

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ.
ΕΛΛΑΔΑΣ**

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ Η ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΣΕ ΕΝΙΑΙΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ**

ΑΒΡΑΜΗΣ ΔΗΜ. ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΒΑΛΙΩΤΗΣ ΓΕΩΡ. ΑΧΙΛΛΕΑΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΤΟΓΙΑ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2014

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ.
ΕΛΛΑΔΑΣ**

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η αναλυτική λογιστική και η γενική λογιστική σε ενιαία λειτουργία

ΑΒΡΑΜΗΣ ΔΗΜ. ΓΕΩΡΓΙΟΣ (Α.Μ. 14417)

georavra@logistiki.teimes.gr

ΒΑΛΙΩΤΗΣ ΓΕΩΡ. ΑΧΙΛΛΕΑΣ (Α.Μ. 14447)

achivali@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΤΟΓΙΑ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2014

Περίληψη

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία θα αναλύσουμε το θέμα της αναλυτικής και γενικής λογιστικής. Το πρώτο μέρος αποτελεί την βιβλιογραφική ανασκόπηση και το δεύτερο μέρος αποτελεί ένα παράδειγμα κοστολόγησης κλωστηρίου βάμβακος και πλεκτηρίου νημάτων.

Στην αρχή παρουσιάζουμε την διάκριση της λογιστικής και διακρίνουμε κάποιες βασικές έννοιες της όπως αυτές του κόστους, της λογιστικής κόστους και της κοστολόγησης.

Συνεχίζοντας αναφερόμαστε στις μεθόδους κοστολόγησης και συγκεκριμένα στην κοστολόγηση κατά παραγγελία, στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής και στην κοστολόγηση ανα δραστηριότητα.

Παρακάτω ασχολούμαστε με την αναλυτική λογιστική. Αναφέρουμε κάποιες βασικές έννοιές της, παραθέτουμε την γενική λογιστική δίπλα στην αναλυτική λογιστική, παρουσιάζουμε την αρχή της αυτονομίας της αναλυτικής λογιστικής και τέλος προσδιορίζουμε το κόστος παραγωγής των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης μέσω της αναλυτικής λογιστικής.

Στην συνέχεια αναφερόμαστε στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης και συγκεκριμένα μελετούμε την ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου αναλύοντας ταυτόχρονα όλες τις λειτουργίες της και τις υποομάδες της.

Προχωρώντας βλέπουμε τα πλεονεκτήματα & μειονεκτήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής.

Τέλος στο δεύτερο μέρος της διπλωματικής μας παρουσιάζουμε ένα ολοκληρωμένο παράδειγμα κοστολόγησης κλωστηρίου βάμβακος και πλεκτηρίου νημάτων, αναλύοντας ταυτόχρονα όλες τις απαραίτητες λογιστικές εγγραφές και κινήσεις.

Περιεχόμενα

Μέρος Α: Βιβλιογραφική Ανασκόπηση

Κεφάλαιο 1 ^ο : Διάκριση Λογιστικής.....σελ 8	
1.1 Λογιστική κόστους – κοστολόγηση.....σελ 11	
1.2 Βασικές έννοιες κόστουςσελ 14	
Κεφάλαιο 2 ^ο : Μέθοδοι κοστολόγησης.....σελ 21	
2.1: Κατά παραγγελία κοστολόγηση (job costing)	
.....σελ 23	
2.2 Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής	
.....σελ 30	
2.3 Κοστολόγηση ανά δραστηριότητα.....σελ 32	
Κεφάλαιο 3 ^ο : Αναλυτική Λογιστική.....σελ 36	
3.1 Εισαγωγή στις βασικές έννοιες.....σελ 36	
3.2 Γενική Λογιστική – Αναλυτική Λογιστική	
.....σελ 37	
3.3 Η αρχή της αυτονομίας της Αναλυτικής	
Λογιστικής.....σελ 39	
3.4 Προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και των	
αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης μέσω της Αναλυτικής	
Λογιστικής.....σελ 44	

Κεφάλαιο 4^ο: Η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης

.....σελ 48	σελ 48
4.1: Γενικά για την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ	σελ 48
.....σελ 48	
4.2: Λειτουργία των λογαριασμών της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. παράλληλη λειτουργία γενικής λογιστικής και αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης	σελ 49
.....σελ 49	
4.3:Γενικά.....σελ 50	σελ 50
4.3.1: Ο λογαριασμός 90 "Διά μέσοι - Αντικρυσζόμενοι λογαριασμοί.....σελ 50	σελ 50
4.3.2: Ο λογαριασμός 91 "Ανακατάταξη Εξόδων - Αγορών – Εσόδων.....σελ 52	σελ 52
4.3.3: Ο λογαριασμός 92 "Κέντρα (Θέσεις) Κόστους.....σελ 54	σελ 54
4.3.4: Ο λογαριασμός 93 Κόστος Παραγωγής “(Παραγωγή σε Εξέλιξη)”.....σελ 56	σελ 56
4.3.5: Ο λογαριασμός 94 "Αποθέματα"	σελ 58
.....σελ 58	
4.3.6: Ο Λογαριασμός 95 "Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος".....σελ 62	σελ 62
4.3.7: Ο Λογαριασμός 96 "Εσοδα Μεικτά – Αναλυτικά Αποτελέσματα".....σελ 63	σελ 63
4.3.8: Ο λογαριασμός 97 "Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού"σελ 65	σελ 65

4.3.9: Ο λογαριασμός 98 "Αναλυτικά
Αποτελέσματα"σελ 66

4.3.10: Ο λογαριασμός 99 "Διασυνδέσεις ή
Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης
Υποκαταστημάτων ή άλλων Κέντρων"
.....σελ 67

Κεφάλαιο 5ο: Πλεονεκτήματα & μειονεκτήματα από την εφαρμογή
της αναλυτικής λογιστικής.....σελ 68

Μέρος Β: Πρακτική Εφαρμογή

Κεφάλαιο 6ο: Κοστολόγηση κλωστηρίου βάμβακος και
πλεκτηρίου νημάτων.....σελ 70

Κεφάλαιο 7^ο: Συμπεράσματα.....σελ 116

Βιβλιογραφία

Εισαγωγή

Η **Λογιστική**, κλάδος της Οικονομικής **Επιστήμης**, είναι ένα σύστημα καταγραφής και ελέγχου της κερδοφορίας οικονομικών δραστηριοτήτων.

Με την λογιστική γίνεται συστηματική καταγραφή της χρηματικής αξίας υλικών ή άυλων αγαθών όπως επίσης και δραστηριοτήτων που διαφοροποιούν την χρηματική αξία υλικών ή άυλων αντικειμένων.

Με την λογιστική, ως μαθηματικό σύστημα οικονομικού κορμού, οικονομικές δραστηριότητες, χρηματικές πράξεις ή συναλλαγές, προσδιορίζονται και καταγράφονται συστηματικά και μεθοδικά έτσι ώστε να είναι εφικτός ο μελλοντικός έλεγχος.

Το σύστημα αυτό χρησιμοποιείται για την καταγραφή και τον έλεγχο οικονομικών πράξεων ιδιωτικού ή και δημοσίου φορέα.^[1]

Το γεγονός ότι με την λογιστική καταγράφονται και λαμβάνουν χρηματική αξία, μεθοδικά, όλες οι οικονομικές δραστηριότητες ιστορικά, από την παραγωγή στην κατανάλωση, κάνει εφικτή την δυνατότητα ο άνθρωπος να προσδώσει με σαφήνεια χρηματική αξία σε όλα τα αγαθά, αναγνωρίζοντας καθ'αυτό τον τρόπο το κόστος κάθε ύλης, άκομα και το κόστος του ανθρώπινου δυναμικού.

Είναι μια μορφή οικονομικού λογαριασμού που έχει αντικείμενο την εγγραφή των πλευρών της αναπαραγωγής που εκφράζονται σε χρηματική μορφή και τις διάφορες πράξεις που δημιουργούν κίνηση υλικών και χρηματικών μέσων. Οι μέθοδοι και η τεχνική της Λογιστικής σημείωσαν στους αιώνες μια συνεχή βελτίωση.

Η λογιστική ως κλάδος της Μαθηματικής επιστήμης βασίζεται σε ένα σύστημα κατάταξης, δηλαδή ανάλογα με τον τύπο της συναλλαγής π.χ. παραγωγής, ανταλλαγής ή κατανάλωσης, δια της ακολουθούμενης στη συνέχεια ανάλυσης και σύνθεσης αυτών επιτυγχάνεται ο ακριβής προσδιορισμός της οικονομικής πραγματικότητας και της πορείας μιας συγκεκριμένης οικονομικής δραστηριότητας.

Βάση της παραπάνω μελέτης είναι ο λογαριασμός. Με την εξέλιξη των οικονομικών σχέσεων που συνεχώς γίνονται πιο περίπλοκοι και η λογιστική συνεχώς τελειοποιείται. Κύρια μέθοδος σήμερα της λογιστικής είναι η διπλογραφική σε αντίθεση της απλογραφικής που ακολουθούταν παλαιότερα. Η διπλογραφική μέθοδος δεν περιορίζεται μόνο στην απλή καταγραφή - καταχώρηση αλλά και στη συστηματική παρακολούθηση δια δεύτερου λογαριασμού όπου και κατοπτρίζεται ο αντίκτυπος που έχει ο πρώτος στη θέση της οικονομικής δραστηριότητας ακόμα και σε συγκεκριμένο χρόνο.

Μέρος Α: Βιβλιογραφική Ανασκόπηση

Κεφάλαιο 1^ο: Διάκριση Λογιστικής

Με τον όρο λογιστική (*accounting*) πρακτικά νοείται το άρτια συγκροτημένο πληροφοριακό σύστημα που εστιάζει στην συλλογή, μέτρηση, επεξεργασία και παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε ένα πλήθος χρηστών σε δεύτερο με την κριτική διερεύνηση, ερμηνεία, αξιολόγηση και αξιοποίηση των παρεχόμενων πληροφοριών για την λήψη ορθολογικών αποφάσεων. (*financial accounting*) την διοικητική λογιστική (*management accounting*) και την λογιστική κόστους.

Η χρηματοοικονομική λογιστική έχει ως κύριο στόχο της την ενημέρωση όλων των ενδιαφερομένων μερών εκτός της επιχείρησης όπως είναι το κράτος, οι επενδυτές, οι μέτοχοι, οι τράπεζες, οι πιστωτές κ.α με θέματα που σχετίζονται άμεσα με την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης (Chen and Lin, 2004).

Η διοχέτευση των λογιστικών πληροφοριών σε τρίτους γίνεται με την κατάρτιση και δημοσιοποίηση χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και ο πίνακας διάθεσης κερδών που καταρτίζονται σε αραιά χρονικά διαστήματα κάθε τρίμηνο ή εξάμηνο με βάση τις παραδεκτές λογιστικές αρχές και τα λογιστικά πρότυπα.

Να σημειωθεί ότι η χρηματοοικονομική λογιστική επικεντρώνεται στο σύνολο της επιχείρησης χωρίς να υπεισέρχεται σε θέματα που αφορούν τμήματα της επιχείρησης ή γραμμές προϊόντων. (Devadasan, et al., 2003)

Η διοικητική λογιστική σε αντίθεση με την χρηματοοικονομική ασχολείται με την εσωτερική πληροφόρηση της επιχείρησης σε όλα τα επίπεδα.

Μετρά και παρέχει πληροφορίες τόσο οικονομικής όσο και μη οικονομικής φύσεως προκειμένου να βοηθήσει την διοίκηση να πάρει αποφάσεις και να επιτύχει τους επιδιωκόμενους στόχους.

Ουσιαστικά οι διευθυντές χρησιμοποιούν την διοικητική λογιστική για να επιλέξουν και να υλοποιήσουν τη στρατηγική που θα ακολουθήσουν. Οι εν λόγω πληροφορίες που σχετίζονται με την ανάλυση του κόστους των διαφόρων τμημάτων της εταιρίας με τον προγραμματισμό δράσης της, τον έλεγχο του προγραμματισμού και την αξιολόγηση της απόδοσης ατόμων και τμημάτων διαχέονται μέσα στην επιχείρηση ενημερώνοντας τους καθ' ύλη αρμόδιους (Ahrens, and Chapman, 2006; Lukka, 2006).

Προκειμένου η χρηματοοικονομική και η διοικητική λογιστική να λειτουργήσουν απαιτείται η τροφοδότησή τους με την απαραίτητη πρώτη ύλη, τις κοστολογικές πληροφορίες. Οι τελευταίες παρέχονται από την λογιστική κόστους, είναι οικονομικής και μη οικονομικής φύσεως και σχετίζονται με την ανάλυση του κόστους λειτουργίας της επιχείρησης, του κόστους λειτουργίας των επιμέρους τμημάτων του κόστους πωληθέντων του κόστους διοίκησης κ.α .

1.1 Λογιστική κόστους – κοστολόγηση

Κατά τον Ι.Χρυσοκέρη, κοστολόγηση είναι ο ανά μονάδα έργου λογισμός κόστους – έργου – αποτελέσματός, ενώ σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού , μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας.

Γενικότερα με τον όρο κοστολόγηση νοείται το σύνολο των εργασιών που απαιτούνται των υπηρεσιών , των διαδικασιών, της παραγωγής, των προϊόντων και γενικότερα του κόστους λειτουργίας είναι το κοστολογικό σύστημα το οποίο ενσωματώνει όλες τις απαραίτητες για αυτό πληροφορίες όπως παρέχονται από άλλα πληροφοριακά συστήματα (σύστημα μισθοδοσίας, μητρώο παγίων) αλλά κατά κύριο λόγο από την Γενική Λογιστική.

Ο βαθμός ανάπτυξης και οργάνωσης του τελευταίου άπτεται των πληροφοριακών αναγκών της εκάστοτε διοίκησης σε συνδυασμό με τους όποιους οικονομικούς της περιορισμούς. Καλύτερα είναι συνάρτηση μιας ανάλυσης κόστους - οφέλους όπου το κόστος του προσδιορισμού της πληροφορίας πρέπει να είναι μικρότερο ή ίσοι από το όφελος που αποκομίζει η διοίκηση από την τελευταία.

Κατά τον σχεδιασμό ενός κοστολογικού συστήματος θα πρέπει να προσδιοριστούν οι φορείς κόστους ή αλλιώς τα αντικείμενα κόστους (cost object) τα οποία αποτελούν και το μέτρο κόστους για την επιχείρηση.

Τα αντικείμενα κόστους επιλέγονται από την διοίκηση ανάλογα με τις ανάγκες της και μπορεί να είναι προϊόντα, υπηρεσίες, δραστηριότητες, τμήματα της επιχείρησης κ.α

Η κοστολόγηση τους επιβάλλεται να γίνεται βασιζόμενη σε συγκεκριμένες αρχές και κανόνες που θα ακολουθούνται με συνέπεια και αντικειμενικότητα στην πληροφόρηση ώστε το κοστολογικό σύστημα να είναι αποδεκτό από όλα τα τμήματα της επιχείρησης.

Η επιλογή και ο σχεδιασμός του κατάλληλου κοστολογικού συστήματος για την επιχείρηση καλό θα ήταν να γίνεται λαμβάνοντας υπόψη τέσσερα σημεία κλειδιά όπως αυτά αναλύονται ακολούθως :

- Ο σχεδιασμός και η επιλογή του κοστολογικού συστήματος επιβάλλεται να γίνεται μέσω μιας ανάλυσης κόστους – οφέλους για την επιχείρηση. Οι πόροι που ‘σπαταλιούνται’ για την ανάπτυξη του θα πρέπει να παραδείγματι το κόστος εγκατάστασης ενός πολυπλοκότερου κοστολογικού συστήματος είναι πιθανό να είναι πιο κοστοβόρο από στελεχών της .Το νέο κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να εγκατασταθεί εφόσον τα επιπρόσθετα οφέλη από την εφαρμογή του, όπως είναι καλύτερη και ακριβέστερη πληροφόρηση για τον τρόπο δημιουργίας του κόστους παραγωγής, υπερκαλύπτουν τα όποια κόστη εγκατάστασής του.

- Το μέγεθος της εταιρίας, η στρατηγική και οι επιδιωκόμενοι στόχοι της είναι οι συνιστώσες που καθορίζουν το σχεδιασμό ενός αποτελεσματικού κοστολογικού συστήματος ο οποίος ξεκινά έπειτα από ενδελεχή ανάλυση των όποιων διεργασιών της καθώς και κατανόηση του τρόπου σύνδεσης και λειτουργίας τους.

Γενικότερα το κοστολογικό σύστημα επιβάλλεται να είναι κομμένο και ραμμένο στα μέτρα της εκάστοτε επιχείρησης χωρίς να υπαγορεύει σε καμία περίπτωση εκείνο τις στρατηγικές της τελευταίας.

- Το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να σχεδιάζεται με απώτερο στόχο την αποτελεσματική πληροφόρηση της διοίκησης σχετικά με τον τρόπο που οι φορείς κόστους –προϊόντα ή υπηρεσίες χρησιμοποιούν τους πόρους της επιχείρησης.
- Οι πληροφορίες που παρέχουν τα συστήματα κοστολόγησης στη διοίκηση αποτελούν μια μόνο πηγή πληροφόρησης η οποία θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη πάντα σε συνδυασμό και με άλλες μη κοστολογικές πληροφορίες για την λήψη αποφάσεων.

1.2 Βασικές έννοιες κόστους

Προτού ξεκινήσει η ανάλυση των διαφορών μεθόδων κοστολόγησης είναι απαραίτητη η παράθεση ορισμένων βασικών εννοιών κόστους ώστε ο αναγνώστης να εισέλθει ομαλά στο χώρο της κοστολόγησης και να κατανοήσει καλύτερα τη λειτουργία των κοστολογικών συστημάτων.

Έννοιες όπως φορέας κόστους, κέντρα κόστους, ανάθεση κόστους, οδηγίο κόστους κ.α αναλύονται παρακάτω.

Κόστος (cost) νοείται το σύνολο των κάθε φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται κάτω από δυσμενής τεχνοοικονομικές συνθήκες για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία και να προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες ως θέση στο χώρο και στον χρόνο. (κόστος κατά τον Μ. Τσιμάρα)

Φορέας κόστους (cost object) είναι το αντικείμενο , η δραστηριότητα ως προς το οποίο γίνεται η συγκέντρωση του κόστους που απαιτήθηκε για την παραγωγή του. Καλύτερα φορέας κόστους είναι οτιδήποτε επι του οποίου η επιχείρηση επιθυμεί την μέτρηση του κόστους του (Davenport and Snyder, 1997).

Έτσι παραδείγματα φορέων κόστους είναι το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος σε μια βιομηχανική επιχείρηση ,το κόστος εξυπηρέτησης ενός πελάτη σε μια τράπεζα, το κόστος λειτουργίας ενός τμήματος της επιχείρησης κ.α .

