
24.01.01 Αγορές Βοηθ. Υλικών 1.050.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ + ΤΕΛΗ	63.000
54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας	
54.00.01 Φ.Π.Α. εισροών / υλικών 6%	
Εις 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	1.113.000
38.00 Ταμείο	
Αγορά διαφόρων βοηθητικών Υλικών τιμολόγιο προμηθευτή Γ.Δ. Νο	

3

25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ	
25.01 Αγορές διαφόρων Αναλωσίμων Αγαθών	340.000
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	20.400
54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας	
54.00.01 Φ.Π.Α. εισροών 6%	360.400
Εις 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	
38.00 Ταμείο	
αγορά αναλωσίμων Υλικών Τιμολ.	

24 ΠΡΩΤΕΣ + ΒΟΗΘ. ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣ	80.000
24.02 Υλικά Συσκευασίας	
24.02.01 Αγορές Υλικών Συσκευασίας 80.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ + ΤΕΛΗ	4.800
54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας	
54.00.01 Φ.Π.Α. εισροών / υλικών 6%	
Εις 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	84.800
38.00 Ταμείο	
Προμήθεια διαφόρων υλικών συσκευασίας τιμολόγιο προμηθευτή Ε.	

60 ΑΜΟΙΒΕΣ + ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	
60.00 Αμοιβές έμπισθου προσωπικού	2.545.000
Εις 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	2.545.000
38.00 Ταμείο	
Ονομαστικό ποσό καταστάσεων μισθών	

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	377.930
38.00 Ταμείο	
Εις 55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ	362.660
55.00 Ίδρυμα Κοινων. Ασφαλίσεων	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	15.270
54.03 Φόροι και τέλη αμοιβών προσωπ.	
54.03.02 Χαρτόσημο και ΟΓΑ Μισθωτών Υπηρεσιών	
Ταμειακή λογιστικοποίηση μισθών	

60 ΑΜΟΙΒΕΣ και ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	
60.03 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμπισθου προσωπικού	635.000
60.03.00 Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ	619.730
60.03.04 Χαρτόσημο Μισθοδοσίας	15.270
Εις 55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ	619.730
55.00 Ίδρυμα Κοινων. Ασφαλίσεων	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	15.270
54.03 Φόροι και τέλη αμοιβών προσωπ.	

54.03.02 Χαρτόσημο και ΟΓΑ Μισθωτών Υπηρεσιών
Εργοδοτικές εισφορές επί μισθώ

8

60 ΑΜΟΙΒΕΣ + ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	8.003.200
60.01 Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού	
Εις 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	8.003.200
38.00 Ταμείο	

Ονομαστικό ποσό καταστάσεων ημερομισθίων

9

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	1.188.480
38.00 Ταμείο	
Εις 55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ	1.140.460
55.00 Ίδρυμα Κοινων. Ασφαλίσεων	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	48.020
54.03 Φόροι και τέλη αμοιβών προσωπ.	
54.03.02 Χαρτόσημο και ΟΓΑ Μισθωτών Υπηρεσιών	
Ταμειακή λογιστικοποίηση ημερομισθίων ως μισθοδοτικές καταστάσεις ημερομισθίων	

10

60 ΑΜΟΙΒΕΣ - ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	1.996.800
60.04 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού	
60.04.00 Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ	1.948.780
60.04.04 Χαρτόσημο Μισθοδοσίας	48.020
Εις 55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ	1.948.780
55.00 Ίδρυμα Κοινων. Ασφαλίσεων	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	48.020
54.03 Φόροι και τέλη αμοιβών προσωπ.	
54.03.02 Χαρτόσημο και ΟΓΑ Μισθωτών Υπηρεσιών	
Εργοδοτικές εισφορές επί ημερομισθίων παραγωγικής Λειτουργίας	

11

61 ΑΜΟΙΒΕΣ + ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	200.000
61.00	.....

61.01	.....
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	.....	3.200.000
62.00 Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής	.....
62.02 Ύδρευση παραγ. διαδικασίας	.....
62.03 Τηλεπικοινωνίες	.....
62.04 Ενοίκια	.....
.....	
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	.....	2.540.000
64.00 Έξοδα μεταφορών	.....
64.02 Έξοδα Προβολής και Διαφημίσεως	.....
.....	
63 ΦΟΡΟΙ + ΤΕΛΗ	.....	980.000
63.00 Τέλη συναλλαγματικών, δανείων κλπ. Πράξεων	.....
63.04 Δημοτικοί φόροι	.....
.....	
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	.....	800.000
65.02 Προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα Τραπεζών	.....
65.98 Λοιπά Συναφή με χρηματοδότησεις έξοδα	.....
Εις ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	.....	7.720.000
Ταμείο	.....
Έξοδα περιόδου εξοφληθέντα μετρητοίς	.....

12

30 ΠΕΛΑΤΕΣ	.....	39.008.000
30.00 Πελάτες εσωτερικού	.....
30.00.00 Πελάτης Ε. Ελευθερίου	.....
30.00.01 Πελάτης Ν. Νικολάου	.....
Εις 71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ	.....
71.00 Πωλήσεις εσωτερικού	.....	36.800.000
71.00.00 Πωλήσεις προϊόντος Π1	22.400.000	
71.00.01 Πωλήσεις προϊόντος Π2	14.400.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	.....	2.208.000
54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας	.....
54.00.10 ΦΠΑ εκροών/πωλήσεων προϊόντων 6%	.....
Ο συντελεστής ΦΠΑ λήφθηκε υποθετικά	.....
Πωλήσεις περιόδου τιμολόγια Νο .....	.....

13

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	410.000
38.00 Ταμείο	
Εις 34 ΧΡΕΩΓΡΑΦΑ	10.000
34.05 Ομιλογίες Ελληνικών Δανείων	
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	400.000
81.03 Έκτακτα κέρδη	
81.03.07 Κέρδη από λαχνούς ομολ. Δανείου	
Κλήρωση μετά λαχνού υπ' αριθ. Ομολογίας Δανείου Ελληνικού Δημοσίου και είσπραξη του ποσού	

14

14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	200.000
14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	
Εις 14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	200.000
14.00 Έπιπλα	
Μεταφορά του αντίθετου ειδικού λογαριασμού (14.99) στον κύριο ειδικό (14.00) λόγω πωλήσεως των επίπλων.	

15

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	240.000
38.00 Ταμείο	
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	60.000
81.02 Έκτακτες ζημιές	
81.02.04 Ζημιές από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	
Εις 14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	300.000
14.00 Έπιπλα	
Πώληση επίπλων αναπόσβεστης αξίας 300.000 δρχ. αντί 240.000 δρχ. (μετρητοίς) (η εγγραφή αυτή να συνεξετασθεί με την προηγούμενη).	

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

2.100.000

66.02 Αποσβέσεις Μηχανημάτων - Τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

1.800.000

62.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων 1.600.000

62.02.03 Αποσβέσεις εργαλείων 200.000

66.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

300.000

Εις 12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ

ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

1.800.000

12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

1.800.000

12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα

1.600.000

12.99.03 Αποσβεσμένα εργαλεία

200.000

14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

300.000

14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και αποβεσμένος λοιπός εξοπλισμός

300.000

Ενσωματώσιμες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις των παγίων στοιχείων.

85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

140.000

85.02 Αποσβέσεις - μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

85.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων

Εις 12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ

ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

140.000

12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα

Επιταχυνόμενες αποσβέσεις

80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	950.000
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως	
Εις 21 ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ	500.000
21.00 Έτοιμα προϊόντα	
21.00.00 Απόθεμα προϊόντος Π ₁	320.000
21.00.01 Απόθεμα προϊόντος Π ₂	<u>180.000</u>
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ	100.000
23.00 Προϊόν Π ₁	60.000
23.01 Προϊόν Π ₂	<u>40.000</u>
24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘ. ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	290.000
24.00 Πρώτες Ύλες	200.000
24.00.00 Πρώτη Ύλη Χ	
24.00.00.00 Απόθεμα πρώτης Ύλης Χ	120.000
24.00.01 Πρώτη Ύλη Ψ	
24.00.01.00 Απόθεμα πρώτης Ύλης Ψ	<u>80.000</u>
24.01 Βοηθητικά Υλικά	50.000
24.01.00 Απόθεμα Βοηθ. Υλικών	
24.02 Υλικά Συσκευασίας	40.000
24.02.00 Απόθεμα Υλικών Συσκευασίας	
25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ	60.000
25.00 Απόθεμα Διαφ. Αναλωσίμων Υλικών	60.000
Μεταφορά στο λογαριασμό Γενικής Εκμεταλλεύσεως της αξίας των αρχικών αποθεμάτων της χρήσεως.	

80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	9.270.000
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως	9.270.000
Εις 24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘ. ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	8.930.000
24.00 Πρώτες Ύλες	7.800.000
24.00.00 Πρώτη Ύλη Χ	
24.00.01 Αγορές πρώτης Ύλης Χ	4.680.000
24.00.01.01 Αγορές πρώτης Ύλης Ψ	3.120.000

24.01 Βοηθητικά Υλικά	1.050.000
24.01.01 Αγορές Βοηθ. Υλικών	
24.02 Υλικά Συσκευασίας	80.000
24.02.01 Αγορές Υλικών Συσκευασίας	
25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ	340.000
25.01 Αγορές Διαφ. Αναλωσίμων Υλικών	340.000
Μεταφορά των αγορών αποθέματος της χρήσεως στο λογαριασμό Γενικής Εκμεταλλεύσεως	

20

80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	23.000.000
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως	
Εις 60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	
60.00 Αμοιβές εμμίσθου προσωπικού	2.545.000
60.01 Αμοιβές ημερομισθίου προσωπικού	8.003.200
60.03 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομισθίου προσωπικού	635.000
60.04 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομισθίου προσωπικού	1.996.800
61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	13.180.000
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	200.000
63 ΦΟΡΟΙ + ΤΕΛΗ	3.200.000
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	980.000
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	2.540.000
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	800.000
	2.100.000

Μεταφορά των οργανικών εξόδων στο λογαριασμό Γενικής εκμεταλλεύσεως.

21

21 ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ	2.470.000
21.00 Έτοιμα προϊόντα	2.470.000
21.00.00 Απόθεμα προϊόντος Π ₁	1.280.000
	1.190.000
21.00.01 Απόθεμα προϊόντος Π ₂	
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ	600.000
23.00 Προϊόν Π ₁	260.000
23.00 Προϊόν Π ₂	340.000

24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ -

ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	1.250.000
24.00 Πρώτες Ύλες	1.000.000
24.00.00 Πρώτη Ύλη Χ	600.000
24.00.01 Πρώτη Ύλη Ψ	<u>400.000</u>
24.01 Βοηθητικά Υλικά	200.000
24.01.00 Απόθεμα Βοηθητικών Υλικών	200.000
24.02 Υλικά Συσκευασίας	50.000
24.02.00 Απόθεμα Υλικών Συσκευασίας	50.000

25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ

Εις 80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΗ	100.000
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως	4.420.000

Μεταφορά στο λογαριασμό Γενικής Εκμεταλλεύσεως της αξίας των αποθεμάτων τέλους χρήσεως στους οικείους λογαριασμούς.

— 22 —

71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ

71.00 Πωλήσεις εσωτερικού	36.800.000
71.00.00 Πωλήσεις προϊόντος Π ₁	36.800.000
24.400.000	
71.00.01 Πωλήσεις προϊόντος Π ₂	14.400.000
24.400.000	

Εις 80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

80.00 Λογ/σμός Γενικής εκμεταλλεύσεως	36.800.000
Μεταφορά των οργανικών εσόδων στο λογαριασμό Γενικής Εκμεταλλεύσεως.	

— 23 —

80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

80.00 Λογ/σμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως	8.000.000
Εις 80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	8.000.000

80.01 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

Μεταφορά του οργανικού κέρδους από τον 80.00 στον αρμόδιο λογαριασμό 80.01.

— 24 —

80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

6.200.000

80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	
80.02.00 Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας	2.400.000
80.02.01 Έξοδα λειτουργίας Ερευνών και Αναπτύξεως	700.000
80.02.02 Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως	2.300.000
80.02.06 Χρεωστικοί τόκοι και Συναφή έξοδα	<u>800.000</u>
Εις 80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	<u>6.200.000</u>

Μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα της χρήσεως σύμφωνα με το "φύλλο μερισμού δαπανών"

— 25 —

80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	14.200.000
80.01 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	
Εις 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	14.200.000
86.00 Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	
86.00.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	
Μεταφορά του μικτού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως στον οικείο υπολογαριασμό του "Αποτελέσματα χρήσεως"	

— 26 —

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	5.400.000
86.00 Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	
86.00.02 Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας	2.400.000
86.00.03 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως	700.000
86.00.04 Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως	<u>2.300.000</u>
Εις 80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	<u>5.400.000</u>
80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	
80.02.00 Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας	2.400.000
80.02.01 Έξοδα λειτουργίας Ερευνών και Αναπτύξεως	700.000
80.02.02 Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως	<u>2.300.000</u>
Μεταφορά των υπολοίπων των πιστωμένων λογαριασμών στο λογαριασμό "Αποτελέσματα χρήσεως".	

27

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	800.000
86.01 Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα	
86.01.09 Χρεωστικοί Τόκοι και Συναφή έξοδα	
Εις 80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	800.000
80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	
80.02.06 Χρεωστικοί τόκοι και Συναφή έξοδα	
Μεταφορά του πιστούμενου λογαριασμού στο λογαριασμό "Αποτελέσματα χρήσεως"	

28

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	60.000
86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	
86.02.08 Έκτακτες ζημιές	
Εις 81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕ- ΛΕΣΜΑΤΑ	60.000
81.02 Έκτακτες ζημιές	
81.02.04 Ζημιές από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	
Μεταφορά των ανοργάνων ζημιών στο λο- γαριασμό "Αποτελέσματα χρήσεως"	

29

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	140.000
86.03 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων	
86.03.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων - τεχνι- κών εγκαταστάσεων λοιπού μηχανολογι- κού εξοπλισμού	
Εις 85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑ- ΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	
85.02 Αποσβέσεις Μηχανημάτων - Τε- χνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχα- νολογικού εξοπλισμού	140.000
Μεταφορά των (επιταχυνομένων) αποσβέ- σεων στα αποτελέσματα χρήσεως	

30

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	400.000
81.03 Έκτακτα κέρδη	
81.03.07 Κέρδη από λαχνούς και ομολογια- κού δανείου	

Εις 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα 400.000

86.02.01 Έκτακτα κέρδη

Μεταφορά εκτάκτων κερδών στα αποτελέσματα χρήσεως

31

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

14.200.000

86.00 Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

86.00.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

Εις 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

14.200.000

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως

Μεταφορά του μικτού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος.

32

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

5.400.000

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως

Εις 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

5.400.000

86.00 Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

86.00.02 Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας 2.400.000

86.00.03 Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών και Αναπτύξεως 700.000

86.00.04 Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως 2.300.000

Μεταφορά των λειτουργικών εξόδων για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος.

33

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

800.000

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως

Εις 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

800.000

86.01 Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα

86.01.09 Χρεωστικοί τόκοι και Συναφή έξοδα

Μεταφορά των τόκων και συναφών εξόδων για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος.

34

86. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

400.000

86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

86.02.01 Έκτακτα κέρδη

Εις 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως

400.000

Μεταφορά εκτάκτων κερδών για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος.

35

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

60.000

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως

60.000

Εις 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

86.02.08 Έκτακτες ζημιές

Μεταφορά των ανοργάνων ζημιών για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος.

36

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

140.000

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως

140.000

Εις 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

86.03 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων

86.03.02 Αποσβέσεις Μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού

Μεταφορά (επιταχυνομένων) αποσβέσεων για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτέλεσματος.

37

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

8.200.000

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως

8.200.000

Εις 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως

Προκύψαν καθαρό κέρδος χρήσεως 19X1.

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ

Κωδ. Νομού	Είδος Δαπάνης	Ποσό Μεριστέας Διπλής	Λειτουργίες			
			Παραγωγής	Διοικητική	Ερευνών και αναπτύξεως	Διαθέσεως
60	Αμοιβέςς και εξοδα προσωπικού	3.180.000	10.000.000	1.580.000	500.000	1.100.000
60.00	Αμοιβέςς έμμισθου προσωπικού	10.000.000	—	—	—	—
60.01	Αμοιβέςς ημερομίδειου προσωπικού	200.000	2.000.000	200.000	—	—
61	Αμοιβέςς και εξοδα τρίτων	3.200.000	800.000	400.000	—	800.000
62	Παροχές τρίτων	980.000	800.000	100.000	—	80.000
63	Φόροι - ΤΕΛ	2.540.000	2.200.000	20.000	120.000	200.000
64	Διμόρφα εξοδα	800.000	—	—	—	800.000
65	Τόκοι + Συναφή εξοδα	Παγίων ενσωματωμένες λειτουργικό κόστος	2.100.000	1.800.000	100.000	80.000
66	Αποσβέσεις	στο	23.000.000	16.800.000	2.400.000	700.000
24	Αναλωθέντα βιοθητικά Γλυκά	900.000	900.000	2.400.000	700.000	2.300.000
25	Αναλωθέντα αναλόσημα Γλυκά	300.000	300.000	.....	.....	800.000
24	Αναλωθέντα ειδή Συσκευασίας	70.000	.....	.....	70.000	—
24	24.270.000	18.000.000	2.400.000	700.000	2.370.000	800.000

Σημείωση: Οι αναλωθέντες πρώτες ύλες μεταφέρθησαν απευθείας στο λογαριασμό 93 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξελιξη)

Καθολικά Γενικής Λογιστικής

Λογαριασμοί Αποθεμάτων (ομάδα 2)

21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΕΛΗ		24 ΠΡΩΤΕΣ & ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	
<u>500.000</u>	<u>500.000</u> (18)	290.000	290.000 (18)
		7.800.000	8.930.000 (19)
		1.050.000	
		80.000	
21.00 Έτοιμα προϊόντα		9.220.000	9.220.000
<u>500.000</u>	<u>500.000</u> (18)		
21.00.00 Απόθεμα προϊόντος Π₁		24.00 Πρώτες ύλες	
<u>320.000</u>	<u>320.000</u> (18)	200.000	200.000 (18)
		7.800.000	7.800.000 (19)
21.00.01 Απόθεμα προϊόντος Π₂		24.00.00 Πρώτη ύλη X	
<u>180.000</u>	<u>180.000</u> (18)	120.000	120.000 (18)
		4.680.000	4.680.000 (19)
		<u>4.800.000</u>	<u>4.800.000</u>
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		24.00.01 Πρώτη ύλη Ψ	
<u>100.000</u>	<u>100.000</u> (18)	80.000	80.000 (18)
<u>100.000</u>	<u>100.000</u>	3.120.000	3.120.000 (19)
		<u>3.200.000</u>	<u>3.200.000</u>
23.00 Προϊόν Π₁		24.00.00.00 Απόθεμα Πρ. ύλης X	
<u>60.000</u>	<u>60.000</u> (18)	<u>120.000</u>	<u>120.000</u> (18)
23.01 Προϊόν Π₂		24.00.01.00 Απόθεμα Πρ. ύλης Ψ	
<u>40.000</u>	<u>40.000</u> (18)	<u>80.000</u>	<u>80.000</u> (18)
		24.00.00.01 Αγορές πρώτης ύλ. X	
		<u>4.680.000</u>	<u>4.680.000</u> (19)

24.00.01.01 Αγορές Πρ. ύλης Ψ

<u>3.120.000</u>	<u>3.120.000 (19)</u>
------------------	-----------------------

24.01 Βοηθητικά Υλικά

50.000	50.000 (18)
<u>1.050.000</u>	<u>1.050.000 (19)</u>
<u>1.100.000</u>	<u>1.100.000</u>

24.01.00 Απόθεμα Βοηθ. Υλών

<u>50.000</u>	<u>50.000 (18)</u>
---------------	--------------------

24.01.01 Αγορές βοηθ. Υλών

<u>1.050.000</u>	<u>1.050.000 (19)</u>
------------------	-----------------------

24.02 Υλικά Συσκευασίας

40.000	40.000 (18)
<u>80.000</u>	<u>80.000 (19)</u>

24.02.00 Απόθ. Υλ. Συσκευασίας

<u>40.000</u>	<u>40.000 (18)</u>
---------------	--------------------

24.02.01 Αγορές Υλ. Συσκευασίας

<u>80.000</u>	<u>80.000 (19)</u>
---------------	--------------------

25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ

60.000	60.000 (18)
<u>340.000</u>	<u>340.000 (19)</u>
<u>400.000</u>	<u>400.000</u>

25.00 Απόθ. Διαφ. Αναλωσίμων Υλικών

<u>60.000</u>	<u>60.000 (18)</u>
---------------	--------------------

25.01 Αγορές Διαφ. Αναλωσίμων Αγαθών

<u>340.000</u>	<u>340.000 (19)</u>
----------------	---------------------

Σημείωση: Κατά τη μεταφορά των αρχικών αποθεμάτων και των Αγορών στο λογαριασμό 80 (υπολ/σμό 80.00) οι παραπάνω λογαριασμοί εμφανίζονται εξισωμένοι.

Λογαριασμοί Εξόδων (Ομάδα 6)

60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

2.545.000	13.180.000 (20)
635.000	
8.003.200	
1.996.800	
<u>13.180.000</u>	<u>13.180.000</u>

60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού

<u>2.545.000</u>	<u>2.545.000 (20)</u>
------------------	-----------------------

60.01 Αμοιβές Ημερομίσθιου Προσωπ.

