

Α.Τ.Ε.Ι ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΩΝ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ
ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ



ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ: ΤΡΑΝΑΚΑ ΑΣΗΜΙΝΑ
ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ 2007



ΘΕΜΑ: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΑΖΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	σελ. 1
---------------	--------

Α ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΜΑΖΙΚΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Α.1. ΟΙ ΑΛΛΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΜΕΣΑ ΣΕ ΜΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ.....	σελ. 6
---	--------

Α.2. ΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....	σελ. 7
---	--------

Α.3. ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ.....	σελ. 8
--	--------

Α.4. Η ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΟΥ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....	σελ. 9
--	--------

Α.5. Η ΔΟΜΗ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	σελ. 12
--	---------

Β ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Β.1. ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ.....	σελ. 16
--	---------

Β.2. Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	σελ. 18
------------------------------------	---------

Β.3. ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	σελ. 29
--	---------

Β.4. ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	σελ. 32
--	---------

Γ ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Γ.1. 1ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	σελ. 40
-------------------------	---------

Γ.2. 2ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	σελ. 45
-------------------------	---------

Δ ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΟΥ ΓΡΑΦΕΙΟΥ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

**Δ.1. ΟΙ ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΜΑΖΙΚΗΣ
ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....σελ.75**

Ε ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΗΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ

Ε.1. ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΕΝΟΣ ΜΟΝΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ.....σελ. 80

Ε.2. ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΔΥΟ Η ΠΕΡΙΣΣΟΤΕΡΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.....σελ. 82

**Ε.3. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΚΑΙ
ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΩΝ.....σελ. 83**

**Ε.4. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΑΤΤΩΜΑΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.....σελ. 83**

**Ε.5. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΩΝ
ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.....σελ. 84**

**Ε.6. ΠΟΙΚΙΛΙΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΙΔΙΟ ΕΙΔΟΣ
ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ.....σελ. 85**

ΣΤ. ΚΕΦΑΛΑΙΟ:ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΤΕΡΑ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

**ΣΤ.1. Η ΡΟΗ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΣΤΟ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ
ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....σελ. 99**

**ΣΤ.2. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΣΤΟΝ ΑΓΡΟΤΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ
ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟ «ΔΙΑΝΟΚΛΑΔΙ».....σελ. 101**

ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....σελ. 118

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....σελ. 120

Πρόλογος

Η βιομηχανική επιχείρηση έχει πολυσύνθετη παραγωγική λειτουργία, που περιλαμβάνει ένα πλήθος από επιμέρους δραστηριότητες. Η επιδίωξη του κέρδους, της επιβίωσης και της ανταγωνιστικότητας της επιχείρησης στις σύγχρονες, διαρκώς μεταβαλλόμενες συνθήκες της αγοράς, επιβάλλει τη σωστή κοστολόγηση της παραγωγικής της λειτουργίας.

Ο βιομήχανος έχει περισσότερα προβλήματα να αντιμετωπίσει στη δουλειά του από ό,τι έχει ένας έμπορος. Ο έμπορος φροντίζει ώστε το εμπόρευμα που θα αγοράσει για να το διαθέσει προς πώληση να είναι καλής ποιότητας, να έχει χαμηλή τιμή, να βρίσκεται στις αποθήκες του στον κατάλληλο χρόνο και στις απαιτούμενες από αυτόν ποσότητες. Και τα απαιτεί όλα αυτά από τον παραγωγό-βιομήχανο. Ο βιομήχανος, αντίθετα, θα πρέπει όλα αυτά να τα εξασφαλίσει, να αναπτύξει όλες εκείνες τις απαραίτητες ενέργειες που συμβάλλουν στην καλή ποιότητα παραγωγής, στην ανταγωνιστική τιμή πώλησης, στην σωστή και έγκαιρη διακίνηση των προϊόντων και, επί πλέον, θα πρέπει να λειτουργήσει και ως έμπορος, ώστε από την πώληση της παραγωγής του να έχει κέρδος, βιωσιμότητα και ανταγωνιστικότητα.

Η κοστολόγηση της παραγωγικής δραστηριότητας είναι σαφώς πιο περίπλοκη από εκείνη της εμπορικής δραστηριότητας. Στο λογιστήριο μιας βιομηχανικής επιχείρησης παρακολουθούνται πολύ περισσότερα στοιχεία και περισσότερες λεπτομέρειες από ό,τι στο λογιστήριο μιας εμπορικής επιχείρησης.

Το λογιστήριο μιας εμπορικής επιχείρησης ενημερώνεται από τα παραστατικά στοιχεία που φτάνουν σε αυτό για τις ενέργειες και τις συναλλαγές που γίνονται. Καταγράφει τις ενέργειες αυτές, συντάσσει λογιστικές καταστάσεις, στο τέλος της χρήσεως κάνει την εξακρίβωση των κερδών ή των ζημιών, εκδίδει στατιστικά στοιχεία, κάνει παρατηρήσεις και υποδείξεις για το μέλλον. Αντίθετα, το λογιστήριο της βιομηχανικής επιχείρησης προβλέπει και σχεδιάζει τις ενέργειες που πρέπει να γίνουν, παρακολουθεί τις ενέργειες αυτές όταν γίνονται, καταγράφει τις αποκλίσεις που παρουσιάζονται και παρεμβαίνει για να προλάβει νέες αποκλίσεις και για να κάνει διορθωτικές ενέργειες. Αναλύει και ερμηνεύει τις αποκλίσεις που παρουσιάζονται και τις χρησιμοποιεί σαν δεδομένα για το σχεδιασμό της μελλοντικής παραγωγής.

Όσο ο ανταγωνισμός στην αγορά εντείνεται τόσο οι επιχειρήσεις πιέζονται να προσφέρουν σε χαμηλές τιμές. Και τόσο ο έλεγχος του κόστους παραγωγής γίνεται επιτακτική ανάγκη. Και γίνεται επίσης αναγκαίος ο σχεδιασμός και η εφαρμογή ενός κατάλληλου κοστολογικού συστήματος, που να είναι σε θέση να υποστηρίξει τη Διοίκηση της κάθε επιχείρησης ως αναφορά τον σχεδιασμό των προϊόντων, τον έλεγχο του κόστους παραγωγής και του κόστους πώλησής τους και, γενικά, τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Το λογιστήριο μιας βιομηχανικής επιχείρησης, ή γραφείο Βιομηχανικής Λογιστικής, πρέπει να είναι επαρκώς οργανωμένο και επανδρωμένο και να

βρίσκεται σε σύνδεση και επικοινωνία τόσο με το Γενικό Λογιστήριο, δηλαδή το λογιστήριο της γενικής λογιστικής, όσο και με όλες τις βασικές υπηρεσίες της επιχείρησης.

Α ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΜΑΖΙΚΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

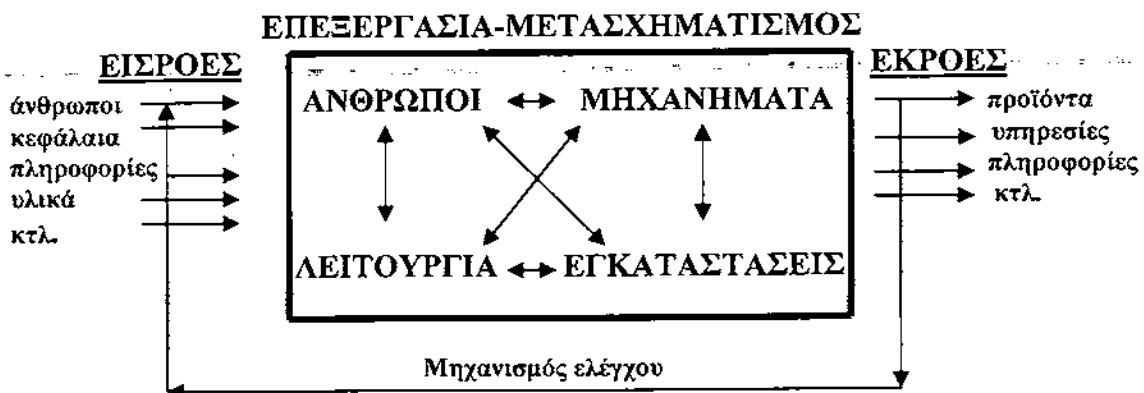
Η παραγωγή είναι η διαδικασία εκείνη με την οποία οι παραγωγικοί συντελεστές μετασχηματίζονται και μετατρέπονται σε υλικά αγαθά και σε υπηρεσίες. Η παραγωγή αποσκοπεί στην ικανοποίηση των ανθρώπινων αναγκών.

Με την παραγωγή δημιουργούνται και άυλα αγαθά, δηλαδή υπηρεσίες. Οι μεταφορές είναι αποτέλεσμα της παραγωγικής λειτουργίας των αεροπορικών, των σιδηροδρομικών και των άλλων μεταφορικών επιχειρήσεων. Η μετατροπή των καταθέσεων των ιδιωτών και των επιχειρήσεων σε δάνεια και άλλες χορηγίες είναι αποτέλεσμα της παραγωγικής λειτουργίας των τραπεζών και των άλλων πιστωτικών ιδρυμάτων.

Τα υλικά αγαθά και οι υπηρεσίες που παράγονται δεν ολοκληρώνουν, με την παραγωγή τους καθ' εαυτή, την ικανοποίηση των αναγκών, πριν βρεθούν στα χέρια των καταναλωτών και των επιχειρήσεων που τα χρειάζονται. Γι' αυτό και η διαδικασία της εμπορίας τους, το marketing και η πώλησή τους, όπως επίσης και η διακίνηση και η διανομή τους, αποτελούν για πολλές επιχειρήσεις μέρος της παραγωγικής τους λειτουργίας. Πολλές βιομηχανικές επιχειρήσεις έχουν το εμπόριο σαν δευτερεύουσα δραστηριότητα σε σχέση με τη διαδικασία της υλικής δημιουργίας των αγαθών. Άλλες όμως έχουν την εμπορική λειτουργία σαν απαραίτητο συμπλήρωμα και κεφαλαιώδους σημασίας λειτουργία μαζί με την παραγωγική λειτουργία.

Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι η παραγωγή (production) είναι μια ευρεία έννοια. Είναι σαφές ότι η παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών και η εμπορία τους είναι δύο επιχειρησιακές λειτουργίες ξεχωριστές μεταξύ τους, αλλά και αλληλοεξαρτώμενες. Στην καθημερινή ζωή η λέξη παραγωγή αναφέρεται με την μεταποίηση (manufacturing), τη μετατροπή και τη συναρμολόγηση υλικών παραγωγικών πόρων.

Ένα απλό σύστημα παραγωγής είναι ένας συνδυασμός δομών, διαδικασιών και κανόνων λειτουργίας που διαμορφώνουν τους παραγωγικούς πόρους, κυρίως τους φυσικούς πόρους και τους συνδυάζουν με σκοπό την παραγωγή υλικών αγαθών που θα ικανοποιήσουν τις ανάγκες των καταναλωτών. Με την έννοια αυτή, ένα λειτουργικό (παραγωγικό) σύστημα αναφέρεται κυρίως στη διαμόρφωση υλικών παραγωγικών πόρων και στη δημιουργία υλικών αγαθών.



Όμως ο σχεδιασμός, η δημιουργία και η διεύθυνση τέτοιων συστημάτων έχει πολλά κοινά χαρακτηριστικά με συστήματα που αφορούν μεταφορές, εφοδιασμό επιχειρήσεων και γενικά παροχή υπηρεσιών. Τα μεγάλα και πολύπλοκα συστήματα παραγωγής περιλαμβάνουν υποσυστήματα με άλλες, πλην της μεταποιητικής, λειτουργίες. Μια μεγάλη βιομηχανική επιχείρηση έχει σύστημα παραγωγής, και υποσυστήματα μεταφοράς των προϊόντων, εφοδιασμού των αποθηκών των πελατών και υποσύστημα service. Επίσης μια μεγάλη επιχείρηση μεταφορών, π.χ. μια αεροπορική εταιρία, μαζί με το βασικό σύστημα παραγωγής της, που είναι αυτό των μεταφορών, θα μπορούσε να έχει υποσυστήματα μεταποίησης, υπηρεσιών προς τους ταξιδιώτες, υποσυστήματα εφοδιασμού. Όταν λοιπόν αναφερόμαστε σε συστήματα παραγωγής, εννοούμε τα συστήματα της μεταποίησης, αλλά θα πρέπει αυτά να τα θεωρούμε και σε σχέση με τις άλλες λειτουργίες. Θα πρέπει να αναγνωρίζουμε τις ομοιότητες των προβλημάτων που προκύπτουν αναφορικά με τα διάφορα υποσυστήματα των άλλων λειτουργιών.

Η κατασκευή μιας μοτοσικλέτας είναι μια διαδικασία παραγωγής. Διαδικασία παραγωγής είναι επίσης και η κατασκευή από πρώτες ύλες των εξαρτημάτων της μοτοσικλέτας, των τροχών, του "σασί", των εμβόλων, των καλωδίων, των φαναριών. Η κατασκευή των μηχανικών εγκαταστάσεων για την παραγωγή των τροχών της μοτοσικλέτας είναι επίσης διαδικασία παραγωγής. Η κατασκευή των λαμαρινών της μοτοσικλέτας από τον σίδηρο, επίσης. Διαδικασία παραγωγής είναι επίσης η συναρμολόγηση των εξαρτημάτων της μοτοσικλέτας και η συσκευασία της. Ακόμη, η δημιουργία των πρώτων υλών, είτε με την εξαγωγή ή την απόσπαση (όπως το ατσάλι) είτε με τη σύνθεση (όπως το πλαστικό) είτε με την αποσύνθεση, την ανάλυση και τη διάσπαση (όπως το πετρέλαιο), που από όλα αυτά θα κατασκευαστούν τα εξαρτήματα της μοτοσικλέτας, είναι επίσης μια διαδικασία παραγωγής.

Η δημιουργία ενός αναψυκτικού είναι η καλλιέργεια των εδαφών και των περιβολιών και των δένδρων που θα δημιουργήσουν τους χυμούς, την πρώτη ύλη. Είναι επίσης η κατασκευή των χάρτινων ή των πλαστικών κουτιών που θα αποτελέσουν τη συσκευασία του αναψυκτικού. Είναι επίσης η επεξεργασία του χυμού, η ανάμιξή του με άλλες ουσίες και ο έλεγχός της ποιότητάς του. Η τοποθέτησή του μέσα στις συσκευασίες και η δημιουργία μαζικών συσκευασιών.

Οι διαδικασίες παραγωγής λαμβάνουν χώρα κυρίως σε τρία διαφορετικά επίπεδα ή στάδια:

- Παραγωγή των πρώτων υλών
- Δημιουργία των εξαρτημάτων και των μερών
- Συναρμολόγηση των εξαρτημάτων και των μερών.

Κάθε ένα από αυτά τα επίπεδα συχνά απαιτεί πολλά επί μέρους διαδοχικά βήματα που, όλα μαζί, αποτελούν τη συνολική διαδικασία της παραγωγής των αγαθών.

Η βιομηχανία οφείλει την ανάπτυξή της στις οικονομίες κλίμακας και στα τεχνικά πλεονεκτήματα που της παρέχει το εργοστάσιο : τη μαζική οργάνωση της παραγωγής, τον καταμερισμό της εργασίας, την εξειδίκευση της παραγωγικής διαδικασίας. Στο παρελθόν ήταν οικοτεχνία, κατά την περίοδο της οικιακής οικονομίας, όπου κάθε οικογένεια προσπαθούσε να εξασφαλίσει από μόνη της τα μέσα διαβίωσης στα μέλη της. Με την ανταλλαγή των περισσευμάτων της παραγωγής της, η κάθε οικογένεια αποκτούσε από μια άλλη οικογένεια τα αγαθά που δεν είχε παράγει η ίδια και, έτσι, αναπτύχθηκε η χειροτεχνία. Τα χαρακτηριστικά της χειροτεχνίας ήταν τα υποτυπώδη εργαλεία που χρησιμοποιούσε και η επιδεξιότητα του τεχνίτη - χειροτέχνη. Η χειροτεχνία ήταν είτε, στην αρχή, μισθωτική, όπου οι πρώτες ύλες και τα άλλα υλικά, όπως και ο χώρος της παραγωγής ανήκαν στον πελάτη - αγοραστή. Είτε, αργότερα, ήταν εμπορική, δηλαδή ο χειροτέχνης είχε τα δικά του υλικά και εργαζόταν στον δικό του χώρο. Με την ανάπτυξη των συναλλαγών και του χρήματος, η εμπορική χειροτεχνία έγινε βιοτεχνία. Ασχολιόταν δηλαδή με την μεταποίηση των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα. Κύρια χαρακτηριστικά της βιοτεχνίας είναι ότι το προϊόν φέρει τη σφραγίδα της δεξιοτεχνίας του βιοτέχνη και, άρα, η ποσότητα της παραγωγής είναι, ως προς τη βιομηχανία, μικρή. Διαφέρει από τη βιομηχανία διότι η τελευταία χαρακτηρίζεται από την τυποποίηση των προϊόντων και από τη μεγάλη παραγωγή.

Η σημερινή βιομηχανική επιχείρηση είναι αποτέλεσμα της Βιομηχανικής Επανάστασης και των πολιτικών και τεχνολογικών εξελίξεων που ακολούθησαν. Έχει μεγάλες εγκαταστάσεις, χρησιμοποιεί εξελιγμένες μορφές ενέργειας και έχει μεγάλες επενδύσεις σε σύγχρονα τεχνολογικά μέσα και υλικά. Οι μεγάλες επενδύσεις της, η ανάγκη της για μεγάλα χρηματικά κεφάλαια της επιβάλλουν να επιλέγει τη νομική μορφή της Ανώνυμης Εταιρίας και να εφαρμόζει την ορθολογική οργάνωση στην παραγωγή των αγαθών και σε όλες τις άλλες δραστηριότητές της. Η σημερινή βιομηχανική επιχείρηση αντιμετωπίζει πρόσθετα προβλήματα σε σχέση με την εμπορική επιχείρηση και αυτά είναι προβλήματα χρηματοδότησης, προβλήματα διαχείρισης των ανθρώπινων πόρων (του προσωπικού), προβλήματα έρευνας και ανάπτυξης και προσαρμογής στις τεχνολογικές εξελίξεις, όπως και προβλήματα επιλογής και διαμόρφωσης του τύπου της εγκατάστασής της. Για την παρακολούθηση και το έλεγχο του κόστους της, η βιομηχανική επιχείρηση υποβοηθείται από τη Βιομηχανική Λογιστική.

Οι αποτελεσματικές βιομηχανικές επιχειρήσεις έχουν μεγάλη σημασία για την οικονομία κάθε χώρας και για το κοινωνικό σύνολο γενικότερα. Συμβάλλουν με την παραγωγή τους στην ανάπτυξη της εθνικής οικονομίας της χώρας, με τους φόρους και τις εισφορές τους συμβάλλουν στον εθνικό προϋπολογισμό, προσφέρουν απασχόληση στους ανθρώπους και ικανοποιούν τις κοινωνικές και τις ψυχολογικές ανάγκες του προσωπικού τους. Για λόγους δημοσίων σχέσεων, διοργανώνουν και συμμετέχουν σε πολιτιστικές και κοινωνικές δραστηριότητες. Ασκούν ενέργειες φιλανθρωπίας και συμμετέχουν με χορηγίες σε αθλητικούς, πολιτιστικούς και επιστημονικούς σκοπούς.

Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις επεμβαίνουν δυσάρεστα στο φυσικό περιβάλλον. Το φυσικό περιβάλλον έχει πάντα μεγάλη σημασία για τους ανθρώπους. Επηρεάζει την υγεία τους και τον τρόπο της ζωής τους. Το φυσικό

περιβάλλον, που έχει αποκτήσει τεράστια σημασία τις τελευταίες δεκαετίες, υφίσταται βλάβες και από τις εισροές και από τις εκροές των βιομηχανικών επιχειρήσεων. Με τις εισροές τους οι βιομηχανικές επιχειρήσεις καταστρέφουν τη φύση, όταν εφαρμόζουν αλόγιστη αλιεία, υλοτομία, οικιστική. Επίσης, με τις εκροές τους οι βιομηχανικές επιχειρήσεις μολύνουν το έδαφος και το υπέδαφος, την ατμόσφαιρα, τις θάλασσες και τα ποτάμια. Γι' αυτό και οφείλουν να περιορίσουν τις βλαβερές τους επιδράσεις και να φροντίζουν για την προστασία και τη συντήρηση της φύσης. Οι ύπαρξη, η ανάπτυξη και η ανταγωνιστικότητα των βιομηχανικών επιχειρήσεων, και όχι μόνο των βιομηχανικών, έχουν μεγάλη σημασία για το κοινωνικό σύνολο, διότι η κοινωνική ευημερία, η κοινωνική δικαιοσύνη, η οικονομική ανάπτυξη και η κοινωνική εξέλιξη συνδέονται και εξαρτώνται άμεσα από αυτές. Γι' αυτό και η λειτουργία και οι αποφάσεις των βιομηχανικών επιχειρήσεων δεν πρέπει να έρχονται σε αντίθεση με τα συμφέροντα των ανθρώπων. Σήμερα απαιτείται να υπάρχει μια επαρκής νομοθεσία για τις ευθύνες των επιχειρήσεων απέναντι στο φυσικό περιβάλλον, όπως επίσης να υπάρχει και ένας κώδικας επιχειρησιακής ηθικής για τις υποχρεώσεις τους ως προς αυτό.

ΟΙ ΑΛΛΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΜΕΣΑ ΣΕ ΜΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Η παραγωγή των προϊόντων και η διάθεσή τους στους αγοραστές είναι λειτουργίες αναπόσπαστα δεμένες στις σύγχρονες βιομηχανικές επιχειρήσεις. Έχουν υψηλό βαθμό "επικάλυψης" μεταξύ τους. Η φύση της συνεργασίας τους και ο βαθμός της αλληλεξάρτησής τους έχει να κάνει με τη φύση της κάθε βιομηχανικής επιχείρησης και με το είδος των παραγόμενων αγαθών. Είναι συνηθισμένο οι λειτουργίες και οι αποφάσεις του marketing και των πωλήσεων να δεσπόζουν και να κυριαρχούν επάνω στην παραγωγική λειτουργία. Και το αντίστροφο είναι επίσης συνηθισμένο: η φύση του παραγόμενου προϊόντος να κατευθύνει τις ενέργειες της λειτουργίας του marketing και των πωλήσεων. Γενικά, η συσχέτιση μεταξύ των δύο λειτουργιών, της παραγωγικής και της εμπορικής λειτουργίας είναι πλατιά. Η συσχέτιση αυτή περιλαμβάνει θέματα όπως η πρόβλεψη του ύψους της ζήτησης των παραγόμενων αγαθών, η πολιτική που θα ακολουθείται για τα αποθέματά τους, ο χρονικός προγραμματισμός της παραγωγής των αγαθών, ο καθορισμός του ύψους της παραγωγής κ.λ.π.

Εκτός από τη συσχέτιση της παραγωγικής με την εμπορική λειτουργία, σε κάθε βιομηχανική επιχείρηση παρατηρείται η αναγκαία και αναπόφευκτη μερική επικάλυψη της παραγωγής από την οικονομική λειτουργία, από τη λειτουργία των προμηθειών, από τη λειτουργία του σχεδιασμού των προϊόντων που θα παραχθούν, τη λειτουργία της έρευνας και ανάπτυξης, όπως επίσης και από το τμήμα των ανθρώπινων πόρων:

- Η παραγωγή σχετίζεται με την Οικονομική λειτουργία: Προβλέπεται η διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας, υπολογίζεται το κόστος της παραγωγής και τα απαιτούμενα ημερομίσθια. Συντάσσεται ο προϋπολογισμός της άμεσης παραγωγής. Διατυπώνονται εκτιμήσεις της παραγωγικής διαδικασίας. Προγραμματίζεται η συντήρηση ή και η αντικατάσταση του μηχανικού εξοπλισμού και των εγκαταστάσεων του

εργοστασίου και λαμβάνονται οι αποφάσεις για την εκτέλεση του προγράμματος αυτού.

- Η παραγωγή σχετίζεται με τη λειτουργία των προμηθειών:
Αποθηκεύονται και διατηρούνται τα αγορασμένα υλικά. Οι πρώτες ύλες, τα μηχανήματα και διάφορα έμμεσα υλικά. Ελέγχεται η ποιότητα των ειδών που αγοράζονται. Γίνεται πρόβλεψη και εκτίμηση της πολιτικής τιμολόγησης που ακολουθούν οι προμηθευτές.
- Η παραγωγή σχετίζεται με τη λειτουργία του marketing :
Συντάσσονται προβλέψεις για τη ζήτηση των προϊόντων που θα παραχθούν. Συντάσσεται ο χρονικός προγραμματισμός της παραγωγικής διαδικασίας, για την ικανοποίηση των ημερομηνιών παράδοσής τους στις αποθήκες των αγοραστών. Προγραμματίζεται η παραγωγική δυναμικότητα. Όσο διαρκεί η παραγωγική περίοδος, το τμήμα του marketing ενημερώνεται για την εξέλιξη και την πρόοδο των εργασιών.
- Η παραγωγή σχετίζεται με τη λειτουργία της έρευνας και της ανάπτυξης :
Σχεδιάζονται καινούργια προϊόντα και δημιουργούνται τα πρωτότυπά τους. Γίνονται τροποποιήσεις στα ήδη παραγόμενα προϊόντα. Δημιουργούνται τα πρότυπα, με τις τεχνικές προδιαγραφές και καθορίζεται η ποιότητά τους. Σχεδιάζεται ο μηχανολογικός και ο άλλος εξοπλισμός που απαιτείται για την παραγωγή των νέων προϊόντων και για την τροποποίηση των παλαιών.
- Η παραγωγή σχετίζεται με το τμήμα Διαχείρισης Ανθρώπινων Πόρων :
Προσελκύεται και επιλέγεται το απαιτούμενο προσωπικό. Οι νέοι εργαζόμενοι εκπαιδεύονται για την ομαλή προσαρμογή και την απόδοσή τους στις θέσεις εργασίας τους. Αναπτύσσονται οι βιομηχανικές σχέσεις. Καθορίζεται η φύση και η δομή των αμοιβών, όπως και τα κίνητρα για την αύξηση της απόδοσης των εργαζόμενων. Εξασφαλίζεται η υγεία και η ασφάλεια των εργαζόμενων από ατυχήματα. Καθορίζονται οι κοινωνικές παροχές προς τους εργαζόμενους.

ΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Οι στόχοι της παραγωγικής διαδικασίας εντάσσονται μέσα στο γενικότερο πλαίσιο των στόχων της βιομηχανικής επιχείρησης. Οι σχέσεις και οι επικαλύψεις της παραγωγικής λειτουργίας από τις άλλες επιχειρησιακές λειτουργίες, που είδαμε παραπάνω, δεν είναι παρά οι διαστάσεις μιας ευρύτερης πολιτικής της γενικής διεύθυνσης της επιχείρησης. Η πολιτική της επιχείρησης καθορίζεται από το Διοικητικό της Συμβούλιο, από τον Γενικό της Διευθυντή ή από τους Διευθυντές και, αναπόφευκτα, επηρεάζει τις ενέργειες όλων των προϊσταμένων όλων των τμημάτων της επιχείρησης και, άρα, και τον υπεύθυνο της παραγωγικής διαδικασίας, που έχει αναλάβει το έργο της δημιουργίας των απαραίτητων εκροών. Από την άλλη μεριά, ο υπεύθυνος (ο Διευθυντής) της παραγωγής συμβάλλει στη διαμόρφωση της πολιτικής της επιχείρησης, αφού η πολιτική αυτή θα επηρεάζει το έργο του και, άρα, θα έχει και εκείνος τη δυνατότητα να την επηρεάζει.

Οι αποφάσεις για την πολιτική που αναφέρεται στην Αγορά που θα πρέπει να εξυπηρετήσει η επιχείρηση αναπόφευκτα θα επηρεάζουν την εργασία του Διευθυντή της παραγωγής. Θα προσδιορίζουν σε μεγάλο βαθμό τη φύση των παραγόμενων αγαθών. Το σύστημα της παραγωγής που θα σχεδιαστεί και θα εφαρμοστεί θα εξαρτηθεί από το τι πρέπει να παράγει το σύστημα παραγωγής και από το ποια ζήτηση θα πρέπει να ικανοποιήσει. Πολλά συστήματα παραγωγής θα κριθούν ακατάλληλα ή άσκοπα. Αν, για παράδειγμα, η φύση των προϊόντων που ζητούν οι πελάτες – καταναλωτές είναι γνωστή, τότε μόνο είναι σκόπιμο ένα σύστημα παραγωγής βασισμένο στη δημιουργία αποθέματος παραγόμενων αγαθών. Αν δεν γνωρίζουμε με σαφήνεια τη φύση των αγαθών που θα ικανοποιήσουν τις επιθυμίες της αγοράς, δεν μπορούμε να παράγουμε βασισμένοι σε προβλέψεις για τη ζήτηση και άρα δεν μπορούμε να δημιουργήσουμε αποθέματα παραγόμενων αγαθών.