Γενικότερα οτιδήποτε επί του οποίου επιθυμείται από την επιχείρηση να μετρηθεί το κόστος του καλείται φορέας κόστους.

Κέντρα κόστους (cost centers) είναι τα τμήματα της επιχείρησης επί των οποίων γίνεται η συγκέντρωση του κόστους. Τα κέντρα κόστους επιβαρύνονται με τα κόστη που τους αναλογούν με δαπάνες δηλαδή που είναι σχετικές με αυτό.

Η συγκέντρωση του κόστους σε κέντρα είναι βαρύνουσας σημασίας για την επιχείρηση γιατί εκτός των άλλων παρέχει την δυνατότητα του ελέγχου της δημιουργίας του κόστους και ως εκ τούτου τον έλεγχο της κοστολογικής αποτελεσματικότητας κάθε κέντρου.

Συγκέντρωση κόστους (cost accumulation) είναι η οργανωτική συγκέντρωση της κοστολογικής πληροφορίας σε ένα κοστολογικό σύστημα.

Ανάθεση κόστους (cost assignment) είναι ένας γενικός όρος που ενσωματώνει τις έννοιες του προσδιορισμού του άμεσου και του έμμεσου κόστους και την ανάθεση τους στον επιλεγμένο φορέα κόστους.

Για την ανάθεση των άμεσων κοστών χρησιμοποιείται ο αγγλικός όρος **cost tracing** Βάση επιμερισμού του κόστους (cost allocation base) είναι ο παράγοντας/τέτοιων παραγόντων είναι :οι ώρες της άμεσης εργασίας, οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων, ο αριθμός των τελικών προϊόντων που παράχθηκαν κ.α.

Άμεσο κόστος (Direct cost) ενός φορέα κόστους καλείται εκείνο το κόστος που σχετίζεται άμεσα με τον συγκεκριμένο φορέα και μπορεί να καθοριστεί σε αυτόν με οικονομικό τρόπο (Davenport and Snyder, 1997).

Ας υποθεθεί πως σε μια βιομηχανική επιχείρηση παραγωγής επίπλων επιθυμείται η εξεύρεση του άμεσου κόστους ενός τραπεζιού. Το ξύλο που

χρησιμοποιήθηκε για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος και το κόστος της εργασίας που απαιτήθηκε για την κατασκευή του είναι κόστη που μπορούν να σχετιστούν με το προϊόν και να καθοριστούν οικονομικά σε αυτό. Τα κόστη αυτά καλούνται άμεσα κόστη.

Έμμεσο κόστος (indirect cost) ενός φορέα κόστους καλείται το κόστος που σχετίζεται με τον συγκεκριμένο φορέα κόστους δεν μπορεί όμως να καθοριστεί σε αυτόν με έναν οικονομικό τρόπο.

Πιο συγκεκριμένα στο ανωτέρω παράδειγμα το κόστος του ηλεκτρικού ρεύματος που απαιτήθηκε για την παραγωγή μιας παρτίδας γραφείων θεωρείται έμμεσο κόστος γιατί ενώ είναι γνωστό ότι συνέβαλε στην παραγωγή καθενός προϊόντος δεν δύναται να ενός γραφείου χωριστά.

Αντίστοιχο παράδειγμα έμμεσου κόστους αποτελούν ο μισθός του νυχτερινού φύλακα, το ενοίκιο του κτιρίου που πραγματοποιείται. Αποτελεί σύνηθες φαινόμενο η διάκριση του άμεσου κόστους από το έμμεσο κόστος σε έναν φορέα κόστους να μην είναι εύκολα διακριτή με αποτέλεσμα την πραγματοποίηση λαθών.

Οι παράγοντες που επηρεάζουν την κατηγοριοποίηση του κόστους σε άμεσο ή έμμεσο αναλύονται ακολούθως.

Η σημαντικότητα του κόστους προς διάκριση. Όσο μεγαλύτερο είναι το κόστος που σχετίζεται με έναν φορέα τόσο πιο πιθανό να μπορεί να καθοριστεί οικονομικά σε αυτό, με άλλα λόγια τόσο πιο πιθανό να είναι άμεσο παρά έμμεσο κόστος

Ανάπτυξη τεχνολογιών που παρακολουθούν την εξέλιξη του κόστους σε έναν φορέα. Παράδειγμα αποτελούν τα λεγόμενα barcodes που χρησιμοποιούνται από πληθώρα επιχειρήσεων.

Η λεπτομερής σχεδίαση των λειτουργιών μιας δραστηριότητας συμβάλλει στην κατηγοριοποίηση των κοστών της σε έμμεσα ή άμεσα όπως αυτά καθορίζονται κατά τον σχεδιασμό της τελευταίας.

Σταθερό κόστος (fixed cost) είναι εκείνο το κόστος που δεν επηρεάζεται από το επίπεδο δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας και είναι ανεξάρτητο από τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας της

Μεταβλητό κόστος (variable cost) νοείται το κόστος που επηρεάζεται από το επίπεδο δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας και εξαρτάται άμεσα από τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας (Meyer and Thibodaux, 1996).

Οδηγός κόστους (cost driver) καλείται εκείνος ο παράγοντας του οποίου η μεταβολή επηρεάζει το συνολικό κόστος ενός φορέα.

Παράδειγμα οδηγού κόστους της παραγωγής αποτελεί ο αριθμός των παραγόμενων προϊόντων συνιστώσες του κόστους παραγωγής μιας βιομηχανικής μονάδας. Στην περίπτωση της βιομηχανικής μονάδας οι φορείς κόστους συνηθίζεται να είναι κόστους .

Τα στοιχεία κόστους που ακολουθούν συμμετέχουν από κοινού στην διαμόρφωση του κόστους παραγωγής και αποτελούν τις συνιστώσες του.

Οι αναλωθείσες πρώτες ύλες (raw materials) που αποτελούν τα ενσωματωμένα στα παραγόμενα προϊόντα άμεσα υλικά και τα οποία είναι υπεύθυνα για ένα σημαντικό μέρος του κόστους των τελικών προϊόντων.

Οι πρώτες ύλες αγοράζονται από την επιχείρηση με στόχο να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο για την παραγωγή των τελικών προϊόντων και για αυτό ακριβώς το λόγο το κόστος της αγοράς τους βαρύνει τα προϊόντα επί των οποίων αναλώθηκαν.

Το κόστος της άμεσης εργασίας. (direct labor) Η εργασία που απαιτείται για την παραγωγή των τελικών προϊόντων μιας οικονομικής μονάδας διακρίνεται σε άμεση και έμμεση εργασία. Η πρώτη σε αντίθεση με την δεύτερη είναι το κομμάτι εκείνο της εργασίας που είναι άμεσα διακριτό και συσχετισμό οικονομικά με την παραγωγή του προϊόντος.

Η άμεση εργασία είναι αναγκαία καθ' όλη την παραγωγική διαδικασία και μπορεί να ξεκινά από την επεξεργασία των πρώτων υλών και την ενσωμάτωσή τους στο προϊόν μέχρι και την τελειοποίηση του τελευταίου ανεξαρτήτως αν εκτελείται χειρονακτικά ή μέσω μηχανημάτων.

Το γενικό βιομηχανικό κόστος (overheads) στα γενικά βιομηχανικά έξοδα εμπεριέχονται οι δαπάνες της επιχείρησης που δεν είναι εφικτό να μεριστούν στο σύνολο των φορέων κόστους της επιχείρησης, είναι έμμεσο κόστος και δημιουργείται στα πλαίσια της παραγωγικής διαδικασίας και για το λόγο αυτό αναλώνεται στα παραγόμενα, τελικά προϊόντα.

και περιλαμβάνει το κόστος των άμεσων υλών και της άμεσης εργασίας.

Direct materials + Direct labor = Prime cost υλικών.

Direct labor + Manufacturing cost = Conversion cost

Συνιστώσες του κόστους λειτουργίας .Πέραν του κόστους της παραγωγής υπάρχουν και άλλα κέντρα της επιχείρησης που παράγουν κόστος και το οποίο συνυπολογίζεται για την εξεύρεση του κόστους λειτουργίας της τελευταίας .

Τέτοια έξοδα είναι τα ακόλουθα:

- Έξοδα διοίκησης νοούνται τα πάσης φύσεως έξοδα που άπτονται της διοίκησης της εταιρίας, όπως οι αμοιβές των διευθυντών και των νομικών συμβούλων.
- Έξοδα πωλήσεων όπου συγκεντρώνονται όλα τα έξοδα που δημιουργούνται από τις δραστηριότητες προώθησης και πωλήσεων των προϊόντων της εταιρίας. Τέτοια έξοδα είναι εκείνα της διαφήμισης και τα έξοδα μεταφοράς των τελικών προϊόντων στα κανάλια διανομής.
- Έξοδα έρευνας & ανάπτυξης νοούνται τα έξοδα εκείνων των δραστηριοτήτων της εταιρίας που σχετίζονται με την έρευνα και την ανάπτυξη νέων προϊόντων ώστε να καλυφθούν οι συνεχείς και μεταβαλλόμενες ανάγκες των καταναλωτών
- Έξοδα χρηματοδότησης καλούνται τα έξοδα που έχουν άμεση σχέση με την χρηματοδότηση της εταιρίας όπως οι χρεωστικοί τόκοι και οι προμήθειες των τραπεζών.

Την ίδια φιλοσοφία στον διαχωρισμό του κόστους ακολουθούν και οι Αγγλοσαξονικές χώρες στα κοστολογικά συστήματα των οποίων τα κόστη επιμερίζονται σε δυο κύριες κατηγορίες: διαδικασία και τα οποία ονομάζονται κόστη παραγωγής (production costs) . διαδικασία τα κόστη περιόδου (period costs) .

Στα κόστη παραγωγής περιλαμβάνονται όλα τα κόστη που ευθύνονται για την παραγωγή των προϊόντων δηλαδή τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα Γ.Β.Ε. ενώ στα κόστη περιόδου όλα τα υπόλοιπα κόστη που δημιουργούνται ως αποτέλεσμα της γενικότερης λειτουργίας της επιχείρησης και όχι της παραγωγικής διαδικασίας.

Κεφάλαιο 2ο: Μέθοδοι κοστολόγησης

Η κατά παραγγελία κοστολόγηση και η κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής.

Οι κύριες μέθοδοι κοστολόγησης που μπορούν να εφαρμόσουν οι εταιρίες στο μέθοδος κοστολόγησης εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις που παράγουν διαφοροποιημένα προϊόντα ή υπηρεσίες. Κάθε προϊόν ή υπηρεσία αποτελεί να υπολογίζεται μεμονωμένα. Στον αντίποδα η κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα μαζικά.

Εδώ η διαδικασία παραγωγής είναι όμοια για όλα τα προϊόντα και κατά συνέπεια θα ήταν άτοπο να παρακολουθείται το κόστος καθενός ξεχωριστά.

Τα ίδια άμεσα υλικά, η ίδια ποσότητα εργασίας και το ίδιο ποσοστό των Γ.Β.Ε βαραίνουν την παραγωγή κάθε προϊόντος. Στο σύστημα της συνεχούς παραγωγής υπολογίζεται το συνολικό κόστος της παραγωγικής διαδικασίας και για την εξεύρεση του μοναδιαίου κόστους διαιρείται με τον αριθμό των παραγόμενων προϊόντων.

Να σημειωθεί ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις εφαρμόζουν κοστολογικά συστήματα που δεν είναι αμιγώς ούτε κατά παραγγελίας ούτε συνεχούς παραγωγής, αντίθετα είναι συστήματα που συνδυάζουν στοιχεία και από τα δυο παραπάνω ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ανάγκες τους.

Μάλιστα θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως τα δυο άκρα ενός συνεχούς συστήματος.

- ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ
- ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
- ΜΑΖΙΚΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (Activity based costing) εκείνη των αναφερθέντων είναι το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης σχετίζεται με συγκεκριμένους φορείς κόστους των δραστηριοτήτων.

Με άλλα λόγια το κόστος των δραστηριοτήτων επιμερίζεται στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που είναι υπεύθυνα για την ύπαρξη τους

2.1 Κατά παραγγελία κοστολόγηση (jobcosting)

Η ‘DELL’ παράγει καθημερινά πληθώρα ηλεκτρονικών υπολογιστών βασιζόμενη στις παραγγελίες πελατών της που ζητούν υπολογιστές με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά και δυνατότητες ώστε να ανταποκρίνονται στις ειδικευμένες ανάγκες και απαιτήσεις τους.

Ο κάθε υπολογιστής διαφοροποιείται από τους υπόλοιπους κοστολογικά καθώς αποτελείται από διαφορετικά συστατικά μέρη -hardware (επεξεργαστές , μητρικές , κάρτες γραφικών , μνήμες κ.α.) ,διαφορετικά software προγράμματα ανά περίπτωση και κατ’ επέκταση διαφορετικές ώρες εργασίας για την συναρμολόγηση και εγκατάστασή του.

Προκειμένου η DELL να υπολογίσει το κατά περίπτωση κόστος θεωρεί τον κάθε υπολογιστή ως ξεχωριστή εργασία και συγκεντρώνει όλα τα κόστη που σχετίζονται με αυτόν σε αυτόν. Πιο συγκεκριμένα υπολογίζει τα άμεσα κόστη που δεν είναι άλλα από τα υλικά που χρησιμοποιούνται για την συναρμολόγησή και το κόστος της εργασίας που απαιτείται για αυτή.

Όλα τα υπόλοιπα έμμεσα κόστη παραγωγής επειδή δεν μπορούν να καθοριστούν με οικονομικό τρόπο σε κάθε υπολογιστή συγκεντρώνονται και επιμερίζονται στο σύνολό τους.

Η ‘Colorscope’ αποτελεί ένα επιστημονικό εργαστήριο φωτογραφίας που σχεδιάζει διαφημίσεις για επιχειρήσεις όπως η Walter Thompson, Walt Disney και η R.H Macy. Παλαιότερα , εξηγεί ο Andrew Cha στέλεχος της εταιρίας, στάδια – την προεργασία, συγκέντρωση υλικού, μοντάζ, ανάπτυξη της διαφήμισης και τον ποιοτικό έλεγχο.

Πιο συγκεκριμένα στο πρώτο στάδιο της όπου περιλαμβάνονται εργασίες όπως το κόψιμο και το ράψιμο των διαλόγων, η δημιουργία των γραφικών, της φωτογραφίας και των τίτλων. Στο στάδιο της συγκέντρωσης του υλικού η όλη προεργασία αποτυπώνεται στον υπολογιστή ενώ στο τρίτο γίνεται το μοντάζ – το κόψιμο σκηνών και ο εμπλουτισμός της διαφήμισης με μουσική. Στο τέταρτο στάδιο η όλη ταινία προβάλλεται σε μια οθόνη τεσσάρων χρωμάτων για την τελική ρύθμιση τους ενώ στο τελευταίο στάδιο του ποιοτικού ελέγχου εξετάζεται κατά πόσο το όλο αποτέλεσμα πληρεί τις απαιτήσεις του πελάτη. Αν τούτο δεν συμβαίνει γίνονται οι απαραίτητες διορθώσεις. Ο Andrew Cha με τον καιρό παρατήρησε σημαντικές διαφορές στο φόρτο εργασίας κάθε σταδίου για την ολοκλήρωση διαφορετικών διαφημιστικών σπότς.

Μπορεί τα στάδια του έργου να ήταν ίδια όμως το φόρτο εργασίας κάθε σταδίου ήταν διαφορετικό με αποτέλεσμα η εταιρία σε πολλές δουλειές να χάνει χρήματα. Έτσι για παράδειγμα η δημιουργία γραφικών άλλοτε ήταν απλή υπόθεση και άλλοτε σπαζοκεφαλιά, το ίδιο συνέβαινε και με τους διάλογους και με το τελικό μοντάζ, οι ώρες εργασίας για κάθε έργο ποτέ δεν ήταν ίδιες συνεπώς και το κόστος το ίδιο .

Η συνεχής πίεση του ανταγωνισμού και τα χαμηλά περιθώρια κέρδους συνέβαλαν στην συνειδητοποίηση της σημασία του κόστους κάθε έργου για την επιλογή της τελικής τιμής που θα χρεωνόταν ο κάθε πελάτης. Ο Cha κατέληξε πως ένα σύστημα κοστολόγησης κατά παραγγελία βασισμένο στις ώρες εργασίας που απαιτούνται για την ολοκλήρωση κάθε έργου θα έδινε περισσότερες και ακριβέστερες πληροφορίες για το κόστος του και συνεπώς την δυνατότητα να επιτευχθούν μεγαλύτερα περιθώρια κέρδους ανά έργο.

Σήμερα το κοστολογικό σύστημα της 'Colorscope' βαραίνει κάθε έργο με τις πρώτες ύλες που αναλώθηκαν σε αυτό και ακολούθως επιμερίζει τα υπόλοιπα κόστη (μισθοί, ενοίκια,) σε κάθε έργο βάση του αριθμού των ωρών που απαιτήθηκαν για την ολοκλήρωσή του.

Το νέο κοστολογικό σύστημα έχει συμβάλει σημαντικά στην ορθότερη και αποτελεσματικότερη κατανομή του κόστους ανά έργο αλλά και στον έλεγχο του κόστους σε κάθε στάδιο εργασίας. και της φωτογραφιών στον υπολογιστή τα οποία μάλιστα ήταν αδύνατον να γίνουν αντιληπτά αν δεν ολοκληρωνόταν το όλο έργο. Η 'Colorscope' στην παραγωγή των σποτς το οποίο θα ήλεγχε την σωστή μεταφορά της σχεδίασης της διαφήμισης στον υπολογιστή.

Συμπερασματικά, καταλήγει ο Cha, το νέο σύστημα της κοστολόγησης κατά παραγγελία βελτίωσε σημαντικά τα περιθώρια κέρδους της εταιρίας κοστολογώντας ορθότερα κάθε έργο και μειώνοντας τη σπατάλη πόρων σε αυτό.

Στα παραδείγματα της 'DELL' και της 'Colorscope' δίνεται μια πρώτη εικόνα της φιλοσοφίας του κοστολογικού συστήματος της κατά παραγγελίας κοστολόγησης. Η παραγγελία του κάθε υπολογιστή στην πρώτη και η δημιουργία του κάθε διαφημιστικού σπότ στην δεύτερη αντιμετωπίζονται ως ξεχωριστές εργασίες επί των οποίων συγκεντρώνονται όλα τα κόστη που σχετίζονται με αυτές.