<u>8.003.200</u>	<u>8.003.200</u> (20)
------------------	-----------------------

62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ

<u>3.200.000</u>	<u>3.200.000</u> (20)
------------------	-----------------------

60.03 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού

<u>635.000</u>	<u>635.000</u> (20)
----------------	---------------------

63 ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ

<u>980.000</u>	<u>980.000</u> (20)
----------------	---------------------

60.04 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού

<u>1.996.800</u>	<u>1.996.800</u> (20)
------------------	-----------------------

64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ

<u>2.540.000</u>	<u>2.540.000</u> (20)
------------------	-----------------------

61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ

<u>200.000</u>	<u>200.000</u> (20)
----------------	---------------------

ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ

<u>800.000</u>	<u>800.000</u> (20)
----------------	---------------------

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ
ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ
ΚΟΣΤΟΣ

<u>2.100.000</u>	<u>2.100.000</u> (20)
------------------	-----------------------

Λογαριασμοί οργανικών εσόδων (ομάδα 7)71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ
ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ

(22) <u>36.800.000</u>	<u>36.800.000</u>
------------------------	-------------------

71.00.00 Πωλήσεις προϊόντος Π₁

(22) <u>22.400.000</u>	<u>22.400.000</u>
------------------------	-------------------

71.00 Πωλήσεις εσωτερικού

(22) <u>36.800.000</u>	<u>36.800.000</u>
------------------------	-------------------

71.00.01 Πωλήσεις προϊόντος Π₂

(22) <u>14.400.000</u>	<u>14.400.000</u>
------------------------	-------------------

Λογαριασμοί αποτελεσμάτων (ομάδα 8)

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ
60.000	400.000	(18) 950.000 4.420.000 (21)
(30) 400.000	60.000 (28)	(19) 9.270.000 36.800.000 (22)
81.03 Έκτακτα κέρδη		(20) 23.000.000 8.000.000 (23)
(30) 400.000	400.000	(23) 8.000.000 6.200.000 (24)
81.03.07 Κέρδη από λαχνούς ομολογιακών Δανείων		(24) 6.200.000 5.400.000 (26)
(30) 400.000	400.000	(25) <u>14.200.000</u> 800.000 (27)
81.02 Έκτακτες Ζημιές		61.620.000 <u>61.620.000</u>
60.000	60.000 (28)	
81.02.04 Ζημιές από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού		
60.000	60.000 (28)	
85 ΑΠΟΣΒΕΣΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		
(17) 140.000	140.000 (29)	
85.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων τεχνικών εγκαταστάσεων λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού		
(17) 140.000	140.000 (29)	
80.00 Λογ/σμός Γενικής εκμ/σεως		
(18) 950.000	4.420.000 (21)	
(19) 9.270.000	36.800.000 (22)	
(20) 23.000.000	8.000.000 (23)	
(23) 8.000.000	6.200.000 (24)	
(24) 6.200.000	5.400.000 (26)	
(25) <u>14.200.000</u>	800.000 (27)	
41.220.000		<u>41.220.000</u>
80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων		
(24) 6.200.000	5.400.000 (26)	
	800.000 (27)	
80.02.00 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας		
(24) 2.400.000	2.400.000 (26)	
80.02.01 Έξοδα λειτουργίας Ερευνών και Αναπτύξεως		
(24) 700.000	700.000 (26)	
80.02.02 Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως		
(24) 2.300.000	2.300.000 (26)	

**80.02.06 Χρεωστικοί τόκοι και Συναφή
Έξοδα**

(24) 800.000	800.000 (27)
--------------	--------------

**80.01 Μικτά αποτελέσματα
εκμεταλλεύσεως**

(25) 14.200.000	8.000.000 (23)
	6.200.000 (24)
14.200.000	14.200.000

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

(26) 5.400.000	14.200.000 (25)
(27) 800.000	400.000 (30)
(28) 60.000	14.200.000 (31)
(29) 140.000	5.400.000 (32)
(31) 14.200.000	800.000 (33)
(32) 5.400.000	400.000 (34)
(33) 800.000	60.000 (35)
(34) 400.000	140.000 (36)
(35) 60.000	
(36) 140.000	
(37) 8.200.000	
35.600.000	35.600.000

86.00 Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

(26) 5.400.000	14.200.000 (25)
(31) 14.200.000	5.400.000 (32)
19.600.000	19.600.000

**86.00.00 Μικτά αποτελέσματα
εκμεταλλεύσεως**

(31) 14.200.000	14.200.000 (25)
14.200.000	14.600.000

86.00.02 Έξοδα Διοικ. Λειτουργίας

(26) 2.400.000	2.400.000 (32)
2.400.000	2.400.000

**86.00.03 Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών
και Αναπτύξεως**

(26) 700.000	700.000 (32)
700.000	700.000

**86.00.04 Έξοδα Λειτουργίας
Διαθέσεως**

(26) 2.300.000	2.300.000 (32)
----------------	----------------

**86.01 Χρηματοοικονομικά
αποτελέσματα**

(27) 800.000	800.000 (33)
800.000	800.000

**86.01.09 Χρεωστικοί τόκοι και Συναφή
Έξοδα**

(27) 800.000	800.000 (33)
800.000	800.000

86.02 Έκτακτα και ανόργ. αποτελέσματα

(28) 60.000	400.000 (30)
(34) 400.000	60.000 (35)
460.000	460.000

86.02.01 Έκτακτα κέρδη

(34) 400.000	400.000 (38)
400.000	400.000

86.02.08 Έκτακτες Ζημιές

(28) 60.000	60.000 (35)
60.000	60.000

86.03 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων	
(29) <u>140.000</u>	<u>140.000</u> (36)
<u>140.000</u>	<u>140.000</u>

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως 19X1	
υπολ. <u>8.200.000</u>	<u>8.200.000</u> (37)
<u>8.200.000</u>	<u>8.200.000</u>

86.03.02 Αποσβέσεις Μηχανημάτων τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανικού εξοπλισμού	
(29) <u>140.000</u>	<u>140.000</u> (36)
<u>140.000</u>	<u>140.000</u>

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	
(32) <u>5.400.000</u>	<u>14.200.000</u> (31)
(33) <u>800.000</u>	<u>400.000</u> (34)
(35) <u>60.000</u>	
(36) <u>140.000</u>	
(37) <u>8.200.000</u>	<u>14.600.000</u>
	<u>14.600.000</u>

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	
υπολ. <u>8.200.000</u>	<u>8.200.000</u> (37)
<u>8.200.000</u>	<u>8.200.000</u>

Λογαριασμός 80.00 Γενικής Εκμεταλλεύσεως

I) Αρχικά απόθεματα		Αποθέματα τέλους χρήσεως
Λογ. 21 Προϊόντα έτοιμα + Ημιτελή	500.000	Λογ. 21 Προϊόντα έτοιμα 2.470.000
Λογ. 23 Παραγωγή σε εξέλιξη	100.000	Λογ. 23 Παραγωγή σε εξέλιξη 600.000
Λογ. 24 Πρώτες και βιοηθ. Ύλες		Λογ. 24 Πρώτες και βιοηθ. Ύλες/Υλ. Συσκευασίας 1.250.000
Υλικά Συσκευασίας	290.000	
Λογ. 25 Αναλώσιμα Υλικά	<u>60.000</u>	Λογ. 25 Αναλώσιμα Υλικά <u>100.000</u> 4.420.000
	950.000	Οργανικά έσοδα
II) Αγορές		Λογ. 71 Έσοδα πωλήσεων ετοίμων προϊόντων <u>36.800.000</u>
Λογ. 24 Πρώτες και βιοθητικές ύλες Υλικά Συσκευασίας	8.930.000	
Λογ. 25 Αναλώσιμα Υλικά	<u>340.000</u>	
	9.270.000	
III) Οργανικά έξοδα κατ' είδος		
Λογ. 60 Αμοιβές και έξοδ. προσ.	13.180.000	
Λογ. 61 Αμοιβές και έξοδ. τρίτων	200.000	
Λογ. 62 Παροχές τρίτων	3.200.000	
Λογ. 63 Φόροι - Τέλη	980.000	
Λογ. 64 Διάφορα έξοδα	2.540.000	
Λογ. 65 Τόκοι και Συναφή έξοδα	800.000	
Λογ. 66 Αποσβέσεις Παγίου ενσωματώσεως στο λειτουργικό κόστος	<u>2.100.000</u>	23.000.000
Λογ. 80.01 Καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως	<u>8.000.000</u>	
	<u>41.220.000</u>	<u>41.220.000</u>

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

Έξοδα μη προσδιοριστικά		Λογ. 80.01 Μικτά κέρδη εκμεταλ.	14.200.000
Μικτών αποτελεσμάτων		Λογ. 81.03.07 Έκτακτα κέρδη	
Λογ. 80.02.00 Έξοδα Διοικ. Λειτουργίας	2.400.000	από λαχείο ομόλογου Δανείου	400.000
Λογ. 80.02.01 Έξοδα Λειτουργίας			
Ερευνών και αναπτύξεως	700.000		
Λογ. 80.02.01 Έξοδα λειτουργίας			
διαθέσεως	2.300.000		
Λογ. 80.02.06 Τόκοι χρεωστικοί και			
συναφή έξοδα	<u>800.000</u>	6.200.000	
Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα			
Λογ. 81.02.04 Ζημιές από εκποίηση επί-			
πλων και λοιπού εξοπλισμού	60.000		
Λογ. 85.02 Αποσβέσεις Μηχανημάτων			
μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό			
κόστος	<u>140.000</u>	200.000	
Σε λογ. 88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως		<u>8.200.000</u>	
		<u>14.600.000</u>	<u>14.600.000</u>

(Νέα) Λογιστική Χρήση 19X2

21. ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ		24.00 Πρώτες ύλες
(21) 2.470.000		(21) 1.00.000
21.00 Έτοιμα προϊόντα		24.00.00 Πρώτη ύλη Χ
(21) 2.470.000		(21) 600.000
21.00.00 Απόθεμα προϊόντος Π₁		24.00.01 Πρώτη ύλη Ψ
1.280.000		(21) 400.000
21.00.01 Απόθεμα προϊόντος Π₂		24.01 Βοηθητικά Υλικά
(21) 1.190.000		(21) 200.000
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		24.01.00 Απόθεμα Βοηθ. Υλικών
(21) 600.000		(21) 200.000
23.00 Προϊόν Π₁		24.02 Υλικά Συσκευασίας
(21) 260.000		(21) 50.000
23.01 Προϊόν Π₂		24.02.00 Απόθεμα Υλικ. Συσκευασ.
(21) 340.000		(21) 50.000
24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΑΣΙΑΣ		25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ
(21) 1.250.000		(21) 100.000
25.00 Απόθεμα Διαφ. Αναλωσ. Υλικών		(21) 100.000

Σημείωση: Οι λογαριασμοί Αποθεμάτων στην αρχή της χρήσεως 19X2 θα ανοίξουν όπως παραπάνω.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

1

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή 500.000

94.01.00 Έτοιμα προϊόντα

94.01.00.00 Προϊόν Π₁ 320.000

94.01.00.01 Προϊόν Π₂ 180.000

94.03 Παραγωγή σε εξέλιξη 100.000

94.03.00 Προϊόν Π₁ 60.000

94.03.01 Προϊόν Π₂ 40.000

94.04 Πρώτες και βοηθ. ύλες υλικά

Συσκευασίας 290.000

94.04.00 Πρώτες ύλες

94.04.00.00 Πρώτη ύλη Χ 120.000

94.04.00.01 Πρώτη ύλη Ψ 80.000

94.04.01 Βοηθητικά Υλικά 50.000

94.04.02 Υλικά Συσκευασίας 40.000

94.05 Αναλώσιμα Υλικά 60.000

Εις 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ**ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ**

90.01 Αρχικά Αποθέματα λογισμένα 950.000

90.01.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα

500.000

90.01.03 Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη

100.000

90.01.04 Πρώτες και βοηθ. ύλες - υλικά συσκευασίας λογισμένα

290.000

90.01.05 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα

60.000

Μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των αρχικών αποθεμάτων της χρήσεως

2

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.04 Πρώτες και Βοηθ. ύλες - Υλικά συσκευασίας 8.930.000

94.04.00 Πρώτες ύλες 7.800.000

94.04.00.00 Πρώτη ύλη Χ 4.680.000

94.04.00.01 Πρώτη ύλη Ψ 3.120.000

1.050.000

94.04.01 Βοηθητικά Υλικά

80.000

94.04.02 Υλικά Συσκευασίας

80.000

94.05 Αναλώσιμα Υλικά

340.000

Εις 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ**ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ**

90.02 Αγορές λογισμένες	9.270.000
90.02.04 Πρώτες και Βοηθ. 'Υλες - Υλικά Συσκευασίας λογισμένα	8.930.000
90.02.05 Αναλώσιμα Υλικά Λογισμένα	340.000

Μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των αγορών αποθεμάτων της χρήσεως

3

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής	16.800.000
92.00.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	10.000.000
92.00.02 Παροχές τρίτων	2.000.000
92.00.03 Φόροι - Τέλη	800.000
92.00.04 Διάφορα έξοδα	2.200.000
92.00.06 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο Λειτουργικό κόστος	1.800.000
92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	2.400.000
92.01.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	1.580.000
92.01.01 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	200.000
92.01.02 Παροχές τρίτων	400.000
92.01.03 Φόροι - Τέλη	100.000
92.01.04 Διάφορα έξοδα	20.000
92.01.06 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	100.000
92.02 Έξοδα λειτουργίας Ερευνών και Αναπτύξεως	700.000
92.02.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	500.000
92.02.04 Διάφορα έξοδα	120.000
92.02.06 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	80.000
92.03 Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως	2.300.000
92.03.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	1.100.000
92.03.02 Παροχές τρίτων	800.000
92.03.03 Φόροι και τέλη	80.000
92.03.04 Διάφορα έξοδα	200.000
92.03.06 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	120.000
92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής λειτουργίας	800.000
92.04.05 Τόκοι και συναφή έξοδα	
Εις 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ	
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	23.000.000

90.06.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα	13.180.000
90.06.01 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα	200.000
90.06.02 Παροχές τρίτων λογισμένες	3.200.000
90.06.03 Φόροι - Τέλη Λογισμένα	980.000
90.06.04 Διάφορα έξοδα Λογισμένα	2.540.000
90.06.05 Τόκοι και Συναφή έξοδα λογισμένα	800.000
90.06.06 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες	2.100.000

Μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των κατ' είδος οργανικών εξόδων (ομάδας 6) για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους ως φύλλο μερισμού δαπανών.

4

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος Λογισμένα	36.800.000
90.07.01 Πωλήσεις προϊόντων ετοίμων και ημιτελών Λογισμένες	

Εις 96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.01 Πωλήσεις προϊόντων ετοίμων και ημιτελών	36.800.000
96.01.00 Πωλήσεις προϊόντος Π ₁	22.400.000
96.01.01 Πωλήσεις προϊόντος Π ₂	14.400.000

Μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των οργανικών εσόδων της χρήσεως (ομάδας 7 της Γενικής Λογιστικής).

5

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα	400.000
90.08.06 Έκτακτα κέρδη Λαχείων Λογισμένα	

Εις 98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	400.000
98.99.04 Έκτακτα και Ανδριγανα Αποτελέσματα	
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη	
98.99.04.03.07 κέρδη από λαχνούς	
... Δανείου	

Μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των εκτάκτων και Ανοργάνων Αποτελεσμάτων.

6

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	200.000
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	60.000
98.99.04.02 Έκτακτες Ζημίες από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	60.000
98.99.08 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων	140.000
Εις 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ	

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα	200.000
90.08.01 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα	60.000
90.08.05 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες	140.000

Μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των εκτάκτων και ανοργάνων αποτελεσμάτων.

7

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (παραγωγή σε εξέλιξη)

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π ₁	60.000
93.00.20 Κόστος παραγωγής αρχικού αποθέματος ημιτελών Π ₁	
93.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π ₂	40.000
93.01.20 Κόστος παραγωγής αρχικού αποθέματος ημιτελών Π ₂	

Εις 94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.03 Παραγωγή σε εξέλιξη	100.000
94.03.00 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Π ₁	60.000
94.03.01 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Π ₂	40.000

Μεταφορά του κόστους των ημιτελών της αρχικής απογραφής (τελικής ή προηγούμενης χρήσεως)

8

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (παραγωγή σε εξέλιξη)

7.000.000

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1	
93.00.00 Κόστος αναλωμένων αμέσων υλικών	3.800.000
93.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π2	
93.01.00 Κόστος αναλωμένων αμέσων υλικών	3.200.000

Εις 94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.04 Πρώτες και Βοηθητικές ύλες -	
Υλικά Συσκευασίας	7.000.000
94.04.00 Πρώτες Ύλες	
94.04.00.00 Πρώτη ύλη Χ	4.200.000
94.04.00.01 Πρώτη ύλη Ψ	2.800.000

Αναλωθέντα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες σε τιμές κόστους). Κρίθηκε σκόπιμη η απευθείας χρήση του 93 με το κόστος των πρώτων υλών δηλαδή χωρίς το κόστος αυτό να περάσει από τους οικείους λογαριασμούς του 92

9

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	1.200.000
92.00.10 Αναλώσεις Βοηθητικών Υλικών	900.000
92.00.11 Αναλώσεις αναλωσίμων Υλικών	300.000
92.03 Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως	70.000
92.03.04 Διάφορα έξοδα	
92.03.04.10 Άμεσα έξοδα πωλήσεων	

Εις 94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.04 Πρώτες και βοηθητικές Ύλες - Υλικά Συσκευασίας	
94.04.01 Βοηθητικά υλικά	900.000
94.04.02 Υλικά Συσκευασίας	70.000
94.05 Αναλώσιμα Υλικά	300.000

Μεταφορά στον 92.00 των αναλωθέντων βοηθητικών υλικών και των αναλωσίμων και στον 92.03 των αναλωθέντων υλικών συσκευασίας πωλουμένων προϊόντων για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους (πλην των αμέσων υλικών που μεταφέρθηκαν απευθείας στον 93)

10

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (παραγωγή σε εξέλιξη)

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1	10.000.000
93.00.01 Κόστος αμέσων ημερομισθίων	6.000.000

93.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π ₂	<u>4.000.000</u>
93.01.01 Κόστος αμέσων ημερομισθίων	
Εις 92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	10.000.000
92.00 <u>Έξοδα Λειτουργίας παραγωγής</u>	
92.00.00 Αμόιβές και έξοδα προσωπικού	
Μεταφορά (με ιδιαίτερη εγγραφή) στον 93 του κόστους των αμέσων εργατικών	

11

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε εξέλιξη)	8.000.000
93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π ₁	
(4.800.000)	
93.00.02 Κόστος εμμέσων εξόδων παραγωγής	
93.00.02.02 Παροχές τρίτων	1.200.000
93.00.02.03 Φόροι - Τέλη	480.000
93.00.02.04 Διάφορα έξοδα	1.320.000
93.00.02.06 Αποσβέσεις ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	1.080.000
93.00.02.10 Αναλώσεις βοηθητικών Υλικών	540.000
93.00.02.11 Αναλώσεις αναλωσίμων Υλικών	180.000
93.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π ₂	
(3.200.000)	
93.01.02 Κόστος εμμέσων εξόδων παραγωγής	
93.01.02.02 Παροχές τρίτων	800.000
93.01.02.03 Φόροι - Τέλη	320.000
93.01.02.04 Διάφορα Έξοδα	880.000
93.01.02.06 Αποσβέσεις ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	720.000
93.01.02.10 Αναλώσεις βοηθητικών υλικών	360.000
93.01.02.11 Αναλώσεις αναλωσίμων Υλικών	120.000
Εις 92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	
92.00 <u>Έξοδα λειτουργίας παραγωγής</u>	<u>8.000.000</u>
92.00.02 Παροχές τρίτων	2.000.000
92.00.03 Φόροι και Τέλη	800.000
92.00.04 Διάφορα έξοδα	2.200.000
92.00.06 Αποσβέσεις ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	1.800.000
92.00.10 <u>Αναλώσεις βοηθητικών Υλικών</u>	<u>900.000</u>
92.00.11 <u>Αναλώσεις αναλωσίμων Υλικών</u>	<u>300.000</u>
Τα έμμεσα έξοδα (έμμεσο κόστος) παραγωγής μοιράστηκαν στην παραγωγή των προϊόντων Π ₁ και Π ₂ ανάλογα	

προς το κόστος των αμέσων εργατικών καθενός. Η βάση αυτή μερισμού των Γενικών εξόδων της λειτουργίας της παραγωγής θεωρείται η περισσότερο κατάλληλη διότι το Γενικό κόστος της λειτουργίας παραγωγής είναι πράγματι το κόστος των εργοστασιακών ευκολιών που παρέχονται στους άμεσους εργαζόμενους για να μπορέσουν να διεκπεραιώσουν την εργασία τους. Κατά συνέπεια ο μερισμός έγινε ανάλογα προς τους αριθμούς 6.000.000 και 4.000.000 δρχ.