Η ποσότητα που θα παραχθεί και θα διατεθεί στην αγορά από το σύστημα παραγωγής, το ύψος της παραγωγικότητας και ο βαθμός της αξιοποίησης των παραγωγικών πόρων που θα επιτευχθεί από το σύστημα παραγωγής θα εξαρτηθούν από τις πολιτικές και τις αποφάσεις της βιομηχανικής επιχείρησης και από τους στόχους των διοικητικών στελεχών της παραγωγής. Αν η αγορά είναι έντονα ανταγωνιστική, είναι αναγκαίο να παρέχεται ένα υψηλό επίπεδο εξυπηρέτησης προς τους πελάτες, ενώ αυτό δεν είναι απαραίτητο σε περιπτώσεις που οι προμηθευτές – ανταγωνιστές είναι λίγοι και τα προϊόντα έχουν υψηλό κόστος.

Οι αντικειμενικοί στόχοι που θα καθοριστούν από την βιομηχανική επιχείρηση θα επηρεάσουν τον ρόλο, την εργασία και τις ενέργειες του διευθυντή της παραγωγής, θα επηρεάσουν τις στρατηγικές και τις πολιτικές που αυτός εφαρμόζει στο χειρισμό των προβλημάτων που θα προκύπτουν κατά τη διοίκηση του συστήματος παραγωγής.

Από την άλλη πλευρά, ο διευθυντής της παραγωγής πρέπει να επιδιώκει να επηρεάσει τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων: Διότι δεν μπορεί να του ζητηθεί, π.χ. να επιτύχει στόχους στο επίπεδο της παραγωγής ή στο βαθμό της παραγωγικότητας ή στην ποιότητα των προϊόντων, τέτοιους που δεν μπορούν να επιτευχθούν με το επιλεγμένο σύστημα παραγωγής ή που μπορούν μεν να επιτευχθούν αλλά με αντικοινωνικούς τρόπους. Είναι στην δική του ευθύνη και αρμοδιότητα να προσπαθεί να εξασφαλίσει τη δημιουργία ή τη χρησιμοποίηση εκείνου ακριβώς του συστήματος παραγωγής που να ανταποκρίνεται στους αντικειμενικούς σκοπούς που έχουν τεθεί για την παραγωγή, στις εκροές που απαιτείται να δημιουργηθούν και στην Αγορά που θα πρέπει να ικανοποιηθεί.

ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Υπάρχουν πολλές διαφορετικές προσεγγίσεις με τις οποίες μπορούμε να ομαδοποιήσουμε σε κατηγορίες τα διάφορα συστήματα παραγωγής. Ένα σημαντικό κριτήριο αποτελεί η Κλίμακα της Παραγωγής.

Η κλίμακα της παραγωγής αναφέρεται στον βαθμό με τον οποίο η παραγωγική διαδικασία επαναλαμβάνεται με τις ίδιες ενέργειες και με τη ίδια

σειρά. Η επεξεργασία των υλικών, η δημιουργία των εξαρτημάτων και η συναρμολόγησή τους μπορούν να ταξινομηθούν περαιτέρω σε ορισμένα επίπεδα που εξαρτώνται από την κλίμακα της παραγωγής. Και εδώ έχουμε να εξετάσουμε τις δύο ακραίες περιπτώσεις, αφ' ενός μεν την μοναδική παραγωγή, κατά την οποία δεν υφίσταται καμιά απολύτως επαναληπτικότητα και κάθε προϊόν είναι μοναδικό και διαφορετικό, και αφ' ετέρου την συνεχή παραγωγή, όπου όλα τα προϊόντα είναι ίδια και πανομοιότυπα. Βέβαια, οι δύο αυτές ακραίες περιπτώσεις σπάνια συναντώνται: Παράδειγμα μοναδικής παραγωγής είναι η κατασκευή από έναν ναυπηγό μιας αρχαίας θαλαμηγού, από έναν ιστορικό της τέχνης ενός σπάνιου μουσικού οργάνου, από έναν αρχιτέκτονα ενός πρότυπου κτιρίου. Παράδειγμα συνεχούς παραγωγής είναι παραγωγή ελαιολάδου, η διύλιση του πετρελαίου, η παραγωγή του ψωμιού.

Στην πραγματικότητα, οι περισσότερες παραγωγικές δραστηριότητες βρίσκονται σε μια ευρεία περιοχή μεταξύ των δύο παραπάνω ακραίων καταστάσεων. Η παραγωγή των περισσότερων αγαθών δεν γίνεται ούτε μεμονωμένα ούτε συνεχώς. Ονομάζεται παραγωγή κατά παρτίδες ή κατά ομάδες.

Η παραγωγική διαδικασία κατά παρτίδες διαφέρει από την μοναδική παραγωγή, και ο όρος μαζική παραγωγή αναφέρεται στην περίπτωση όπου η παραγωγή είναι σχεδόν συνεχής ή είναι συνεχής για μια ορισμένη αλλά μακριά χρονική περίοδο. Μιαζική παραγωγή, για παράδειγμα, είναι η παραγωγή των μοτοσικλετών και των αυτοκινήτων, δηλαδή η επαναλαμβανόμενη παραγωγή προϊόντων με αυστηρά καθορισμένες τεχνικές προδιαγραφές. Ακόμη έχουμε και την περίπτωση της εξελικτικής παραγωγής (process production): αυτή είναι η συνεχής ροής παραγωγική διαδικασία που παράγει χημικά κατά παρτίδες ή προετοιμάζει χύδην (χύμα) πρώτες ύλες σε μεγάλες παρτίδες.

Σε ορισμένη βιβλιογραφία, οι παραπάνω 4 τύποι της παραγωγικής διαδικασίας συμπτύσσονται σε 3: α) Στην εξελικτική παραγωγή, β) στην μαζική παραγωγή (που αναφέρεται σε μεγάλες παρτίδες ή σε παραγωγή εξαρτημάτων – μερών σε μεγάλες παρτίδες που στη συνέχεια θα συναρμολογηθούν) και γ) στην παραγωγή σε όχι μεγάλες παρτίδες, δηλαδή είτε σε μοναδική παραγωγή είτε στην παραγωγή μικρών παρτίδων είτε, επίσης, στην κατασκευή του μηχανολογικού εξοπλισμού ενός εργοστασίου, στη δημιουργία περίπλοκων αντικειμένων, στη δημιουργία κατασκευών κατά παραγγελία κλπ.

Η ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΟΥ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Ο παραγωγικός εξοπλισμός μιας βιομηχανικής επιχείρησης θα μπορούσε να διαταχθεί με 3 ή, κατ' άλλους, με 4 τρόπους.

1. Διάταξη κατά σταθερή θέση. Στη διάταξη κατά σταθερή θέση, τα προϊόντα τα οποία θα παραχθούν παραμένουν ακίνητα στο ίδιο πάντα σημείο. Οι τεχνίτες, οι πρώτες ύλες και τα άλλα υλικά, τα εργαλεία και ο άλλος μηχανολογικός εξοπλισμός που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή του, έρχονται στο σημείο αυτό όταν χρειάζεται και εργάζονται και χρησιμοποιούνται εκεί. Η διάταξη κατά σταθερή ή κατά καθορισμένη θέση χρησιμοποιείται σήμερα στη ναυπηγική και στην μη βιομηχανοποιημένη κατασκευή οικοδομών και τεχνικών έργων. Γενικά

χρησιμοποιείται στην κατασκευή μεγάλων αντικειμένων σε πολύ μικρές ποσότητες ή στην κατασκευή ενός μόνο προϊόντος. Παλαιότερα, πριν από τη Βιομηχανική Επανάσταση, αυτός ήταν ο τρόπος που λειτουργούσε μια οικοτεχνία.

2. Διάταξη κατά επεξεργασία. Οι πρώτες ύλες και τα άλλα υλικά, τα εργαλεία και ο άλλος μηχανολογικός εξοπλισμός που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή του προϊόντος βρίσκονται ακίνητα και παρατεταγμένα σε συγκεκριμένη σειρά, ανάλογα με τη ροή και τις ανάγκες της παραγωγικής διαδικασίας. Τα προϊόντα μετακινούνται σε αυτή τη διατεταγμένη σειρά και δημιουργούνται. Η διάταξη κατά επεξεργασία είναι σήμερα πολύ συνηθισμένη. Είναι η πιο κατάλληλη διάταξη για παραγωγή αγαθών με ειδική παραγγελία. Επίσης και για την παραγωγή σε μικρές ποσότητες. Για παράδειγμα, το ελαιοτριβείο. Το μεγαλύτερο μέρος του ελαιοκάρπου που “μαζεύεται” είναι σε μικρές ποσότητες, από τους διάφορους καλλιεργητές. Τα ίδιο συμβαίνει για πολλά αγαθά σε όλες τις βιομηχανοποιημένες χώρες. Τα μηχανήματα στο ελαιοτριβείο είναι ομαδοποιημένα κατά τμήματα και τα προϊόντα μεταφέρονται μεταξύ αυτών των τμημάτων με τη σειρά που απαιτεί η διαδικασία παραγωγής του τελικού προϊόντος.
3. Διάταξη κατά προϊόν. Στη διάταξη κατά προϊόν, τα μηχανήματα και ο άλλος εξοπλισμός τοποθετούνται σύμφωνα με τη σειρά και τις ανάγκες δημιουργίας του συγκεκριμένου κάθε φορά προϊόντος. Πρόκειται για τη πιο διαδεδομένη διάταξη της μαζικής παραγωγής.
4. Διάταξη κατά ομάδες. Όταν τα αγαθά παράγονται κατά ομάδες, κατά παρτίδες, κατασκευάζονται πρώτα τα διάφορα εξαρτήματά τους. Οι πρώτες ύλες και τα άλλα υλικά, τα εργαλεία και ο άλλος μηχανολογικός εξοπλισμός που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή του προϊόντος βρίσκονται τοποθετημένα σε ομάδες, κατάλληλες για την παραγωγή του κάθε εξαρτήματος. Η διάταξη κατά ομάδες, δηλαδή κατά προϊόν (κατά εξάρτημα) είναι, αντίθετα με την προηγούμενη διάταξη κατά επεξεργασία, συγκριτικά δύσκολη. Τα μηχανήματα τοποθετούνται κατά τον τρόπο που απαιτεί η παραγωγή του προϊόντος. Και η ζήτηση του προϊόντος θα πρέπει να είναι αρκετά υψηλή ώστε να είναι οικονομικά συμφέρουσα τέτοια διάταξη. Κανονικά τα μηχανήματα πρέπει να είναι τοποθετημένα σε σειρά, κατά τον τύπο της γραμμής συναρμολόγησης σε ροή. Διαφορετικά θα υπάρχει “νεκρός” χρόνος στα μηχανήματα: δεν χρησιμοποιούνται για κάποιες χρονικές περιόδους ούτε και μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή άλλων προϊόντων, τα οποία απαιτούν διάταξη μηχανημάτων με διαφορετική σειρά.