Με τον τρόπο αυτό η κάθε εταιρία γνωρίζει το κόστος παραγωγής κάθε ξεχωριστής εργασίας (job) και πως αυτό δημιουργείται στα διάφορα

στάδια παραγωγής. Η γνώση του τρόπου δημιουργίας του αποτελεί και το κλειδί του εκάστοτε κοστολογικού συστήματος καθώς δίνει σημαντική πληροφόρηση στα στελέχη της εταιρίας σχετικά με τον τρόπο μείωσης του στα διάφορα στάδια παραγωγής. Καταλήγοντας, η αποτελεσματικότητα ενός κοστολογικού συστήματος έγκειται στην ικανότητα του να παρέχει ακριβείς πληροφορίες στα στελέχη της σχετικά με το κόστος παραγωγής και τον τρόπο δημιουργίας του προκειμένου αυτά να λαμβάνουν αποφάσεις για την οικονομική και κερδοφόρα ανέλιξη της επιχείρησής τους.

Η κατά παραγγελία κοστολόγηση στο χώρο της βιομηχανίας.

Στο παρόν κομμάτι της εργασίας επιχειρείται μια προσέγγιση του συστήματος της κατά παραγγελίας κοστολόγησης στο χώρο της βιομηχανίας μέσα από το παράδειγμα της εταιρίας ‘The Wallace company’ η οποία ειδικεύεται στην παραγωγή μηχανημάτων πολτοποίησης χαρτιού για επιχειρήσεις που βασίζεται σε μια σειρά έξι βημάτων που απώτερο στόχο έχουν τονβήματα που ακολουθούν αποτελούν ένα τρόπο προσέγγισης του κοστολογικού συστήματος της κατά παραγγελίας κοστολόγησης χωρίς αυτό

ΒΗΜΑ 1: Προσδιορισμός του έργου που επιλέγεται ως φορέας κόστους. Η εταιρία καλείται να επιλέξει τον φορέα κόστους επί του οποίου θα γίνεται η συγκέντρωση όλου του κόστους άμεσου και έμμεσου που σχετίζεται με την παραγωγή του. Στο παράδειγμά της εταιρίας ‘Wallace’ ο φορέας κόστους επιλέγεται να είναι το κατά περίπτωση έργο της παραγωγής του μηχανήματος πολτοποίησης χαρτιού.

ΒΗΜΑ 2: Προσδιορισμός του άμεσου κόστους του έργου. Σε αυτό το στάδιο προσδιορίζονται όλα τα άμεσα κόστη που σχετίζονται με την παραγωγή του έργου. Στην προκειμένη περίπτωση η εταιρία αναγνωρίζει δυο άμεσα κόστη τα άμεσα υλικά που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή του μηχανήματος και την άμεση εργασία που απαιτείται για την συναρμολόγηση των διαφορών μερών του τελικού προϊόντος. Το ύψος των άμεσων υλικών υπολογίζεται σε 4.606 €. ενώ εκείνο της άμεσης εργασίας σε 1.329 €.

ΒΗΜΑ 3: Προσδιορισμός των έμμεσων κοστών του έργου και ομαδοποίηση τους. Τα έμμεσα κόστη είναι απαραίτητα κόστη που δημιουργούνται κατά την παραγωγή ενός έργου , τα οποία όμως δεν είναι δυνατό να καθοριστούν σε αυτό με οικονομικό τρόπο. Για τον λόγο αυτό τα έμμεσα κόστη αφού πρώτα προσδιοριστούν συγκεντρώνονται και στη συνέχεια ομαδοποιούνται σε κατηγορίες κόστους (cost pools). Οι τελευταίες κυμαίνονται από ευρύτερες κατηγορίες που εμπεριέχουν όλα τα Γ.Β.Ε μέχρι ειδικότερες όπως είναι τα ενεργειακά κόστη. Εν προκειμένω η εταιρία ‘ Wallace’ συγκεντρώνει όλα τα έμμεσα κόστη της όπως οι αποσβέσεις του εξοπλισμού, τα έμμεσα υλικά και η έμμεση εργασία σε μια κατηγορία εκείνη των Γ.Β.Ε .κατηγορίας έμμεσου κόστους για τον επιμερισμό της στα έργα. συντελεστής επιμερισμού της(cost allocation base) στους επιλεγμένους γίνεται μέσα από τον προσδιορισμό των οδηγών κόστους για την κάθε επιχείρηση όπως αυτοί επηρεάζουν το συνολικό κόστος κάθε φορέα (Doost, 1996). Στο παράδειγμα μας η εταιρία ‘ Wallace’ χρησιμοποιεί ως βάση καταλογισμού τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων θεωρώντας αυτόν τον συντελεστή ως τον κύριο οδηγό κόστους για τον επιμερισμό των Γ.Β.Ε .Οι ετήσιες ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων υπολογίζονται σε 16.000. Οι βάσεις καταλογισμού των έμμεσων κοστών διαφέρουν από εταιρία σε εταιρία.

ΒΗΜΑ 5: Υπολογισμός του έμμεσου κόστους που αναλογεί σε κάθε έργο. Βάση του συντελεστή επιμερισμού που επιλέχθηκε για κάθε ομαδοποιημένη κατηγορία έμμεσου κόστους και του αριθμού των έργων επί των οποίων γίνεται ο επιμερισμός υπολογίζεται το έμμεσο κόστος που αναλογεί σε κάθε έργο ήτοι προϊόν. Στο παράδειγμά μας η βάση καταλογισμού των Γ.Β.Ε της εταιρίας ‘Wallace’ είναι οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων, ήτοι 16.000 απαιτούνται για την παραγωγή ενός μηχανήματος πολτοποίησης χαρτιού υπολογίζεται το κομμάτι των Γ.Β.Ε που αναλογεί σε κάθε έργο.

$$= 1.280.000 / 16.000 = 80 \text{ €}$$

Συνεπώς το κόστος των Γ.Β.Ε που αναλογεί σε μια ώρα λειτουργίας ενός μηχανήματος της επιχείρησης Wallace είναι 80 €. και το κόστος των Γ.Β.Ε που αναλογεί σε κάθε έργο είναι $80 \$ * 52,5 \text{ ώρες λειτουργίας} = 4.200 \$$

ΒΗΜΑ 6: Κατανομή των άμεσων και έμμεσων κοστών στο φορέα κόστους για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής του. Στο τελευταίο βήμα τα υπολογισμένα άμεσα και έμμεσα κόστη που αναλογούν στην παραγωγή κάθε έργου κατανέμονται σε αυτό προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος παραγωγής του.

Άμεσο κόστος παραγωγής + Έμμεσο κόστος παραγωγής = Συνολικό κόστος παραγ.

(Άμεσα υλικά + Άμεση εργασία) + Γ.Β.Ε = (4.606 + 1.329) + 4.200 = 10.135 €.

Συνεπώς το κόστος παραγωγής ενός μηχανήματος πολτοποίησης χαρτιού της επιχείρησης Wallace υπολογίζεται σε 10.135 €.

Ακολούθως παρουσιάζεται μια σχηματική απεικόνιση του κοστολογικού συστήματος της εταιρίας που εξετάστηκε στο συγκεκριμένο παράδειγμα. Ο φορέας κόστους, το μηχάνημα πολτοποίησης χαρτιού, βαρύνεται από τα άμεσα κόστη που συνοδεύουν την παραγωγή του και το μέρος των Γ.Β.Ε που επιμερίζονται σε αυτό βάση του συντελεστή καταλογισμού.

2.2 Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής (process costing)

Με τον απλό αυτό τρόπο υπολογίζεται το κόστος παραγωγής κάθε προϊόντος ή αλλιώς το μέσο ανά μονάδα κόστος παράγονται ομοιογενή προϊόντα με τον ίδιο τρόπο παραγωγής το ποσοστό συμβολής του κόστους καθενός χωριστά στο συνολικό κόστος είναι το ίδιο.

Συνεπώς τόσο τα άμεσα όσο και τα έμμεσα κόστη της παραγωγής μερίζονται εξίσου στα παραγόμενα προϊόντα. Αυτή είναι και η κύρια διαφορά της κοστολόγησης της συνεχούς παραγωγής από την κατά παραγγελία κοστολόγηση.

Στην τελευταία ο φορέας κόστους είθισται να είναι ένα έργο -προϊόν ή υπηρεσία η παραγωγή του οποίου απαιτεί την χρησιμοποίηση διαφορετικών πόρων της επιχείρησης από την παραγωγή ενός άλλου έργου.

Οι πόροι που καταναλώνονται για την παραγωγή του συγκεντρώνονται σε αυτό προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος του. Η κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής εφαρμόζεται από βιομηχανικές επιχειρήσεις που παράγουν παρτίδες ομοιογενών προϊόντων .

Τα συστήματα κοστολόγησης της συνεχούς παραγωγής χωρίζουν τα κόστη σε δυο κατηγορίες, τα άμεσα κόστη που περιλαμβάνουν τα άμεσα υλικά της παραγωγικής διαδικασίας και

τα conversion costs που εμπεριέχουν τα κόστη της άμεσης εργασίας και τα κόστη των Γ.Β.Ε .

Στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής είναι πιθανό κατά την διάρκεια μιας περιόδου η παραγωγική διαδικασία να μην ολοκληρωθεί και στο τέλος μερίδα προϊόντων να είναι ημιέτοιμα.

Τούτο σημαίνει ότι πόροι της επιχείρησης έχουν χρησιμοποιηθεί για προϊόντα μη ολοκληρωμένα. Τι γίνεται όμως σε αυτές τις περιπτώσεις, πως υπολογίζεται το κόστος παραγωγής των ετοιμών προϊόντων; Είναι λογικό πως αν διαιρεθεί το συνολικό κόστος της παραγωγής της περιόδου με τον αριθμό των ετοιμών προϊόντων που παράχθηκαν το αποτέλεσμα κόστους που θα διεξαχθεί θα είναι λανθασμένο καθώς δεν θα υπολογιστούν καθόλου τα ημιέτοιμα προϊόντα τα οποία φυσικά έχουν καταναλώσει πόρους της επιχείρησης.

Συνεπώς επιβάλλεται να συνυπολογιστούν και τα τελευταία στον υπολογισμό του μέσου κόστους. Προκειμένου να συμβεί κάτι τέτοιο θα πρέπει να υπάρχει ένας τρόπος μονάδων (equivalent units) οι οποίες ορίζονται ως θεωρητικές μονάδες παραγωγής που εκφράζουν το ποσοστό

ολοκλήρωσης μιας ημιέτοιμης ισούται με μια ολοκληρωμένη μονάδα παραγωγής ενώ για τη μετατροπή μιας ημιέτοιμης μονάδας σε ισοδύναμη απαιτείται το ποσοστό ολοκλήρωσής της.

2.3 Κοστολόγηση ανα δραστηριότητα **(activity based costing)**

Προηγούμενα παρουσιάστηκε το κοστολογικό σύστημα της κατά παραγγελίας κοστολόγησης όπου είδαμε ότι τα έμμεσα κόστη της επιχείρησης ομαδοποιούνται σε μια ή περισσότερες κατηγορίες (cost pools) και στη επιλεγμένου συντελεστή καταλογισμού.

Τούτο συμβαίνει προκειμένου να κάθε έργου. Στις περισσότερες μάλιστα των περιπτώσεων τα έμμεσα κόστη συγκεντρώνονται σε μια μόνο ομάδα εκείνη των Γ.Β.Ε. με το ερώτημα που μπορεί αποτελεσματικά να επιμερίσει τα έμμεσα κόστη στους φορείς τους.

Στο παράδειγμα της ‘Colorscope’ για την δημιουργία διαφορετικών διαφημιστικών σπότ απαιτούνταν μια σειρά από συγκεκριμένες δραστηριότητες οι οποίες με την σειρά τους συνέβαλαν στην δημιουργία των έμμεσων εξόδων της επιχείρησης. Τι γίνεται όμως στην περίπτωση όπου οι δραστηριότητες που απαιτούνται για την παραγωγή των προϊόντων δεν είναι ίδιες αλλά διαφέρουν κατά περίπτωση, πως γίνεται ο επιμερισμός των έμμεσων εξόδων στα διαφορετικά προϊόντα;

Το ερώτημα αυτό απασχόλησε μια πληθώρα εταιριών ανά τον κόσμο στις αρχές της δεκαετίας του '90 ιδιαίτερα εκείνες που παρήγαγαν έναν αυξημένο αριθμό διαφορετικών προϊόντων και ήθελαν να γνωρίζουν με λεπτομέρεια πως τα τελευταία χρησιμοποιούν τους πόρους τους.

Το αποτέλεσμα ήταν ο επαναπροσδιορισμός των κοστολογικών τους συστημάτων και η κατάληξη σε ένα νέο κοστολογικό σύστημα αυτό της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (activity based costing system). Βάση αυτού οι δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα σε μια επιχείρηση σχετίζονται με την παραγωγή διαφορετικών έργων στα οποία συγκεντρώνεται το κόστος τους.

Αλλιώς η παραγωγή ενός έργου-προϊόντος ή υπηρεσίας απαιτεί την ύπαρξη δραστηριοτήτων το κόστος των οποίων συγκεντρώνεται και σχετίζεται άμεσα με το κόστος του έργου.

Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται ένας πιο ακριβής προσδιορισμός κόστους για κάθε έργο από ότι με τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα.

Το κόστος τους συγκεντρώνεται και επιμερίζεται στα έργα εκείνα που είναι υπεύθυνα για την δημιουργία τους.στην εποχή μας.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης ήταν ευρέως διαδεδομένα στις στα τέλη της δεκαετίας του '70 και στις αρχές της δεκαετίας του '80 τότε που οι επιχειρήσεις παρήγαγαν μια μικρή γκάμα προϊόντων. Η άμεση εργασία και τα άμεσα κόστη αποτελούσαν την κύρια πηγή κόστους της παραγωγής ενώ τα έμμεσα κόστη συγκρινόμενα με τα άμεσα ήταν αν όχι αμελητέα ελάχιστα χωρίς να διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στο συνολικό κόστος παραγωγής. Μάλιστα οι εκάστοτε βάσεις καταλογισμού που

χρησιμοποιούνταν για τον επιμερισμό των έμμεσων εξόδων στα παραγόμενα προϊόντα δεν ήταν πάντα αποτελεσματικές άλλα εξαιτίας του υψηλού κόστους έρευνας οι επιχειρήσεις δεν εξέταζαν εναλλακτικές λύσεις με αποτέλεσμα την μη διόρθωση των όποιων κοστολογικών λαθών έπρατταν (Chan and Lee, 2003).

Με τον καιρό οι περισσότερες επιχειρήσεις άρχισαν να παράγουν μεγάλη και διαφορετική γκάμα προϊόντων επί των οποίων ήθελαν να γνωρίζουν με κάθε ακρίβεια το κόστος παραγωγής τους.

Τα άμεσα κόστη άρχισαν να αποτελούν ένα μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής σε αντίθεση με τα έμμεσα που αυξάνονταν συνεχώς με γεωμετρική πρόοδο. Η τάση πλέον των επιχειρήσεων για αποτελεσματικότερο επιμερισμό των αυξημένων έμμεσων εξόδων και έμφαση στην κοστολογική ακρίβεια γινόταν ανάγκη δεδομένου ότι το κόστος έρευνας είχε μειωθεί σημαντικά ενώ το κόστος που δημιουργούταν από λανθασμένη κοστολογική πληροφόρηση είχε αυξηθεί σε μεγάλο βαθμό.

Η δοκιμή εναλλακτικών κοστολογικών συστημάτων από επιχειρήσεις ανά την Ευρώπη και την Αμερική ήταν γεγονός χωρίς όμως την ύπαρξη ενός διαδεδομένου με σαφείς όρους και μεθοδολογία νέου συστήματος κοστολόγησης.

Το βήμα παραπάνω έγινε από τους Johnson και Kaplan (1987) και Cooper (1990) οι οποίοι μελετώντας τις ιδέες των νέων κοστολογικών συστημάτων εγκαθίδρυσαν και προώθησαν το σύστημα της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, το οποίο ονόμασαν Activity Based κυβερνητικά ιδρύματα ,επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου κ.α. Ο λόγος που οι παραπάνω

επιχειρήσεις το εφάρμοσαν ήταν ότι παρείχε πληροφορίες των προϊόντων και η επένδυση σε νέο εξοπλισμό, ενώ συνάμα παρείχε ακριβέστερες πληροφορίες για την σχέση των Γ.Β.Ε και των δραστηριοτήτων που τα δημιουργούσαν (Zhuang and Burns, 1992; Shields and Young, 1989).

Η γενική ιδέα του ABC βασιζόταν στο γεγονός ότι η κοστολόγηση ενός προϊόντος ήταν ίση με το κόστος των άμεσων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή του συν το κόστος των δραστηριοτήτων που απαιτήθηκαν για την δημιουργία του εν λόγω προϊόντος.

Λίγα χρόνια αργότερα στις αρχές της δεκαετίας του '90 σε έρευνα που έγινε στις επιχειρήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου μια στις δέκα επιχειρήσεις χρησιμοποιούσε το νέο σύστημα οστολόγησης.

Σήμερα πλέον χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις τόσο του κλάδου της βιομηχανίας όσο και του κλάδου των υπηρεσιών που επιζητούν κοστολογικά συστήματα με περισσότερη λεπτομέρεια και ακρίβεια του κόστους παραγωγής τους. (Walker and Wu, 2000; Abernethy et al., 2001; Gunasekaran, 1999)

Κεφάλαιο 3ο: Αναλυτική Λογιστική

3.1 Εισαγωγή στις βασικές έννοιες

Πέραν των τριών βασικών κοστολογικών συστημάτων που αναλύθηκαν νωρίτερα, στην Ελλάδα πληθώρα επιχειρήσεων επιτυγχάνει την κοστολόγηση την κάλυψη της γενικότερης εσωτερικής τους ανάγκης για πληροφόρηση.

Ειδικότερα μέσω της Αναλυτικής Λογιστικής επιτυγχάνεται η εξεύρεση του κόστους των παραγόμενων κατ' είδος προϊόντων, η αναλυτική λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων κατά κατηγορία και κατ' είδος, ποσότητα και αξία, καθώς και ο προσδιορισμός των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας.

Οι βασικοί στόχοι της αναλυτικής λογιστικής συνοψίζονται στους ακόλουθους:

- υπολογισμός του κόστους παραγωγής της επιχείρησης ανά κατηγορία και είδος προϊόντων
- υπολογισμός του κόστους λειτουργίας της επιχείρησης αλλά και του κόστους των κέντρων κόστους της οικονομικής μονάδας
- υπολογισμός των μικτών αποτελεσμάτων της χρήσης
- Πληροφόρηση και παρακολούθηση των αποθεμάτων ανά κατηγορία, είδος, ποσότητα και αξία

3.2 Γενική Λογιστική – Αναλυτική Λογιστική

Προτού ξεκινήσει όμως η ανάλυση σχετικά με τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής και εν συνεχεία των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης μέσω της αναλυτικής λογιστικής καλό είναι να γίνει μια αναφορά στην αναλυτική λογιστική και στην σχέση της με την Γενική .