12

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	24.500.000
94.01.00 Έτοιμα Προϊόντα	24.500.000
94.01.00.00 Προϊόν Π ₁	14.400.000
94.01.00.01 Προϊόν Π ₂	<u>10.100.000</u>
94.03 Παραγωγή σε εξέλιξη	600.000
94.03.00 Προϊόν Π ₁	260.000
94.03.01 Προϊόν Π ₂	<u>340.000</u>
Εις 93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (παραγωγή σε εξέλιξη)	25.100.000
93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π ₁	14.660.000
93.00.20 Κόστος παραγωγής Αρχ. Αποθέματος Π ₁	<u>60.000</u>
93.00.00 Κόστος αναλωμένων αμέσων υλικών Π ₁	3.800.000
93.00.01 Κόστος αμέσων ημερομισθίων Π ₁	<u>6.000.000</u>
93.00.02 Κόστος ειμέσων εξόδων λειτουργίας παραγωγής	<u>4.800.000</u>
93.00.02.02 Παροχές τρίτων	1.200.000
93.00.02.03 Φόροι και Τέλη	480.000
93.00.02.04 Διάφορα έξοδα	1.320.000
93.00.02.06 Αποσβέσεις ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	1.080.000
93.00.02.10 Αναλώσεις βοηθητικών υλικών	540.000
93.00.02.11 Αναλώσεις αναλωσίμων υλικών	<u>180.000</u>
	4.800.000
93.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π ₂	<u>10.440.000</u>
93.01.20 Κόστος παραγωγής Αρχικών	

Αποθεμάτων Π ₂	<u>40.000</u>
93.01.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων	
Υλικών Π ₂	<u>3.200.000</u>
93.01.01 Κόστος άμεσων ημερομισθίων	
Π ₂	<u>4.000.000</u>
93.01.02 Κόστος εμμέσων εξόδων Λειτουργίας Παραγωγής	
93.01.02.02 Παροχές τρίτων	800.000
93.01.02.03 Φόροι - Τέλη	320.000
93.01.02.04 Διάφορα έξοδα	880.000
93.01.02.06 Αποσβέσεις ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	720.000
93.01.02.10 Αναλώσεις Βοηθητικών	
Υλικών	360.000
93.01.02.11 Αναλώσεις αναλωσίμων	
υλικών	<u>120.000</u>
	3.200.000

Μεταφορά του κόστους παραγωγής των ετοίμων της χρήσεως και των ημιτελών τέλους χρήσεως στους οικείους λογαριασμούς του 94 (ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ). (Το κόστος παραγωγής των αρχικών αποθεμάτων ημιτελών προϊόντων Π₁ και Π₂ αναλύεται στους υπολογαριασμούς της περασμένης χρήσεωας).

Το κόστος παραγωγής των ημιτελών προϊόντων τέλους χρήσεως (υπόλοιπο λογαριασμού κόστος παραγωγής - παραγωγή σε εξέλιξη) όπως αυτό προσδιορίζεται έπειτα από απογραφή, μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 94 (έστω και αν δεν πραγματοποιείται εισαγωγή στην αποθήκη) και επανεφέρεται στον 93 με το άνοιγμα των βιβλίων της επόμενης χρήσεως. (Δεν αποκλείεται παρόμοια μεταφορά του "κόστους πραγωγής - παραγωγή σε εξέλιξη" και κατά το τέλος κάθε περιόδου λογισμού).

96 ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.20 Κόστος παραγωγής πωλημένων	22.530.000
96.20.01 Κόστος πωλημένων ετοίμων και ημιτελών	
96.20.01.00 Κόστος πωλημένων ετοίμων Π ₁	13.440.000
96.20.01.01 Κόστος πωλημένων ετοίμων Π ₂	<u>9.090.000</u>

Εις 94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	22.530.000
94.01.00 Έτοιμα προϊόντα	
94.01.00.00 Προϊόν Π ₁	13.440.000
94.01.00.01 Προϊόν Π ₂	<u>9.090.000</u>
Κόστος πωλημένων περιόδου (280 μονάδων Π ₁ και 180 μονάδων Π ₂)	

14

96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.22 Μικτά Αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	22.530.000
---	------------

96.22.01 Μικτά Αναλυτικά αποτελέσματα προϊόντων ετοίμων και ημιτελών	
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα προϊόντος Π ₁	13.440.000
96.22.01.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα προϊόντος Π ₂	<u>9.090.000</u>

Εις 96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.20 Κόστος παραγωγής πωλημένων	22.530.000
96.20.01 Κόστος πωλημένων ετοίμων και ημιτελών	
96.20.01.00 Κόστος πωλημένων ετοίμων Π ₁	13.440.000
96.20.01.01 Κόστος πωλημένων ετοίμων Π ₂	<u>9.090.000</u>

Μεταφορά στο λογαριασμό 96.22 του κόστους παραγωγής των πωλημένων ετοίμων Π₁ και Π₂ για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων από κάθε ένα.

15

96 ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων	70.000
96.21.01 Άμεσα έξοδα πωλήσεων ετοίμων και ημιτελών	
96.21.01.00 Άμεσα έξοδα πωλήσεων προϊόντος Π ₁	60.000
96.21.01.01 Άμεσα έξοδα πωλήσεων προϊόντος Π ₂	<u>10.000</u>
Εις 92 ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ	

92.03 Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως 70.000
 92.03.04 Διάφορα έξοδα
 92.03.04.10 Άμεσα έξοδα πωλήσεων
 Αναλώσεις Υλικών συσκευασίας

16

96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.01 Πωλήσεις προϊόντων ετοίμων και ημιτελών 36.800.000

96.01.00 Πωλήσεις προϊόντος Π₁
 280 μον. x 80.000 22.400.000
 96.01.01 Πωλήσεις προϊόντος Π₂
 160 μον. x 90.000 14.400.000

Εις 96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως 36.800.000
 96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως προϊόντων ετοίμων και ημιτελών
 96.22.01.00 Μικτά Αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως προϊόντος Π₁ 22.400.000
 96.22.01.01 Μικτά Αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως προϊόντος Π₂ 14.400.000

Μεταφορά των εσόδων πωλήσεως περιόδου στο λογαριασμό 96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

17

96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως 70.000

96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως προϊόντων ετοίμων και ημιτελών
 96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα προϊόντος Π₁ 60.000
 96.22.01.01 Μικτά Αναλυτικά αποτελέσματα προϊόντος Π₂ 10.000

Εις 96 ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων 70.000

96.21.01 Άμεσα έξοδα πωλήσεων προϊόντων ετοίμων και ημιτελών	
96.21.01.00 Άμεσα έξοδα πωλήσεων προϊόντος Π ₁	60.000
96.21.01.01 Άμεσα έξοδα πωλήσεων προϊόντος Π ₂	<u>10.000</u>
Μεταφορά των αμέσων εξόδων πωλήσεως στο λογαριασμό «Μικτά αναλυτικά αποτε- λέσματα, ως διαμορφωτικά των μικτών Α- ποτελεσμάτων»	

18

96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ**ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ**

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμε- ταλλεύσεως	14.200.000
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως προϊόντων ετοίμων και η- μιτελών	
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσμα- τα προϊόντος Π ₁	8.900.000
96.22.01.01 Μικτά Αναλυτικά αποτελέσμα- τα προϊόντος Π ₂	<u>5.300.000</u>

Εις 98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	14.200.000
98.99.00 Μικτά Αποτελέσματα εκμεταλ- λεύσεώς	
98.99.00.00 Μικτό κέρδος εκμεταλλεύ- σεως προϊόντος Π ₁	8.900.000
98.99.00.01 Μικτό κέρδος εκμεταλλεύ- σεως προϊόντος Π ₂	<u>5.300.000</u>

Μεταφορά μικτού αποτελέσματος στο λο-
γαριασμό "Αποτελέσματα χρήσεως"

19

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	6.200.000
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά Α- ποτέλεσματα	
98.99.01.00 Έξοδα Διοικητικής λειτουρ- γίας	2.400.000
98.99.01.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και Αναπτύξεως	700.000
98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως	2.300.000

98.99.01.03 Έξοδα Χρηματοοικονομικής λειτουργίας	<u>800.000</u>	
Εις 92 ΚΕΝΤΡΑ(θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ		
92.01 Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας		2.400.000
92.01.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	1.580.000	
92.01.01 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	200.000	
92.01.02 Παροχές τρίτων	400.000	
92.01.03 Φόροι - Τέλη	100.000	
92.01.04 Διάφορα έξοδα	20.000	
92.01.06 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	<u>100.000</u>	
92.02 Έξοδα λειτουργίας Ερευνών και Αναπτύξεως		700.000
92.02.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	500.000	
92.02.04 Διάφορα έξοδα	120.000	
92.02.06 Αποσβέσεις Παγίων ή Ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	<u>80.000</u>	
92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως		2.300.000
92.03.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	1.100.000	
92.03.02 Παροχές τρίτων	800.000	
92.03.03 Φόροι - Τέλη	80.000	
92.03.04 Διάφορα έξοδα	200.000	
92.03.06 Αποσβέσεις ενσωματώσεως στο λειτουργικό κόστος	<u>120.000</u>	
92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας		800.000
92.04.03 Τόκοι και συναφή έξοδα		
Μεταφορά στο λογαριασμό "Αποτελέσματα χρήσεως" του λειτουργικού κόστους που βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα.		

20

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	14.200.000
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	(14.200.000)
98.99.00.00 Μικτό κέρδος προϊόντος Π ₁	8.900.000
98.99.00.01 Μικτό κέρδος προϊόντος Π ₂	5.300.000
Εις 98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	14.200.000
98.99.99 Καθαρά κέρδη χρήσεως	

Μεταφορά των μικτών οργανικών αποτελεσμάτων (κερδών) στο λογαριασμό

98.99.99 για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος.

21

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	6.200.000
98.99.99 Καθαρά κέρδη χρήσεως	
Εις 98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	6.200.000
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα	
98.99.01.00 Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας	2.400.000
98.99.01.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως	700.000
98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	2.300.000
98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	800.000

Το κόστος των λειτουργιών Διοικήσεως, Ερευνών και Αναπτύξεως, Διαθέσεως και Χρηματοοικονομικής βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα. Γι' αυτό μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 για τη διαμόρφωση του καθαρού αποτελέσματος.

22

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	400.000
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη	
98.99.04.03.07 Έκτακτα κέρδη από λαχνούς ομολογιακού Δανείου	
Εις 98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	400.000
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	
98.99.04.02 Έκτακτες (ανόργανες) ζημιές από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	60.000
98.99.08 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων στοιχείων	140.000
98.99.99 Καθαρά κέρδη χρήσεως	200.000

Μεταφορά των μικτών οργανικών αποτελεσμάτων στο λογαριασμό αποτελέσματα

χρήσεως για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος.

23

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως 8.200.000

98.99.99 Καθαρά κέρδη χρήσεως

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.01 Αρχικά Αποθέματα Λογισμένα 950.000

90.01.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα 500.000

90.01.03 Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη 100.000

90.01.04 Πρώτες και βιοθ. 'Υλες Υλικά Συσκευασίας λογισμένα 290.000

90.01.05 Αναλώσιμα Υλικά λογισμένα 60.000

90.02 Αγορές λογισμένες 9.270.000

90.02.04 Πρώτες και βιοθητικές 'Υλες - Υλικά συσκευασίας λογισμένα 8.930.000

90.02.05 Αναλώσιμα Υλικά λογισμένα 340.000

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα 23.000.000

90.06.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα 13.180.000

90.06.01 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα 200.000

90.06.02 Παροχές τρίτων λογισμένες 3.200.000

90.06.03 Φόροι - Τέλη λογισμένα 980.000

90.06.04 Διάφορα έξοδα λογισμένα 2.540.000

90.06.05 Τόκοι και Συναφή έξοδα λογισμένα 800.000

90.06.06 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες 2.100.000

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα 200.000

90.08.01 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα 60.000 60.000

90.08.05 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες 140.000

140.000

Εις 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα 36.800.000

90.07.01 Πωλήσεις προϊόντων ετοίμων και ημιτελών

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα 400.000

90.08.06 Έκτακτα κέρδη Λαχείων λογισμένα

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	2.470.000
94.01.00 Έτοιμα προϊόντα	
94.01.00.00 Προϊόν Π ₁	1.280.000
94.00.00.01 Προϊόν Π ₂	<u>1.190.000</u>
94.03 Παραγωγή σε εξέλιξη	600.000
94.03.00 Προϊόν Π ₁	260.000
94.03.01 Προϊόν Π ₂	<u>340.000</u>
94.04 Πρώτες και βοηθητικές Ύλες - Υλικά Συσκευασίας	1.250.000
94.04.00 Πρώτες Ύλες	1.000.000
94.04.00.00 Πρώτη Ύλη Χ 600.000	
94.04.00.01 Πρώτη Ύλη Ψ <u>400.000</u>	
94.04.01 Βοηθητικά Υλικά	200.000
94.04.02 Υλικά συσκευασίας	<u>50.000</u>
95.05 Αναλώσιμα Υλικά	100.000

Εγγραφή για το κλείσιμο των λογαρια-
σμών της Αναλυτικής Λογιστικής

Λογαριασμοί Αναλ. Λογιστικής (καθολικά Αναλυτικής Λογιστικής)

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ			90.02.04 Πρώτες και βοηθητικές Ύλες - Υλικά Συσκευασίας Λογισμένα		
(4) 36.800.000		950.000 (1)	8.930.000		8.930.000 (2)
(5) 400.000		9.270.000 (2)	(23) <u>8.930.000</u>		<u>8.930.000</u>
(23) 33.420.000		23.000.000 (3)			
		200.000 (6)			
		37.200.000 (23)			
	<u>70.620.000</u>	<u>70.620.000</u>			
90.01 Αρχικά αποθέματα Λογισμένα			90.02.05 Αναλώσιμα Υλικά Λογισμένα		
(23) <u>950.000</u>		<u>950.000</u> (1)	(23) <u>340.000</u>		<u>340.000</u> (2)
<u>950.000</u>		<u>950.000</u>	<u>340.000</u>		<u>340.000</u>
90.01.01 Προϊόντα Έτοιμα και Ήμιτελή Λογισμένα			90.08.05 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος		
(23) <u>500.000</u>		<u>500.000</u> (1)	(23) <u>140.000</u>		<u>140.000</u> (6)
<u>500.000</u>		<u>500.000</u>	<u>140.000</u>		<u>140.000</u>
90.01.03 Παραγωγή σε εξέλιξη Λογισμένη			90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος Λογισμένα		
(23) <u>100.000</u>		<u>100.000</u> (1)	(23) <u>23.000.000</u>		<u>23.000.000</u> (3)
<u>100.000</u>		<u>100.000</u>	<u>23.000.000</u>		<u>23.000.000</u>
90.01.04 Πρώτες και βοηθητικές Ύλες - Υλικά Συσκευασίας Λογισμένα			90.06.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού Λογισμένα		
(23) <u>290.000</u>		<u>290.000</u> (1)	(23) <u>13.180.000</u>		<u>13.180.000</u> (3)
<u>290.000</u>		<u>290.000</u>	<u>13.180.000</u>		<u>13.180.000</u>
90.01.05 Αναλώσιμα Υλικά Λογισμένα			90.06.01 Αμοιβές και έξοδα τρίτων Λογισμένα		
(23) <u>60.000</u>		<u>60.000</u> (1)	(23) <u>200.000</u>		<u>200.000</u> (3)
<u>60.000</u>		<u>60.000</u>	<u>200.000</u>		<u>200.000</u>
90.02 Αγορές Λογισμένες			90.06.02 Παροχές τρίτων Λογισμένες		
(23) <u>9.270.000</u>		<u>9.270.000</u> (2)	(23) <u>3.200.000</u>		<u>3.200.000</u> (3)
<u>9.270.000</u>		<u>9.270.000</u>	<u>3.200.000</u>		<u>3.200.000</u>

90.06.03 Φόροι - Τέλη Λογισμένα

(23) <u>980.000</u>	<u>980.000 (3)</u>
<u>980.000</u>	<u>980.000</u>

90.08.01 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα Λογισμένα

(23) <u>60.000</u>	<u>60.000 (6)</u>
<u>60.000</u>	<u>60.000</u>

90.06.04 Διάφορα έξοδα Λογισμένα

(23) <u>2.540.000</u>	<u>2.540.000 (3)</u>
<u>2.540.000</u>	<u>2.540.000</u>

90.08.06 Έκτακτα κέρδη Λαχείου Λογισμένα

(5) <u>400.000</u>	<u>400.000 (23)</u>
<u>400.000</u>	<u>400.000</u>

90.06.05 Τόκοι και Συναφή έξοδα Λογισμένα

(23) <u>800.000</u>	<u>800.000 (3)</u>
<u>800.000</u>	<u>800.000</u>

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

(3) <u>23.000.000</u>	<u>10.000.000 (10)</u>
(9) <u>1.270.000</u>	<u>8.000.000 (11)</u>
	<u>70.000 (15)</u>
	<u>6.200.000 (19)</u>
<u>24.270.000</u>	<u>24.270.000</u>

90.06.06 Αποσβέσεις παγίων Ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος Λογισμένες

(23) <u>2.100.000</u>	<u>2.100.000 (3)</u>
<u>2.100.000</u>	<u>2.100.000</u>

92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής

(3) <u>16.800.000</u>	<u>10.000.000 (10)</u>
(9) <u>1.200.000</u>	<u>8.000.000 (11)</u>
<u>18.000.000</u>	<u>18.000.000</u>

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος Λογισμένα

(4) <u>36.800.000</u>	<u>36.800.000 (23)</u>
<u>36.800.000</u>	<u>36.800.000</u>

92.00.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

(3) <u>10.000.000</u>	<u>10.000.000 (10)</u>
-----------------------	------------------------

90.07.01 Πωλήσεις προϊόντων Ετοίμων και Ημιτελών

(4) <u>36.800.000</u>	<u>36.800.000 (23)</u>
<u>36.800.000</u>	<u>36.800.000</u>

92.00.02 Παροχές τρίτων

(3) <u>2.000.000</u>	<u>2.000.000 (11)</u>
----------------------	-----------------------

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα

(5) <u>400.000</u>	<u>200.000 (6)</u>
(23) <u>200.000</u>	<u>400.000 (23)</u>
<u>600.000</u>	<u>600.000</u>

92.00.03 Φόροι - Τέλη

(3) <u>800.000</u>	<u>800.000 (11)</u>
--------------------	---------------------

92.00.04 Διάφορα έξοδα

(3) <u>2.200.000</u>	<u>2.200.000 (11)</u>
----------------------	-----------------------

**92.00.06 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων
ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος**

(3) <u>1.800.000</u>	<u>1.800.000</u> (11)
----------------------	-----------------------

**92.02 Έξοδα λειτουργίας Ερευνών και
Αναπτύξεως**

(3) <u>700.000</u>	<u>700.000</u> (19)
--------------------	---------------------

92.02.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

(3) <u>500.000</u>	<u>500.000</u> (19)
--------------------	---------------------

92.02.04 Διάφορα έξοδα

(3) <u>120.000</u>	<u>120.000</u> (19)
--------------------	---------------------

**92.02.06 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες
στο λειτουργικό κόστος**

(3) <u>80.000</u>	<u>80.000</u> (19)
-------------------	--------------------

92.00.10 Αναλώσεις Βοηθητικών Υλικών

(9) <u>900.000</u>	<u>900.000</u> (11)
--------------------	---------------------

92.00.11 Αναλώσεις αναλωσήμων Υλικών

(9) <u>300.000</u>	<u>300.000</u> (11)
--------------------	---------------------

90.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

(3) <u>800.000</u>	<u>800.000</u> (19)
--------------------	---------------------

90.04.05 Τόκοι και Συναφή έξοδα

(3) <u>800.000</u>	<u>800.000</u> (19)
--------------------	---------------------

92.01 Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας

(3) <u>2.400.000</u>	<u>2.400.000</u> (19)
----------------------	-----------------------

92.01.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

(3) <u>1.580.000</u>	<u>1.580.000</u> (19)
----------------------	-----------------------

92.01.01 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

(3) <u>200.000</u>	<u>200.000</u> (19)
--------------------	---------------------

92.01.02 Παροχές τρίτων

(3) <u>400.000</u>	<u>400.000</u> (19)
--------------------	---------------------

92.01.03 Φόροι - Τέλη

(3) <u>100.000</u>	<u>100.000</u> (19)
--------------------	---------------------

92.01.04 Διάφορα έξοδα

(3) <u>20.000</u>	<u>20.000</u> (19)
-------------------	--------------------

**92.01.06 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων
ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος**

(3) <u>100.000</u>	<u>100.000</u> (19)
--------------------	---------------------

92.03 Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως

(3) <u>2.300.000</u>	<u>70.000</u> (15)
(9) <u>70.000</u>	<u>2.300.000</u> (19)

92.03.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

(3) <u>1.100.000</u>	<u>1.100.000</u> (19)
----------------------	-----------------------

92.03.02 Παροχές τρίτων	
(3) <u>800.000</u>	<u>800.000</u> (19)

92.03.03 Φόροι - Τέλη	
(3) <u>80.000</u>	<u>80.000</u> (19)

92.03.04 Διάφορα έξοδα	
(3) <u>200.000</u>	70.000 (15)
(9) <u>70.000</u>	<u>200.000</u> (19)

92.03.06 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	
(3) <u>120.000</u>	<u>120.000</u> (19)

92.03.04.10 Άμεσα έξοδα πωλήσεων	
(9) <u>70.000</u>	<u>70.000</u> (15)