Αυτή η διάταξη κατά ομάδες, αποτέλεσμα της εξέλιξης των δύο προηγούμενων διατάξεων παραγωγής, έχει αρκετά πλεονεκτήματα. Εμπεριέχει τα πλεονεκτήματα της διάταξης κατά επεξεργασία και, επί πλέον, ενδείκνυται σε περιπτώσεις που τα προϊόντα παράγονται κατά παρτίδες και είναι εφικτό να προσδιοριστούν τα μέρη ή τα εξαρτήματά τους που είναι παρόμοια και για τα οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί μια διάταξη κατά επεξεργασία.

Η διάταξη κατά ομάδες μπορεί να εφαρμοστεί για μια μεγάλη γκάμα προϊόντων. Είναι δυνατό για καθένα από αυτά να βρεθεί μια σχετικά μικρή σειρά παρόμοιων συστατικών ή εξαρτημάτων, που οι απαιτήσεις της παραγωγής τους να δικαιολογούν μια διάταξη κατά προϊόν, η οποία με τη σειρά της να επιτρέπει διάταξη παραγωγής περισσότερο συγγενή προς τη μαζική παραγωγή παρά προς την παραγωγή κατά παρτίδες.

Μια βιομηχανική επιχείρηση σπάνια εξαρτάται από ένα μόνο τύπο διάταξης του παραγωγικού της εξοπλισμού. Ακόμη και στις βιομηχανίες μαζικής παραγωγής, συνήθως υπάρχει η ανάγκη να παράγονται κάποια είδη σε μικρές μόνο ποσότητες. Για παράδειγμα, σε μια αυτοκινητοβιομηχανία, θα μπορούσαν να παράγονται εργαλεία αλλαγής του τροχού ("γρύλοι"). Επίσης, στην παραγωγή κατά ομάδες, τα παραγόμενα προϊόντα συχνά περιλαμβάνουν μέρη ή εξαρτήματα που θα ήταν προτιμότερο να παράγονται με μεθόδους και με διάταξη εξοπλισμού που συναντώνται στη μαζική παραγωγή.

Η επικάλυψη της διάταξης κατά επεξεργασία και της διάταξης κατά προϊόν είναι, τις τελευταίες δεκαετίες, συνεχώς αυξανόμενη, λόγω των τεχνολογικών εξελίξεων στο σχεδιασμό του εξοπλισμού της παραγωγής και στη υιοθέτηση νέων τεχνικών στη διοίκηση της παραγωγής. Η χρησιμοποίηση παρόμοιων ή πανομοιότυπων εξαρτημάτων ή μερών ή συστατικών σε μια μεγάλη γκάμα προϊόντων, μέσα από έναν ορθολογικό σχεδιασμό του παραγωγικού εξοπλισμού έχει κάνει πολλές βιομηχανικές επιχειρήσεις να υιοθετούν τεχνικές μαζικής παραγωγής για την παραγωγή των μερών ή των εξαρτημάτων των προϊόντων.

Ακόμη, στις βιομηχανίες μαζικής παραγωγής παρατηρείται η τάση να προσαρμόζεται η κλασική διάταξη της μαζικής παραγωγής στις ανάγκες της παραγωγής κατά ομάδες. Και αυτό διότι είναι συνεχώς αυξανόμενη για τις επιχειρήσεις μαζικής παραγωγής η ανάγκη να προσφέρουν στους πελάτες τους όχι απλά ένα συγκεκριμένο προϊόν αλλά μια ευρεία σειρά προϊόντων. Σήμερα η ζήτηση των αγαθών απαιτεί την ύπαρξη της δυνατότητας επιλογής από τον πελάτη, επιλογής του τύπου του προϊόντος, της κομψότητάς του, του εξοπλισμού του προϊόντος, του φινιρίσματός του κ.λ.π. Και, έτσι, οι βιομηχανίες μαζικής παραγωγής, προκειμένου να ανταποκριθούν στον ανταγωνισμό, έχουν ανάγκη να παράγουν μια μεγάλη ποικιλία προϊόντων, που η παραγωγή τους βασίζεται στον κοινό σχεδιασμό. Και για να το επιτύχουν αυτό, χρησιμοποιούν διατάξεις παραγωγικού εξοπλισμού πολλαπλού ή μικτού τύπου.

Η επίδραση των τεχνολογικών εξελίξεων είναι σήμερα ζωτικής σημασίας για την ύπαρξη, την ανταγωνιστικότητα και την ανάπτυξη των επιχειρήσεων. Όλο και περισσότερες βιομηχανίες χρησιμοποιούν μηχανολογικό εξοπλισμό που λειτουργεί με μικροτσιπς και με πολύπλοκα ηλεκτρονικά κέντρα, σε σημείο που να μεταμορφώνουν την κλασική παραγωγική διάταξη κατά παρτίδες. Και οι διατάξεις κατά επεξεργασία

αντικαθίστανται ή συμπληρώνονται από προγραμματιζόμενα μηχανικά κέντρα παραγωγής κατά παρτίδες.

Περιγράψαμε παραπάνω τις ταξινομήσεις των συστημάτων παραγωγής. Την παραγωγή “έργων”, την παραγωγή σε ροή, τη μαζική παραγωγή και την παραγωγή κατά παρτίδες. Στη συνέχεια θα εξετάσουμε τη δομή των συστημάτων παραγωγής.

Η ΔΟΜΗ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Ο ρόλος της Διοίκησης της Παραγωγής είναι καθοριστικής σημασίας: Δέχεται τα μηνύματα του περιβάλλοντος (κατάσταση της αγοράς, ισχύον θεσμικό πλαίσιο κ.ά.), τα συνδυάζει με τις υπάρχουσες παραγωγικές δυνατότητες έτσι ώστε να προκύψει το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα.

Το αποτέλεσμα αυτό, αν είναι επιτυχές, τότε διασφαλίζει την επιβίωση και την ανάπτυξη της επιχείρησης.

Αν δεν είναι επιτυχές, τότε επιχειρούνται διορθωτικές κινήσεις.



Εξετάζοντας τη διάταξη των μηχανημάτων παραγωγής, έχουμε αναπτύξει ένα τύπο ταξινόμησης των συστημάτων παραγωγής που βασίζεται στην διάταξη ή στην τοποθέτηση. Θα πρέπει να εξετάσουμε τώρα τη δομή των συστημάτων παραγωγής και σε ό,τι αφορά τις σχέσεις με το περιβάλλον, με τους προμηθευτές και με τους πελάτες.

Ένα σύστημα παραγωγής, δηλαδή το όλο σύστημα της μεταποίησης, θα μπορούσε να συνδέεται με τους προμηθευτές, δηλαδή με τα συστήματα εκείνα που το εφοδιάζουν με πρώτες ύλες κ.λ.π. Και αυτό μπορεί να γίνει είτε άμεσα, δηλαδή με αγορές κατ' ευθείαν από τους προμηθευτές είτε και έμμεσα, δηλαδή

με σύστημα αποθεμάτων πρώτων υλών. Επίσης, ένα σύστημα παραγωγής θα μπορούσε να συνδέεται με τους πελάτες, δηλαδή με τα συστήματα εκείνα που ζητούν τις εκροές του. Και αυτό μπορεί να γίνει είτε άμεσα, δηλαδή με παραδόσεις κατ' ευθείαν στους πελάτες είτε έμμεσα, δηλαδή με ένα σύστημα αποθεμάτων εκροών. Με τον τρόπο αυτό μπορούμε να αναγνωρίσουμε τέσσερις απλές δομές συστημάτων παραγωγής, όπως φαίνεται στο παρακάτω σχήμα.

Η δομή Α απεικονίζει μια κατάσταση "παραγωγής αποθέματος από απόθεμα". Στη δομή αυτή, όλες οι εισροές παραγωγικών πόρων αποθηκεύονται, γίνεται η παραγωγική διαδικασία και τα έτοιμα προϊόντα αποθηκεύονται. Ο πελάτης εξυπηρετείται από το απόθεμα των έτοιμων προϊόντων.

Η δομή Β απεικονίζει μια κατάσταση "παραγωγής για απόθεμα – παραγγελία για συγκεκριμένη παραγωγή". Στη δομή αυτή δεν τηρούνται αποθέματα εισροών φυσικών πόρων, τα δε προϊόντα που δημιουργούνται αποθεματοποιούνται.

Η δομή Γ απεικονίζει μια κατάσταση "παραγωγή από απόθεμα, κατόπιν παραγγελίας". Στη δομή αυτή, όλες οι εισροές παραγωγικών πόρων αποθεματοποιούνται και τα προϊόντα παράγονται μόνο κατόπιν παραγγελίας του πελάτη.