Η Γενική Λογιστική ή αλλιώς Χρηματοοικονομική Λογιστική έχει ως κύριο στόχο της την ενημέρωση όλων των ενδιαφερομένων μερών εκτός της επιχείρησης όπως είναι το κράτος, οι επενδυτές, οι μέτοχοι, οι τράπεζες, οι πιστωτές κ.α. με θέματα που σχετίζονται άμεσα με την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Τι γίνεται όμως με το κομμάτι της εσωτερικής πληροφόρησης, πως αυτή επιτυγχάνεται στα πλαίσια της επιχείρησης; Στο σημείο αυτό εμφανίζεται η Αναλυτική Λογιστική η οποία έρχεται να καλύψει το κενό που δημιουργεί η Γενική και να παράσχει την απαιτούμενη πληροφόρηση.

Η λειτουργία των δυο λογιστικών επιτυγχάνεται είτε με το ανεξάρτητα ως λογιστικό κύκλωμα χωρίς την παραμικρή διατάραξη της κανονικής ροής των λογαριασμών της γενικής λογιστικής.

Τούτο ‘αντικριζόμενων’ λογαριασμών οι οποίοι αποτελούν την γέφυρα επικοινωνίας με τη Γενική λογιστική . Στη δεύτερη περίπτωση της συλλειτουργίας οι δυο λογιστικές συγχωνεύονται σε ένα ενιαίο λογιστικό σύστημα όπου και πάλι η αναλυτική λογιστική διατηρεί την αυτονομία της χωρίς να αλλοιώνονται οι αρχές

α) της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων και

β) της κατάρτισης του λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές

3.3 Η αρχή της αυτονομίας της Αναλυτικής Λογιστικής

Βάση της αρχής της αυτονομίας του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου οι λογαριασμοί του Σχεδίου Λογαριασμών επιμερίζονται σε τρία αυτόνομα λογιστικά κυκλώματα τα οποία συνδέονται μεταξύ τους χωρίς όμως το ένα να επηρεάζει τη λειτουργία του άλλου.

Τούτο σημαίνει ότι οι λογαριασμοί κάθε λογιστικού κυκλώματος χρεοπιστώνονται μόνο μεταξύ τους χωρίς να επηρεάζουν τους λογαριασμούς των άλλων δυο λογιστικών κυκλωμάτων.

Τα εν λόγω κυκλώματα συνοψίζονται στα ακόλουθα :

1. Η Γενική Λογιστική οι λογαριασμοί της οποίας καταλαμβάνουν τις ομάδες λογαριασμών ένα έως οκτώ (1-8)
2. Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως οι λογαριασμοί της οποίας συγκεντρώνονται στην ομάδα εννέα (9)
3. Οι λογαριασμοί Τάξεως που αναπτύσσονται στην ομάδα δέκα (10)

Η αυτόνομη λειτουργία της Αναλυτικής Λογιστικής επιτυγχάνεται με την χρησιμοποίηση των 'διάμεσων' ή αλλιώς 'αντικριζόμενων' λογαριασμών οι οποίοι αποτελούν την γέφυρα επικοινωνίας με τη Γενική λογιστική.

Ουσιαστικά οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής τροφοδοτούν τους ενδιάμεσους με την πρώτη ύλη που εν συνεχεία θα επεξεργαστεί η Αναλυτική της Γενικής Λογιστικής.

	Αναλυτική Λογιστική	Γενική Λογιστική
	Διάμεσοι Λογαριαμοί	Αντίστοιχοι Λογαριαμοί
90.01	Αρχικά αποθέματα λογισμένα Αγορές λογισμένες	Ομάδα 2
90.02	Οργανικά έξοδα κατ' είδος	Ομάδα 2
90.06	λογισμένα Οργανικά έσοδα κατ' είδος	Ομάδα 6
90.07	λογισμένα Αποτελέσματα λογισμένα	Ομάδα 7
90.08		Ομάδα 8

Οι υποχρεωτικοί λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής διακρίνονται στους ακόλουθους :

Αναλυτικοί Λογαριασμοί Πρωτοβάθμιοι	
90	Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί
92	Κέντρα κόστους
93	Κόστος παραγωγής
94	Αποθέματα
96	Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

Αναλυτικοί Λογαριασμοί Δευτεροβάθμιοι	
92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
92.01	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
92.02	Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης
92.03	Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
92.04	Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας
92.20	Εμπορεύματα
94.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
94.22	Υποπροϊόντα και υπολείμματα
94.23	Πραγωγή σε εξέλιξη
94.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες
94.25	Αναλώσιμα υλικά
94.26	Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων

94.28	Είδη συσκευασίας
Αναλυτικοί Λογαριασμοί Τριτοβάθμιοι	
94.20.97	Εμπορεύματα σε τρίτους
94.21.97	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή σε τρίτους
94.22.97	Υποπροϊόντα και υπολείμματα σε τρίτους
94.23.97	Προϊόντα υπό καταργασία σε τρίτους
94.24.97	Πρώτες & βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας
94.25.00	Μικρά εργαλεία
94.25.01	Λιγνίτης
94.25.02	Πετρέλαιο
94.25.03	Μαζούτ
94.25.97	Αναλώσιμα υλικά σε τρίτους
94.26.97	Ανταλλακτικά παγίων σε τρίτους

94.28.00	Είδη συσκευασίας
94.28.50	Επιστρεπτά είδη συσκευασίας σε τρίτους
94.28.97	Είδη Συσκευασίας σε τρίτους

Οι υπόλοιποι δευτεροβάθμιοι και τριτοβάθμιοι λογαριασμοί οι οποίοι για λόγους συντομίας δεν παρουσιάζονται στην παρούσα εργασία αναπτύσσονται ελεύθερα βάσει των αναγκών κάθε επιχείρησης.

3.4 Προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης μέσω της Αναλυτικής Λογιστικής

Η όλη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους της παραγωγής και των σε τέσσερις φάσεις κάθε μια από τις οποίες αναλύεται ακολούθως.

1η Φάση

Αρχικά για να εξασφαλιστεί η αυτονομία του λογιστικού κυκλώματος της Αναλυτικής Λογιστικής μεταφέρονται από τους λογαριασμούς τη Γενικής Λογιστικής μέσω των 'διάμεσων' λογαριασμών τα δεδομένα των αγορών της χρήσης των οργανικών εσόδων και εξόδων .

Τα τελευταία θα αποτελέσουν την πρώτη ύλη που επεξεργάζεται η Αναλυτική Λογιστική για την εξεύρεση τόσο του κόστους παραγωγής όσο και των Αποτελεσμάτων της χρήσης. Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται οι διάμεσοι ή αλλιώς αντικριζόμενοι λογαριασμοί οι οποίοι χρεοπιστώνονται προσωρινά προκειμένου να γίνει η μεταφορά των δεδομένων στην Α/Λ.

	Αναλυτική Λογιστική	Γενική Λογιστική
	Διάμεσοι Λογαριαμοί	Αντίστοιχοι Λογαριαμοί

90.01	Αρχικά αποθέματα λογισμένα Αγορές λογισμένες	Ομάδα 2
90.02	Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	Ομάδα 2
90.06	Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα	Ομάδα 6
90.07		Ομάδα 7
90.08	Αποτελέσματα λογισμένα	Ομάδα 8

Η μεταφορά των δεδομένων της Γ/Λ γίνεται στους εξής λογαριασμούς της Α/Λ 1. Η ομάδα 2 στο λογαριασμό '94' 'Αποθέματα' και στους υπολογαριασμούς του. 2. Η ομάδα 6 στο λογαριασμό '92' 'Κέντρα Κόστους' και στους υπολογαριασμούς του. 3. Τα έσοδα από πωλήσεις της ομάδας 7 μεταφέρονται στο λογαριασμό 4. Τα έσοδα κεφαλαίων της ομάδας 7 μεταφέρονται στο λογαριασμό '987600' υπολογαριασμό '98' Αναλυτικά Αποτελέσματα'.

2η Φάση

Η δεύτερη φάση αποτελείται από τέσσερις λογιστικές ενέργειες με τις οποίες επιδιώκεται κατά κύριο λόγο η συγκέντρωση του κόστους παραγωγής των κατ' είδος προϊόντων στον λογαριασμό '93' 'Κόστος Παραγωγής'. 1. Μεταφορά των Ά υλών που αναλώθηκαν στην παραγωγή των προϊόντων από τον λογαριασμό '94' 'Αποθέματα' στο λογαριασμό '93' 'Κόστος Παραγωγής' .

2. Μεταφορά των ανταλλακτικών παγίων που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία από τον λογαριασμό '94' 'Αποθέματα' στον λογαριασμό '92.00' 'Εξοδα Παραγωγής'.

3. Μερисμός των εξόδων παραγωγής στα κατ' είδος προς παραγωγή προϊόντα και μεταφορά τους από τον δευτεροβάθμιο '92.00' 'έξοδα Παραγωγής' του λογαριασμού '92' 'Κέντρα Κόστους' στον '93' Κόστος Παραγωγής'.

4. Μεταφορά των εξόδων λειτουργίας, ήτοι του '92.01' 'Εξοδα Διοικητικής Λειτουργίας' , '92.02' 'Εξοδα Έρευνας & Ανάπτυξης' , '90.03' 'Εξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως' και '92.04' 'Εξοδα Χρηματοοικονομικά' στον αποτελεσματικό λογαριασμό '98.99'

3η Φάση

1. Το κόστος παραγωγής των κατ' είδος προϊόντων έχει υπολογιστεί και μεταφέρεται από τον λογαριασμό '93' 'Κόστος Παραγωγής' στο λογαριασμό '94' 'Αποθέματα' και στα κατ' είδος προς παραγωγή προϊόντα.

2. Μεταφορά του κόστους των πωληθέντων προϊόντων και εμπορευμάτων από τον λογαριασμό '94' 'Αποθέματα' στο λογαριασμό Στην τέταρτη και τελευταία φάση μεταφέρονται τα μικτά αποτελέσματα των λογαριασμό '98.99' 'Αποτελέσματα Χρήσεως'

Κεφάλαιο 4ο: Η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης

4.1: Γενικά για την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ

Η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης ασχολείται, όπως είδαμε, με τον προσδιορισμό του κόστους καθώς και τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης ή λογιστική του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων λειτουργεί στο κλειστό κύκλωμα των λογαριασμών της ομάδας 9 (λογαριασμοί 90 -99) όπου πάντα χρεώνονται και πιστώνονται μόνο λογαριασμοί της ομάδας 9.

Οι λογαριασμοί της ομάδας 9 είναι:

- 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ -ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
- 91 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ
- 92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ
- 93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)
- 94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
- 95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ
- 96 ΕΣΟΔΑ ΜΕΙΚΤΑ - ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
- 97 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
- 98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
- 99 ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ Ή ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ.

4.2: Λειτουργία των λογαριασμών της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. **παράλληλη λειτουργία γενικής λογιστικής και αναλυτικής** **λογιστικής εκμετάλλευσης**

Με τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης εικονίζονται και παρακολουθούνται κάθε ημέρα, εβδομάδα, μήνα κ.τ.λ. τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στη Γενική Λογιστική στις ομάδες:

- 2η "Αποθέματα"
- 6η "Όργανικά έξοδα κατ' είδος"
- 7η "Όργανικά έσοδα κατ' είδος"
- 8η (λογαριασμοί 81-85) "Λογαριασμοί αποτελεσμάτων"

Δηλαδή η ομάδα 9 επεξεργάζεται τα στοιχεία της Γενικής Λογιστικής που προσδιορίζουν το κόστος και τα αποτελέσματα. Οι λογαριασμοί της ομάδας 9 λειτουργούν ακόμη όταν πηγαίνουν υλικά στην παραγωγική διαδικασία και όταν προσδιορίζονται (στο τέλος της χρήσης) α) το κόστος παραγωγής (ή αγοράς) των πουλημένων β) τα μεικτά - αναλυτικά αποτελέσματα και γ) τα αποτελέσματα χρήσης.

Μετά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης, χρεωπιστώνονται αντίθετα από το υπόλοιπο τους, όλοι οι λογαριασμοί της ομάδας 9 που έχουν υπόλοιπο και εξισώνονται.

Ακολουθεί ειδικότερη αναφορά στον τρόπο λειτουργίας του κάθε λογαριασμού.

4.3:Γενικά

4.3.1: Ο λογαριασμός 90 "Διά μέσοι - Αντικρυσζόμενοι λογαριασμοί

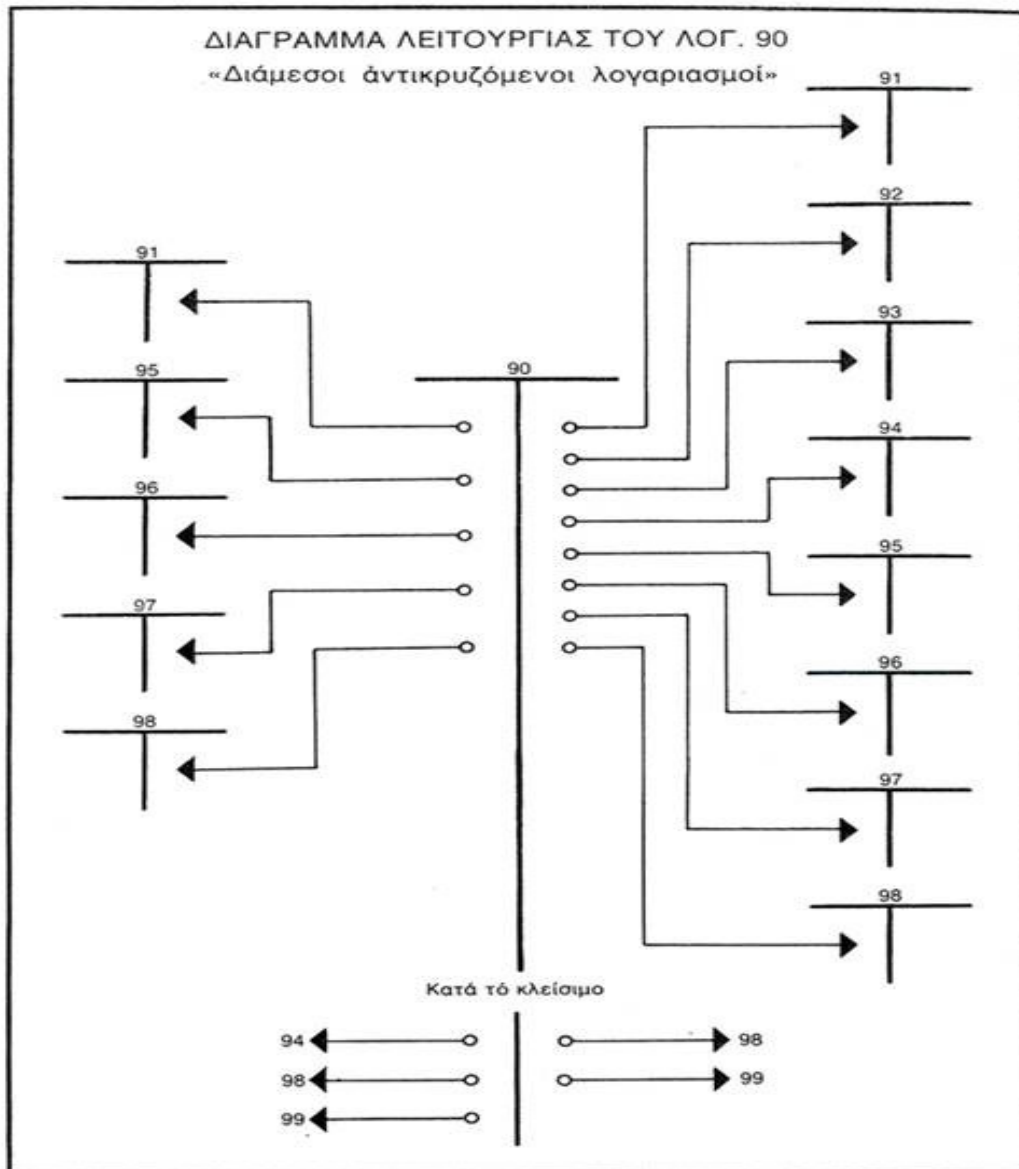
Η ανάλυση του λογαριασμού αυτού σε δευτεροβάθμιους έχει ως εξής:

- 90.1 Αρχικά Αποθέματα Λογισμένα
- 90.2 Αγορές Λογισμένες
- 90.6 Οργανικά έξοδα κατ' είδος Λογισμένα
- 90.7 Οργανικά έσοδα κατ' είδος Λογισμένα
- 90.8 Αποτελέσματα Λογισμένα
- 90.9 Υπολογιστικά έξοδα κατ' είδος Λογισμένα
- 90.10 Υπολογιστικά έσοδα κατ' είδος Λογισμένα.

Οι λογαριασμοί αυτοί ονομάζονται διάμεσοι, επειδή παρεμβάλλονται μεταξύ των λογαριασμών της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, δηλαδή αποτελούν τη γέφυρα μετάβασης των λογαριασμών των ομάδων 2,6,7 και 8 (81 - 85) της γενικής λογιστικής στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης.

Λέγονται και αντικριζόμενοι, επειδή είναι ίσοι και αντίθετοι με τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

Η λειτουργία του λογαριασμού 90 "Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι λογαριασμοί", κατά τη διάρκεια της χρήσης, περιγράφεται στο παρακάτω διάγραμμα.



Ο λογαριασμός αυτός όπως και οι άλλοι που έχουν υπόλοιπο, κλείνουν με χρεοπίστωση μεταξύ τους, αντίθετα από το υπόλοιπο τους.

4.3.2: Ο λογαριασμός 91 "Ανακατάταξη Εξόδων - Αγορών - Εσόδων"

Η ανάλυση αυτού του λογαριασμού σε δευτεροβάθμιους έχει ως εξής:

- 91.00 Ανακατάταξη των Εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά.
- 91.01 Οργανικά Έξοδα κατ' είδος προ ομαδοποιημένα.
- 91.02 Αγορές αποθεμάτων Ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά).
- 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 Οργανικά Έσοδα κατ' είδος προ ομαδοποιημένα.

Οι λογαριασμοί αυτοί λειτουργούν σαν διάμεσοι μεταξύ του λογαριασμού 90 και των υπολοίπων λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης και χρησιμεύουν κυρίως:

α) Για την κατάταξη και την ομαδοποίηση των εξόδων και των εσόδων κατά τρόπο διαφορετικό από εκείνο της Γενικής Λογιστικής και της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης στους λογαριασμούς 92 και 96 όπως π.χ. ο προσδιορισμός του κόστους μιας ειδικής παραγγελίας, μιας ειδικής παρτίδας, του αγορανομικού κόστους κ.τ.λ.