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)	
(7) <u>100.000</u>	25.100.000 (12)
(8) <u>7.000.000</u>	
(10) <u>10.000.000</u>	
(11) <u>8.000.000</u>	
<u>25.100.000</u>	<u>25.100.000</u> (12)

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π₁	
(7) <u>60.000</u>	14.660.000 (12)
(8) <u>3.800.000</u>	
(10) <u>6.000.000</u>	
(11) <u>4.800.000</u>	
<u>14.660.000</u>	<u>14.660.000</u> (12)

93.00.20 Κόστος παραγωγής αρχικού αποθέματος Ημιτελών Π₁	
(7) <u>60.000</u>	<u>60.000</u> (12)

93.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π₂	
(7) <u>40.000</u>	10.440.000 (12)
(8) <u>3.200.000</u>	
(10) <u>4.000.000</u>	
(11) <u>3.200.000</u>	
<u>10.440.000</u>	<u>10.440.000</u> (12)

93.01.20 Κόστος παραγωγής αρχικού αποθέματος ημιτελών Π₂	
(7) <u>40.000</u>	<u>40.000</u> (12)

93.00.00 Κόστος αναλωμένων αμέσων υλικών (Π₁)	
(8) <u>3.800.000</u>	<u>3.800.000</u> (12)

93.01.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων Υλικών (Π₂)	
(8) <u>3.200.000</u>	<u>3.200.000</u> (12)
93.00.01 Κόστος αμέσων ημερομισθίων Π₁	

(10) <u>6.000.000</u>	<u>6.000.000</u> (12)
-----------------------	-----------------------

93.01.01 Κόστος αμέσων ημερομισθίων (Π₂)	
(10) <u>4.000.000</u>	<u>4.000.000</u> (12)
93.00.02 Κόστος εμμέσων εξόδων Παρ. λειτ.	
(11) <u>4.800.000</u>	<u>4.800.000</u> (12)

	93.00.02.02 Παροχές τρίτων	
(11)	<u>1.200.000</u>	<u>1.200.000</u> (12)

	93.01.02.02 Παροχές τρίτων	
(11)	<u>800.000</u>	<u>800.000</u> (12)

	93.00.02.03 Φόροι - Τέλη	
(11)	<u>480.000</u>	<u>480.000</u> (12)

	93.01.02.03 Φόροι - Τέλη	
(11)	<u>320.000</u>	<u>320.000</u> (12)

	93.00.02.04 Διάφορα έξοδα	
(11)	<u>1.320.000</u>	<u>1.320.000</u> (12)

	93.01.02.04 Διάφορα έξοδα	
(11)	<u>880.000</u>	<u>880.000</u> (12)

	93.00.02.06 Αποσβέσεις ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος	
(11)	<u>1.080.000</u>	<u>1.080.000</u> (12)

	93.01.02.06 Αποσβέσεις ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	
(11)	<u>720.000</u>	<u>720.000</u> (12)

	93.00.02.10 Αναλώσεις βοηθητ. Υλικών	
(11)	<u>540.000</u>	<u>540.000</u> (12)

	93.01.02.10 Αναλώσεις βοηθητικών Υλικών	
(11)	<u>360.000</u>	<u>360.000</u> (12)

	93.00.02.11 Αναλώσεις Αναλωσίμων Υλικών	
(11)	<u>180.000</u>	<u>180.000</u> (12)

	93.01.02.11 Αναλώσεις αναλωσίμων Υλικών	
(11)	<u>120.000</u>	<u>120.000</u> (12)

	93.01.02 Κόστος εμμέσων εξόδων παραγωγής	
(11)	<u>3.200.000</u>	<u>3.200.000</u> (12)

Λογαριασμοί Αναλυτικής Λογιστικής

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

(1) 950.000	100.000 (7)
(2) 9.270.000	7.000.000 (8)
(12) 25.100.000	1.270.000 (9)
	22.530.000 (13)
	4.420.000 (23)
<u>35.320.000</u>	<u>35.320.000</u>

94.03.00 Προϊόν Π₁

(1) 60.000	60.000 (7)
(12) 260.000	260.000 υπόλ. (23)
	<u>320.000</u>

94.03.01 Προϊόν Π₂

(1) 40.000	40.000 (7)
(12) 340.000	340.000 υπόλ. (23)
	<u>380.000</u>

94.01 Προϊόντα Έτοιμα + Ημιτελή

(1) 500.000	22.530.000 (13)
(12) 24.500.000	2.470.000 υπόλ. (23)
	<u>25.000.000</u>

94.01.00 Έτοιμα προϊόντα

(1) 500.000	22.530.000 (13)
(12) 24.500.000	2.470.000 (23)
	<u>25.000.000</u>

**94.04 Πρώτες και βοηθητικές Ύλες
- Υλικά Συσκευασίας**

(1) 290.000	7.000.000 (8)
(2) 8.930.000	970.000 (9)
	<u>1.250.000</u> υπόλ. (23)
	<u>9.220.000</u>

94.01.00.00 Προϊόν Π₁

(1) 320.000	13.440.000 (13)
(12) 14.400.000	1.280.000 υπόλ. (23)
	<u>14.720.000</u>

94.04.00 Πρώτες ύλες

(1) 200.000	7.000.000 (8)
(2) 7.800.000	1.000.000 υπόλ. (23)
	<u>8.000.000</u>

94.01.00.01 Προϊόν Π₂

(1) 180.000	9.090.000 (13)
(12) 10.100.000	1.190.000 υπόλ. (23)
	<u>10.280.000</u>

94.04.00.00 Πρώτη ύλη Χ

(1) 120.000	4.200.000 (8)
(2) 4.680.000	600.000 υπόλ. (23)
	<u>4.800.000</u>

94.03 Παραγωγή σε εξέλιξη

(1) 100.000	100.000 (7)
(12) 600.000	600.000 υπόλ. (23)
	<u>700.000</u>

94.04.00.01 Πρώτη ύλη Ψ

(1) 80.000	2.800.000 (8)
(2) 3.120.000	400.000 υπόλ. (23)
	<u>3.200.000</u>

94.04.01 Βοηθητικά Υλικά

(1)	50.000	900.000 (9)
(2)	1.050.000	200.000 υπόλ.
	<u>1.100.000</u>	<u>1.100.000</u>

96.01.01 Πωλήσεις προϊόντος Π₂

(16)	<u>14.400.000</u>	<u>14.400.000 (4)</u>
	<u>14.400.000</u>	<u>14.400.000</u>

94.04.02 Υλικά Συσκευασίας

(1)	40.000	70.000 (9)
(2)	<u>80.000</u>	<u>50.000 υπόλ.</u>
	<u>120.000</u>	<u>120.000</u>

96.20 Κόστος παραγωγής πωλημένων

(13)	<u>22.530.000</u>	<u>22.530.000 (14)</u>
	<u>22.530.000</u>	<u>22.530.000</u>

96.20.01 Κόστος πωλημένων Ετοίμων και Ημιτελών

(13)	<u>22.530.000</u>	<u>22.530.000 (14)</u>
	<u>22.530.000</u>	<u>22.530.000</u>

96.20.01.00 Κόστος πωλημένων ετοίμων Π₁

(13)	<u>13.440.000</u>	<u>13.440.000 (14)</u>
	<u>13.440.000</u>	<u>13.440.000</u>

95.05 Αναλώσιμα Υλικά

(1)	60.000	300.000 (9)
(2)	<u>340.000</u>	<u>100.000 υπόλ.</u>
	<u>400.000</u>	<u>400.000</u>

96 ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

(13) 22.530.000	36.800.000 (4)
(14) 22.530.000	22.530.000 (14)
(15) 70.000	36.800.000 (16)
(16) 36.800.000	70.000 (17)
(17) 70.000	
(18) <u>14.200.000</u>	
<u>96.200.000</u>	<u>96.200.000</u>

96.20.01.01 Κόστος πωλημένων ετοίμων Π₂

(16)	<u>9.090.000</u>	<u>9.090.000 (14)</u>
	<u>9.090.000</u>	<u>9.090.000</u>

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεων

(14)	22.530.000	36.800.000 (16)
(17)	70.000	
(18)	<u>14.200.000</u>	
	<u>36.800.000</u>	<u>36.800.000</u>

96.01 Πωλήσεις προϊόντων Ετοίμων & Ημιτελών

(16) 36.800.000	36.800.000 (4)
<u>36.800.000</u>	<u>36.800.000</u>

96.01.00 Πωλήσεις προϊόντος Π₁

(16) 22.400.000	22.400.000 (4)
<u>22.400.000</u>	<u>22.400.000</u>

96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεων προϊόντων Ετοίμων και Ημιτελών

(14)	22.530.000	36.800.000 (16)
(17)	70.000	
(18)	<u>14.200.000</u>	
	<u>36.800.000</u>	<u>36.800.000</u>

**96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
προϊόντος Π₁**

(14) 13.440.000	22.400.000 (16)
(17) 60.000	
(18) 8.900.000	
<u>22.400.000</u>	<u>22.400.000</u>

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

(6) 200.000	400.000 (5)
(19) 6.200.000	14.200.000 (18)
(20) 14.200.000	14.200.000 (20)
(21) 6.200.000	6.200.000 (21)
(22) 400.000	400.000 (22)
υπόλ. 8.200.000	
35.400.000	35.400.000

**96.22.01.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
προϊόντος Π₂**

(14) 9.090.000	14.400.000 (16)
(17) 10.000	
(18) 5.300.000	
<u>14.400.000</u>	<u>14.400.000</u>

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

(6) 200.000	400.000 (6)
(19) 6.200.000	14.200.000 (18)
(20) 14.200.000	14.200.000 (20)
(21) 6.200.000	6.200.000 (21)
(22) 400.000	400.000 (22)
υπόλ. 8.200.000	
35.400.000	35.400.000

96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

(15) 70.000	70.000 (17)
<u>70.000</u>	<u>70.000</u>

98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

(20) 14.200.000	14.200.000 (18)
<u>14.200.000</u>	<u>14.200.000</u>

**96.21.01 Άμεσα έξοδα πωλήσεων
Ετοίμων και Ημιτελών**

(15) 70.000	70.000 (17)
<u>70.000</u>	<u>70.000</u>

**98.99.00.00 Μικτό κέρδος εκμεταλλεύσεως
προϊόντος Π₁**

(20) 8.900.000	8.900.000 (18)
<u>8.900.000</u>	<u>8.900.000</u>

**96.21.01.00 Άμεσα έξοδα πωλήσεων
προϊόντος Π₁**

(15) 60.000	60.000 (17)
<u>60.000</u>	<u>60.000</u>

**98.99.00.01 Μικτό κέρδος εκμεταλλεύσεως
προϊόντος Π₂**

(20) 5.300.000	5.300.000 (18)-
<u>5.300.000</u>	<u>5.300.000</u>

**96.21.01.01 Άμεσα έξοδα πωλήσεων
προϊόντος Π₂**

(15) 10.000	10.000 (17)
<u>10.000</u>	<u>10.000</u>

98.99.99 Καθαρά κέρδη χρήσεως

(21) 6.200.000	14.200.000 (20)
υπόλ. 8.200.000	200.000 (22)
<u>14.400.000</u>	<u>14.400.000</u>

98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα

(19) <u>6.200.000</u>	<u>6.200.000</u> (21)-
<u>6.200.000</u>	<u>6.200.000</u>

98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

(19) <u>2.400.000</u>	<u>2.400.000</u> (21)
<u>2.400.000</u>	<u>2.400.000</u>

98.99.01.01 Έξοδα λειτουργίας Ερευνών και Αναπτύξεως

(19) <u>700.000</u>	<u>700.000</u> (21)
<u>700.000</u>	<u>700.000</u>

98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως

(19) <u>2.300.000</u>	<u>2.300.000</u> (21)
<u>2.300.000</u>	<u>2.300.000</u>

98.99.01.03 Έξοδα Χρηματοοικονομικής λειτουργίας

(19) <u>800.000</u>	<u>800.000</u> (21)
<u>800.000</u>	<u>800.000</u>

98.99.04 Εκτάκτα και ανόργανα αποτελέσματα

(6) <u>60.000</u>	<u>400.000</u> (5)
(22) <u>400.000</u>	<u>60.000</u> (22)
<u>460.000</u>	<u>460.000</u>

98.99.04.03.07 Εκτάκτα κέρδη από λαχνούς ομολογιακού δανείου

(22) <u>400.000</u>	<u>400.000</u> (5)
<u>400.000</u>	<u>400.000</u>

98.99.04.02 Εκτάκτες ζημιές από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

(6) <u>60.000</u>	<u>60.000</u> (22)
<u>60.000</u>	<u>60.000</u>

98.99.08 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων

(6) <u>140.000</u>	<u>140.000</u> (22)
<u>140.000</u>	<u>140.000</u>

Λογαριασμός 98 Αναλυτικά Αποτελέσματα

		I Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		II Έκτακτα κερδη	
		Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		Μικτά κερδη πωλήσεως προϊόντων	
I	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	60.000	200.000	400.000	14.200.000
Έκτακτες Ζημιές					
Αποσβέσεις μη ενσωματωμένες στο	<u>140.000</u>				
Λειτουργικό κόστος					
II	Όργανικά εξοδα				
Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας	2.400.000				
Έξοδα λειτουργίας Ερευνών και					
Αναπτύξεως	700.000				
Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως	2.300.000				
Έξοδα χρηματοοικονομικής					
λειτουργίας	<u>800.000</u>	6.200.000	<u>8.200.000</u>		
Καθαρό κέρδος					
				<u>14.600.000</u>	<u>14.600.000</u>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΡΙΤΟ

ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

13.1 Η έννοια του προϋπολογισμού.

Ο προϋπολογισμός είναι ένα πρόγραμμα δράσεως που αφορά μια χρονική περίοδο, συνήθως έτους (βραχυχρόνιος προγραμματισμός) και που εκφράζεται με αριθμούς ή ένα σχέδιο συντονισμένων ενεργειών που προβλέπεται να γίνουν μελλοντικά και που εκφράζονται με χρηματικά ποσά, αναγκαία για την πραγματοποίηση του σχεδίου.

Το κύριο χαρακτηριστικό του προϋπολογισμού της Βιομηχανικής οικονομικής μονάδας είναι ότι απαρτίζεται από σειρά τμηματικών προϋπολογισμών. Δηλαδή τμηματικών προγραμμάτων. Από σειρά επί μέρους προϋπολογισμών. Από τους προϋπολογισμούς των διαφόρων λειτουργιών (ή υπολειτουργιών - τμημάτων) της επιχειρήσεως, όπως π.χ. τους προϋπολογισμούς πωλήσεων, παραγωγής διανομής, ταμιακής κινήσεως κ.ά.

Ο προϋπολογισμός συγκεκριμένης λειτουργίας εκφράζει ποσοτικά τις προγραμματισμένες δραστηριότητες της λειτουργίας αυτής.

Ο Γενικός προϋπολογισμός αποτελεί την ανακεφαλαίωση των προϋπολογισμών όλων των λειτουργιών όπως:

- Των **πωλήσεων**, που αποτελεί τη βάση ολόκληρης της προϋπολογιστικής διαδικασίας, γιατί μεταξύ πωλήσεων και παραγωγής πρέπει να υπάρχει πάντοτε ισορροπία. Είναι φανερό ότι παράγονται προϊόντα για να πωληθούν. Ο δύκος δηλαδή της παραγωγής πρέπει να είναι ανάλογος προς τον δύκο των πωλήσεων. Οι προβλέψεις των πωλήσεων που βασίζονται κυρίως στην πείρα του παρελθόντος και στην ανάλυση της αγοράς, καταρτίζονται από τη λειτουργία των πωλήσεων και αναλύονται κατά προϊόντα και περιοχές.
- Της **παραγωγής**, που καταρτίζεται από την λειτουργία της παραγωγής που βρίσκεται πάντοτε σε αρμονία με τις προβλέψεις πωλήσεων και τα αποθέματα. Δηλαδή ποσοτική παραγωγή περιόδου = προβλεπόμενη να πωληθεί ποσότητα + επιθυμητό τελικό απόθεμα – προβλεπόμενο αρχικό απόθεμα (προϋπολογιζόμενης περιόδου).

Δυσκολίες καταρτίσεως προϋπολογισμού παραγωγής αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις εξειδικευμένης παραγωγής, γιατί εργάζονται συνήθως κατόπιν παραγγελιών και δεν είναι εύκολο να προβλεφθεί το είδος και και οι προδιαγραφές τους.

Παρόμοιες δυσκολίες δεν υπάρχουν για τις επιχειρήσεις ομοιόμορφης και συνεχούς παραγωγής.

Με βάση τις προβλέψεις της ποσοτικής παραγωγής καθορίζονται οι προβλέψεις των πρώτων υλών που θα απαιτηθούν, των εργατικών και των Γ.Β.Ε.

- **Γενικών Εξόδων παραγωγής.**
- **Εξόδων Διοικήσεως και Διαθέσεως.**
- **Εισπράξεων και πληρωμών (ταμιακός προϋπολογισμός),** στον οποίο εμφανίζονται το προβλεπόμενο αρχικό ταμιακό υπόλοιπο οι προβλεπόμενες εισπράξεις και πληρωμές από τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως καθώς και το προβλεπόμενο τελικό ταμιακό υπόλοιπο.

Από τον ταμιακό προϋπολογισμό προκύπτει το χρηματικό ποσό που θα απαιτηθεί σε κάθε χρονική στιγμή για την κάλυψη πραγματικών αναγκών της επιχειρήσεως σε μετρητό χρήμα.

Η ένωση των παραπάνω επί μέρους προϋπολογισμών σε ένα ισορροπημένο σύνολο αποτελεί το Γενικό προϋπολογισμό της οικονομικής μονάδας.

Ο προϋπολογισμός αποτελεί σπουδαίο όργανο ελέγχου και συμβάλλει σημαντικά στην οικονομικότερη διαχείρηση της επιχειρήσεως (αύξηση αποδοτικότητας). Αυτό πραγματοποιείται με τις εξής τεχνικές:

- Με τη σύνταξη απολογιστικών καταστάσεων (καταστάσεις πραγματοποιήσεων).
- Με τη σύγκριση προβλέψεων - πραγματοποιήσεων.
- Με τον καθορισμό των αποκλίσεων (διαφορών) μεταξύ προβλέψεων και πραγματοποιήσεων.
- Με την ανάλυση των αποκλίσεων.
- Με τη λήψη μέτρων για τη διάρθρωση των δυσμενών αποκλίσεων.

Ο προϋπολογιστικός έλεγχος όμως γίνεται περισσότερο αποτελεσματικός, όταν συνδυάζεται με σύστημα πρότυπου κόστους, δηλαδή όταν οι προβλέψεις του προϋπολογισμού υπολογίζονται με βάση πρότυπα μεγέθη.

Στους παρακάτω πίνακες δίδονται παραδείγματα προϋπολογισμών πωλήσεων ποσοτικής παραγωγής και ταμιακού.

13.1.1 Προϋπολογισμός πωλήσεων έτος

<u>Προϊόν Α (τιμή μονάδας 200)</u>	<u>Ποσότητα</u>	<u>Δραχμές</u>
Περιοχή 1	40.500	8.100.000
Περιοχή 2	30.000	6.000.000
Περιοχή 3	<u>60.500</u>	<u>12.100.000</u>
Σύνολο	131.000	26.200.000

<u>Προϊόν Β (τιμή μονάδας 150)</u>	<u>Ποσότητα</u>	<u>Δραχμές</u>
Περιοχή 1	25.000	3.750.000
Περιοχή 2	15.000	2.250.000
Περιοχή 3	<u>50.000</u>	<u>7.500.000</u>
Σύνολο	90.000	13.500.000
Συνολικές πωλήσεις		39.700.000
Προοδευτικό σύνολο		

Σύμφωνα με τον προϋπολογισμό πωλήσεων, οι πωλήσεις των προϊόντων Α, Β προϋπολογίζονται σε 131.000 μονάδες Α και 90.000 μονάδες Β.

Με βάση τα δεδομένα αυτά καταρτίζεται ο προϋπολογισμός ποσοτικής παραγωγής.

13.1.2 Προϋπολογισμός ποσοτικής παραγωγής.

Προϊόν Α	Μονάδες
Προβλεπόμενες πωλήσεις	131.000
+ Επιθυμητό τελικό Απόθεμα περιόδου	+ <u>30.000</u>
Σύνολο	161.000
-Προβλεπόμενο αρχικό Απόθεμα περιόδου	- <u>21.000</u>
Απαιτούμενη παραγωγή	<u>140.000</u>

Προϊόν Β

Προβλεπόμενες πωλήσεις	90.000
+ Επιθυμητό τελικό Απόθεμα Περιόδου	+ <u>15.000</u>
Σύνολο	105.000
- Προβλεπόμενο αρχικό Απόθεμα περιόδου	- <u>5.000</u>
Απαιτούμενη παραγωγή	<u>100.000</u>

13.1.3 Ταμιακός προϋπολογισμός.

ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ	Δρχ.
Προβλεπόμενο αρχικό ταμιακό υπόλοιπο	266.250
Από πωλήσεις	40.000.000
Από πωλήσεις προηγούμενου έτους	10.000.000
Σύνολο εισπράξεων + Υπόλοιπο	<u>50.266.250</u>

ΠΛΗΡΩΜΕΣ

Αγορές Υλικών	6.800.000
Εργατικά	13.200.000
Εργοδοτικές εισφορές	4.600.000
Γεν. Βιομηχ. έξοδα (πλην αποσβέσεων)	7.400.000
Έξοδα Διοικήσεως	3.106.000
Έξοδα Διαθέσεως	6.800.000
Έξοδα Κεφαλαίου	6.500.000
Φόροι	<u>1.100.500</u>
Σύνολο πληρωμών	<u>49.506.500</u>
Τελικό ταμιακό υπόλοιπο	<u>759.750</u>

13.2 Η περίοδος του προϋπολογισμού.

Η προϋπολογιστική περίοδος είναι συνήθως το έτος. Δεν αποκλείεται δόμως ο προϋπολογισμός να καλύπτει μεγαλύτερο ή μικρότερο χρονικό διάστημα (μήνα, 3μηνο, 2ετία κλπ.). Όμως η κατάρτιση προϋπολογισμού μακράς χρονικής διάρκειας προσκρούει πολλές φορές σε δυσκολίες που έχουν σχέση με το είδος της παραγωγής της προγραμματιζόμενης επιχειρήσεως.

Επιχειρήσεις εποχιακού χαρακτήρα, ή άλλες που επηρεάζονται σοβαρά από τη μόδα (ενδυμάτων κ.ά.), είναι υποχρεωμένες από τα πράγματα να καταρτίζουν ετήσιους ή και βραχύτερης διάρκειας προϋπολογισμούς.

Όσο σταθερότερο χαρακτήρα έχει η διάθεση των προϊόντων μιας επιχειρήσεως τόσο μεγαλύτερη είναι η ευχέρεια για την κατάρτιση προϋπολογισμού μεγαλύτερης διάρκειας του ενός έτους.

Πολλές επιχειρήσεις διαιρούν τον ετήσιο προϋπολογισμό τους σε μηνιαίους (δωδεκατημόρια) τριμηνιαίας (τεταρτημόρια) εξαμηνιαίους κλπ.

Καθώς τρέχει η περίοδος του προϋπολογισμού οι προβλέψεις αναθεωρούνται για το υπόλοιπο διάστημα και προσαρμόζονται στις αλλαγές των οικονομικών συνθηκών.

Προϋπολογισμός πωλήσεων (ετήσιος διαιρούμενος σε 3μηνα)										
Προϊόν X	1ο 3μηνο		2ο 3μηνο		3ο 3μηνο		4ο 3μηνο		Ετήσια ποσά	
	Ποσότ.	Αξία	Ποσότ.	Αξία	Ποσότ.	Αξία	Ποσότ.	Αξία	Ποσότ.	Αξία
	2.000	200.000	2.500	250.000	3.000	300.000	3.500	350.000	11.000	1.100.000

13.3 Χαρακτηριστικά του προϋπολογισμού.

Ο προϋπολογισμός εκφράζει το συνολικό λειτουργικό και οικονομικό (συνήθως ετήσιο) πρόγραμμα της διοικήσεως της επιχειρήσεως.

Καθορίζει τους στόχους και τις μεθοδικές ενέργειες που πρέπει να γίνουν για την υλοποίηση αυτών των στόχων, ώστε να πραγματοποιηθεί ο ετήσιος τομέας του μακροχρόνιου προγράμματος.

Με τον προϋπολογισμό επιτυγχάνονται ο συντονισμός των επί μέρους δραστηριοτήτων δηλαδή η εναρμόνιση των στόχων κάθε λειτουργίας με τους στόχους των άλλων λειτουργιών.

Ομοίως με τον προϋπολογισμό επιτυγχάνεται η παρακίνηση του προσωπικού ώστε αυτό να κατευθύνει τη συμπεριφορά του προς την υλοποίηση των στόχων.

Η σημασία του πάραγοντα "παρακίνηση" είναι σημαντική.

Ο ανθρώπινος παράγων έχει για τη διαδικασία του προϋπολογισμού μεγαλύτερη σπουδαιότητα από το μηχανικό παράγοντα. Γι' αυτό το προσωπικό πρέπει να κατανοήσει πλήρως τον προϋπολογισμό.

13.4 Ερωτήσεις.

- 1) Τι είναι ο προϋπολογισμός;
- 2) Ποιο είναι το κύριο χαρακτηριστικό του προϋπολογισμού;
- 3) Γιατί ο προϋπολογισμός πωλήσεων αποτελεί τη βάση των προϋπολογισμών δόλων των άλλων λειτουργιών;
- 4) Γιατί οι επιχειρήσεις εξειδικευμένης παραγωγής αντιμετωπίζουν δυσκολίες στην κατάρτιση του προϋπολογισμού τους;
- 5) Για ποιο λόγο ο προϋπολογισμός αποτελεί σπουδαίο όργανο ελέγχου;
- 6) Πώς γίνεται ο προϋπολογιστικός έλεγχος;
- 7) Για ποιας διάρκειας περίοδο καταρτίζεται ο προϋπολογισμός;
- 8) Ποια είναι τα χαρακτηριστικά του προϋπολογισμού;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

14.1 Εισαγωγή.

Η εξέταση των κοστολογικών συστημάτων "κόστος παραγγελίας" και "κόστος τμήματος (παραγωγικής διαδικασίας)" που προηγήθηκε, έγινε με βάση στοιχεία κόστους (έξοδα) "πραγματοποιημένα", εκτός βέβαια από ορισμένες περιπτώσεις, που ενσωματώθηκαν στο κόστος των προϊόντων Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, τα οποία υπολογίσθηκαν με προκαθορισμένο συντελεστή.

Όταν το κόστος του προϊόντος προσδιορίζεται από πραγματοποιημένα στοιχεία κόστους λέγεται **πραγματικό κόστος** ή **ιστορικό κόστος** γιατί ενώ τα έξοδα πραγματοποιήθηκαν στο παρελθόν, ο καθορισμός του κόστους έγινε μετά (απολογιστικά).

Το πραγματικό όμως κόστος οποιασδήποτε περιόδου, παρά το γεγονός ότι δίνει μια σαφή εικόνα της δραστηριότητας της περιόδου και οδηγεί σε ακριβή προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων, δεν μπορεί να αποτελέσει "μέτρο" για τη μέτρηση της αποδόσεως των στοιχείων του κόστους (υλικών εργατικών και Γ.Β.Ε.). Δηλαδή είναι πολύ πιθανό να κρύβει κάποια σπατάλη σε ένα ή περισσότερα στοιχεία και να μην είναι αντιπροσωπευτικό. Επειδή ακόμη το πραγματικό (ιστορικό) κόστος γνωστοποιείται στο τέλος της περιόδου δεν παρέχεται στη Διοίκηση της επιχειρήσεως η δυνατότητα για άμεση, όπου χρειάζεται, λήψη διορθωτικών μέτρων της δραστηριότητας που θα αναπτυχθεί στο μέλλον.

Κατά συνέπεια η γνώση του πραγματικού κόστους δεν εξυπηρετεί όσο πρέπει τη βασικότερη επιδίωξη της βιομηχανικής λογιστικής, που είναι ο αποτελεσματικός έλεγχος των στοιχείων του κόστους και ο προγραμματισμός της μελλοντικής δραστηριότητας, στόχοι που αποβλέπουν στην αύξηση της παραγωγικότητας και γενικά της αποδοτικότητας της οικονομικής μονάδας.

Αποτελεσματικός έλεγχος των στοιχείων του κόστους ασκείται ασυγκρίτως καλύτερα με την καθιέρωση συστήματος πρότυπου κόστους.

14.2 Η έννοια του πρότυπου κόστους.

Όταν μιλάμε γενικά για πρότυπο, εννοούμε μια βάση που έχει καθιερωθεί ως μονάδα μετρήσεως.

Πρότυπα μετρήσεως αποτελούν π.χ. το χιλιόγραμμο για μετρήσεις βάρους, το τρέχον μέτρο για μετρήσεις μήκους κ.ά.

Σημειώνομε ότι και το πρότυπο κόστος χρησιμοποιείται ως βάση μετρήσεως και συγκρίσεως, γιατί δηλώνει το πιο "πρέπει να είναι" το κόστος. Όχι το πιο θα είναι.

Η σύγκριση λογιστικών δεδομένων της τρέχουσας περιόδου με τα όμοια προηγουμένων περιόδων δε βοηθά στη διαδικασία του ελέγχου και του προγραμματισμού μελλοντικών ενεργειών, αφού και στα δύο αυτά συγκρινόμενα μεγέθη μπορεί να υπάρχουν παραλείψεις. Η σύγκριση πρέπει να γίνεται με πρότυπα μεγέθη. Πρότυπα προκαθορίζονται για όλα τα στοιχεία του κόστους. Για τη μέτρηση των στοιχείων του κόστους (υλικών, εργατικών, Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων ή διαφόρων ενεργειών) κάθε επιχείρηση καθιερώνει τα δικά της πρότυπα, που ανταποκρίνονται στην τεχνολογία της και στην εν γένει δραστηριότητά της.

Τα καθιερωμένα πρότυπα πρέπει να είναι εφαρμόσιμα αλλιώς δεν εξυπηρετούν το σκοπό τους. Προκαθορίζονται κάτω από ειδικές συνθήκες λειτουργίας της επιχειρήσεως και αποτελούν τους ακρογωνιαίους λίθους των μεθόδων του ελέγχου. Για τον προσδιορισμό του "πρότυπου" ενός στοιχείου κόστους π.χ. της πρώτης ύλης **προκαθορίζονται**:

- Η ακριβής ποσότητα (πρότυπη ποσότητα ή φυσικό πρότυπο) που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος και
- η τιμή της (πρότυπη τιμή).

Το γινόμενο των δύο αυτών παραγόντων (πρότυπη ποσότητα x πρότυπη τιμή) δίνει το πρότυπο κόστος του στοιχείου αυτού. Αν π.χ. η πρότυπη ποσότητα μιας πρώτης ύλης για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος είναι 2 χιλιόγραμμα και η πρότυπη τιμή της 30 δρχ., τότε το πρότυπο κόστος της πρώτης ύλης για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος θα είναι:

Πρότυπη ποσότητα x πρότυπη τιμή = 2 χιλ. x 30 δρχ. = 60 δρχ.

Το πρότυπο κόστος παραγωγής ενός προϊόντος προκαθορίζεται με βάση πρότυπα μεγέθη και χρησιμεύει για τον έλεγχο της παραγωγικότητας της εκμεταλλεύσεως.

Το πρότυπο κόστος παραγωγής της μονάδας του προϊόντος ισούται με το άθροισμα των προτύπων στοιχείων που περιλαμβάνει. Δηλαδή:

Πρότυπο κόστος πρώτων υλών + πρότυπο κόστος αμέσων
ημερομισθίων + πρότυπα Γενικά Βιομηχανικά έξοδα

Το πρότυπο κόστος των πρώτων υλών, όταν εκφράζεται σε δραχμές είναι το γινόμενο:

Πρότυπη ποσότητα πρώτης ύλης (φυσικό πρότυπο) x πρότυπη τιμή.

Ομοίως, το πρότυπο κόστος των αμέσων ημερομισθίων είναι το γινόμενο:

Πρότυπες ώρες (φυσικό πρότυπο) x Πρότυπο ωρομίσθιο

Το πρότυπο των Γενικών Βιομηχανικών εξόδων όμως προκαθορίζεται διαφορετικά. Τα Γενικά Βιομηχανικά έξοδα όπως είναι γνωστό από τα προη-

γούμενα αποτελούνται από πολλές ανόμοιες ποσότητες. Το πρότυπό τους, για κάθε μονάδα προϊόντος δεν καθορίζεται από το γινόμενο μιας ποσότητας επί την τιμή της, όπως συμβαίνει με τα δύο προηγούμενα στοιχεία (πρώτες ύλες και άμεσα ημερομίσθια), αλλά από το γινόμενο πρότυπες ώρες πρότυπης μονάδας προϊόντος χ πρότυπο συντελεστή επιβαρύνσεως ανά ώρα, όταν βέβαια η πρότυπη παραγωγή στο κλάσμα προσδιορισμού του συντελεστή εκφράζεται, όπως συνήθως συμβαίνει, σε πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας. Ο πρότυπος συντελεστής επιβαρύνσεως Γ.Β.Ε. καθορίζεται από τη σχέση:

$$\text{Πρότυπος συντελεστής επιβαρύνεως Γ.Β.Ε.} = \frac{\text{πρότυπα Γ.Β.Ε. περιόδου}}{\text{πρότυπη παραγωγή περιόδου}}$$

Η πρότυπη παραγωγή της περιόδου εκφράζεται συνήθως σε πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας.

Το πρότυπο κόστος (του προϊόντος) διαφέρει από το ιστορικό και από το προϋπολογιστικό κόστος.

Το ιστορικό είναι το άθροισμα ποσών, που αντιπροσωπεύουν αναλώσεις πραγματοποιηθείσες για την παραγωγή του προϊόντος, ενώ το πρότυπο είναι εκείνο που θα **έπρεπε** να πραγματοποιηθεί.

Το προϋπολογιστικό κόστος εξάλλου αντιπροσωπεύει το ποσό στο οποίο προβλέπεται ότι θα φθάσει το πραγματικό κόστος, ενώ το πρότυπο αντιπροσωπεύει το ποσό στο οποίο **πρέπει** να φθάσει το πραγματικό κόστος.

14.3 Πλεονεκτήματα του πρότυπου κόστους.

Το πρότυπο κόστος προκαθορίζεται και καθιερώνεται με βάση προκαθορισμένες συνθήκες παραγωγικής διαδικασίας και όγκου παραγωγής και έχει τα εξής πλεονεκτήματα:

α) Χρησιμοποιείται ως μέτρο για τη σύγκριση του πραγματικού κόστους. Από τη σύγκριση αυτή προκύπτουν οι αποκλίσεις (οι διαφορές) με την έρευνα και ανάλυση των οποίων ασκείται αποτελεσματικός έλεγχος στο κόστος.

Οι αποκλίσεις αυτές είναι ευνοϊκές όταν το πρότυπο κόστος είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό και μη ευνοϊκές όταν το πρότυπο κόστος είναι μικρότερο.

β) Συντελεί στη μείωση του κόστους με άλλα λόγια στην αύξηση της παραγωγικότητας.

Πραγματικά η προτυποποίηση προϋποθέτει, όπως είναι φυσικό, την επανεξέταση των εφαρμοζομένων τεχνολογικών μεθόδων και διαδικασιών και την εφαρμογή βελτιωμένων, ομοίων με τελικό αποτέλεσμα τη μείωση του κόστους των προϊόντων.

γ) Διευκολύνει την κατάρτιση του προϋπολογισμού.

δ) Όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπου κόστους οι εργαζόμενοι συνειδητοποιούν πλήρως τις ευθύνες τους, γιατί γνωρίζουν προκαταβολικά τις υποχρεώσεις τους και παρακινούνται στο να αυξήσουν την απόδοσή τους.

ε) Αποτελεί τη βάση των αποφάσεων τιμολογήσεων των προϊόντων γιατί κάθε πρότυπο αντιπροσωπεύει το ακριβές κόστος. Είναι δηλαδή καθαρό κόστος.

14.4 Είδη πρότυπου κόστους.

Τα πρότυπα διακρίνονται σε **ιδανικά** και σε **τρέχοντα**.

14.4.1 Ιδανικά πρότυπα.

Τα ιδανικά πρότυπα καθορίζονται με βάση ιδανικές συνθήκες αγοράς και παραγωγικής διαδικασίας χάρη στις οποίες επιτυγχάνεται το μικρότερο δυνατό κόστος. Δηλαδή η μονάδα του προϊόντος παράγεται με τη μικρότερη δυνατή ανάλωση πρώτων υλών, εργατικών και Γ.Β.Ε., στις χαμηλότερες μάλιστα δυνατές τιμές.

Για τον καθορισμό των ιδανικών προτύπων δεν λαμβάνονται υπόψη δυσμενή γεγονότα όπως οι φύρες, οι κακοτεχνίες, οι διακοπές της παραγωγικής διαδικασίας λόγω απροβλέπτων γεγονότων κλπ. Όμως τα ιδανικά πρότυπα είναι πάρα πολύ δύσκολο να πραγματοποιηθούν και γι' αυτό συνήθως δεν εφαρμόζονται.

Πολλές φορές μάλιστα η καθιέρωσή τους προκαλεί δυσμενή αντίδραση στην ψυχολογία των εργαζομένων και οδηγεί σε αρνητικά αποτελέσματα.

14.4.2 Τρέχοντα πρότυπα.

Όταν το πρότυπο κόστος στηρίζεται στις πραγματικές καταστάσεις, όταν δηλαδή για τον καθορισμό του λαμβάνονται υπόψη οι αδυναμίες της παραγωγικής διαδικασίας, (κακοτεχνίες, ηλικία μηχανημάτων, φύρες κλπ.) ονομάζεται τρέχον ή αναμενόμενο πρότυπο κόστος. Το τρέχον πρότυπο κόστος σε αντίθεση με το προηγούμενο εφαρμόζεται περισσότερο, γιατί μπορεί να πραγματοποιηθεί ευκολότερα και γιατί ασκεί ευνοϊκή επίδραση στην ψυχολογία των εργαζομένων.

Τα τρέχοντα πρότυπα όμως πρέπει να αναθεωρούνται όταν συμβαίνουν μεταβολές στο παραγωγικό δυναμικό και στις μεθόδους παραγωγής.

14.4.3 Η καρτέλα του πρότυπου κόστους.

Κάθε λεπτομέρεια σχετική με το πρότυπο κόστος κάθε στοιχείου (πρώτων υλών, αμέσων ημερομισθίων και Γ.Β.Ε.) σε κάθε παραγωγικό τμήμα, καταχωρείται στην καρτέλα πρότυπου κόστους που ανοίγεται για κάθε προϊόν.

Η καρτέλα πρότυπου κόστους διευκολύνει σημαντικά τις διάφορες κοστολογικές διαδικασίες, γιατί καθιστά γνωστές προκαταβολικά τις ποσότητες και τις τιμές των διαφόρων στοιχείων (πρώτων ύλων, εργατικών, συντελεστών ενσωματώσεως των Γ.Β.Ε.), που απαιτούνται σε κάθε παραγωγικό τμήμα για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος και χορηγούνται χωρίς καμιά καθυστέρηση.

Η καρτέλα του πρότυπου κόστους ενημερώνεται από τις επί μέρους καρτέλες που συντάσσονται για κάθε είδος κόστους και εμφανίζουν τον τρόπο υπολογισμού των προτύπων.

ΚΑΡΤΕΛΑ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ							Προϊόν α
ΥΛΙΚΑ	Κωδικός υλικού	Πρότυπη ποσότητα	Πρότυπη τιμή	Παραγωγικό τμήμα			
				A	B	Γ	Σύνολο
	Υ - 501	6	50	300			
	Υ - 800	14	20	280			
	Υ - 43	5	100			500	
Συνολικό κόστος υλικών δρχ.							1.080
ΑΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ	Eίδος εργ.	Πρότυπες ώρες	Πρότυπο ωρομ.				
		3	100	300			
		10	90		900		
		5	80			400	
Σύνολο αμέσων εργατικών δρχ.							1.600
Γ.Β.Ε.	Πρότυπες ώρες	Συντελεστής για κάθε ώρα αμέσου εργασίας					
	3	150	450				
	10	125		1.250			
	5	100				500	
Σύνολο Γ.Β.Ε. δρχ.							2.200
Συνολικό πρότυπο κόστος παραγωγικής μονάδας							4.880

14.5 Πρότυπα.

14.5.1 Πρότυπα πρώτων υλών.

Το πρότυπο κόστος των πρώτων υλών, για μια πρότυπη μονάδα προϊόντος προκύπτει από το γινόμενο της πρότυπης ποσότητας επί την πρότυπη τιμή της μονάδας.

α) Πρότυπη ποσότητα πρώτων υλών.

Ο ποσοτικός προσδιορισμός και η ποιοτική προδιαγραφή των πρώτων υλών που πρέπει να αναλωθούν (φυσικού πρότυπου) για την παραγωγή της μονάδας ενός προϊόντος με μια παραγωγική μέθοδο, αποτελεί βασικά, πρόβλημα της τεχνικής υπηρεσίας της επιχειρήσεως.

Η λύση του προβλήματος αυτού στηρίζεται στην πείρα των τεχνικών, στους νόμους της Μηχανικής, της Χημείας κλπ., στα συμπεράσματα πειραμάτων και στα δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων.

Με βάση τα παραπάνω καθορίζεται η πρότυπη ποσότητα των πρώτων υλών (είδος, ποσότητα, ποιότητα) χωρίς όμως να παραβλέπεται ένα περιθώριο για φυσιολογική φύρα και για άλλες αναπόφευκτες απώλειες υλικών.

β) Πρότυπη τιμή πρώτων υλών.

Ο καθορισμός της πρότυπης τιμής των πρώτων υλών είναι πολύ δύσκολος, γιατί οι τιμές τους διαμορφώνονται στην αγορά από παράγοντες εξωεπιχειρησιακούς. Όμως η αρμόδια υπηρεσία προμηθειών μπορεί να επιδράσει κατά κάποιο τρόπο ώστε να επιτευχθούν μειωμένες τιμές.