Η δομή Δ απεικονίζει μια κατάσταση "παραγωγής για παραγγελία – εισροές για συγκεκριμένη παραγωγή". Στη δομή αυτή δεν τηρούνται αποθέματα παραγωγικών πόρων και όλα τα προϊόντα παράγονται μόνο κατόπιν παραγγελίας του πελάτη.

Δομή Α : $\longrightarrow \nabla \longrightarrow \circ \longrightarrow \nabla \longrightarrow \Pi$

Δομή Β : $\longrightarrow \longrightarrow \circ \longrightarrow \nabla \longrightarrow \Pi$

Δομή Γ : $\longrightarrow \nabla \longrightarrow \circ \longrightarrow \longrightarrow \Pi$

Δομή Δ : $\longrightarrow \longrightarrow \circ \longrightarrow \longrightarrow \Pi$

Όπου τα 4 σχήματα απεικονίζουν :

Το \longrightarrow την φυσική ροή της εισροής ή της εκροής,

Το ∇ την δημιουργία αποθέματος

Το \circ τη διαδικασία της μεταποίησης

Το Π τον πελάτη του συστήματος.

Οι παραπάνω 4 υπεραπλουστευμένες δομές είναι βασικές δομές μονών καναλιών και δεν έχουν ροές που να διακλαδίζονται. Για παράδειγμα, ένα σύστημα που παράγει οικιακές συσκευές θα μπορούσε να περιγραφεί σαν μια δομή Α, μέσα στην οποία υπάρχουν αποθέματα εισροών φυσικών πόρων, όπως επίσης και αποθέματα τελικών προϊόντων. Εν τούτοις, μέσα σε αυτό το σύστημα θα υπάρχουν και κάποια επί μέρους τμήματα, που άλλα μεν από αυτά θα λειτουργούν όπως η δομή Α και άλλα από αυτά θα λειτουργούν με τον τρόπο των άλλων 3 δομών που παραπάνω περιγράψαμε.

Ανάλογα με τον βαθμό ανάλυσης και λεπτομέρειας που απαιτείται, οι παραπάνω τέσσερις απλές δομές θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για να περιγράψουν είτε μια ολόκληρη βιομηχανία είτε ένα μόνο τμήμα μιας βιομηχανίας είτε να περιγράψουν ένα μόνο μηχάνημα ή εργαλείο. Για τις ανάγκες της δικής μας ανάλυσης, θα μπορούσαμε να θεωρήσουμε ότι τα συστήματα παραγωγής θα μπορούσαν να συνδέονται με τους προμηθευτές άμεσα είτε μέσω αποθεμάτων εισροών, όπως επίσης και με τους πελάτες είτε άμεσα είτε μέσω αποθεμάτων εκροών.

Η περιγραφή και ταξινόμηση της παραγωγικής διαδικασίας με κάποιο από τα παραπάνω συστήματα, ακόμη και αν φαίνεται, σε κάποιο βαθμό, τεχνητή και αυθαίρετη, ωστόσο αποτελεί ένα χρήσιμο και αναγκαίο εργαλείο για τη διοίκηση της παραγωγής. Ο κάθε τύπος παραγωγής έχει τις δικές ιδιαιτερότητες και τις δικές του απαιτήσεις επάνω στις άλλες διοικητικές λειτουργίες μιας βιομηχανίας. Η εργασία του διευθυντή της παραγωγής, οι φύση των προβλημάτων που κάθε φορά αντιμετωπίζει και ο τρόπος με τον οποίο αυτά τα προβλήματα θα πρέπει να λύνονται εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τον τύπο του συστήματος παραγωγής που καλείται να διευθύνει. Η σχέση ανάμεσα στον τύπο συστήματος παραγωγής που χρησιμοποιεί και στον τύπο του κάθε προβλήματος θα μπορεί να ερμηνευτεί με σαφήνεια με τη βοήθεια των παραπάνω τεσσάρων βασικών δομών των συστημάτων παραγωγής.

Β ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Διοίκηση ή Management είναι η διαδικασία του προγραμματισμού (planning), της οργάνωσης, της διεύθυνσης και του ελέγχου που ασκούνται μέσα σε ένα οργανισμό, επιχείρηση ή όχι, με σκοπό την αποτελεσματική αξιοποίηση των παραγωγικών πόρων και την επίτευξη των καθορισμένων στόχων. Η διοίκηση είναι η δύναμη που συνδυάζει τους παραγωγικούς συντελεστές, εφαρμόζοντας την αρχή της επιδίωξης του μεγαλύτερου δυνατού αποτελέσματος με τις λιγότερες δυνατές θυσίες.

Οι παραγωγικοί συντελεστές, άλλοι οικονομολόγοι λένε πως είναι 3 και άλλοι πως είναι 4. Οι 3 παραγωγικοί συντελεστές είναι η γη, η εργασία και το “κεφάλαιο”, δηλαδή οι πόροι. Αλλά ο όρος “συντελεστές” παραγωγής ή “μέσα” παραγωγής υπονοεί ότι η γη, η εργασία και οι πόροι παίζουν έναν ενεργό ρόλο στην παραγωγή των αγαθών και στη δημιουργία πλούτου. Αυτό όμως, ο ενεργός τους ρόλος, θα γίνεται πραγματικότητα μόνο αν οι 3 παραγωγικοί συντελεστές

θα συνυπάρχουν και θα εργάζονται κάτω από τον καθοδηγητικό ιστό του management, δηλαδή της διοικητικής λειτουργίας. Χωρίς την καθοδήγηση των ηγετικών διοικητικών στελεχών, δηλαδή των managers, οι παραγωγικοί πόροι παραμένουν απλώς πόροι και δεν γίνονται ποτέ παραγωγικοί. Σε μια ανταγωνιστική οικονομία, η πρωτοβουλία των ανθρώπων και κυρίως αυτών που ασκούν διοίκηση, η ποιότητά τους και η επίδοσή τους μέσα στις επιχειρήσεις είναι αυτό που στην πραγματικότητα θα καθορίσει την επιβίωση και την επιτυχία της κάθε επιχείρησης. Ο ρόλος της διοίκησης είναι καταλυτικός σε σχέση με τους συντελεστές της παραγωγής.

Η πρακτική του management περιλαμβάνει τη λήψη αποφάσεων, την επιλογή προγραμμάτων και στρατηγικών και τη γενική αξιοποίηση των παραγωγικών πόρων με σκοπό την επίτευξη των αντικειμενικών στόχων μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού. Η λειτουργία της διοίκησης μιας επιχείρησης, σε γενικές γραμμές, περιλαμβάνει τον καθορισμό και τον συντονισμό όλων των λειτουργιών και όλων των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Το όργανο με το οποίο ασκείται η διοίκηση μέσα σε μια επιχείρηση είναι η οργάνωσή της. Η διαδικασία της οργάνωσης περιλαμβάνει πάντα έναν manager ο οποίος ασχολείται με άλλους ανθρώπους. Ένα από τα κύρια καθήκοντα της διοίκησης (και πολύ συχνά ένα από τα κυριότερα προβλήματα) είναι οι οργανωτικές σχέσεις με άλλους ανθρώπους. Αυτό βέβαια είναι όχι ο σκοπός της διοίκησης αλλά ένα μέρος της όλης εργασίας των managers. Η ενασχόληση με υφισταμένους, με ανώτερους και με ομοίβαθμους είναι μια σημαντική πλευρά του έργου των διοικητικών στελεχών (των managers), αλλά είναι μόνο μία πλευρά του έργου τους. Η όλη διαδικασία του management αποτελείται από τέσσερα στάδια:

- Τον καθορισμό των αντικειμενικών σκοπών και των πολιτικών
- Τον καθορισμό των απαραίτητων δραστηριοτήτων για την επίτευξη αυτών των αντικειμενικών σκοπών
- Τον έλεγχο των δραστηριοτήτων και
- Την μέτρηση των αποτελεσμάτων

Ο καθορισμός των αντικειμενικών σκοπών και των πολιτικών είναι κάτι το οποίο προαπαιτείται για όλες τις δραστηριότητες προγραμματισμού ή ελέγχου. Σε ορισμένες περιπτώσεις οι αντικειμενικοί στόχοι μπορούν να επιβληθούν σε έναν manager από έναν ανώτερό του ή από έναν πελάτη. Ο καθορισμός των αντικειμενικών σκοπών εμπλέκει συνήθως τα διοικητικά στελέχη με ζητήματα όπως την συγκέντρωση στοιχείων, την επεξεργασία των στοιχείων και τη μετατροπή τους σε κατάλληλες πληροφορίες, τη δημιουργία εναλλακτικών αντικειμενικών σκοπών, την εκτίμηση των αντικειμενικών σκοπών και τη λήψη απόφασης μεταξύ των εναλλακτικών αντικειμενικών σκοπών.

Ο καθορισμός των απαραίτητων δραστηριοτήτων για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών εμπλέκει τα διοικητικά στελέχη στον προγραμματισμό της εργασίας, συνήθως της εργασίας των άλλων, καθώς και στον καταμερισμό αυτής της εργασίας μεταξύ των διαθέσιμων παραγωγικών πόρων. Οι

δραστηριότητες αυτές του προγραμματισμού οι οποίες εξαρτώνται από τους αντικειμενικούς στόχους θα μπορούσαν να λαμβάνουν χώρα σε δύο φάσεις:

- Τον Μακροχρόνιο Προγραμματισμό ή στρατηγικό προγραμματισμό, ο οποίος να αναφέρεται στον καθορισμό μιας γενικής επιθυμητής κατάστασης, μέσα στην οποία θα επιδιωχθούν οι αντικειμενικοί σκοποί και
- Στον Τακτικό Προγραμματισμό, ο οποίος να αναφέρεται στην βραχυχρόνια λήψη αποφάσεων.