β) Για την εξαγωγή βραχύχρονων αποτελεσμάτων, γιατί είναι πιθανό κατά την περίοδο που υπολογίζονται αυτά να μην έχουν καταχωρηθεί ορισμένα έξοδα ή έσοδα γιατί δεν έχουν πραγματοποιηθεί π.χ. δώρα εορτών Χριστουγέννων.

4.3.3: Ο λογαριασμός 92 "Κέντρα (Θέσεις) Κόστους"

Η ανάλυση αυτού του λογαριασμού σε δευτεροβάθμιους έχει ως εξής:

92.00 Έξοδα λειτουργίας Παραγωγής

92.01 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας

92.02 Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών - Ανάπτυξης

92.03 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης

92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας.

Η τήρηση των δευτεροβάθμιων λογαριασμών είναι υποχρεωτική. Με το λογαριασμό 92 "Κέντρα (θέσεις) Κόστους" προσδιορίζεται και παρακολουθείται το κόστος της επιχείρησης κατά βασική λειτουργία και μεταφέρονται σ' αυτόν τα έξοδα κατ' είδος της ομάδας 6 τα οποία μερίζονται κατά προορισμό.

Ο λογαριασμός 92 "Κέντρα (Θέσεις) Κόστους" χρεώνεται με τα οργανικά έξοδα κατά προορισμό, με πίστωση του λογαριασμού 90 "Διάμεσοι -Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί".

Πιστώνεται ως εξής:

1. Με το κόστος των τμημάτων (δευτ/θμιος 92.00 "Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής"), και με το κόστος της λειτουργίας Ερευνών - Ανάπτυξης που αφορά πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης (δευτ/θμιος 92.02 "Έξοδα λειτουργίας Ερευνών - Ανάπτυξης"), με χρέωση του λογαριασμού 93 "Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη)".

2.Με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων τα οποία θεωρείται ότι διαμορφώνουν τα μεικτά αποτελέσματα (δευτ/θμιοι 92.03 "Έξοδα λειτουργίας διάθεσης"), με χρέωση του λογαριασμού 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων».

3.Με το κόστος των λειτουργιών Διοίκησης, Διάθεσης, Ερευνών - Ανάπτυξης και Χρηματοοικονομικής, το οποίο δεν βαρύνει τα μεικτά αποτελέσματα και διαμορφώνει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης (δευτ/θμιοι 92.01, 92.02, 92.03, 92.04), με χρέωση του λογαριασμού 98.99 "Αποτελέσματα Χρήσης".

4.3.4: Ο λογαριασμός 93 Κόστος Παραγωγής “(Παραγωγή σε Εξέλιξη)”

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 93 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και των τελικών φορέων κόστους (προϊόντων ή υπηρεσιών κ.τ.λ.) καθώς και το κόστος ερευνών - ανάπτυξης, όταν πρόκειται για παραγωγή πραγματικού έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 93 γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας, με τη δέσμευση ότι στους υπολογαριασμούς θα περιλαμβάνονται οι ακόλουθες κατηγορίες, εφόσον παράγεται αντίστοιχο έργο:

- Κόστος παραγωγής έτοιμων και ημιτελών προϊόντων
- Κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
- Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων
- Κόστος παρεπομένων δραστηριοτήτων
- Κόστος ανάπτυξης προϊόντων

Παρατίθεται ενδεικτική ανάπτυξη του λογαριασμού 93, σύμφωνα με τα παραπάνω:

93.00 Κόστος παραγωγής εργοστασίου Α' ή Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Α'

93.01 Κόστος παραγωγής εργοστασίου Β' ή Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Β'

93.02 Κόστος παραγωγής εργοστασίου Γ' ή Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Γ'

93.96 Κόστος ιδιοπαραγωγής δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας

93.97 Κόστος παρεπομένων δραστηριοτήτων

93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων

93.99 Καταλογισμένο κόστος παραγωγής (λογαριασμός αντίθετος)

Ο λογαριασμός 93 χρεώνεται με τα υλικά που πηγαίνουν στην παραγωγική διαδικασία, στην τιμή του κόστους τους καθώς και με τα αρχικά αποθέματα των ημικατεργασμένων (των υλικών στο στάδιο κατεργασίας), με πίστωση του λογαριασμού

94 "Αποθέματα". Ακόμη χρεώνεται με τα έξοδα της λειτουργίας παραγωγής, με πίστωση του λογαριασμού 92.00 "Έξοδα λειτουργίας Παραγωγής". Μεταφέρεται στο λογαριασμό 94 "Αποθέματα" (δευτ/θμιοι 94.21 "Προϊόντα", 94.22 "Υποπροϊόντα και Υπολείμματα", 94.23 " Παραγωγή σε Εξέλιξη". Η κίνηση του λογαριασμού 93 γίνεται σταδιακά ή στο τέλος της χρήσης.

4.3.5: Ο λογαριασμός 94 "Αποθέματα"

Με το λογαριασμό 94 "Αποθέματα" παρακολουθούνται τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας. Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της Γενικής Λογιστικής με διάρθρωση αντίστοιχη της ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ. Τα αποθέματα στο λογαριασμό 94 τηρούνται κατ' είδος, ποιότητα, ποσότητα και αξία μέχρι και την τελευταία υποδιαίρεση τους (Βιβλίο Αποθήκης).

Γενική Λογιστική Λογαριασμοί Ομάδας 2

20 Εμπορεύματα

21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

23 Παραγωγή σε εξέλιξη

24 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες –

Υλικά συσκευασίας

25 Αναλώσιμα υλικά

Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης

Λογαριασμός 94 "Αποθέματα"

94.20 Εμπορεύματα

- 94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- 94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
- 94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη
- 94.24 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες -Υλικά συσκευασίας
- 94.25 Αναλώσιμα υλικά
- 26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
- 27
- 28 Είδη συσκευασίας
- 29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων
- 94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
- 94.27
- 94.28 Είδη συσκευασίας
- 94.29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

Χρεώνεται:

- 94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
- 94.27
- 94.28 Είδη συσκευασίας
- 94.29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων με τα αρχικά αποθέματα καθώς και με τις αγορές κατά τη διάρκεια της

χρήσης, με πίστωση του λογαριασμού 90. με το κόστος παραγωγής των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων καθώς και των υποπροϊόντων και των υπολειμμάτων κατά την παραλαβή τους με πίστωση, του λογαριασμού 93. με το κόστος παραγωγής των υλικών που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας (δ/θμιοι 94.23 "Παραγωγή σε εξέλιξη"), όπως αυτό προκύπτει από την τελική απογραφή (τελικό απόθεμα ημίκατεργασμένων), με πίστωση του

λογαριασμού

Χρεώνεται:

με τα αρχικά αποθέματα καθώς και με τις αγορές κατά τη διάρκεια της χρήσης, με πίστωση του λογαριασμού 90. με το κόστος παραγωγής των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων καθώς και των υποπροϊόντων και των υπολειμμάτων κατά την παραλαβή τους με πίστωση, του λογαριασμού 93. με το κόστος παραγωγής των υλικών που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας (δ/θμιοι 94.23 "Παραγωγή σε εξέλιξη"), όπως αυτό προκύπτει από την τελική απογραφή (τελικό απόθεμα ημίκατεργασμένων), με πίστωση του λογαριασμού 93.

Πιστώνεται:

με τα αρχικά αποθέματα των ημίκατεργασμένων (δ/θμιοι 94.23) και με το κόστος των υλικών που μπαίνουν στην παραγωγική διαδικασία (δ/θμιοι 94.24), με χρέωση του λογαριασμού 93. με το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων (δ/θμιοι 94.20, 94.21, 94.22), με χρέωση του λογαριασμού 96 "Έσοδα Μεικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα" (δ/θμιοι 96.20 "Κόστος Παραγωγής ή αγοράς πωλημένων"). με την αξία των μενόντων υλικών στο

τέλος της χρήσης, όπως η απογραφή, κατά το κλείσιμο των λογαριασμών που απομένουν με υπόλοιπο.

4.3.6: Ο Λογαριασμός 95 "Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος"

Η ανάλυση του λογαριασμού αυτού σε δευτεροβάθμιους έχει ως εξής:

95.00 Αποκλίσεις Πρώτων Υλών – Υλικών

95.01 Αποκλίσεις Άμεσης εργασίας

95.02 Αποκλίσεις Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων

95.03 Αποκλίσεις εξόδων Διοικητικής Λειτουργίας

95.04 Αποκλίσεις εξόδων Λειτουργίας Ερευνών - Ανάπτυξης

95.05 Αποκλίσεις Εξόδων Λειτουργίας Διάθεσης

Στον λογαριασμό 95 "Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος" εικονίζονται και παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πραγματικού κόστους από το πρότυπο, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης.

Οι αποκλίσεις αυτές προσδιορίζονται με βάση την ισότητα:

Πρότυπο κόστος - Πραγματικό κόστος = ± Αποκλίσεις

Οι αποκλίσεις του κόστους παραγωγής αναφέρονται στα άμεσα υλικά, την έμμεση εργασία,

και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα και αφορούν αποκλίσεις τιμών, απόδοσης, αποδοτικότητας, προϋπολογισμού και βαθμού απασχόλησης. Ακόμη προσδιορίζονται οι αποκλίσεις στα έξοδα των λειτουργιών Διοίκησης, Ερευνών - Ανάπτυξης, Διάθεσης.

4.3.7: Ο Λογαριασμός 96 "Έσοδα Μεικτά – Αναλυτικά Αποτελέσματα"

Η ανάλυση του λογαριασμού αυτού σε δευτεροβάθμιους έχει ως εξής:

96.70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων

96.71 Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων και Ημιτελών

96.72 Πωλήσεις Λοιπών Αποθεμάτων και Αχρήστου Υλικού

96.73 Πωλήσεις Υπηρεσιών ("Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών)

96.74 Επιχορηγήσεις και Διάφορα "Έσοδα Πωλήσεων

96.75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών

96.76 Έσοδα Κεφαλαίων

96.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων και Χρησιμοποιημένες Προβλέψεις Εκμετάλλευσης (τεκμαρτά έσοδα)

96.20 Κόστος Παραγωγής ή Αγοράς Πωλημένων

96.21 Άμεσα "Έξοδα Πωλήσεων

96.22 Μεικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης.

Οι λογαριασμοί 96.70 - 96.78 πιστώνονται με τα οργανικά έσοδα κατ' είδος (ομάδα 7 στη γενική λογιστική), με χρέωση του λογαριασμού 90 (δ/θμιοσ 90.07 "Οργανικά έσοδα κατ' είδος Λογισμένα").

Στο λογαριασμό 96.20 "Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων" συγκεντρώνεται το κόστος των πωλημένων αγαθών (χρεώνεται ο λογαριασμός 96.20 με πίστωση του λογαριασμού 94).

Στο λογαριασμό 96.21 "Άμεσα έξοδα Πωλήσεων" μεταφέρονται έξοδα της λειτουργίας της διάθεσης τα οποία θεωρούνται ότι βαρύνουν άμεσα πωλημένα από: θέματα ή υπηρεσίες (χρεώνεται ο λογαριασμός 96.21 με πίστωση του λογαριασμού 92.03). Τελικά όλοι οι παραπάνω λογαριασμοί

(96.70 - 96.21) μεταφέρονται στο λογαριασμό 96.22 "Μεικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης", ο οποίος μεταφέρεται στο λογαριασμό 98 "Αναλυτικά Αποτελέσματα" (δ/θμιοι 98.99 "Αποτελέσματα χρήσης"), κατά χρέωση και κατά πίστωση.

Τα έσοδα είναι δυνατό να καταχωρούνται απευθείας στο λογαριασμό 96.1. αντί να καταχωρούνται στους άλλους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 96 και στη συνέχεια να μεταφέρονται στο λογαριασμό 96.22. Παράδειγμα λειτουργίας θα γίνει μαζί με το λογαριασμό 98 "Αναλυτικά Αποτελέσματα".

4.3.8: Ο λογαριασμός 97 "Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού"

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται κυρίως για τη λογιστική παρακολούθηση των διαφορών που δημιουργούνται στο κόστος ή στα αποθέματα.

4.3.9: Ο λογαριασμός 98 "Αναλυτικά Αποτελέσματα"

Ο λογαριασμός αυτός αναπτύσσεται σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε οικονομικής μονάδας. Τα αποτελέσματα χρήσης προσδιορίζονται στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο (πρόκειται για το μοναδικό που υποδεικνύεται από το Ε.Γ.Λ.Σ.) 98.99 "Αποτελέσματα Χρήσης".

Η λειτουργία αυτού του λογαριασμού κυρίως είναι η ακόλουθη όπως φαίνεται στο διάγραμμα που ακολουθεί:

Χ	98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	Π
•	Μεικτές ζημιές εκμετάλλευσης (από το λ. 96.22)	•	Μεικτά κέρδη εκμετάλλευσης (από το λ. 96.22)
•	Έκτακτα έξοδα και ζημιές (από το λ. 90.08)	•	Έκτακτα έσοδα και κέρδη (από το λ. 90.08)
•	Έξοδα λειτουργιών διοίκησης, διάθεσης, ερευνών - ανάπτυξης, χρηματοοικονομικής (από τους λ. 92.01 - 04)		

Το υπόλοιπο αυτού του λογαριασμού είναι ίδιο με το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης που προσδιορίζεται στη Γενική Λογιστική (λ.86.99). Το αποτέλεσμα χρήσης στην Α.Λ.Ε. μπορεί να αναλυθεί στις πηγές από τις οποίες προήλθε σε αντίθεση με το ίδιο αποτέλεσμα της Γενικής Λογιστικής που δεν μπορεί να αναλυθεί.

4.3.10: Ο λογαριασμός 99 "Διασυνδέσεις ή Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης Υποκαταστημάτων ή άλλων Κέντρων"

Αυτός ο λογαριασμός χρησιμοποιείται κυρίως για τη λογιστική παρακολούθηση των διακινήσεων υλικών ή υπηρεσιών μεταξύ υποκαταστημάτων ή τμημάτων της ίδιας της επιχείρησης ή εργοστασίων όταν τηρείται αυτοτελής Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης.

Κεφάλαιο 5ο: Πλεονεκτήματα & μειονεκτήματα από την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής.

α πλεονεκτήματα της λογιστικής κόστους είναι οι πολύτιμες πληροφορίες που παρέχει στη διοίκηση σχετικά με :

- Το κόστος του παραγόμενου προϊόντος
- Το κόστος λειτουργίας των επιμέρους τμημάτων
- Το κόστος συγκεκριμένων λειτουργιών
- Τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων
- Τη λήψη αποφάσεων

Ένα μεγάλο μειονέκτημα είναι το μεγάλο κόστος που συνεπάγεται ένα κοστολογικό σύστημα για την επιχείρηση. Συγκεκριμένα, η παρακολούθηση των ανωτέρω στοιχείων χρειάζεται από τις επιχειρήσεις επένδυση σε πολύπλοκα λογισμικά συστήματα με κόστος τέτοιο το οποίο να απαιτεί οικονομίες κλίμακας από τις επιχειρήσεις και μεγέθη άνω αυτών που μπορούν να πετύχουν οι μεσαίες επιχειρήσεις έτσι ώστε η ανωτέρω πληροφόρηση να είναι αποδοτική για την διαμόρφωση της πορείας της εταιρίας.

Ακόμα και οι μεγάλες επιχειρήσεις πρέπει να σταθμίζουν καλά το κόστος της πληροφόρησης που παρέχει κάποιο κοστολογικό σύστημα σε σχέση με το όφελος που προκύπτει, ώστε να επιλέγουν το σύστημα που τους ταιριάζει. Όσο μεγαλύτερη είναι η ανάγκη της για λεπτομερή πληροφόρηση, τόσο μεγαλύτερο κόστος αξίζει να επωμιστεί.

Μέρος Β: Πρακτική Εφαρμογή

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΛΩΣΤΗΡΙΟΥ ΒΑΜΑΚΟΣ ΚΑΙ ΠΛΕΚΤΗΡΙΟΥ ΝΗΜΑΤΩΝ

Η ισοδύναμη παραγωγή των προϊόντων θα προκύπτει αν πολλαπλασιαστεί ο όγκος της πραγματικής παραγωγής επί τον συντελεστή ισοδυναμίας των παραχθέντων προϊόντων. Ο συντελεστής ισοδυναμίας (ή δυσχέρειας) προκύπτει συνήθως από τη συγκέντρωση των στοιχείων μιας ή περισσοτέρων παραμέτρων που έχουν σχέση με την παραγωγική διαδικασία, όπως π.χ. οι εργατώρες ή οι μηχανώρες της παραγωγής.

Σημείωση: Αυτό συνήθως απορρέει από τη μορφή της επιχείρησης, αν είναι δηλαδή εντάσεως κεφαλαίου ή εργασίας, χωρίς αυτό βέβαια να είναι απόλυτο.

Το συνηθέστερο είναι, ο συντελεστής ισοδυναμίας, αν στηρίζεται σε περισσότερες της μιας παραμέτρους, να είναι δυσκολότερος μεν, αλλά να οδηγεί σε ακριβέστερο επιμερισμό των εξόδων της παραγωγής και ως εκ τούτου σε μεθοδικότερο υπολογισμό του κόστους των προϊόντων. Απαραίτητη προϋπόθεση βέβαια, για σύζευξη πολλών παραμέτρων, είναι η διαρκής παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας για έλεγχο τυχόντων αποκλίσεων από την φυσιολογική ροή της παραγωγής και δεύτερο και κυριότερο να υπάρχει διαρκής συνεργασία με την διεύθυνση της παραγωγής. Βέβαια αυτό εξυπακούεται για κάθε μορφή κοστολόγησης των προϊόντων, όσο απλή και να είναι. Όταν βέβαια κοστολογούμε προϊόντα στηριζόμενοι σε περισσότερες της μιας παραμέτρους, οι τυχόν μικρές αποκλίσεις στη ροή παραγωγής χωρίς να ενημερωθεί το ανάλογο κοστολογικό σχέδιο (συνηθισμένο φαινόμενο σε πολλές βιομηχανικές μονάδες παραγωγής)

οδηγεί σε δυσανάλογες αποκλίσεις στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων.