Αυτό μπορεί να γίνει με τη συνεχή ενημέρωση της γύρω από τις συνθήκες της αγοράς και την εκμετάλλευση ορισμένων καταστάσεων όπως είναι οι εκπτώσεις, η προμήθεια σε μεγάλες ποσότητες, η σύναψη συμβάσεων προαγορών κλπ.

14.5.2 Αποκλίσεις πρώτων υλών.

Όπως είναι γνωστό η διαφορά μεταξύ πρότυπου και πραγματικού κόστους ονομάζεται **απόκλιση**.

Αν το πραγματικό κόστος των πρώτων υλών είναι μεγαλύτερο από το πρότυπο, τότε η απόκλιση είναι **μη ευνοϊκή** για την επιχείρηση.

Αν το πραγματικό κόστος είναι μικρότερο από το πρότυπο τότε η απόκλιση είναι **ευνοϊκή**.

Επειδή όμως το πρότυπο κόστος των πρώτων υλών προσδιορίζεται και κατά ποσότητα και κατά τιμή, θα πρέπει η συνολική απόκλιση να αναλυθεί σε απόκλιση ποσότητας ή αποδόσεως και σε απόκλιση τιμής.

Η απόκλιση ποσότητας ή αποδόσεως ισούται με το γινόμενο:

(Αναλωθείσα ποσότητα – Πρότυπη ποσότητα) x Πρότυπη τιμή

Η απόκλιση τιμής ισούται με το γινόμενο:

(Τιμή κτήσεως – Πρότυπη τιμή) x Αναλωθείσα ποσότητα.

Παράδειγμα 1.

Δεδομένα παραγωγής προϊόντος α.

Πρότυπη ποσότητα πρώτης ύλης

15 χιλιόγραμμα

Πρότυπη τιμή (χιλιόγραμμου) πρώτης ύλης	80 δρχ.
Ποσότητα που αναλώθηκε πρώτης ύλης	16 χιλιόγραμμα.
Τιμή κτήσεως (χιλιόγραμμου) ποσότητας που αναλώθηκε	82 δρχ.

Συνολική απόκλιση $(16 \times 82) - (15 \times 80) = 1.312 - 1.200 = 112$ δρχ.
(μη ευνοϊκή).

Ανάλυση της αποκλίσεως.

Απόκλιση ποσότητας ή αποδόσεως $(16 - 15) \times 80 =$ δρχ. 80 (μη ευνοϊκή)
Απόκλιση τιμής $(82 - 80) \times 16 =$ δρχ. <u>32</u> (μη ευνοϊκή) δρχ. 112 (μη ευνοϊκή)

Παράδειγμα 2.

Δεδομένα παραγωγής προϊόντος β

Πρότυπη ποσότητα πρώτης ύλης	50 χιλιόγραμμα
Πρότυπη τιμή πρώτης ύλης κατά χιλιόγρ.	200 δρχ.
Ποσότητα που αναλώθηκε	48 χιλιόγραμμα
Τιμή κτήσεως ποσότητας που αναλώθηκε κατά χιλιόγρ.	205 δρχ.

Συνολική απόκλιση $(48 \times 205) - (50 \times 200) = 9.840 - 10.000 = -160$ δρχ.
(ευνοϊκή).

Ανάλυση της συνολικής αποκλίσεως.

Απόκλιση ποσότητας ή αποδόσεως	$(48 - 50) \times 200 =$ δρχ. - 400 (ευνοϊκή)
Απόκλιση τιμής	$(205 - 200) \times 48 =$ δρχ. <u>+240</u> (μη ευνοϊκή)
Συνολική απόκλιση δρχ.	-160 (ευνοϊκή).

Με την πρώτη ματιά φαίνεται ότι την ευθύνη για τη μη ευνοϊκή απόκλιση της ποσότητα ή αποδόσεως φέρει η Τεχνική Υπηρεσία ενώ την ευθύνη για την απόκλιση της τιμής η Υπηρεσία Προμηθειών.

Πριν όμως από τον καταλογισμό ευθυνών πρέπει να ερμηνεύονται οι αιτίες που προκάλεσαν τις αποκλίσεις αυτές, ώστε να διαπιστωθεί αν πραγματικά οφείλονται σε υπαιτιότητα προσώπων ή σε άλλες αιτίες όπως:

- Σε θετική χρησιμοποίηση πρώτων υλών κατώτερης ποιότητας από την (πρότυπη) προδιαγραφή (απόκλιση ποσότητας).
- Σε απρόβλεπτη ύψωση της τιμής (απόκλιση τιμής) κλπ.
- Σε απώλειες και φύρες που αποδίδονται σε ελαττώματα των μηχανημάτων.

14.5.3 Πρότυπα αμέσων ημερομισθίων.

Το πρότυπο κόστος της άμεσης εργασίας προκύπτει, όπως το πρότυπο κόστος των πρώτων υλών, από το γινόμενο πρότυπες ώρες για την παραγωγή του προϊόντος x πρότυπο ωρομίσθιο.

α) Πρότυπος χρόνος άμεσης εργασίας.

Το ποσοτικό πρότυπο της άμεσης εργασίας είναι συνήθως ο χρόνος (το σύνολο των ωρών) που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας τιροϊόντος από ένα φιλόπονο και εξειδικευμένο εργάτη.

Ο προσδιορισμός του ποσοτικού αυτού προτύπου είναι δυσκολότερος από τον προσδιορισμό του ποσοτικού πρότυπου των πρώτων υλών, γιατί η απόδοση των εργαζομένων διαφέρων ειδικοτήτων σταθμίζεται πολύ δύσκολα. Ο πρότυπος χρόνος εργασίας προσδιορίζεται από τους ειδικούς της τεχνικής υπηρεσίας με βάση:

- Την εμπειρία.
- Το πείραμα.
- Τις μετρήσεις του χρόνου των διαφόρων κινήσεων.
- Τη δυνατότητα περιορισμού του κενού χρόνου εργασίας (διαλείμματα, προετοιμασία μηχανών κλπ.).
- Τη δυνατότητα του συνεχούς ανεφοδιασμού της παραγωγής με τα απαραίτητα μέσα ώστε να αποφεύγονται οι αδικαιολόγητες διακοπές της εργασίας κλπ.

β) Πρότυπος αμοιβής της άμεσης εργασίας.

Για τον καθορισμό της πρότυπης αμοιβής της άμεσης εργασίας (πρότυπου ωρομισθίου) λαμβάνονται βασικά υπόψη:

- Οι απαιτήσεις της συγκεκριμένης εργασίας (δεξιοτεχνία, ευθύνη, κούραση κλπ.).
- Το εφαρμοζόμενο σύστημα αμοιβής των εργαζομένων.
- Οι ατομικές και συλλογικές συμβάσεις εργασίας.
- Το ύψος των εργοδοτικών εισφορών.
- Οι προβλέψεις για αυξήσεις που θα δοθούν μέσα στο έτος.
- Τα αιτήματα των εργατικών συνδικαλιστικών οργανώσεων.
- Η γενικότερη κρατική εργατική πολιτική κ.ά.

14.5.4 Οι αποκλίσεις των εργατικών.

Οι αποκλίσεις μεταξύ πρότυπου και πραγματικού κόστους αμέσων ημερομισθίων διακρίνονται σε **αποκλίσεις χρόνου** (ή αποδοτικότητας) και σε **αποκλίσεις τιμής**. Οι αποκλίσεις αποδοτικότητας είναι η διαφορά μεταξύ πραγματικού χρόνου (χρόνου που καταναλώθηκε για την παραγωγή του προϊόντος) και πρότυπου.

Αν η διαφορά αυτή πολλαπλασιασθεί με την πρότυπη τιμή το γινόμενο αυτό αποτελεί την απόκλιση χρόνου (αποδόσεως) σε δρχ. και είναι ευνοϊκή, αν ο πρότυπος χρόνος είναι μεγαλύτερος από εκείνον που πραγματοποιήθηκε και δυσμενής αν ο πρότυπος χρόνος είναι μικρότερος από εκείνον που πραγματοποιήθηκε.

Απόκλιση τιμής αμέσων ημερομισθίων έχουμε όταν υπάρχει διαφορά μεταξύ πρότυπου ωρομισθίου και ωρομισθίου που καταβλήθηκε.

Αν η διαφορά αυτή πολλαπλασιασθεί με το σύνολο των ωρών που αναλώθηκαν για την παραγωγή του προϊόντος, θα έχουμε σε δραχμές την απόκλιση τιμής των αμέσων ημερομισθίων. Η απόκλιση αυτή είναι ευνοϊκή όταν το πρότυπο ωρομίσθιο είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό και μη ευνοϊκή όταν το πρότυπο ωρομίσθιο είναι μικρότερο από το πραγματικό.

Παράδειγμα.

Για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος αναλώθηκαν 50 ώρες άμεσης εργασίας με ωρομίσθιο 75 δρχ. Σύμφωνα με την καρτέλα του πρότυπου κόστους αυτού του προϊόντος απαιτούνται 48 πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας και το πρότυπο ωρομίσθιο ορίζεται σε 80 δρχ.

Συνολική απόκλιση.

$$(50 \times 75) - (48 \times 80) = 3.750 - 3.840 = - 90 \text{ δρχ. (ευνοϊκή)}$$

Ανάλυση της αποκλίσεως.

Απόκλιση αποδοτικότητας	$(50 - 48) \times 80 =$	+ 160 δρχ. (μη ευνοϊκή)
Απόκλιση τιμής	$(75 - 80) \times 50 =$	<u>- 250</u> δρχ. (ευνοϊκή)
Συνολική		- 90 (ευνοϊκή)

Η μη ευνοϊκή απόκλιση χρόνου (αποδόσεως) των αμέσων ημερομισθίων οφείλεται κυρίως:

- Σε πλημμελή εποπτεία των εργαζομένων.
- Σε κακή εξειδίκευση των εργαζομένων.
- Στην έλλειψη οικονομικών και ηθικών κινήτρων.
- Σε αδικαιολόγητες διακοπές της παραγωγικής διαδικασίας (έλλειψη υλικών, κακή λειτουργία των μηχανών κλπ.).

Η μη ευνοϊκή απόκλιση τιμής αμέσων ημερομισθίων οφείλεται κυρίως:

- Σε απρόβλεπτη αύξηση των εργατικών αμοιβών.
- Σε μη ορθολογική οργάνωση της εργασίας.
- Σε υπεράριθμο προσωπικό κ.ά.

14.5.5 Πρότυπα Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

a) Καθορισμός προτύπων Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 14.3, ο καθορισμός προτύπων Γ.Β.Ε. λόγω της ανομοιογένειάς τους παρουσιάζει σοβαρές δυσκολίες.

Στο σύστημα πρότυπου κόστους, τα Γ.Β.Ε. ενσωματώνονται στο κόστος των προϊόντων, με πρότυπο συντελεστή επιβαρύνσεως που προσδιορίζεται από τη σχέση:

Πρότυπος συντελεστής = Πρότυπα Γ.Β.Ε.
Πρότυπη παραγωγή

Ο αριθμητής της σχέσεως αντιπροσωπεύει τα Γ.Β.Ε. που προϋπολογίζονται με βάση πρότυπες ποσότητες (των κατ' είδος Γ.Β.Ε.) πολλαπλασιαζόμενες με πρότυπες τιμές. Ο παρονομαστής αντιπροσωπεύει την πρότυπη παραγωγή, δηλαδή τον προβλεπόμενο βαθμό δραστηριότητας που εκφράζεται συνήθως σε πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας. Πρότυπος συντελεστής Γ.Β.Ε. προσδιορίζεται για κάθε παραγωγικό τμήμα.

β) Διάκριση των Γ.Β.Ε.

Η κατάρτιση προϋπολογισμού προτύπων Γ.Β.Ε. διευκολύνεται σημαντικά από τη διάκριση αυτών σε:

- Σταθερά.
- Μεταβλητά.
- Ημιμεταβλητά.

1) Σταθερά.

Είναι εκείνα που δεν επηρεάζονται από τις διακυμάνσεις του όγκου της παραγωγής, μέσα σε ορισμένα βέβαια περιθώρια, π.χ. από 0 μέχρι 5.000 μονάδες.

Τέτοια είναι κυρίως τα χρονικά έξοδα όπως τα ενοίκια, οι χρονικές αποσβέσεις, τα ασφάλιστρα κ.ά.

2) Μεταβλητά.

Είναι τα έξοδα εκείνα που μεταβάλλονται ανάλογα με τις μεταβολές του όγκου της παραγωγής, όπως οι λειτουργικές αποσβέσεις των μηχανημάτων.

3) Ημιμεταβλητά.

Αποτελούνται από σταθερό και από μεταβλητό μέρος. Γι' αυτό ονομάζονται και σύνθετα. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν τα έξοδα εποπτείας, τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευών, ορισμένοι μισθοί κ.ά. Για τον προϋπολογισμό των ημιμεταβλητών εξόδων, προσδιορίζεται με την εφαρμογή κατάληης στατιστικής μεθόδου (μέθοδος ανώτερου και κατώτερου σημείου, γραμμής παλινδρομήσεως κλπ.) το σταθερό μέρος κάθε είδους εξόδου και ο συντελεστής του αναλογικού μέρους κατά μονάδα παραγωγής.

Η διάκριση των εξόδων σε μεταβλητά και σταθερά είναι σημαντική, γιατί ενώ η επιβάρυνση της μονάδας του προϊόντος με μεταβλητά έξοδα παραμένει σταθερή, η επιβάρυνση με σταθερά έξοδα διαφέρει ως προς τους βαθμούς δραστηριότητας. Αν π.χ. τα μεταβλητά (αναλογικά) Γ.Β.Ε. είναι 20 δρχ. κατά μονάδα προϊόντος και τα σταθερά ετήσια για παραγωγή από 10.000 – 12.000 μονάδες 120.000 δρχ., τότε το συνολικό και κατά μονάδα κόστος με μεταβαλλόμενο όγκο παραγωγής - μέσα στα περιθώρια 10.000 – 12.000 μονάδων - διαμορφώνεται όπως φαίνεται στον Πίνακα 14.5.1.

ΠΙΝΑΚΑΣ 14.5.1

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	Παραγωγή περιόδου σε μονάδες		
	10.000	11.000	12.000
Συνολικό κόστος Μεταβλητά Σταθερά	200.000	220.000	240.000
	120.000	120.000	120.000
	<u>320.000</u>	<u>340.000</u>	<u>360.000</u>
Κόστος μονάδας Μεταβλητό Σταθερό	20	20	20
	12	10.90	10
	<u>32</u>	<u>30.90</u>	<u>30</u>

Αν υποθέσομε ότι ο πρότυπος βαθμός παραγωγικής δραστηριότητας είναι η παραγωγή 12.000 μονάδες προϊόντος και ότι τα Γ.Β.Ε. προϋπολογίσθηκαν με βάση πρότυπες ποσότητες και τιμές, τότε οι πρότυποι συντελεστές θα είναι:

- Μεταβλητών Γ.Β.Ε. 20 δρχ. κατά πρότυπη μονάδα.
- Σταθερών Γ.Β.Ε. 10 δρχ. κατά πρότυπη μονάδα.

Επειδή όμως η πρότυπη παραγωγή εκφράζεται συνήθως σε πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας αν ο πρότυπος χρόνος που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος είναι 2 ώρες η πρότυπη παραγωγή θα είναι:

$$2 \times 12.000 = 24.000 \text{ ώρες.}$$

Οι πρότυποι τώρα συντελεστές κατά ώρα άμεσης εργασίας θα είναι:

- Μεταβλητού μέρους $20 : 2 = 10$ δρχ.
- Σταθερού μέρους $120.000 : 24.000 = 5$ δρχ.

Εκείνο ακόμη που έχει μεγάλη σημασία είναι ότι όταν είναι γνωστά το ύψος των σταθερών Γ.Β.Ε. και ο συντελεστής του μεταβλητού μέρους, είναι δυνατόν να καταρτισθεί προϋπολογισμός Γ.Β.Ε. για οποιοδήποτε στάδιο δραστηριότητας, μέσα στα περιθώρια βέβαια που τα σταθερά έξοδα είναι στο σύνολό τους αμετάβλητα. (Στο παράδειγμά μας από $10.000 - 12.000$ μονάδες).

Για παραγωγή π.χ. 11.500 μον. προϊόντος προϋπολογίζονται:

- Γ.Β.Ε. μεταβλητά (αναλογικά) $11.500 \times 20 = 230.000$
- Γ.Β.Ε. σταθερά $= 120.000$
- Σύνολο $= 350.000$

Για παραγωγή 10.800 μονάδων προϊόντος προϋπολογίζονται:

— Γ.Β.Ε. μεταβλητά (αναλογικά) $10.800 \times 20 =$	216.000
— Γ.Β.Ε. σταθερά	<u>=</u>
Σύνολο	<u>120.000</u>

336.000

14.5.6 Αποκλίσεις Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

Η συνολική απόκλιση των Γ.Β.Ε. ισούται με τη διαφορά:

Πραγματοποιηθέντα Γ.Β.Ε. περιόδου – καταλογισθέντα με πρότυπους συντελεστές, Γ.Β.Ε. περιόδου (πρότυπες ώρες που αντιστοιχούν στην πραγματοποιηθείσα παραγωγή x πρότυπο συντελεστή).

Η συνολική αυτή απόκλιση με την προϋπόθεση ότι ως μονάδα δραστηριότητας έχει ληφθεί, όπως συνήθως συμβαίνει, η ώρα άμεσης εργασίας αναλύεται σε:

a) Απόκλιση αποτελεσματικότητας¹.

Η απόκλιση αποτελεσματικότητας ισούται με τη διαφορά: πραγματοποιηθείσες ώρες για την παραγωγή των προϊόντων - ώρες που θα έπρεπε να πραγματοποιηθούν (δηλαδή πρότυπες ώρες) για την ίδια παραγωγή, πολλαπλασιαζόμενης (της διαφοράς) με τον κατά ώρα δραστηριότητας πρότυπο συντελεστή ενσωματώσεως μεταβλητών² Γ.Β.Ε.

β) Απόκλιση προϋπολογισμού.

Η απόκλιση προϋπολογισμού ισούται με τη διαφορά των ποσών (σε δραχμές): Ποσό πραγματοποιηθέντων Γ.Β.Ε. – ποσό προϋπολογισμού που καταρτίσθηκε για τις πραγματοποιηθείσες ώρες. Με άλλα λόγια απόκλιση προϋπολογισμού = πραγματοποιηθέντα Γ.Β.Ε. – (Σταθερά Γ.Β.Ε. περιόδου + πραγματοποιηθείσες ώρες άμεσης εργασίας x πρότυπος συντελεστής ενσωματώσεως μεταβλητών Γ.Β.Ε.).

Η απόκλιση προϋπολογισμού οφείλεται κυρίως στις μεταβολές των τιμών των υλικών και των υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στα Γ.Β.Ε.

γ) Απόκλιση όγκου παραγωγής (ή βαθμού απασχολήσεως).

Απόκλιση όγκου πραγωγής ή βαθμού απασχολήσεως υπάρχει όταν το επίπεδο δραστηριότητας που πραγματοποιήθηκε, μετρούμενο σε πρότυπες ώρες δεν είναι το ίδιο με το επίπεδο δραστηριότητας που προκρίθηκε (χρησιμοποιήθηκε) για τον υπολογισμό του προκαθορισμένου συντελεστή ενσωματώσεως στο κόστος των προϊόντων σταθερών Γ.Β.Ε.

Αν π.χ. τα προβλεφθέντα για την περίοδο πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε. ήταν 500.000 δρχ. και η προβλεφθείσα πρότυπη δραστηριότητα της ίδιας περιόδου 1^η 000 πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας ο προκαθορισμένος πρότυπος

1 Ακριβέστερα απόκλιση παραγωγικότητας εκφραζόμενη σε αξία.

2 Το συντελεστή των μεταβλητών, γιατί τα σταθερά οπωσδήποτε θα πραγματοποιηθούν..

συντελεστής ενσωματώσεως σταθερών Γ.Β.Ε. θα είναι $\frac{500.000}{10.000} = 50$ δρχ. ανά πρότυπη ώρα άμεσης εργασίας.

Αν τώρα η πραγματοποιηθείσα δραστηριότητα της περιόδου αντιστοιχεί σε 9.900 πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας, δηλαδή 100 λιγότερες από την προβλεφθείσα, η απόκλιση όγκου δραστηριότητας θα είναι $100 \text{ ώρες} \times 50 \text{ δρχ.} = 5.000 \text{ δρχ.}$ δυσμενής. Δυσμενής για το λόγο ότι δεν απορροφήθηκε δηλαδή δεν ενσωματώθηκε στο κόστος των προϊόντων.

Πραγματικά, αν αντί για πρόβλεψη δραστηριότητας 10.000 προτύπων ωρών είχε γίνει πρόβλεψη για 9.900 προτύπων ωρών τότε ο συντελεστής ενσωματώσεως σταθερών Γ.Β.Ε. ανά πρότυπη ώρα θα ήταν $\frac{500.000}{9.900} = 50.50505 \text{ δρχ.}$ δηλαδή κατά 0.50505 δρχ. μεγαλύτερος.

Η διαφορά αυτή $0.50505 \dots \times 9.900 = 4.999,999$ (5.000) είναι η δυσμενής απόκλιση.

Αντίθετα αν η δραστηριότητα (σε πρότυπες ώρες) ήταν μεγαλύτερη από την προβλεφθείσα (από 10.000) η απόκλιση θα ήταν ευνοϊκή.