Ο έλεγχος είναι η συστηματική παρακολούθηση όλων των ενεργειών και όλων των δραστηριοτήτων των ανθρώπων της επιχείρησης με σκοπό τον εντοπισμό των αποκλίσεων από τους στόχους που έχουν τεθεί. Ο έλεγχος θα πρέπει να επιβεβαιώνει ότι τα προγράμματα που έχουν καθοριστεί λειτουργούν ικανοποιητικά και θα έχουν το προσδοκώμενο αποτέλεσμα. Αυτό το στάδιο θα μπορούσε να περιέχει μια ορισμένη ποσότητα περιστασιακού προγραμματισμού ή επαναπρογραμματισμού. Επίσης αυτό το στάδιο μπορεί να περιλαμβάνει σημαντικά καθήκοντα που να αναφέρονται στη διεύθυνση, δηλαδή στη διοίκηση των ανθρώπων.

Η μέτρηση των αποτελεσμάτων είναι το τελικό στάδιο της διαδικασίας του management. Αναφέρεται στην αξιολόγηση της επιτυχίας των τριών προηγούμενων σταδίων. Οι πληροφορίες που συγκεντρώνονται στο στάδιο αυτό, όπως και στα προηγούμενα, είναι πολύ πιθανό να επηρεάσουν μελλοντικά τη λήψη των αποφάσεων για τα τρία πρώτα στάδια.

Κάναμε παραπάνω μια αφηρημένη και τυπική περιγραφή των σταδίων μέσα στα οποία ασκείται η δραστηριότητα των διοικητικών στελεχών. Στην πραγματικότητα, οι περισσότεροι managers είναι πιθανό, λόγω της ευρύτητας των ευθυνών τους, να ασχολούνται ταυτόχρονα με πολλάριθμα προβλήματα που να βρίσκονται σε διαφορετικά στάδια. Επίσης μπορεί να εμπλέκονται ταυτόχρονα σε διαδικαστικές δραστηριότητες που σχεδιάστηκαν για να βοηθήσουν στην επίτευξη ειδικών στόχων. Ένας manager θα μπορούσε για παράδειγμα, να ασχολείται με την υποκίνηση εργαζομένων, με την ανάθεση εξουσίας σε κατώτερα κλιμάκια εργαζομένων, με την ανάπτυξη των ικανοτήτων τους και με την εκτίμηση της προόδου τους. Θα μπορούσε επίσης ένα διοικητικό στέλεχος να έχει μεταξύ των καθηκόντων του και την υποχρέωση να συνεργάζεται με ομοίβαθμους του σε άλλες λειτουργίες της επιχείρησης ή και με ανώτερους του για θέματα μελλοντικών ή παρελθόντων εργασιών.

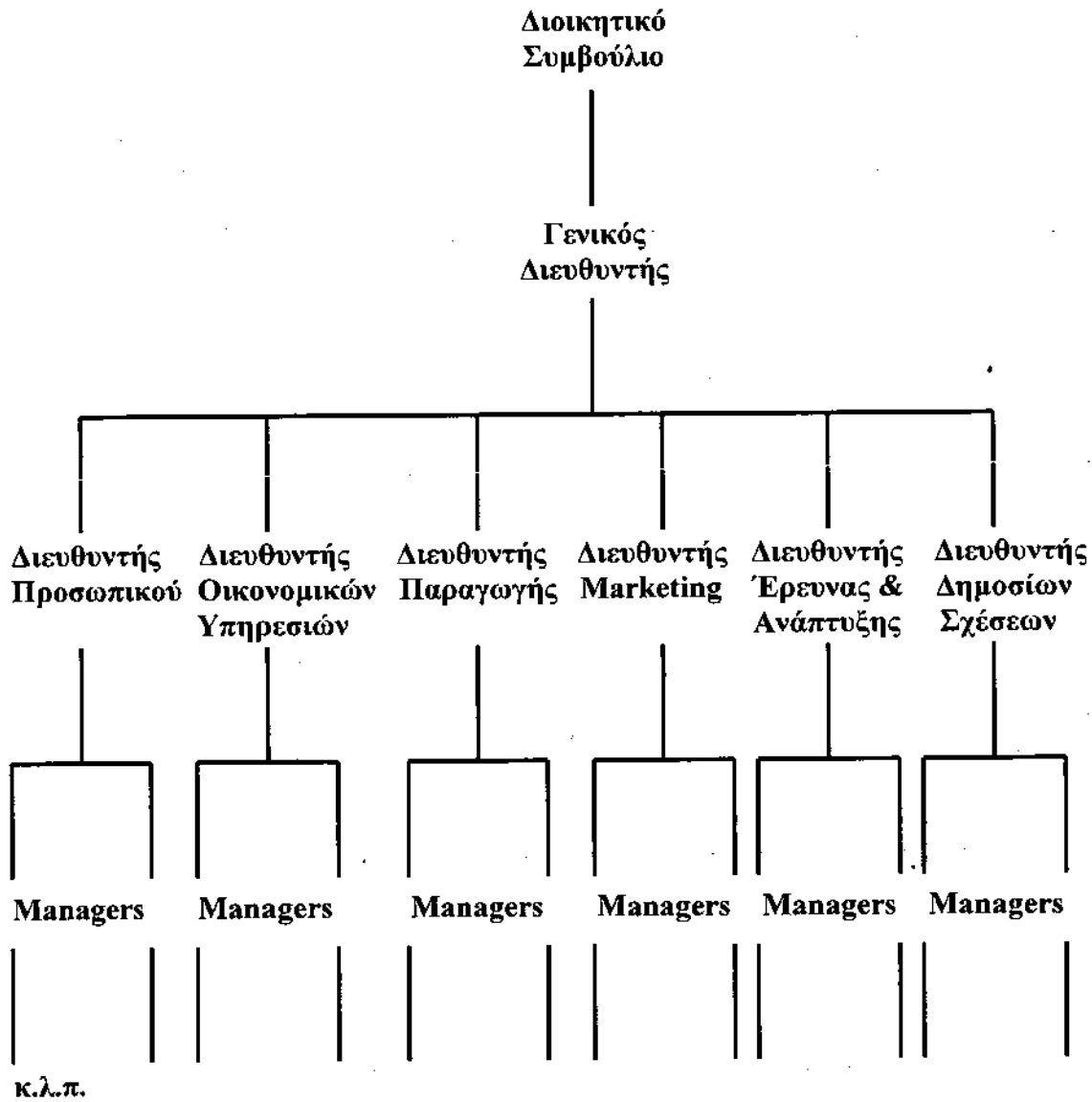
ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Η διοικητική ευθύνη και εξουσία μέσα σε μια επιχείρηση, βιομηχανική ή όχι, ορίζεται συνήθως με μια ιεραρχική δομή με τη βοήθεια κάποιου σχήματος που ονομάζεται οργανόγραμμα. Τα διάφορα οριζόντια επίπεδα αντιστοιχούν στα διάφορα επίπεδα ευθύνης και εξουσίας, ενώ οι κάθετοι τομείς απεικονίζουν τις διευθύνσεις και αντιστοιχούν σε εξειδικευμένες ή λειτουργικές υπευθυνότητες και εξουσίες.

Εξουσία μέσα σε μια επιχείρηση είναι το νόμιμο δικαίωμα που, σε κάθε ζήτημα για το οποίο απαιτείται η λήψη μιας απόφασης, προσδιορίζει ποιος ή

ποιοι είναι οι αρμόδιοι να αποφασίσουν και ποιος ή ποιοι είναι υποχρεωμένοι να συμμορφωθούν με την απόφαση ή και να την εκτελέσουν.

Αυτή η ιεραρχική δομή που απεικονίζεται στο οργανόγραμμα έχει αξία μόνο σαν μια κατά προσέγγιση αναπαράσταση της οργάνωσης της επιχείρησης. Και τούτο επειδή δεν περιέχει πολλά επιμέρους χαρακτηριστικά του οργανωτικού σχεδιασμού και της οργανωτικής πρακτικής. Είναι δηλαδή μια κατά προσέγγιση αναπαράσταση της οργανωτικής δομής της επιχείρησης.



Για παράδειγμα, σε ένα οργανόγραμμα θα πρέπει να ξεχωρίζει κανείς την θέση της Γραμμικής Διεύθυνσης, που αφορά την άμεση διοίκηση των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης. Να ξεχωρίζει επίσης και τη θέση της Επιτελικής Διοίκησης, που αφορά την παροχή ειδικών συμβουλών και πληροφοριών προς την Γραμμική Διοίκηση. Ακόμη, είναι αναγκαίο να αναγνωρίζει κανείς την ύπαρξη ή όχι άτυπης οργάνωσης η οποία αναπτύσσεται σαν συμπλήρωμα της τυπικής οργάνωσης για να την επεκτείνει ή να την εξισορροπήσει.

Το μέσον λοιπόν, το όργανο με το οποίο ασκείται η διοίκηση μέσα σε μια επιχείρηση είναι η οργάνωσή της επιχείρησης. Η λειτουργία της οργάνωσης

προϋποθέτει την ύπαρξη ενός “οργανισμού”, ενός σώματος, που να έχει συγκεκριμένη δομή και συγκεκριμένη λειτουργική διάρθρωση. Και η επιχείρηση είναι ένα τέτοιο σώμα, ένας τέτοιος οργανισμός που παράγει αγαθά και επιδιώκει το κέρδος. Με τη λειτουργία της οργάνωσης γίνεται σαφές ποιος είναι υπεύθυνος για την εφαρμογή μιας δράσης, για τη λήψη μιας απόφασης, γίνονται σαφείς οι κανόνες και οι διαδικασίες που θα εφαρμόζονται για να επιλύουν τα ζητήματα που θα προκύπτουν.

Η διοίκηση της παραγωγής επηρεάζεται από τη φύση του συστήματος παραγωγής. Η φύση των προβλημάτων που αντιμετωπίζουν οι διευθυντές της παραγωγής, η δυσκολία τους και ο τρόπος της αντιμετώπισής τους επηρεάζονται από τη φύση και από τα χαρακτηριστικά του συστήματος παραγωγής.