Για το παράδειγμα μας , δεχόμαστε σαν βάση υπολογισμού των συντελεστών ισοδυναμίας για τα έξοδα "Αμοιβές και έξοδα προσωπικού" και "Γενικά έξοδα παραγωγής" το ύψος των ωρών εργασίας των απασχολουμένων στην παραγωγή, και που είναι κατά προϊόν παραγωγής :

	ΩΡΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΙΣΟΔΥΝΑΜΙΑΣ
Ζακέτες τύπου Α	30.000	$30.000 / 30.000 = 1$
Πουλόβερ τύπου Β	20.000	$30.000 / 20.000 = 1,5$
Μπλούζα τύπου Γ	25.000	$30.000 / 25.000 = 1,2$
Μπουφάν τύπου Δ	37.500	$30.000 / 37.500 = 0,8$

Με βάση τους προκύψαντες συντελεστές ισοδυναμίας, υπολογίζουμε την ισοδύναμη παραγωγή των προϊόντων.

	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ (τεμάχια)	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΙΣΟΔΥΝΑΜΙΑΣ	ΙΣΟΔΥΝΑΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ
Ζακέτες τύπου Α	50.000	1	50.000 & 13%
Πουλόβερ τύπου Β	30.000	1,5	30.000 & 12%
Μπλούζα τύπου Γ	100.000	1,2	100.000 & 32%
Μπουφάν τύπου Δ	200.000	0,8	200.000 & 43%
ΣΥΝΟΛΟ			375.000 100%

Για τα έξοδα "Αμοιβές και έξοδα τρίτων", "Παροχές τρίτων" και "Αποσβέσεις παγίων", δεχόμαστε σαν βάση υπολογισμού των

συντελεστών ισοδυναμίες τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων κατά προϊόν παραγωγής.

	ΩΡΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΙΣΟΔΥΝΑΜΙΑΣ
Ζακέτες τύπου Α	300	$300 / 300 = 1$
Πουλόβερ τύπου Β	500	$300 / 500 = 0,6$
Μπλούζα τύπου Γ	600	$300 / 600 = 0,5$
Μπουφάν τύπου Δ	1000	$300 / 1000 = 0,3$

Με βάση τους προκύψαντες συντελεστές ισοδυναμίας, υπολογίζουμε την ισοδύναμη παραγωγή των προϊόντων.

	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ (τεμάχια)	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΙΣΟΔΥΝΑΜΙΑΣ	ΙΣΟΔΥΝΑΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ
Ζακέτες τύπου Α	50000	1	50000 & 28%
Πουλόβερ τύπου Β	30000	0,6	18000 & 10%
Μπλούζα τύπου Γ	100000	0,5	50000 & 28%
Μπουφάν τύπου Δ	200000	0,3	60000 & 34%
ΣΥΝΟΛΟ			178000 100%

Με βάση τις υπολογισθείσες ισοδύναμες παραγωγές κατά προϊόν παραγωγής, αναλύονται τα οργανικά έξοδα παραγωγής στα προϊόντα παραγωγής

ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΟΡΓΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ:

ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	Βάση Επιμερισμού είναι η ισοδύναμη παραγωγή με βάση τις :	Συνολικό ποσό	Παραχθέντα Προϊόντα			
			Ζακέτες τύπου Α	Πουλόβερ τύπου Β	Μπλούζες τύπου Γ	Μπουφάν τύπου Δ
60) Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	Ωρες εργασίας εργαζομένων	190.000.000	24.700.000	22.800.000	60.800.000	31.700.000
61) Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων	Ωρες λειτουργίας μηχανημάτων	10.000.000	2.800.000	1.000.000	2.800.000	3.400.000
62) Παροχές Τρίτων	Ωρες λειτουργίας μηχανημάτων	5.000.000	1.400.000	500.000	1.400.000	1.700.000
64) Γενικά Έξοδα Παραγωγής	Ωρες λειτουργίας μηχανημάτων	25.000.000	7.000.000	2.500.000	7.000.000	8.500.000

66) Αποσβέσεις Παγίων	Ωρες Εργασίας εργαζομένων	80.000.000	10.400.000	9.600.000	25.600.000	34.400.000
ΣΥΝΟΛΟ		310.000.000	46.300.000	36.400.000	97.600.000	129.700.000

Έτσι, ολοκληρώθηκε η ανάλυση του κόστους των παραχθέντων προϊόντων, αφού το κόστος των αναλωθέντων αποθεμάτων (πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες, και υλικά συσκευασίας) και τα οργανικά έξοδα υπολογίσθηκαν και καταλογίσθηκαν στα παραχθέντα προϊόντα.

Μετά τη συγκέντρωση των στοιχείων των αποθεμάτων και των οργανικών εξόδων της επιχείρησης, για την εν λόγω χρήση, και σε συνδυασμό με τις προαναφερθείσες τεχνικές προδιαγραφές των προϊόντων, προχωράμε στην απεικόνιση της εξωλογιστικής κοστολόγησης των προϊόντων.

ΖΑΚΕΤΕΣ ΤΥΠΟΥ Α

Πρώτη Ύλη :

- ί. Νήμα Νο 1, Γραμμάρια 250 ανά ζακέτα. - Νήμα Νο 2, Γραμμάρια 130 ανά ζακέτα βοηθητικές ύλες
- ίι. Κουμπιά Νο 10, τεμάχια 6 ανά ζακέτα υλικά συσκευασίας
- ίiii. Κουτιά Νο 1, τεμάχιο 1 ανά ζακέτα
- ίiv. Καπάκια κουτιών, τεμάχιο 1 ανά ζακέτα
- v. Φύρα παραγωγής 0,50%
- vi. Για το νήμα Νο 1, κανονική μέχρι 1% - για το νήμα Νο 2, κανονική μέχρι 0,5%

	Μονάδα μέτρησης	Παραγω ^		^ή τεμάχια 50.000	
		Ποσότητες		Κόστος (ΕΥΡΩ)	
		Μερική	Σύνολο	Μερικό	Σύνολο
-Αναλωθείσες Πρώτες Υλεις					
-Τεχνικές Προδιαγραφές			19.000		
-Νήμα Νο 1 (50.000 * 0,250)	κιά	12.500			
-Νήμα Νο 2 (50.000 * 0,130)	κιά	6.500			
-Πραγματική ανάλωση			19.080		60.480.IXX^
-Νήμα Νο 1	κιά	12.600		110.931,18	
-Νήμα Νο 2	κιά	6.480		66.559,06	
-Φύρα παραγωγής (19.000 - 19.080) /19.000			0,42%		
-Νήμα Νο 1		0,8%			
-Νήμα Νο 2 (υπεραπόδοση)		(0,3%)			
-Βοηθητικές ύλεις					
-Τεχνικές προδιαγραφές			300.000		
- Κουμπιά Νο 10 (50.000 * 6)	τεμάχια	300.000			
-Πραγματική ανάλωση			300.500		62.655,91
-Κουμπιά Νο 10	τεμάχια	300.500		62.655,91	
-Φύρα Βοηθητικών υλών (300.000 - 300.500) / 300.00			0,17%		
-Υλικά συσκευασίας:					
-Τεχνικές προδιαγραφές					
-Κουτιά Νο 1 (50.000 * 1)	τεμάχια	50.000			
-Καπάκια κουτιών (50.000 * 1)	τεμάχια	50.000			
-Πραγματική ανάλωση					16.140,86
- Κουτιά Νο 1	τεμάχια	50.000		13.206,16	
-Καπάκια κουτιών	τεμάχια	50.000		2.934,70	

(7.600.000 / 380.000) * 50.000					
-Φύρα					
-Υλικών συσκευασίας					
-Κουτιά Νο 1					
-Καπάκια κουτιών					
-ΣΥΝΟΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ ΥΛΙΚΩΝ					255.366,16
-ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					135.876,74
-Αμοιβές & έξοδα προσωπικού				72.487,16	
-Αμοιβές & έξοδα τρίτων				8.217,17	
-Παροχές τρίτων				4.108,58	
-Αποσβέσεις παγίων				20.542,92	
-Γενικά έξοδα παραγωγής				30.520,91	
-ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					391.239,91
-Κόστος παραγωγής "Ζακέτα τύπου Α": (391.239,91 / 50.000) = 7,82 € / τεμάχιο					391.239,91

ΠΟΥΛΟΒΕΡ ΤΥΠΟΥ Β

Πρώτη Ύλη :

ί. Νήμα Νο 1, γραμμάρια 450 ανά πουλόβερ υλικά συσκευασίας ίι. Κουτιά Νο 2, τεμάχιο 1 ανά πουλόβερ ίπ. Καπάκια κουτιών, τεμάχιο 1 ανά πουλόβερ ίν. Φύρα Παραγωγής 0,50% ν. Για το νήμα Νο 1, κανονική μέχρι 1 %

		Παραγωγή τεμάχια 30.000			
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ				232.281,73	(ΕΥΡΩ)
Κόστος παραγωγής "Πουλόβερ τύπου Β" : (232.281,73 / 30.000) = 7,74 € / τεμάχιο					Σύνολο
-Αναλωθείσες πρώτες ύλες					
-Τεχνικές προδιαγραφές			13500		
-Νήμα Νο 1 (30.000 * 0,450)	κιλά	13.500			
-Πραγματική ανάλωση			13550		119.295,67
-Νήμα Νο 1	κιλά	13.550		119.295,67	
-Φύρα Παραγωγής (13.500 . 13.550) / 13.500			0,37%		
-Υλικά συσκευασίας					
-Τεχνικές Προδιαγραφές					
-Κουτιά Νο 2 (30.000 * 1)	τεμάχια	30.000			
-Καπάκια κουτιών (30.000 * 1)	τεμάχια	30.000			
-Πραγματική ανάλωση					6.162,88
-Κουτιά Νο 2	τεμάχια	30.000		4.402,05	
-Καπάκια κουτιών (7.600.000 / 380.000) * 30.000	τεμάχια	30.000		1.760,82	
-Φύρα					
-Υλικών συσκευασίας					
-Κουτιά Νο 2					
-Καπάκια κουτιών					
ΣΥΝΟΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ ΥΛΙΚΩΝ					125.458,54
ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					106.823,18
-Αμοιβές & έξοδα προσωπικού				66.911,22	
-Αμοιβές & έξοδα τρίτων				2.934,70	
-Παροχές τρίτων				1.467,35	
-Αποσβέσεις παγίων				7.336,76	
-Γενικά έξοδα παραγωγής				28.173,15	

ΜΠΛΟΥΖΕΣ ΤΥΠΟΥ Γ

Πρώτη Ύλη : ί. Νήμα Νο 3, γραμμάρια 420

ανά μπλούζα ίί. Υλικά συσκευασίας ίίί.

Κουτιά Νο 3, τεμάχιο 1 ανά μπλούζα ίν.

Καπάκια κουτιών, τεμάχιο 1 ανά μπλούζα

ν. Φύρα παραγωγής 0,50%

	Παραγωγή τεμάχια 100.000				
	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητες		Κόστος (ΕΥΡΩ)	
		Μερική	Σύνολο	Μερικό	Σύνολο
-Αναλωθείσες πρώτες ύλες					
-Τεχνικές προδιαγραφές			42.000		
-Νήμα Νο 3 (100.000 * 0,420)	κιλά	42.000			
-Πραγματική ανάλωση			42.120		741.658,11
-Νήμα Νο 3	κιλά	42.120		741.658,11	
-Φύρα Παραγωγής (42.000 - 42.120) / 42.000			0,29%		
-Υλικά συσκευασίας					
-Τεχνικές προδιαγραφές					
-Κουτιά Νο 3 (100.000 * 1)	τεμάχια	100.000			
-Καπάκια κουτιών (100.000 * 1)	τεμάχια	100.000			
-Πραγματική ανάλωση					23.512,84
-Κουτιά Νο 3	τεμάχια	100.200		17.643,43	
-Καπάκια κουτιών (7.600.000 / 380.000) * 100.000	τεμάχια	100.000		5.869,41	
-Φύρα					
-Υλικών συσκευασίας					
-Κουτιά Νο 3 (100.000 - 100.200) / 100.000			0,2%		
-Καπάκια κουτιών					
ΣΥΝΟΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ ΥΛΙΚΩΝ					765.170,95
ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					286.426,99
-Αμοιβές & έξοδα προσωπικού				178.429,93	
-Αμοιβές & έξοδα τρίτων				8.217,17	
-Παροχές τρίτων				4.108,58	

-Αποσβέσεις παγίων				20.542,92	
-Γενικά έξοδα παραγωγής				75.128,39	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					1.051.597,95
Κόστος παραγωγής "Μπλούζα τύπου Γ" : 1.051.597,95 / 100.000 = 10,51 € / τεμάχιο					

ΜΠΟΥΦΑΝ ΤΥΠΟΥ Δ

Πρώτη Ύλη :

- ί. Νήμα Νο 4, γραμμάρια 500 ανά μπουφάν βοηθητικές ύλες
- ίί. Κουμπιά Νο 20, τεμάχιο 4 ανά μπουφάν - γιακαδάκια Νο 30, τεμάχια 1 ανά μπουφάν υλικά συσκευασίας
- ίπ. Κουτιά Νο 4, τεμάχιο 1 ανά μπουφάν
- ίν. Καπάκια κουτιών, τεμάχιο 1 ανά μπουφάν
- ν. Φύρα Παραγωγής 0,50%

	Παραγωγή τεμάχια 200.000				
	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητες		Κόστος (ΕΥΡΩ)	
		Μερική	Σύνολο	Μερικό	Σύνολο
-Αναλωθείσες πρώτες ύλες					
-Τεχνικές προδιαγραφές			100.000		
-Νήμα Νο 4 (200.000 * 0,500)	κιλά	100.000			
-Πραγματική ανάλωση			100.600		1.476.155,54
-Νήμα Νο 4	κιλά	100.600		1.476.155,54	
-Φύρα παραγωγής (100.000 - 100.600) / 100.000			0,6%		
-Βοηθητικές ύλες					
-Τεχνικές προδιαγραφές					
-Κουμπιά Νο 20 (200.000 * 4)	τεμάχια	800.000			
-Γιακαδάκια Νο 30 (200.000 * 1)	τεμάχια	200.000			
-Πραγματική ανάλωση					317.212,03
-Κουμπιά Νο 20	τεμάχια	801.000		141.041,81	
-Γιακαδάκια Νο 30	τεμάχια	200.100		176.170,21	
-Φύρα Βοηθητικών υλών					

-Κουμπιά Νο 20 (800.000 - 801.000) / 800.000			0,125%		
-Γιακαδάκια Νο 30 (200.000 - 200.100) / 200.000			0,050%		
Υλικά συσκευασίας					
Τεχνικές προδιαγραφές					
-Κουτιά Νο 4 (200.000 * 1)	τεμάχια	200.000			
-Καπάκια κουτιών (200.000 * 1)	τεμάχια	200.000			
Πραγματική ανάλωση					70.520,91
-Κουτιά Νο 4	τεμάχια	200.300		58.782,10	

-Καπάκια κουτιών (7.600.000 / 380.000) * 200.000	τεμάχια	200.000		11.738,81	
Φύρα					
Υλικών συσκευασίας					
-Κουτιά Νο 4 (200.000 - 200.300) / 200.000			0,15%		
-Καπάκια κουτιών					
ΣΥΝΟΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ ΥΛΙΚΩΝ					1.863.888,48
ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					380.630,96
Αμοιβές & έξοδα προσωπικού				239.765,22	
-Αμοιβές & έξοδα τρίτων				9.977,99	
-Παροχές τρίτων				4.988,99	
-Αποσβέσεις παγίων				24.944,97	
-Γενικά έξοδα παραγωγής				100.953,77	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					2.244.519,44
Κόστος παραγωγής "Μπουφάν τύπου Δ" : (2.244.519,44 / 200.000) = 11,22 € / τεμάχιο					

ΠΙΝΑΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ

Η ολοκληρωμένη μορφή παρουσίασης του κόστους παραγωγής όλων των ετοιμών προϊόντων, αποτελεί, εκτός των άλλων πολύ μεγάλης σημασίας λόγων (εικόνα του κόστους, αξία αποτίμησης των αποθεμάτων, βάση διαμόρφωσης τιμολογιακής πολιτικής πωλήσεων κ.λ.π), το σημείο αφετηρίας για τη δημιουργία διαφόρων πληροφοριακών πινάκων (καταστάσεων) προς τη Διοίκηση της επιχείρησης. Παραδειγματικά παρουσιάζονται δύο πίνακες που διαβάζοντάς τους γίνεται αντιληπτή ή μεγάλη σημασία τους στη λήψη των αποφάσεων.

Τα στοιχεία του παραδείγματος παρουσιάζονται υπό μορφή πινάκων, που αποτελούν χαρακτηριστικό δείγμα πληροφοριακών καταστάσεων προς την Διοίκηση της επιχείρησης. Εδώ πρέπει να τονιστεί η αναγκαιότητα παρουσίασης των δεδομένων, κυρίως της παραγωγής, σε όσο το δυνατό περισσότερο συγκεντρωτικούς πίνακες (καταστάσεις).