Απόκλιση όγκου παραγωγής έχομε μόνο για τα σταθερά Γ.Β.Ε. και οφείλεται κυρίως:

- Σε ασυνήθεις βλάβες μηχανών.
- Σε μακροχρόνιες απεργίες.
- Σε απρόβλεπτη έλλειψη πρώτων υλών.
- Σε θεομηνίες κ.ά.

Παράδειγμα.

Προϋπολογισμός (χρόνος πρότυπης παραγωγής 7.000 ώρες άμεσης εργασίας) περίοδος.....

Είδος Γ.Β.Ε.	Σταθερό μέρος εξόδου	Μεταβλητό μέρος εξόδου
Συντήρηση και Επισκευές	60.000 δρχ.	45 δρχ. κατά πρότυπη ώρα
Βοηθητικά Υλικά	15.000 δρχ.	15 δρχ. κατά πρότυπη ώρα
Εποπτεία	45.000 δρχ.	60 δρχ. κατά πρότυπη ώρα
Λοιπά σύνθετα	70.000 δρχ.	30 δρχ. κατά πρότυπη ώρα
Χρονικές αποσβέσεις	40.000 δρχ.	—
Ασφάλιστρα	70.000 δρχ.	—
Λοιπά σταθερά	50.000 δρχ.	—
	350.000 δρχ.	150 δρχ. κατά πρότυπη ώρα

- Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας (χρόνος πρότυπης παραγωγικής δραστηριότητας) 7.000
- Πρότυπος συντελεστής μεταβλητού μέρους Γ.Β.Ε. 150 δρχ. ανά πρότυπη ώρα.

- Πρότυπος συντελεστής σταθερού μέρους Γ.Β.Ε. 350.000 δρχ. : 7.000 πρότυπες ώρες = 50 δρχ. ανά ώρα.
- Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος 2.
- Κατά την περίοδο παράχθηκαν 3.400 μονάδες προϊόντος σε 6.900 ώρες.
- Τα πραγματικά Γ.Β.Ε. της περιόδου ήταν 1.400.000 δρχ.

Ζητούνται οι αποκλίσεις.

Συνολική απόκλιση Γ.Β.Ε. $1.400.000 \text{ δρχ.} - 3.400 \text{ μονάδες προϊόντος} \times 2 \text{ πρότυπες ώρες} \times 200 \text{ δρχ.} : \text{πρότυπος συντελεστής} (150 + 50) = 1.400.000 - 6.800 \times 200 = 1.400.000 - 1.360.000 = 40.000 \text{ δρχ. Δυσμενής που αναλύεται σε:}$

Απόκλιση αποτελεσματικότητας:

$$(6.900 \text{ ώρες} - 6.800 \text{ ώρες}) \times 150 = 100 \times 150 = 15.000 \text{ δρχ.}$$

Απόκλιση προϋπολογισμού:

$$1.400.000 - (350.000 + 6.900 \text{ ώρ.} \times 150) = 1.400.000 - 138.500 = 15.000 \text{ δρχ.}$$

Απόκλιση όγκου παραγωγής:

$$(7.000 \text{ ωρ.} - 6.800 \text{ ωρ.}) \times 50 = 200 \times 50 = \frac{10.000}{40.000} \text{ δρχ. δρχ.}$$

14.6 Έλεγχος δια των αποκλίσεων.

Οι αποκλίσεις εκφράζονται σε ποσοστό (%) των προτύπων. Ερμηνεύονται και αναλύονται κατά στοιχείο κόστους (ποσότητα - τιμή) και κατά παραγωγικό τμήμα. Με τις αποκλίσεις ασκείται αποτελεσματικός έλεγχος, καταλογίζονται ευθύνες (φυσικά αν υπάρχουν) σε βάρος των υπευθύνων προϊσταμένων και λαμβάνονται τα αναγκαία μέτρα για την εξάλειψη των μη ευνοϊκών ή για τον περιορισμό τους σε ανεκτά όρια. Οι αποκλίσεις γνωστοποιούνται στο προσωπικό με εγκυκλίους, ώστε κάθε υπεύθυνος να ενημερώνεται σχετικά με το ύψος των αποκλίσεων των στοιχείων που ελέγχει.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΠΕΜΠΤΟ

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

15.1 Εισαγωγή.

Το πρότυπο κόστος μπορεί να υπολογίζεται εξωλογιστικά σε πίνακες παρόμοιους με τα φύλλα κόστους ή εσωλογιστικά με λογιστικές εγγραφές.

Στην εσωλογιστική διαδικασία για να εξασφαλισθεί η παρακολούθηση των αποκλίσεων κατά φορέα κόστους (κατά προϊόν) ή κατά θέση κόστους, πρέπει η λειτουργία των λογαριασμών, στους οποίους συγκεντρώνεται το κόστος (οι λογαριασμοί των θέσεων κόστους και ο λογαριασμός κόστος παραγωγής - 92 και 93) να προσαρμοσθεί κατάλληλα. Στο παράδειγμα που ακολουθεί ο λογαριασμός 93 "Κόστος Παραγωγής" χρεώνεται με τα πραγματικά στοιχεία κόστους (εκτός από το κόστος των πρώτων υλών που η απόκλιση τιμής υπολογίσθηκε και καταχωρήθηκε κατά τη στιγμή της αγοράς αυτών και κατά συνέπεια ο λογαριασμός 93 "Κόστος Παραγωγής" χρεώθηκε με το πρότυπο κόστος αυτών, και πιστώνεται με το πρότυπο κόστος των προϊόντων με χρέωση των υπολογαριασμών του 94 "Αποθέματα".

Έτσι το υπόλοιπο του λογαριασμού 93 εμφανίζει τις αποκλίσεις οι οποίες τακτοποιούνται (μεταφέρονται) στους οικείους λογαριασμούς αποκλίσεων.

Όταν η απόκλιση τιμής πρώτων υλών προσδιορίζεται κατά τη στιγμή της αγοράς αυτών ο λογαριασμός των πρώτων υλών (94.04 πρώτες και βιοθητικές ύλες) λειτουργεί με το πρότυπο κόστος και η απόκλιση τιμής πρώτων υλών εμφανίζεται στον οικείο υπολογαριασμό του 95 "Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος".

Αν τώρα τα αποθέματα στο τέλος της χρήσεως αποτιμούνται στο πραγματικό κόστος, η απόκλιση τιμής κατανέμεται μεταξύ των ποσοτήτων των πρώτων υλών που βιομηχανοποιήθηκαν, (δηλαδή στα ημιτελή, στα έτοιμα

προϊόντα και στο κόστος πωληθέντων) και εκείνων (των πρώτων υλών) που παραμένουν ως απόθεμα στην αποθήκη.

Αν υποτεθεί π.χ. ότι 1) η δυσμενής απόκλιση τιμής των αγορασθέντων πρώτων υλών πως είναι 6.000 δρχ. 2) ότι βιομηχανοποιήθηκαν τα 2/3 των αγορασθέντων πρώτων υλών 3) ότι παράγεται ένα μόνο απλό προϊόν 4) ότι οι ημιτελείς μονάδες έχουν απορροφήσει το 100% των πρώτων υλών και 5) πως τα υπόλοιπα των λογαριασμών αποθεμάτων είναι:

Παραγωγή σε εξέλιξη	500.000 δρχ.
Έτοιμα προϊόντα	1.000.000 δρχ.
Κόστος παραγωγής πωληθέντων	2.500.000 δρχ.

Τότε η εγγραφή κατανομής της αποκλίσεως θα είναι:

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.01 Προϊόντα έτοιμα και Ημιτελή	1.000
94.03 Παραγωγή σε εξέλιξη	500
94.04 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλ. Συσκευασίας	2.000
96 ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
96.20 Κόστος Παραγωγής ή Αγοράς Πωλημένων	2.500
Εις 95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	
95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών	
95.00.00 Αποκλίσεις τιμής πρώτων υλών	6.000
Κατανομή αποκλίσεως τιμής πρώτων υλών	

Αν βέβαια η απόκλιση τιμής των πρώτων υλών ήταν ευνοϊκή θα γινόταν η αντίστροφη εγγραφή.

Γενικά, αν τα απόθέματα παραγωγή σε εξέλιξη και έτοιμα προϊόντα, λειτουργούν στους οικείους υπολογαριασμούς του 94 "ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ" σε τιμές πρότυπου κόστους και κατά την απογραφή τέλους χρήσεως αποτιμώνται σε τιμές πραγματικού κόστους, η ολική απόκλιση του κόστους παραγωγής κατανέμεται ανάμεσα στα πωληθέντα και στα απόθέματα (ημιτελή και έτοιμα) όπως στην πιο πάνω εγγραφή η απόκλιση της τιμής των πρώτων υλών.

Υποστηρίζεται και η άποψη της μεταφοράς των αποκλίσεων στο λογαριασμό 98.99 "Αποτελέσματα Χρήσεως".

Σύμφωνα με τους υποστηρικτές της απόψεως αυτής, κάθε διαφορά μεταξύ πραγματικών δαπανών, δηλαδή δαπανών που απαιτούνται πράγματι για την παραγωγή του προϊόντος και του πρότυπου κόστους, αποτελεί αποτέλεσμα και πρέπει να μεταφέρεται στο λογαριασμό "Αποτελέσματα Χρήσεως".

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Δίδονται: 1) Η καρτέλα πρότυπου κόστους του προϊόντος α.

ΚΑΡΤΕΛΑ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Προϊόν α

Πρώτη Ύλη Υ. 1 μονάδα x πρότυπη τιμή 80 δρχ	= δρχ. 80
Άμεσα ημερομίσθια: πρότυπες ώρες 2 x πρότυπο ωρομίσθιο δρχ. 60	= δρχ. 120
Γ. Β.Ε.: πρότυπος συντελεστής 125 δρχ. ανά πρότυπη ώρα άμεσης εργασίας	
Πρότυπες ώρες 2 x 125	= δρχ. 250
Πρότυπο κόστος μονάδας προϊόντος α	δρχ. <u>450</u>

Ο πρότυπος συντελεστής βασίστηκε στα εξής στοιχεία:

1) Προϋπολογισθέντα σταθερά Γ.Β.Ε.	δρχ. 574.000
2) Προϋπολογισθέντα μεταβλητά Γ.Β.Ε	δρχ. <u>451.000</u> 1.025.000 δρχ.
3) Προϋπολογισθείσα πρωτότυπη δραστηριότητα	8.200 πρό-
τυπες ώρες άμεσης εργασίας	
Πρότυπος συντελεστής σταθερών Γ.Β.Ε. 574.000 : 8.200 ωρ. = 70 δρχ. ανά πρότυπη ώρα	
Πρότυπος συντελεστής σταθερών Γ.Β.Ε. 451.000 : 8.200 ωρ. = <u>55</u> δρχ. ανά πρότυπη ώρα	
(Σύνολο) Συντελεστής	125 δρχ.
ανά πρότυπη ώρα	

- 2) Τα πιο κάτω λογιστικά γεγονότα της περιόδου.
- a) Αγοράσθηκε πρώτη ύλη X 5.000 μονάδες αντί: δρχ. 410.000
 - β) Για την παραγωγή 4.000 μονάδων προϊόντος α αναλώθηκαν
4.100 μονάδες πρώτης ύλης.
 - γ) Χρησιμοποιήθηκαν 8.030 ώρες άμεσης εργασίας πραγματικού
κόστους 65 δρχ. ανά ώρα 8.030 x 65 = δρχ. 521.950

- δ) Τα Γ.Β.Ε. ενσωματώνονται με πρότυπο συντελεστή
Γ.Β.Ε. 125 δρχ. ανά ώρα άμεσης εργασίας
ε) Τα πραγματικά Γ.Β.Ε. της περιόδου ανήλθαν σε: δρχ. 1.030.000

Σημείωση: Δεν υπήρχαν αρχικά ούτε τελικά αποθέματα ημικατεργασμένων προϊόντων.

- Ζητούνται:** α) Ο προσδιορισμός όλων των αποκλίσεων.
β) Οι λογιστικές εγγραφές.

1

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.00 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας.	400.000
94.00.00 Πρώτη Ύλη Υ.	
95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	
95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών - υλικών	10.000
95.00.00 Αποκλίσεις τιμής	
Εις 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ	
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	
90.02 Αγορές Λογισμένες.	410.000
92.02.04 Πρώτες και βοηθ. Ύλες - Υλικά Συσκευασίας Λογισμένα.	
Η απόκλιση τιμής των πρώτων υλών 5.000 x (82 - 80) δυσμενής προσδιορίζεται και καταχωρίζεται κατά την αγορά.	

2

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής	1.551.950
92.00.00 Έξοδα άμεσης εργασίας 521.950	521.950
92.00.01 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	
92.00.02 Παροχές τρίτων	
.....	1.030.000

Εις 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	
90.06 Οργανικά έξοδα κατά είδος Λογισμένα.	1.551.950
90.06.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού Λογισμένα.	
521.950	

90.06.01 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
Λογισμένα
90.06.01 Παροχές τρίτων Λογισμένες
.....
..... 1.030.000

Λογισμός των οργανικών εξόδων και μεταφορά τους στην Αναλυτική Λογιστική ως φύλλο μερισμού.

3

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε εξέλιξη).

93.00 Κόστος Παραγωγής προϊόντος α 320.000
93.00.00 Κόστος αναλωμένων αμέσων
Υλικών.

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών 8.000
95.00.01 Αποκλίσεις αποδόσεως πρώτων
υλών

Εις 94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.04 Πρώτες και βοηθητικές
΄Υλες - Υλικά Συσκευασίας 328.000
94.04.00 Πρώτη ύλη Υ.

Διαπίστωση κατά τη βιομηχανοποίηση της
αποκλίσεως αποδόσεως πρώτης ύλης και
καταχωρίσης της.

4

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (παραγωγή σε εξέλιξη)

93.00 Κόστος Παραγωγής προϊόντος α 1.551.950
93.00.01 Κόστος αμέσων εξόδων παραγωγής.
93.00.01.00 Κόστος άμεσης εργασίας 521.950
93.00.02 Κόστος εμμέσων εξόδων παραγωγής.
93.00.02.00
..... 1.030.000

Εις 92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής. 1.551.950

92.00.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (άμεση εργασία).	521.950
92.00.01, 92.00.02 κλπ.	<u>1.030.000</u>

Μεταφορά του πραγματικού ύψους των στοιχείων κόστους (πλην των πρώτων υλών που έχουν ήδη μεταφερθεί) στο κόστος του προϊόντος.

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.01 Προϊόντα έτοιμα και Ημιτελή.	1.800.000
94.01.00 Προϊόντα α	
Εις 93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (παραγωγή σε εξέλιξη).	1.800.000
93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος α	
93.00.00 Κόστος Αναλωμένων Αμέσων υλικών	320.000
93.00.01 Κόστος Άμεσης Εργασίας	480.000
93.00.02 Κόστος Εμμέσων Εξόδων παραγωγής	1.000.000
Μεταφορά ετοίμων μονάδων προϊόντος α στους λογαριασμούς αποθεμάτων σε τιμή (συνολική) πρότυπου κόστους.	
μονάδες 4.000 x 450 δρχ. = 1.800.000	

5

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

95.01 Αποκλίσεις άμεσης εργασίας.	41.950
95.01.00 Αποκλίσεις τιμής άμεσης εργασίας.	40.150
95.01.01 Αποκλίσεις αποδόσεως άμεσης εργασίας.	<u>1.800</u>
Εις 93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε Εξέλιξη).	
93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος α.	41.950
93.00.01 Κόστος άμεσης εργασίας.	
Μεταφορά των αποκλίσεων της άμεσης εργασίας στους οικείους λογαριασμούς αποκλίσεων.	

6

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

95.02 Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.	30.000
95.02.00 Αποκλίσεις Γ.Β.Ε. από το βαθμό απασχολήσεως.	14.000

95.02.10 Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας	
Γ.Β.Ε.	1.650
95.02.20 Αποκλίσεις προϋπολογισμού	
Γ.Β.Ε.	14.350
Eις 93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (παραγωγή σε εξέλιξη)	
93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος α	30.000
93.00.02 Κόστος εμμέσων εξόδων πα- ραγωγής.	

Προσδιορισμός αποκλίσεων:

A) Αποκλίσεις πρώτης ύλης

$$1) \text{ Συνολική απόκλιση πρώτης ύλης : πρότυπη ποσότητα } x \text{ πρότυπη τιμή} = 4.000 \times 80 = \\ = 320.000$$

$$\text{Αναλωθείσα ποσότητα } x \text{ πραγματική τιμή} = 4.100 \text{ μον.} \times 82 \\ \text{Συνολική απόκλιση} \\ = - 336.200 \\ = - 16.200 (\Delta)$$

$$2) \text{ Απόκλιση τιμής πρώτων υλών: αναλ. ποσ. } 4.100 \times (80 \text{ προτ. τιμή} - 82 \text{ πραγ. τιμή}) = \\ = 4.100 \times (-2) \\ = \text{δρχ.} \\ = - 8.200 (\Delta)$$

$$3) \text{ Απόκλιση αποδόσεως πρώτων υλών (προτ. ποσοτ. } 4.000 \text{ μον.} - \text{ αναλ. ποσ. } 4.100) \\ x \text{ πρότυπη τιμή } 80 \text{ δρχ.} = (-100) \times 80 \\ \text{Συνολική απόκλιση} \\ = \text{δρχ.} \\ = - 8.000 (\Delta) \\ + \text{ απόκλιση τιμής αποθέματος (μον. } 900 \times (-2)) \\ = \text{δρχ.} \\ = - 1.800 (\Delta) \\ \text{Σύνολο (ως προς το υπόλοιπο λογαριασμού } 95.00) \\ = \text{δρχ.} \\ = - 18.000$$

B) Αποκλίσεις αμέσων ημερομισθίων

$$1) \text{ Συνολική απόκλιση : πρότ. ώρες } x \text{ πρότ. ωρομίσθιο } 4.000 \text{ μον.} \times 2 \times 60 = 480.000 \\ \text{ πραγματοποιηθείσες ώρες } 8.030 \times 65 \\ \text{Συνολική απόκλιση} \\ = 521.950 \\ = - 41.950 (\Delta)$$

$$2) \text{ Απόκλιση τιμής πραγ. ώρες } 8.030 \times (\text{πρ. τιμή } 60 - \text{ πραγ. τιμή } 63) = 8.030 (-5) \\ = - 40.150 (\Delta)$$

$$3) \text{ Απόκλιση αποδόσεως (προτ. ώρες } 8.000 - \text{ πραγματ. ώρες } 8.030) \times \\ \text{ προτ. τιμή } 60 = - 30 \times 60 \\ = - 1.800 (\Delta)$$

$$Γ) \text{ Απόκλιση Γ. Β.Ε.:} \\ = - 41.950 (\Delta)$$

$$1) \text{ Συν. απόκλιση } x \text{ προτ. Γ.Β.Ε. μον. προϊον. } 4.000 \times 2 \text{ πρ. ωρ. } x 125 \text{ προτ. συντ.} = \\ = 1.000.000 (\Delta)$$

$$\text{Πραγματικά Γ.Β.Ε.} \\ \text{Συνολική απόκλιση Γ.Β.Ε.} \\ = 1.030.000 \\ = - 30.000 (\Delta)$$

2) Απόκλιση από το βαθμό απασχολήσεως:

Πρόβλεψη πρότυπης απασχολήσεως για τον προσδιορισμό του πρότυπου συντελεστή ενσωματώσεως Γ.Β.Ε. 8.200 ώρες. Πρότυπες ώρες πραγματοποιηθείσας παραγωγής 8.000.

$$(8.000 - 8.200) \times \text{πρότυπο συντελεστή σταθερών} = -200 \times 70 = -14.000 (\Delta)$$

3) Απόκλιση αποτελεσματικότητας Γ.Β.Ε.

(Πρότ. ώρες πραγματ. παραγωγής 8.000 - πραγματικές ώρες 8.030) × συντελεστή μεταβλητών των Γ.Β.Ε. 55 = -30 × 55 = -1.650 (\Delta)

Απόκλιση προϋπολογισμού Γ.Β.Ε. (απόκλιση τιμής Γ.Β.Ε.):

Προϋπολογισμός για 8.030 ώρες (όσες οι πραγματοποιηθείσες)

8.030 × συντελεστή μεταβλητών =	441.650
+ Σταθερά	<u>574.000</u>
Πραγματοποιηθέντα Γ.Β.Ε.	<u>1.015.650</u>
	<u>1.030.000</u>
	<u>- 14.350</u> (\Delta)

Απόκλιση βαθμού απασχολήσεως = -14.000

Απόκλιση αποτελεσματικότητας = -1.650

Απόκλιση προϋπολογισμού = -14.350

= -30.000 (\Delta)

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ (ΚΑΘΟΛΙΚΑ)

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

400.000	328.000
1.800.000	

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ

	410.000
	1.551.950

94.00 Πρώτες και βοηθ. ύλες - υλικά συσκευασίας

400.000	328.000

90.02 Αγορές Λογισμένες

	410.000

94.00.00 Πρώτη ύλη Υ.