Η παρουσίαση δεδομένων της επιχείρησης προς τα ανώτερα κυρίως διοικητικά κλιμάκια αυτής, δεν πρέπει να γίνεται με μακροσκελής και κουραστικές καταστάσεις, γιατί η Διοίκηση πρέπει να κινείται ευέλικτα στη λήψη των αποφάσεών της και να μη χάνει το χρόνο της προσπαθώντας να μελετήσει για να κατανοήσει τις διάφορες πληροφοριακές καταστάσεις που της δίνονται.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ

ΕΙΔΟΣ ΕΤΟΙΜΟΥ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ		ΠΡΩΤΕΣ 1	ΙΐΛΕΣ (γρα αποθήκης)	μμάρια)		ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ (τεμάχιο)				ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ(τεμάχιο)			
				Αποκλίσεις		Τεχνικές προδιαγραφές	Εξαγωγές αποθήκης	Αποκλίσεις		Τεχνικές Προδιαγραφές	Εξαγωγές αποθήκης	Αποκλίσεις	
				+	-			+	-			+	-
1	Ζακέτες τύπου Α												
	-Νήμα Νο 1	250	252		2								
	-Νήμα Νο 2	130	129,60	0,4									
	-Κουμπιά Νο 10					6	6,01		0,01				
	-Κουτιά Νο 1									1		1	
	-Καπάκια κουτιών									1		1	
2	Πουλόβερ τύπου Β												
	-Νήμα Νο 1	450	451,67		1,67								
	-Κουτιά Νο 2									1		1	
	-Καπάκια κουτιών									1		1	

3	Μπλούζες τύπου Γ													
	-Νήμα Νο 3	420	421		1									
	-Κουτιά Νο 3								1		1,002		0,002	
	-Καπάκια κουτιών								1		1			
4	Μπουφάν τύπου Δ													
	-Νήμα Νο 4	500	503		3									
	-Κουμπιά Νο 20					4	4,005		0,005					
	-Γιακαδάκια Νο 30					1	1,005		0,005					
	-Κουτιά Νο 4									1	1,0015		0,0015	
	-Καπάκια κουτιών									1	1			

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

1	2	3	4	5	6 = 4 + 5	7	8 = 6 * 7	9 = 3 * 8
Α/Α	Είδος έτοιμου προϊόντος	Πρώτες ύλες κατά μονάδα έτοιμου προϊόντος						
		Παραχθέντα έτοιμα προϊόντα (τεμάχια)	Ποσότητα (γραμμάρια) προδιαγραφών	Απόκλιση βάσει γραμμάρια	Ποσότητα γραμμάρια βάσει αναλώσεων	Κόστος (ΕΥΡΩ) πρώτων υλών ανά χλγ.	Κόστος (ΕΥΡΩ) πρώτης ύλης ανά τεμάχιο ετοίμου προϊόντος	Κόστος (ΕΥΡΩ) πρώτων υλών των παραχθέντων ετοίμου προϊόντος
1	Ζακέτες τύπου Α	50.000						
	-Νήμα Νο 1		250	+2	252	8,80	2,21	110.931,76
	-Νήμα Νο 2		130	-0,40	129,60	10,27	1,33	66.559,06
	-Κουμπιά Νο 10							
	-Κουτιά Νο 1							
	-Καπάκια κουτιών							
	-Οργανικά έξοδα							
2	Πουλόβερ τύπου Β	30.000						
	-Νήμα Νο 1		450	+ 1,67	451,67	8,80	3,97	119.295,67
	-Κουτιά Νο 2							
	-Καπάκια κουτιών							
	-Οργανικά έσοδα							

3	Μπλούζες τύπου Γ	100.000						
-Νήμα Νο 3			420	+ 1	421	17,60	7,41	154.717,53
-Κουτιά Νο 3								
-Καπάκια κουτιών								
-Οργανικά έξοδα								
4	Μπουφάν τύπου Δ	200.000						
-Νήμα Νο 4			500	+3	503	14,67	7,38	30.000.000
-Κουμπιά Νο 20								
-Γιακαδάκια Νο 30								
-Κουτιά Νο 4								
-Καπάκια κουτιών								
-Οργανικά έξοδα								

1	2	3	10	11	12 = 10 + 11	13	14 = 12 * 13	15 = 3 * 14
A/A	Είδος έτοιμου προϊόντος	Βοηθητικές ύλες κατά μονάδα έτοιμου προϊόντος						
		Παραχθέντα έτοιμα προϊόντα (τεμάχιο)	Ποσότητα (γραμμάρια) βάσει προδιαγραφών	Απόκλιση σε γραμμάρια	Ποσότητα γραμμάρια βάσει αναλώσεων	Κόστος (ΕΥΡΩ) πρώτων υλών Ανά χλγ. ετοιμ. προϊόντ	Κόστος (ΕΥΡΩ) Πρώτης ύλης ανά τεμάχιο ετοιμου προϊόντος	Κόστος (ΕΥΡΩ) πρώτων υλών των παραχθέντων
1	Ζακέτες τύπου Α	50.000						
-Νήμα Νο 1								
-Νήμα Νο 2								
-Κουμπιά Νο 10			6	+0,01	6,01	0,20	1,23	61.731,47
-Κουτιά Νο 1 -Καπάκια κουτιών								
-Οργανικά έξοδα								
2	Πουλόβερ τύπου Β	30.000						
-Νήμα Νο 1								
-Κουτιά Νο 2								
-Καπάκια κουτιών								
-Οργανικά έξοδα								

3	Μπλούζες τύπου Γ	100.000						
-Νήμα Νο 3								
-Κουτιά Νο 3								
-Καπάκια κουτιών								
-Οργανικά έξοδα								
4	Μπουφάν τύπου Δ	200.000						
-Νήμα Νο 4								
-Κουμπιά Νο 20			4	+0,005	4,005	0,18	0,70	141.041,81
-Γιακαδάκια Νο 30			1	+0,0005	1,0005	0,88	0,88	176.170,21
-Κουτιά Νο 4								
-Καπάκια κουτιών								
-Οργανικά έξοδα								

1	2	3	16	17	18 = 16 + 17	19	20 = 18 * 19	21 = 3 * 20
Α/Α	Είδος έτοιμου προϊόντος	Υλικά συσκευασίας κατά μονάδα έτοιμου προϊόντος						
		Παραχθέντα Έτοιμα προϊόντα (τεμάχια)	Ποσότητα (γραμμάρια) βάσει προδιαγραφών	Απόκλιση σε γραμμάρια	Ποσότητα γραμμάρια βάσει αναλώσεων	Κόστος (ΕΥΡΩ) Πρώτων υλών ανά ετοιμών προϊόντων	Κόστος (ΕΥΡΩ) πρώτης ύλης ανά τεμάχιο ετοιμών προϊόντων	Κόστος (ΕΥΡΩ) Πρώτων υλών των παραχθέντων
1	Ζακέτες τύπου Α	50.000						
	-Νήμα Νο 1							
	-Νήμα Νο 2							
	-Κουμπιά Νο 10							
	-Κουτιά Νο 1		1	-	1	0,26	0,26	13.206,16
	-Καπάκια κουτιών		1	-	1	0,058	0,058	2.934,70
	-Οργανικά έξοδα							
2	Πουλόβερ τύπου Β	30.000						
	-Νήμα Νο 1							
	-Κουτιά Νο 2		1	-	1	0,14	0,14	4.402,05
	-Καπάκια κουτιών		1	-	1	0,058	0,058	1.760,82
	-Οργανικά έξοδα							

3	Μπλούζες τύπου Γ	100.000						
-Νήμα Νο 3								
-Κουτιά Νο 3			1	+0,002	1,002	0,17	0,176	17.643,43
-Καπάκια κουτιών			1	-	1	0,058	0,058	5.869,40
-Οργανικά έξοδα								
4	Μπουφάν τύπου Δ	200.000						
-Νήμα Νο 4								
-Κουμπιά Νο 20								
-Γιακαδάκια Νο 30								
-Κουτιά Νο 4			1	+0,0015	1,0015	0,29	0,293	58.782,09
-Καπάκια κουτιών			1	-	1	0,058	0,058	11.738,81
-Οργανικά έξοδα								

1	2	3	22	23 = 3 * 22	24	25 = 3 * 24	26	27 = 3 * 26
A/A	Είδος έτοιμου προϊόντος	Παραθθέντα έτοιμα προϊόντα (τεμάχια)	Αμοιβές & έξοδα προσωπικού		Αμοιβές & έξοδα τρίτων		Παροχές τρίτων	
			Ποσότητα (γραμμάρια) βάσει προδιαγραφών	Απόκλιση σε γραμμάρια	Ποσότητα γραμμάρια βάσει αναλώσεων	Κόστος (ΕΥΡΩ) πρώτων υλών ανά χιλγ. ετοιμ. προϊόντ	Κόστος (ΕΥΡΩ) πρώτης ύλης ανά τεμάχιο ετοιμ. προϊόντ.	Κόστος (ΕΥΡΩ) πρώτων υλών παραθθέντων προϊόντων
1	Ζακέτες τύπου Α	50.000						
	-Νήμα Νο 1							
	-Νήμα Νο 2							
	-Κουμπιά Νο 10							
	-Κουτιά Νο 1							
	-Καπάκια κουτιών							
	-Οργανικά έξοδα		494	24.700.000	56	8.217,16	0,08	4.108,58
2	Πουλόβερ τύπου Β	30.000						
	-Νήμα Νο 1							
	-Κουτιά Νο 2							
	-Καπάκια κουτιών							
	-Οργανικά έξοδα		760	22.800.000	33	2.934,70	0,049	1.467,35

3		Μπλούζες τύπου	100.000						
1	2	3	28	29 = 3 * 28	30	31 = 3 * 30	32 = 8 + 14+20+(22+24+26+28+30)	33 = 9 + 15+21+(23+25+27+29+31)	
A/A	Είδος έτοιμου προϊόντος	Παραχθέντα έτοιμα προϊόντα (τεμάχια)	Αποσβέσεις παγίων		Γενικά έξοδα παραγωγής		Συνολικό κόστος ανά τεμάχιο	Συνολικής παραγωγής	
			Κόστος (ΕΥΡΩ) ανά τεμάχιο ετοιμού προϊόντος	Κόστος (ΕΥΡΩ) Αποσβέσεων των παραχθέντ.	Κόστος (ΕΥΡΩ) ανά τεμάχιο ετοιμού προϊόντος	Κόστος (ΕΥΡΩ) γενικά έξοδα των παραχθέντων			
1	Ζακέτες τύπου Α	50.000					2.667	133.315.000	
	-Νήμα Νο 1						756	37.800.000	
	-Νήμα Νο 2						454	22.680.000	
	-Κουμπιά Νο 10						421	21.035.000	
	-Κουτιά Νο 1						90	4.500.000	
	-Καπάκια κουτιών						20	1.000.000	
	-Οργανικά έξοδα		0,41	20.542,92	0,61	30.520,90	926	46.300.000	
2	Πουλόβερ τύπου Β	30.000					2.638	79.150.000	
	-Νήμα Νο 1						1.355	40.650.000	
	-Κουτιά Νο 2						50	1.500.000	
	-Καπάκια κουτιών						20	600.000	
	-Οργανικά έξοδα		0,24	7.336,75	0,93	28.173,14	1.213	36.400.000	

3	Μπλούζες τύπου Γ	100.000					3.583	358.332.000
-Νήμα Νο 3							2.527	252.720.000
-Κουτιά Νο 3							60	6.012.000
-Καπάκια κουτιών							20	2:000.000
-Οργανικά έξοδα			0,20	20.543,67	0,0058	16.434,33	976	97.600.000
4	Μπουφάν τύπου Δ	200.000					3.822	764.820.000
-Νήμα Νο 4							2.515	503.000.000
-Κουμπιά Νο 20							240	48.060.000
-Γιακαδάκια Νο 30							300	60.030.000
-Κουτιά Νο 4							100	20.030.000
-Καπάκια κουτιών							20	4.000.000
-Οργανικά έξοδα			0,12	24.944,97	0,50	100.953,77	647	129.700.000

Παρατήρηση :

Σε περίπτωση που υπάρχει μεταξύ των στηλών σχέση πολλαπλασιασμού και δεν έχουμε ακριβή συμφωνία στα νούμερα, αυτό συμβαίνει λόγω στρογγυλοποίησης κάποιου μεγέθους. π.χ στη στήλη 24, το κόστος των αμοιβών και εξόδων τρίτων του προϊόντος "Πουλόβερ τύπο Β" αναφέρεται σαν 33 € / τεμάχιο ενώ ακριβώς είναι 33,33 € / τεμάχιο.

Σημείωση :

Στο παράδειγμα της κοστολόγησης που αναπτύχθηκε, παρουσιάζονται και τα στοιχεία του κόστους των βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, χωρίς να λάβει υπόψη του ο χρήστης κοστολόγος την παράγραφο 4 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ., που προτείνει ότι οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας των οποίων η συνολική αξία δεν υπερβαίνει το 3% του συνολικού κόστους των προϊόντων, με βάση τα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης, μπορεί να παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης συνολικά μόνο κατ' αξία. Αυτό προτείνεται να πραγματοποιείται από όλους τους χρήστες των στοιχείων του κόστους, ώστε οι πληροφορίες που θα απορρέουν από τις εργασίες τους να είναι ολοκληρωμένες και πλήρως τεκμηριωμένες. Πρέπει να ξεφύγουμε από την στενή ερμηνεία των νόμων, χωρίς βέβαια να παρανομούμε, και κανόνας μας να είναι ότι πρέπει να υπάρχουν όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες. Ο κάθε χρήστης πρέπει, με την εργασία του, να αποτελεί στη πράξη ένα οργανικό μέλος του λειτουργικού και διοικητικού οργανογράμματος (ΜαηαξδΜ6ηί) της οικονομικής μονάδας στην οποία παρέχει τις υπηρεσίες του. Ειδικότερα οι εργασίες της ανάλυσης του κόστους

παραγωγής των προϊόντων μιας επιχείρησης είναι. βασικότατος παράγοντας μιας σωστής και ουσιαστικής πληροφόρησης στοιχείων προς τη Διοίκηση. Γι' αυτό, αυτές οι εργασίες δεν πρέπει αν περιορίζονται από διάφορες ερμηνείες διαφόρων κανόνων, παρά μόνο από την επιθυμία ολοκληρωμένης εφαρμογής των κανόνων του M&ηαξδMβηί της επιχείρησης.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΟΥ
ΠΛΕΚΤΗΡΙΟΥ ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Νήματα από το κλωστήριο στο κέντρο κόστους "Πλεκτήριο

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας		
92.00.02.24.01	Πρώτες ύλες-νήματα	2.514.600,14	
90	Διάμεσοι-αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		
90.03	Παραλαβές από κλωστήριο λογισμένες		
90.03.24	Πρώτες ύλες-νήματα λογισμένα		2.514.600,14
	Λογισμός των παρεληφθέντων νημάτων από το κλωστήριο (βλ. κατάσταση κόστους αναλωθέντων υλών και υλικών)		

Αναλωθέντα κουμπιά και γιακαδάκια στο κέντρο κόστους "Πλεκτήριο "

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας		
92.00.02.24.10	Βοηθητικές ύλες-κουμπιά & γιακαδάκια	378.943,50	
94	Αποθέματα		
94.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκευασίας		
94.24.10	Βοηθητικές ύλες		
94.24.10.10	Κουμπιά Νο 10		
94.24.10.10.70	Κόστος ανάλωσης		61.731,47
94.24.10.20	Κουμπιά Νο 20		
94.24.10.20.70	Κόστος ανάλωσης		141.041,81
94.24.10.30	Γιακαδάκια		
94.24.10.30.70	Κόστος ανάλωσης		176.170,21
		378.943,50	378.943,50

Αναλώσεις υλικών συσκευασίας στο κέντρο κόστους "Πλεκτήριο"

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας		
92.00.02.24.20	Υλικά συσκευασίας-κουτιά & καπάκια	116.337,49	
94	Αποθέματα		
94.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας		
94.24.20	Υλικά συσκευασίας		
94.24.20.01	Κουτιά Νο 1		
94.24.20.01.70	Κόστος ανάλωσης		13.206,16
94.24.20.02	Κουτιά Νο 2		
94.24.20.02.70	Κόστος ανάλωσης		4.402,05
94.24.20.03	Κουτιά Νο 3		
94.24.20.03.70	Κόστος ανάλωσης		17.643,43
94.24.20.04	Κουτιά Νο 4		
94.24.20.04.70	Κόστος ανάλωσης		58.782,09
94.24.20.09	Καπάκια κουτιών		
94.24.20.09.70	Κόστος ανάλωσης		22.303,74
		116.337,49	116.337,49
	Λογισμός των αναλωθέντων υλικών συσκευασίας (βλ. κατάσταση αναλωθέντων υλικών συσκευασίας)		

Λογισμός των αμοιβών προσωπικού στα κέντρα κόστους

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.60	Αμοιβές προσωπικού	557.593,54	
92.01	Λειτουργία διοίκησης		
92.01.10	Διαχείριση		
92.01.10.60	Αμοιβές προσωπικού	88.041,08	
90	Διάμεσοι-αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		
90.06	Οργανικά έξοδα λογισμένα		
90.06.60	Αμοιβές προσωπικού λογισμένες		645.634,62
		645.634,62	645.634,62
	Λογισμός των αμοιβών προσωπικού στα κέντρα κόστους. (βλ. κατάσταση οργανικών εξόδων)		

Λογισμός των αμοιβών τρίτων στα κέντρα κόστους

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.61	Αμοιβές τρίτων		
92.00.02.61.61	Αμοιβές τρίτων	29.347,02	
90	Διάμεσοι-αντικριζόμενοι λογαριασμοί		
90.06	Οργανικά έξοδα λογισμένα		
90.06.61	Αμοιβές τρίτων λογισμένες		29.347,02
	Λογισμός των αμοιβών τρίτων στο κέντρο κόστους πλεκτήριο (βλ. κατάσταση οργανικών εξόδων)		

Λογισμός των παροχών τρίτων στα κέντρα κόστους

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.62	Παροχές τρίτων		
92.00.02.62.62	Παροχές τρίτων	14.673,51	
92.01	Λειτουργία διοίκησης		
92.01.10	Διαχείριση		
92.01.10.62	Παροχές τρίτων		
92.01.10.62.62	Παροχές τρίτων	1.467,35	
90	Διάμεσοι-αντικριζόμενοι λογαριασμοί		
90.06	Οργανικά έξοδα λογισμένα		
90.06.62	Παροχές τρίτων λογισμένες		16.140,86
		16.140,86	16.140,86
	Λογισμός των παροχών τρίτων στα κέντρα κόστους (βλ. κατάσταση οργανικών εξόδων)		

Λογισμός των διαφόρων εξόδων στα κέντρα κόστους

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.64	Διάφορα έξοδα		
92.00.02.64.64	Διάφορα έξοδα	234.776,22	
92.01	Λειτουργία διοίκησης		
92.01.10	Διαχείριση		
92.01.10.64	Διάφορα έξοδα		
92.01.10.64.64	Διάφορα έξοδα	8.804,10	
90	Διάμεσοι-αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		
90.06	Οργανικά έξοδα λογισμένα		
90.06.64	Διάφορα έξοδα λογισμένα		243.580,33
		243.580,33	243.580,33
	Λογισμός των διαφόρων εξόδων στα κέντρα κόστους (βλ. κατάσταση οργανικών εξόδων).		

Λογισμός των αποσβέσεων παγίων^στα κέντρα κόστους

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
92	Κέντρα κόστους		
Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
93	Κόστος παραγωγής		
93.02	Προϊόντα πλεκτηρίου		
93.02.01	Ζακέτα Α		
93.02.01.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας		
93.02.01.24.00	Πρώτες ύλες-νήματα		
93.02.01.24.00.01	Νήμα Νο 1	110.931,76	
93.02.01.24.00.02	Νήμα Νο 2	66.559,06	
93.02.01.14.10	Βοηθητικές ύλες		
93.02.01.24.10.10	Κουμπιά Νο 10	61.731,47	
93.02.01.24.20	Υλικά συσκευασίας		
93.02.01.24.20.01	Κουτιά Νο 1	13.206,16	
93.02.01.24.20.09	Καπάκια κουτιών	2.934,70	
93.02.01.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.01.60.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.01.60.60.60	Αμοιβές προσωπικού	72.487,16	
93.02.01.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.01.61.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.01.61.61.61	Αμοιβές τρίτων	8.217,16	
93.02.01.62	Παροχές τρίτων		
93.02.01.62.62	Παροχές τρίτων		
93.02.01.62.62.62	Παροχές τρίτων	4.108,58	
93.02.01.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.01.64.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.01.64.64.64	Διάφορα έξοδα	30.520,90	
93.02.01.66	Αποσβέσεις παγίων		
93.02.01.66.66	Αποσβέσεις παγίων		

93.02.01.66.66.66	Αποσβέσεις παγίων	20.542,92	
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		

Κόστος παραγωγής Ζακετών Α

92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας		
92.00.02.24.91	Κόστος για ζακέτες Α		255.363,16
92.00.02.60	Αμοιβές προσωπικού		
92.00.02.60.91	Κόστος για Ζακέτες Α		72.487,16
92.00.02.61	Αμοιβές τρίτων		
92.00.02.61.91	Κόστος για Ζακέτες Α		8.217,16
92.00.02.62	Παροχές τρίτων		
92.00.02.62.91	Κόστος για Ζακέτες Α		4.108,58
92.00.02.64	Διάφορα έξοδα		
92.00.02.64.91	Κόστος για Ζακέτες Α		30.520,90
92.00.02.66	Αποσβέσεις παγίων		
92.00.02.66.91	Κόστος για Ζακέτες Α		20.542,92
		391.239,88	391.239,88
	Λογισμός του κόστους παραγωγής των ζακετών Α (βλ. πίνακα κόστους παραγωγής ζακετών Α)		

Κόστος παραγωγής Πουλόβερ Β

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
93	Κόστος παραγωγής		
93.02	Προϊόντα πλεκτηρίου		
93.02.02	Πουλόβερ Β		
93.02.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκευασίας		
93.02.02.24.00	Πρώτες ύλες-νήματα		
93.02.02.24.00.01	Νήμα Νο 1	119.295,67	
93.02.02.24.20	Υλικά συσκευασίας		
93.02.02.24.20.02	Κουτιά Νο 2	4.402,05	
93.02.02.24.20.09	Καπάκια κουτιών	1.760,82	
93.02.02.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.02.60.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.02.60.60.60	Αμοιβές προσωπικού	66.911,22	
93.02.02.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.02.61.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.02.61.61.61	Αμοιβές τρίτων	2.934,70	
93.02.02.62	Παροχές τρίτων		
93.02.02.62.62	Παροχές τρίτων		
93.02.02.62.62.62	Παροχές τρίτων	1.467,37	
93.02.02.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.02.64.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.02.64.64.64	Διάφορα έξοδα	28.173,14	
93.02.02.66	Αποσβέσεις παγίων		
93.02.02.66.66	Αποσβέσεις παγίων		
93.02.02.66.66.66	Αποσβέσεις παγίων	7.336,75	
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας		
92.00.02.24.92	Κόστος για Πουλόβερ Β		125.458,54

92.00.02.60	Αμοιβές προσωπικού		
92.00.02.60.92	Κόστος για Πουλόβερ Β		66.911,22
92.00.02.61	Αμοιβές τρίτων		
92.00.02.61.92	Κόστος για Πουλόβερ Β		2.934,70
92.00.02.62	Παροχές τρίτων		
92.00.02.62.92	Κόστος για Πουλόβερ Β		1.467,35
92.00.02.64	Διάφορα έξοδα		
92.00.02.64.92	Κόστος για Πουλόβερ Β		28.173,14
92.00.02.66	Αποσβέσεις παγίων		
92.00.02.66.92	Κόστος για Πουλόβερ Β		7.336,75
		232.281,70	232.281,70
	Λογισμός του κόστους παραγωγής των πουλόβερ Β (βλ. πίνακα κόστους παραγωγής πουλόβερ Β)		

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
93	Κόστος παραγωγής		
93.02	Προϊόντα πλεκτηρίου		
93.02.03	Μπλούζες Γ		
93.02.03.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας		
93.02.03.24.00	Πρώτες ύλες-νήματα		
93.02.03.24.00.03	Νήμα Νο 3	741.658,10	
93.02.03.24.20	Υλικά συσκευασίας		
93.02.03.24.20.03	Κουτιά Νο 3	17.643,43	
93.02.03.24.20.09	Καπάκια Κουτιών	5.869,40	
93.02.03.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.03.60.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.03.60.60.60	Αμοιβές προσωπικού	178.429,93	

93.02.03.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.03.61.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.03.61.61.61	Αμοιβές τρίτων	8.217,16	
93.02.03.62	Παροχές τρίτων		
93.02.03.62.62	Παροχές τρίτων		
93.02.03.62.62.62	Παροχές τρίτων	4.108,58	
93.02.03.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.03.64.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.03.64.64.64	Διάφορα έξοδα	75.128,39	
93.02.03.66	Αποσβέσεις παγίων		
93.02.03.66.66	Αποσβέσεις παγίων		
93.02.03.66.66.66	Αποσβέσεις παγίων	20.542,92	
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας		
92.00.02.24.93	Κόστος για Μπλούζες Γ		765.170,94

Κόστος παραγωγής Μπλουζών Γ

92.00.02.60	Αμοιβές προσωπικού		
92.00.02.60.93	Κόστος για Μπλούζες Γ		178.429,93
92.00.02.61	Αμοιβές τρίτων		
92.00.02.61.93	Κόστος για Μπλούζες Γ		8.217,16
92.00.02.62	Παροχές τρίτων		
92.00.02.62.93	Κόστος για Μπλούζες Γ		4.108,58
92.00.02.64	Διάφορα έξοδα		
92.00.02.64.93	Κόστος για Μπλούζες Γ		75.128,39
92.00.02.66	Αποσβέσεις παγίων		
92.00.02.66.93	Κόστος για Μπλούζες Γ		20.542,92
		1.051.597,92	1.051.597,92
	Λογισμός του κόστους παραγωγής των μπλουζών Γ (βλ. πίνακα κόστους παραγωγής μπλουζών Γ)		

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
93	Κόστος παραγωγής		
93.02	Προϊόντα πλεκτηρίου		
93.02.04	Μπουφάν Δ		
93.02.04.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας		
93.02.04.24.00	Πρώτες ύλες-νήματα		
93.02.04.24.00.04	Νήμα Νο 4	1.476.155,53	
93.02.04.24.10	Βοηθητικές ύλες		
93.02.04.24.10.20	Κουτιά Νο 20	141.041,81	
93.02.04.24.10.30	Γιακαδάκια Νο 30	176.170,21	

93.02.04.24.20	Υλικά συσκευασίας		
93.02.04.24.20.04	Κουτιά Νο 4	58.782,09	
93.02.04.24.20.09	Καπάκια κουτιών	11.738,81	
93.02.04.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.04.60.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.04.60.60.60	Αμοιβές προσωπικού	239.765,22	
93.02.04.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.04.61.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.04.61.61.61	Αμοιβές τρίτων	9.977,98	
93.02.04.62	Παροχές τρίτων		
93.02.04.62.62	Παροχές τρίτων		
93.02.04.62.62.62	Παροχές τρίτων	4.988,99	
93.02.04.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.04.64.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.04.64.64.64	Διάφορα έξοδα	100.953,77	
93.02.04.66	Αποσβέσεις παγίων		
93.02.04.66.66	Αποσβέσεις παγίων		
93.02.04.66.66.66	Αποσβέσεις παγίων	24.944,97	
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		

Κόστος παραγωγής Μπουφάν Δ

92.00.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας		
92.00.02.24.94	Κόστος για μπουφάν		1.863.888,48
92.00.02.60	Αμοιβές προσωπικού		
92.00.02.60.94	Κόστος για Μπουφάν Δ		239.765,22
92.00.02.61	Αμοιβές τρίτων		
92.00.02.61.94	Κόστος για Μπουφάν Δ		9.977,98
92.00.02.62	Παροχές τρίτων		
92.00.02.62.94	Κόστος για Μπουφάν Δ		4.988,99
92.00.02.64	Διάφορα έξοδα		
92.00.02.64.94	Κόστος για Μπουφάν Δ		100.953,77
92.00.02.66	Αποσβέσεις παγίων		
92.00.02.66.94	Κόστος για Μπουφάν Δ		24.944,97
		2.244.519,41	2.244.519,41
	Λογισμός του κόστους παραγωγής των μπουφάν Δ (βλ. πίνακα κόστους παραγωγής μπουφάν Δ)		

Μεταφορά του κόστους "Διοίκησης" στα^αποτελέσματα χρήσεως

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
98	Αναλυτικά αποτελέσματα		
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως		
98.99.01	Εξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα		
98.99.01.01	Εξοδα διοίκησης	98.312,54	
92	Κέντρα κόστους		
92.01	Λειτουργία διοίκησης		
92.0 1.10	Διαχείριση		
92.01.10.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		
92.01.10.99.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		98.312,54
	Κόστος διοίκησης στα αποτελέσματα χρήσεως		

Αποθεματοποίηση των παραχθέντων Ζακετών Α

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
94	Αποθέματα		
94.21	Ετοιμα προϊόντα		
94.21.01	Ζακέτες		
94.21.01.01	Ζακέτες Α		
94.21.01.01.15	Κόστος παραγωγής	391.239,91	
93	Κέντρα κόστους		
93.02	Προϊόντα πλεκτηρίου		
93.02.01	Ζακέτες Α		
93.02.01.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		
93.02.01.99.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		
93.02.01.99.99.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		391.239,91
	Μεταφορά στην αποθήκη του κόστους παραχθέντων ζακετών Α		

Αποθεματοποίηση των παραχθέντων Πουλόβερ Β

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
94	Αποθέματα		
94.21	Ετοιμα προϊόντα		
94.21.02	Πουλόβερ		
94.21.02.02	Πουλόβερ Β		
94.21.02.02.15	Κόστος παραγωγής	232.281,73	
93	Κόστος παραγωγής		
93.02	προϊόντα πλεκτηρίου		
93.02.02	Πουλόβερ Β		
93.02.02.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		
93.02.02.99.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		
93.02.02.99.99.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		232.281,73
	Μεταφορά στην αποθήκη του κόστους παραχθέντων πουλόβερ Β		

Αποθεματοποίηση των παραχθέντων Μπλουζών Γ

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
94	Αποθέματα		
94.21	Ετοιμα προϊόντα		
94.21.03	Μπλούζες		
94.21.03.03	Μπλούζες Γ		
94.21.03.03.15	Κόστος παραγωγής	1.051.597,94	
93	Κόστος παραγωγής		
93.02	προϊόντα πλεκτηρίου		
93.02.03	Μπλούζες Γ		
93.02.03.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		
93.02.03.99.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		
93.02.03.99.99.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		1.051.597,94
	Μεταφορά στην αποθήκη του κόστους παραχθέντων μπλουζών Γ		

Αποθεματοποίηση των παραχθέντων Μπουφάν Δ

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
94	Αποθέματα		
94.21	Ετοιμα προϊόντα		
94.21.01	Μπουφάν		
94.21.01.04	Μπουφάν Δ		
94.21.01.04.15	Κόστος παραγωγής	2.244.519,44	
93	Κέντρα κόστους		
93.02	Προϊόντα πλεκτηρίου		
93.02.04	Μπουφάν Δ		
93.02.04.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		
93.02.04.99.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		
93.02.04.99.99.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		2.244.519,44
	Μεταφορά στην αποθήκη του κόστους παραχθέντων μπουφάν Δ		

Κλείσιμο κυκλώματος Αναλυτικής Λογιστικής του Πλεκτηρίου

Κωδικός	Αιτιολογία	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
90	Διάμεσοι αντικροιζόμενοι λογαριασμοί		
90.03	Παραλαβές από κλωστήριο		
90.03.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός	2.514.600,14	
90.06	Οργανικά έξοδα λογισμένα		
90.06.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός	1.008.070,43	
94	Αποθέματα		
94.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκευασίας		
94.24.10	Βοηθητικές ύλες		
94.24.10.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		
94.24.10.99.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός	378.943,50	
94.24.20	Υλικά συσκευασίας		
94.24.20.99	Συγκεντρ. αντίθετος Λογαριασμός		
94.24.20.99.99	Συγκεντρ. Αντίθετος λογαριασμός	116.337,49	
94.21.	Ετοίμα προϊόντα		
94.21.99	Συγκεντρ. Αντίθετος Λογαριασμός		
94.21.99.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		
94.21.99.99.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		3.919.639,03
98	Αναλυτικά αποτελέσματα		
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως		
98.99.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		
98.99.99.99	Συγκεντρ. αντίθετος λογαριασμός		98.312,54
		4.017.951,57	4.017.951,57
	Εγγραφές κλεισίματος του κυκλώματος της Αναλυτικής Λογιστικής του πλεκτηρίου		

Συμπεράσματα

Από όλη την παραπάνω ανάλυση μπορούμε να εξάγουμε κάποια συμπεράσματα.

Στο πρώτο κεφάλαιο ασχοληθήκαμε με την διάκριση της λογιστικής, και είδαμε πως με τον όρο λογιστική (accounting) πρακτικά νοείται το άρτια συγκροτημένο πληροφοριακό σύστημα που εστιάζει στην συλλογή, μέτρηση, επεξεργασία και παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε ένα πλήθος χρηστών σε δεύτερο με την κριτική διερεύνηση , ερμηνεία ,αξιολόγηση και αξιοποίηση των παρεχόμενων πληροφοριών για την λήψη ορθολογικών αποφάσεων. (financial accounting) την διοικητική λογιστική (management accounting) και την λογιστική κόστους.

Επίσης είδαμε την λογιστική κόστους και την κοστολόγηση κοστολόγηση είναι ο ανά μονάδα έργου λογισμός κόστους – έργου – αποτελέσματός, ενώ σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού , μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας.

Τέλος γνωρίσαμε κάποιες βασικές έννοιες του κόστους όπως αυτές του Φορέα κόστους (cost object), Κέντρων κόστους (cost centers), Συγκέντρωσης κόστους (cost accumulation), Άμεσου κόστους (Direct cost), Έμμεσου κόστους (indirect cost), Σταθερού κόστους (fixed cost), Μεταβλητού κόστους (variable cost) και Οδηγού κόστους (cost driver).

Συνεχίζοντας στο δεύτερο κεφάλαιο είδαμε τις μέθoδους κοστολόγησης κα ξεχωρίσαμε τις πιο σημαντικές από αυτές, οι οποίες είναι η κατά παραγγελία κοστολόγηση (jobcosting), η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής (procces costing) και η κοστολόγηση ανα δραστηριότητα (actinity based costing).

Στο τρίτο κεφάλαιο της εργασίας ασχολούμαστε με την αναλυτική λογιστική. Συγκεκριμένα αφού παρουσιάσαμε τις βασικές έννοιες της γενικής λογιστικής ορίσαμε τους βασικούς στόχους που καλείται να επιτύχει και είναι οι εξής :

- υπολογισμός του κόστους παραγωγής της επιχείρησης ανά κατηγορία και είδος προϊόντων
- υπολογισμός του κόστους λειτουργίας της επιχείρησης αλλά και του κόστους των κέντρων κόστους της οικονομικής μονάδας
- υπολογισμός των μικτών αποτελεσμάτων της χρήσης
- Πληροφόρηση και παρακολούθηση των αποθεμάτων ανά κατηγορία, είδος, ποσότητα και αξία

Επίσης είδαμε σε παράλληλη λειτουργία την γενική με την αναλυτική λογιστική, την αρχή της αυτονομίας της Αναλυτικής Λογιστικής και προσδιορίσαμε το κόστος παραγωγής και τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης μέσω της Αναλυτικής Λογιστικής.

Ακόμη παρακάτω στο τέταρτο κεφάλαιο θύγουμε την αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης. Αναφερόμαστε στην ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ και στην λειτουργία των λογαριασμών της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. και στην παράλληλη λειτουργία γενικής λογιστικής και αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, μέσα από τις ομάδες 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99.

Προχωρώντας στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζουμε τα πιο κύρια πλεονεκτήματα & μειονεκτήματα από την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής, συγκεκριμένα τα βασικότερα πλεονεκτήματα είναι:

- Το κόστος του παραγόμενου προϊόντος
- Το κόστος λειτουργίας των επιμέρους τμημάτων

- Το κόστος συγκεκριμένων λειτουργιών
- Ο προγραμματισμός και ο έλεγχος της δράσης των επιχειρήσεων
- Η λήψη αποφάσεων

Ενώ το βασικότερο μειονέκτημα είναι το μεγάλο κόστος που συνεπάγεται ένα κοστολογικό σύστημα για την επιχείρηση.

Τέλος παρουσιάζεται ένα αναλυτικό παράδειγμα κοστολόγησης εφαρμοσμένο σε κλωστήριο βάμβακος και πλεκτηρίου νημάτων.

Βιβλιογραφία

- Γ. Αλυφάντη, Θέματα Αναλυτικής , AIESEC
- Γεωργίου Ι. Βενιέρη , 1998, Λογιστική Κόστους , Αθήνα , «ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ» Κ. & Π. Σμπίλια
- Θεοδώρου Γ. Γρηγοράκου , 2000, Ανάλυση-Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου , Αντ. Ν. Σάκκουλα
- Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη , Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο , «ΒΡΥΚΟΥΣ» Ε.Ε.
- Υπουργεία Συντονισμού – Οικονομικών – Εμπορίου , Σεπτέμβριος 1981 , Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο , Αθήνα
- Κ. Βαραβάκης, Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης, Αθήνα, 2000
- Κ. Βαρθάκης, Αναλυτική Λογιστική – το σύστημα της συλλειτουργίας 1998.
- Αθανάσιος Σταμούλης Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης στο Ε.Γ.Λ.Σ
- Αντώνιος Ν. Σακκούλα Η εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής 1992
- Α. Κωντάκος, Κ. Μαργαρώνης, Α. Ζαρίφη, Στοιχεία Κόστους και Αναλυτική
- Λογιστική Εκμετάλλευση, Εκδ. ΕΛΛΗΝ, 2002.
- Δ. Γρηγοριάδη, Η θεωρία του Κόστους, Αφοί Σάκκουλα, 1983
- Ε. Σακέλλης, Κοστολόγηση, Εκδ. Βρύκους, Αθήνα 1992.

- Α. Τσακλάγκανος, Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Κοστολόγηση, Εκδ. Κυριακίδης 1996.
- Β. Σαρσέντης, Η Κοστολόγηση της Βιομηχανικής Παραγωγής, Εκδ. Σταμούλης 2003
- Α. Ιγνατιάδης Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Εταιρικών Επιχειρήσεων.

Αρθρογραφία

- Chen, H. M. and Lin K. J. (2004) “ The role of human capital cost in accounting” Vol. 5, No. 1, pp 116-117.
- Devadasan, S.R., Kathiravan, N., Sakthivel, M., Kulandaivelu, K. and Sundararaj, G. (2003) “ Financial accounting of ISO 9001:1994 based on quality information system” The TQM magazine, Vol. 15, pp 278- 281.
- Thomas, A. and Chapman, C. S. (2006) “Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory “.
- Kari, L. (2006) “ Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action “.

Διαδίκτυο

- <http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%9B%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE>
- <http://www.taxheaven.gr/>
- <http://www.e-logistika.gr/>