400.000	328.000

90.02.04 Πρώτες και βοηθ. ύλες - υλικά συσκευασ. λογισμένα

	410.000

94.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

1.800.000	
-----------	--

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

	1.551.950
--	-----------

94.01.00 Προϊόν α

1.800.000	
-----------	--

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

1.551.950	1.551.950
-----------	-----------

93. ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (παραγ. σε εξέλιξη)

320.000	1.800.000
1.551.950	41.950
	30.000
<u>1.871.950</u>	<u>1.871.950</u>

92.00 Έξοδα λειτουρ. παραγωγής

1.551.950	1.551.950
-----------	-----------

93.00 Κόστος παρ. προϊόντος α

320.000	1.800.000
1.551.950	41.950

92.00.00 Αμοιβές + έξοδα προσωπικού

521.950	521.950
---------	---------

93.00.00 Κόστος αναλωμένων αμέσων υλικών

320.000	320.000
---------	---------

92.00.01, 92.00.02, 92.00.03 κλπ.

1.030.000	1.030.000
-----------	-----------

93.00.01 Κόστος άμεσης εργασίας

521.950	480.000
<u>521.950</u>	<u>41.950</u>
	<u>521.950</u>

93.00.02 Κόστος εμμέσων εξοδ. παραγωγής

1.030.000	1.000.000
	30.000
<u>1.030.000</u>	<u>1.030.000</u>

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤ. ΚΟΣΤΟΣ

10.000	
8.000	
41.950	
30.000	

95.01.01 Αποκλίσεις αποδόσεως αμ. εργασίας

1.800	
-------	--

95.00 Αποκλίσεις πρώτων Υλών - Υλικών

10.000	
8.000	

95.02 Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.

30.000	
--------	--

95.00.00 Αποκλίσεις τιμής (πρώτων υλών)

10.000	
--------	--

95.02.00 Αποκλίσεις Γ.Β.Ε. από το βαθμό Απασχολ.

14.000	
--------	--

95.00.01 Αποκλίσεις αποδόσ. πρώτων υλών

8.000	
-------	--

95.02.10 Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας Γ.Β.Ε.

1.650	
-------	--

95.01 Αποκλίσεις άμεσης εργασίας

41.950	
--------	--

95.02.20 Αποκλίσεις προϋπολ. Γ.Β.Ε

14.350	
--------	--

95.01.00 Αποκλίσεις τιμής αμ. εργασίας

40.150	
--------	--

15.2 Ερωτήσεις.

- 1) Γιατί το ιστορικό κόστος δεν εξυπηρετεί τον έλεγχο και τον προγραμματισμό της οικονομικής μονάδας;
- 2) Τι εννοούμε όταν χρησιμοποιούμε γενικά τον όρο "πρότυπο";
- 3) Τι σημαίνει πρότυπο κόστος;
- 4) Το πρότυπο κόστος ισχύει το ίδιο για όλες τις βιομηχανίες;
- 5) Ποια στοιχεία προκαθορίζονται για το "πρότυπο των πρώτων υλών";
- 6) Από ποια στοιχεία καθορίζεται το πρότυπο των αμέσων ημερομισθίων;

- 7) Σε τι διαφέρει το πρότυπο κόστος από το ιστορικό κόστος;
- 8) Ποια είναι τα πλεονεκτήματα του πρότυπου κόστους;
- 9) Ποια πρότυπα λέγονται ιδανικά;
- 10) Ποια πρότυπα λέγονται τρέχοντα;
- 11) Ποια είναι προτιμότερα, τα ιδανικά ή τα τρέχονται πρότυπα;
- 12) Εξυπηρετεί η τήρηση καρτέλας πρότυπου κόστους;
- 13) Πώς καθορίζεται η πρότυπη ποσότητα της πρώτης ύλης για τη μονάδα του προϊόντος;
- 14) Πώς καθορίζεται ο πρότυπος χρόνος για τη μονάδα του προϊόντος;
- 15) Τι σημαίνει απόκλιση;
- 16) Πώς δια των αποκλίσεων ασκείται ουσιαστικός έλεγχος;
- 17) Πώς τακτοποιούνται οι αποκλίσεις στο τέλος της χρήσεως;

15.3 Ασκήσεις.

1. Το μήνα Οκτώβριο έχομε παραγωγή 20.000 μονάδων προϊόντος A. Για την παραγωγή αυτής της ποσότητας αναλώθηκαν 39.200 μονάδες πρώτης ύλης τιμής κτήσεως 206 δρχ. κατά μονάδα.
Τα πρότυπα για την ποσότητα αυτή είναι 40.000 μονάδες πρώτης ύλης με πρότυπη τιμή 200 δρχ. κατά μονάδα. Ζητείται να προσδιορισθεί η συνολική απόκλιση και στη συνέχεια να αναλυθεί σε απόκλιση αποδόσεως και απόκλιση τιμής.
2. Για την παραγωγή που αναφέρεται στην προηγούμενη άσκηση αναλώθηκαν 8.400 ώρες με πραγματικό ωρομίσθιο 75 δρχ.
Τα πρότυπα είναι:
 - Πρότυπες ώρες 8.200.
 - Πρότυπο ωρομίσθιο 80 δρχ.
 Να προσδιορισθεί η συνολική απόκλιση και στη συνέχεια να αναλυθεί σε απόκλιση αποδοτικότητας και απόκλιση τιμής.
3. Η καρτέλα πρότυπου κόστους της μονάδας προϊόντος A εμφανίζει:
 - α) Πρότυπη ποσότητα πρώτης ύλης μονάδες $5 \times$ πρότυπη τιμή $80 = 400$ δρχ.
 - β) Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας $4 \times$ πρότυπο ωρομίσθιο $50 = 200$ δρχ.
 Στο τέλος της κοστολογικής περιόδου διαπιστώθηκε ότι για την παραγωγή 3.000 μονάδων προϊόντος "A" πραγματοποιήθηκαν:
 - Ανάλωση πρώτων υλών 15.500 μονάδων τιμής κτήσεως κατά μονάδα 78 δρχ.
 - Ανάλωση ωρών άμεσης εργασίας 12.200 με πραγματικό ωρομίσθιο 48 δρχ.
 Ζητούνται οι αποκλίσεις.
4. Βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή 8.000 μονάδων προϊόντος A είχε σε μια περίοδο το παρακάτω πρότυπο και πραγματικό κόστος.

Πρότυπο κόστος	8.000
Πραγματικό κόστος	7.500
Απόκλιση (%)	6.25%

Πραγματικό κόστος

Πρώτη ύλη μονάδες	7.500 x 4 δρχ. κατά μονάδα	8.000 μ. x 4,50 δρχ.
Αμ. ημερομ. ώρες	4.000 x 500 δρχ. κατά ώρα	3.500 μ. x 1.600 δρχ.
Γ.Β.Ε.		
Μεταβλητά	1.250.000 δρχ.	300 δρχ. ανά ώρα άμεσης εργασίας
Σταθερά	800.000 δρχ.	200 δρχ. ανά ώρα άμεσης εργασίας

Ο συντελεστής σταθερών Γ.Β.Ε. υπολογίσθηκε για πρότυπη παραγωγή 4.000 ωρών άμεσης εργασίας.

Ζητούνται οι αποκλίσεις.

5. a) Το πρότυπο κόστος του προϊόντος Α, όπως προκύπτει από τη σχετική καρτέλα, αναλύεται ως εξής:

Πρώτη ύλη 6 μονάδες x πρότυπη μονάδα 200 δρχ. =	1.200 δρχ.
Ώρες 4 x πρότυπο ωρομίσθιο 800 δρχ. =	3.200 δρχ.
Γ.Β.Ε. 4 ώρες x 400 δρχ. =	<u>1.600 δρχ.</u>
	6.000 δρχ.

Ο ανά ώρα συντελεστής Γ.Β.Ε. αναλύεται σε μεταβλητά έξοδα 250 δρχ. ανά ώρα και σταθερά 150 δρχ. = 2.100.000 : 14.000 ανά ώρα.

β) Κατά την περίοδο έχομε παραγωγή 3.000 μονάδες προϊόντος.

γ) Δεν υπήρχαν αρχικά ή τελικά αποθέματα ημικατεργασμένων κατά την περίοδο αυτή.

δ) **Λογιστικά γεγονότα περιόδου.**

Αγοράσθηκε πρώτη ύλη 20.000 μον. προς 220 δρχ. κατά μονάδα με πίστωση. Από την πρώτη ύλη αυτή αναλώθηκαν στην παραγωγή 18.200 μονάδες. Οι πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας που αναλώθηκαν ήταν 12.500 με πραγματικό ωρομίσθιο 750 δρχ.

Τα πραγματικά Γ.Β.Ε. της περιόδου ήταν 5.100.000 δρχ.

Ζητούνται οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

1.1	Η έννοια και σημασία της λογιστικής τυποποιήσεως	1
1.2	Η σημασία της λογιστικής τυποποιήσεως	2
1.3	Η καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου	2
1.4	Το περιεχόμενο του ΕΓΛΣ	3
1.5	Βασικά χαρακτηριστικά του ΕΓΛΣ	4
1.6	Οι βασικές αρχές του ΕΓΛΣ	4
1.7	Το σχέδιο των λογαριασμών του ΕΓΛΣ	6
1.8	Η ταξινόμηση και ταξιθέτηση των λογαριασμών του ΕΓΛΣ	6
1.9	Η αρθμηση (κωδικοποίηση) των λογαριασμών	10
1.10	Λογαριασμοί υποχρεωτικής και προαιρετικής τηρήσεως	11
1.11	Ερωτήσεις	12

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Η ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ

2.1	Έννοια της οικονομικής μονάδας	13
2.2	Η οικονομική αρχή	13
2.3	Οι παραγωγικοί συντελεστές	14
2.4	Διάκριση των οικονομικών μονάδων	15
2.4.1	Με κριτήριο το αντικείμενο απασχολήσεώς τους	16
2.4.2	Με κριτήριο τη νομική μορφή	16
2.4.3	Με κριτήριο το μέγεθός τους	16
2.4.4	Με κριτήριο τη συμμετοχή κάθε παραγωγικού συντελεστή στο παραγωγικό κύκλωμα	17
2.4.5	Με κριτήριο την πολιτική πραγματοποίησεως κερδών	17
2.5	Ερωτήσεις	17

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Η ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

3.1	Έννοια της βιομηχανικής επιχειρήσεως	19
3.2	Στάδια εξελίξεως της βιομηχανικής επιχειρήσεως	19
3.3	Η κοινωνική σημασία της βιομηχανικής επιχειρήσεως	20
3.4	Οι δυσμενείς κοινωνικές επιδράσεις της βιομηχανικής αναπτύξεως	21
3.5	Βιομηχανική επιχείρηση - Εμπορική επιχείρηση	22
3.5.1	Το πρόβλημα της χρηματοδοτήσεως	22
3.5.2	Το πρόβλημα του πρόσωπικου	23
3.5.3	Το πρόβλημα της τεχνολογικής προσάρμογής	23
3.5.4	Το πρόβλημα επιλογής τόπου εγκαταστάσεως	23
3.6	Η λειτουργική διάρθρωση της βιομηχανικής επιχειρήσεως	24
3.6.1	Η Συναλλακτική (ή Εμπορική) λειτουργία	24
3.6.2	Η Παραγωγική Λειτουργία	25
3.6.3	Η Διοικητική Λειτουργία	25
3.6.4	Η λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως	26
3.6.5	Η Χρηματοοικονομική λειτουργία	26
3.7	Γενικά περί βιομηχανικών μεταποιήσεων	27
3.8	Ερωτήσεις	27

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

4.1	Οι έννοιες κόστος - έξοδο	29
4.1.1	Κόστος	29
4.1.2	Το έξοδο	30
4.1.3	Δαπάνη	31
4.2	Διακρίσεις κόστους	32
4.2.1	Κόστος τρέχουσας μορφής - Κόστος πάγιας μορφής	32
4.2.2	Οργανικό - Ανόργανο κόστος ή έξοδο	33
4.3	Η έννοια του εσόδου	33
4.4	Η έννοια του αποτελέσματος	34
4.5	Ερωτήσεις	34

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ - ΕΞΟΔΩΝ

5.1 Κόστος (έξοδα) κατά είδος	35
5.2 Λειτουργικό κόστος	35
5.3 Το φύλλο μερισμού	36
5.4 Η σημασία του προσδιορισμού του λειτουργικού κόστους	37
5.5 Θέσεις κόστους - Κέντρα κόστους	37
5.6 Φύλλο μερισμού εξόδων (ομάδας 6) περιόδου ... στις βασικές λειτουργίες	38
5.7 Η διάρθρωση της παραγωγικής (τεχνικής) λειτουργίας	40
5.8 Ο επανεπιμερισμός των εξόδων των βοηθητικών υπηρεσιών	43
5.9 Άμεσα (ειδικά) - Έμμεσα (γενικά) έξοδα	44
5.10 Κόστος παραγωγής ή Βιομηχανικό ή Εργοστασιακό ή Τεχνικό κόστος	45
5.10.1 Έννοια τους κόστους παραγωγής	45
5.10.2 Η ανάλωση πρώτων υλών	45
5.10.3 Τα Άμεσα Ήμερομίσθια (εργατικά)	46
5.10.4 Τα Γενικά έξοδα παραγωγής (Γενικά βιομηχανικά έξοδα)	46
5.11 Ο μερισμός των Γενικών εξόδων παραγωγής στους φορείς κόστους	47
5.12 Παράδειγμα	48
5.13 Υπολογισμός του συντελεστή ενσωματώσεως Γενικών εξόδων παραγωγής	49
5.14 Συντελεστές τμημάτων	49
5.15 Αρχικό ή Πρωταρχικό κόστος	50
5.16 Στοιχεία που δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής	50
5.17 Τα έξοδα της Διοικητικής Λειτουργίας	51
5.18 Τα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως	52
5.19 Τα έξοδα της λειτουργίας Ερευνών και Αναπτύξεως	52
5.20 Τα έξοδα της Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας	52
5.21 Κόστος Ελέγχιμο - μη Ελέγχιμο	53
5.22 Κόστος Αγορανομικό	53
5.23 Κόστος πραγματικό (Ιστορικό)	53
5.24 Κόστος Προκαθορισμένο	54
5.25 Το Εμπορικό κόστος	54
5.26 Κόστος Μεταβλητό - Σταθερό	55

5.27 Ημιμεταβλητό κόστος - έξοδο	58
5.28 Μέθοδος του μέγιστου και του ελάχιστου (αριθμητική μέθοδος της συγκρίσεως)	59
5.29 Κόστος προϊόντος - Κόστος περιόδου	59
5.30 Ερωτήσεις	60
5.31 Ασκήσεις	61

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟ ΚΥΚΛΩΜΑ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ - ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

6.1 Το παραγωγικό κύκλωμα	65
6.2 Έκθεση Κόστους - Αποτελέσματος	67
6.3 Ασκήσεις	69

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

7.1 Η έννοια της κοστολογήσεως	77
7.2 Το κόστος της μονάδας του προϊόντος	78

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΟΟ

ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

8.1 Μέθοδος κοστολογήσεως κατά προϊόν ή κατά παραγγελία	79
8.2 Το δελτίο παραγγελίας	80
8.3 Η εντολή παραγωγής	80
8.4 Το φύλλο κόστους	81
8.5 Η χορήγηση πρώτων υλών	81
8.6 Επιστροφή υλικών	85
8.7 Η κατάσταση συγκεντρώσεως των πρώτων υλών	87
8.8 Τα άμεσα εργατικά	89
8.8.1 Μισθοδοτική κατάσταση μηνός 1992	90
8.8.2 Ο υπολογισμός και η παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών	91
8.9 Ο προσδιορισμός του πραγματικού ωρομισθίου	93
8.10 Η πρόβλεψη καταβολής αμοιβής ημερών άδειας και επιδόματος άδειας	94
8.11 Η πρόβλεψη καταβολής δώρων εορτών	96

8.12 Η πρόβλεψη αποζημιώσεως λόγω απολύσεως	97
8.13 Συγκεντρωτική κατάσταση αποδοχών εργατοτεχνιτών	98
8.14 Ο υπολογισμός του κόστους άμεσης εργασίας κατά παραγγελία	100
8.15 Ο μερισμός στις παραγγελίες των Γενικών εξόδων παραγωγής	101
8.15.1 Παράδειγμα 1	103
8.15.2 Παράδειγμα 2	104
8.16 Ετήσιος προκαθορισμένος συντελεστής	105
8.16.1 Παράδειγμα	107
8.17 Υπέρ - υποκοστολόγηση	108
8.18 Συντελεστές τμημάτων	109
8.19 Βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου	109
8.20 Η σημασία του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου	110
8.21 Ερωτήσεις κεφαλαίων 7 και 8	110
8.22 Ασκήσεις	111

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ

ΜΑΖΙΚΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

9.1 Μέθοδος κόστους τμήματος (παραγωγικής διαδικασίας)	117
9.2 Τα χαρακτηριστικά της μεθόδου "κόστος τμήματος" (διαδικασίας)	118
9.3 Η κοστολογούμενη μονάδα	118
9.4 Ο προσδιορισμός του κόστους μονάδας κατά τμήμα και στοιχείο κόστους	120
9.5 Η τμηματοποίηση της παραγωγικής λειτουργίας	121
9.6 Ο προσδιορισμός των στοιχείων κόστους σε κάθε τμήμα	123
9.6.1 Η χορήγηση υλικών	123
9.6.2 Τα εργατικά των τμημάτων	124
9.6.3 Τα Γενικά έξοδα παραγωγής (Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα)	126
9.7 Ισοδύναμη παραγωγή	127
9.7.1 Παράδειγμα 1	128
9.7.2 Παράδειγμα 2	129
9.7.3 Παράδειγμα 3	130
9.7.4 Αποτίμηση της παραγωγής που προωθείται στο επόμενο τμήμα (φάση)	131
9.7.5 Παράδειγμα 4	132
9.7.6 Παράδειγμα	135

9.8 Παράδειγμα εκθέσεως κόστους	137
9.9 Έκθεση κόστους	139
9.10 Η φύρα και η απορρόφησή της στο κόστος	144
9.10.1 Παράδειγμα	144
9.10.2 Παράδειγμα	149
9.11 Ερωτήσεις	150
9.12 Ασκήσεις	151

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ

ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΑ - ΥΠΟΠΑΡΑΓΩΓΑ

10.1 Εισαγωγή	157
10.2 Συμπαράγωγα	157
10.3 Κατά μονάδα προϊόντος (ποσοτικός επιμερισμός)	158
10.4 Ανάλογα με τη σχετική τιμή πωλήσεως	158
10.4.1 Α. Μερισμός κόστους συμπαραγωγής κατά μονάδα προϊόντος	159
10.4.2 Β. Ανάλογα με τη σχετική τιμή πωλήσεως	159
10.5 Υποπαράγωγα (κατάλοιπα - υποπροϊόντα)	160
10.6 Ερωτήσεις	161
10.7 Ασκήσεις	161

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΔΕΚΑΤΟ

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

11.1 Γενική Λογιστική και Λογιστική Εκμεταλλεύσεως	163
11.2 Το αντικείμενο της Αναλυτικής Λογιστικής	164
11.3 Η λειτουργία των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής	165
11.3.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις	165
11.3.2 Λογαριασμός 90 Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λογαριασμοί	166
11.3.3 Λογαριασμός 91 Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων	167
11.3.4 Λογαριασμός 92 Κέντρα (θέσεις) κόστους	168
11.3.5 Λογαριασμός 93 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)	169
11.3.6 Λογαριασμός 94 Αποθέματα	169
11.3.7 Λογαριασμός 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος	170

11.3.8 Λογαριασμός 96 Έσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα	170
11.3.9 Λογαριασμός 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού	171
11.3.10 Λογαριασμός 98 Αναλυτικά αποτελέσματα	171
11.3.11 Λογαριασμός 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις	171
11.4 Ερωτήσεις	171

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΩΔΕΚΑΤΟ

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

12.1 Παράδειγμα λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής	173
---	-----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΡΙΤΟ

ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

13.1 Η έννοια του προϋπολογισμού	224
13.1.1 Προϋπολογισμός πωλήσεων έτος....	225
13.1.2 Προϋπολογισμός ποσοτικής παραγωγής	226
13.1.3 Ταμιακός προϋπολογισμός	226
13.2 Η περίοδος του προϋπολογισμού	227
13.3 Χαρακτηριστικά του προϋπολογισμού	227
13.4 Ερωτήσεις	228

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

14.1 Εισαγωγή	229
14.2 Η έννοια του πρότυπου κόστους	229
14.3 Πλεονεκτήματα του πρότυπου κόστους	231
14.4 Είδη πρότυπου κόστους	232
14.4.1 Ιδανικά πρότυπα	232
14.4.2 Τρέχοντα πρότυπα	232
14.4.3 Η καρτέλα του πρότυπου κόστους	232
14.5 Πρότυπα	233
14.5.1 Πρότυπα πρώτων υλών	233
14.5.2 Αποκλίσεις πρώτων υλών	234
14.5.3 Πρότυπα αμέσων ημερομισθίων	235

14.5.4 Οι αποκλίσεις των εργατικών	236
14.5.5 Πρότυπα Γενικών Βιομηχανικών εξόδων	237
14.5.6 Αποκλίσεις Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων	240
14.6 Έλεγχος δια των αποκλίσεων	242

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΠΕΜΠΤΟ
Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

15.1 Εισαγωγή	243
15.2 Ερωτήσεις	252
15.3 Ασκήσεις	253

COPYRIGHT ΙΔΡΥΜΑΤΟΣ ΕΥΓΕΝΙΔΟΥ