Οι αντικειμενικοί σκοποί της διοίκησης παραγωγής είναι πρώτα ο σχεδιασμός των συστημάτων παραγωγής και, στη συνέχεια, η λειτουργία τους. Ο σχεδιασμός ενός συστήματος παραγωγής περιλαμβάνει εργασία, υλικά και μηχανήματα. Και η λειτουργία του, που περιλαμβάνει ένα πρόγραμμα λειτουργίας ή μια οργάνωση λειτουργίας. Είναι πολύ χρήσιμα να αναφερθούμε στην εργασία του διευθυντή της παραγωγής και στα προβλήματα που αντιμετωπίζει.

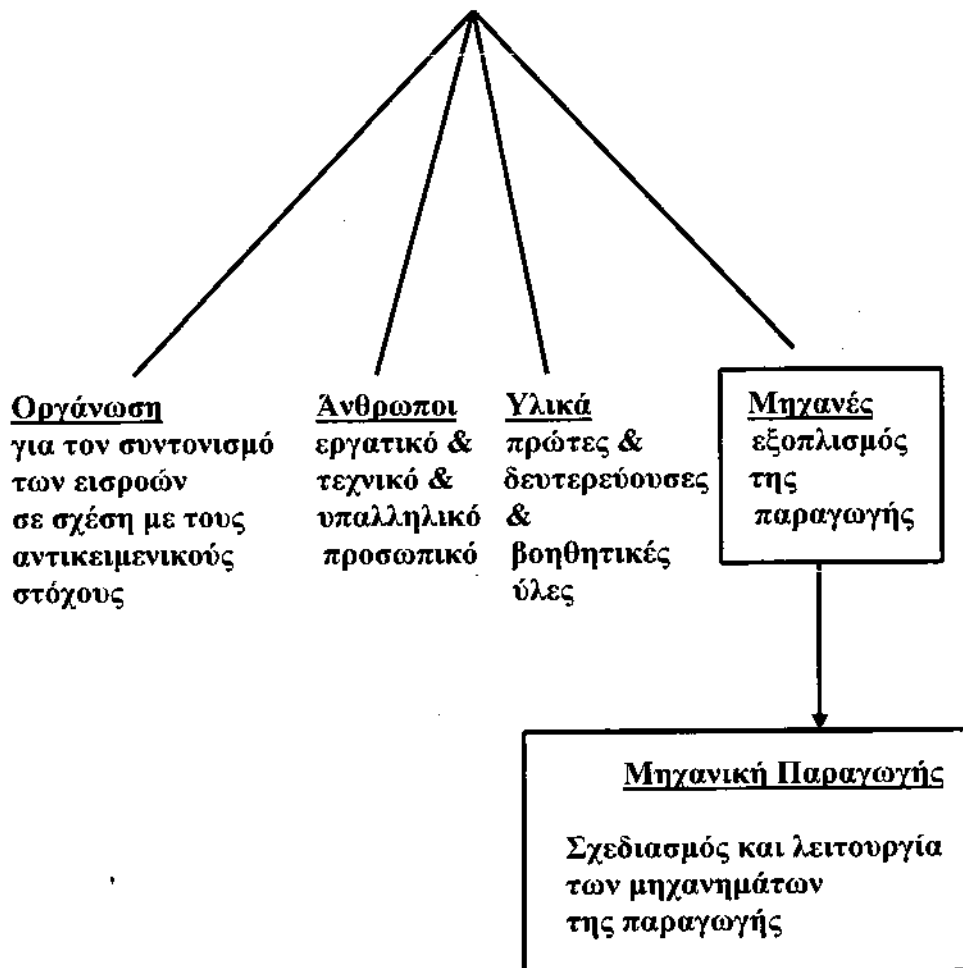
Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Σε μια βιομηχανική επιχείρηση, η διοίκηση της παραγωγής έχει να αντιμετωπίσει τα εξής 9 θέματα:

1. Θέματα μηχανικών. Ο μηχανικός της παραγωγής είναι κάποιος ο οποίος έχει την μόρφωση, την πείρα και την ικανότητα να χρησιμοποιεί την τεχνολογία και το management για να καθορίσει τους απαιτούμενους πόρους για την παραγωγή των αγαθών και να κατευθύνει την παραγωγική διαδικασία ώστε να επιτευχθεί ο πιο αποτελεσματικός συντονισμός των προσπαθειών, ως προς την ποσότητα του αποτελέσματος, ως προς την ποιότητα και ως προς το κόστος. Και η “μηχανική της παραγωγής” είναι η τεχνική οργάνωση της όλης παραγωγικής διαδικασίας.
Η σχέση μεταξύ της μηχανικής της παραγωγής και της διοίκησης της παραγωγής είναι όπως και η σχέση κάθε άλλου επαγγέλματος, εκτός του μηχανικού, με το management. Οι μηχανικοί είναι επαγγελματίες με σημαντικές σπουδές και συγκεκριμένη κατάρτιση. Η διοίκηση της παραγωγής πάλι είναι μια ασαφής έννοια, σε σχέση με τη σαφήνεια των γνώσεων και των ικανοτήτων των μηχανικών. Η διοίκηση της παραγωγής περιλαμβάνει μια ασαφώς καθορισμένη περιοχή εξουσίας και υπευθυνότητας. Η ευρύτητα της ευθύνης των μηχανικών παραγωγής είναι μεγάλη, αλλά, στην πράξη, ο μηχανικός παραγωγής εργάζεται σαν επιστήμονας μηχανικός και όχι σαν manager, ενδιαφέρεται περισσότερο για το σχεδιασμό και για τη λειτουργία του εξοπλισμού της παραγωγής και λιγότερο για τη διεύθυνση της παραγωγικής διαδικασίας και του συστήματος της παραγωγής. Ο μηχανικός της παραγωγής συνήθως ενδιαφέρεται για μια μόνο από τις 4 πλευρές του συστήματος παραγωγής. Όπως βλέπουμε στο παρακάτω

σχήμα, ένα σύστημα παραγωγής αποτελείται από την οργάνωσή του, από τους ανθρώπους, από τα υλικά και από τις μηχανές.

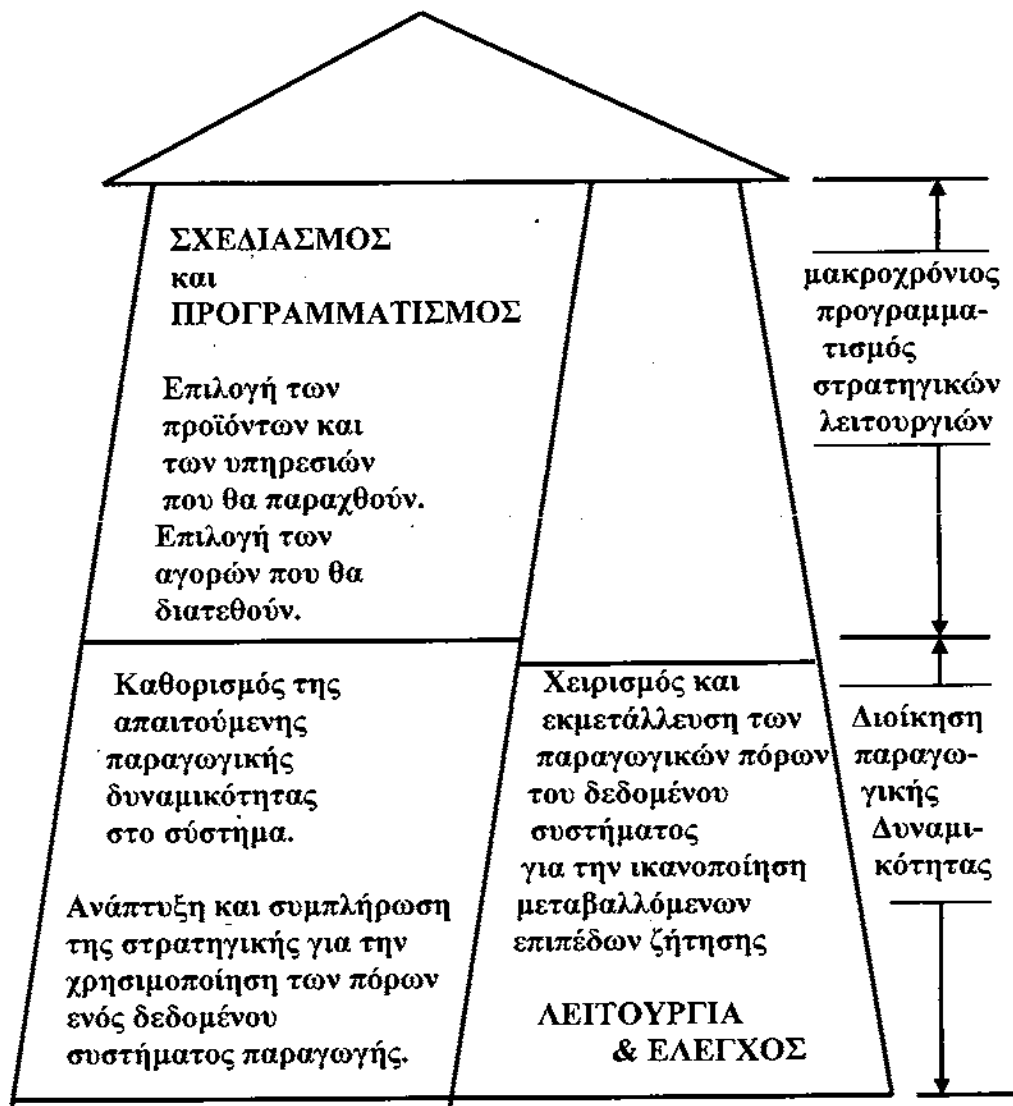
ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
αποτελείται από



Οι μηχανικοί της παραγωγής ενδιαφέρονται κυρίως για τα θέματα του ειδικότερου επαγγέλματός τους και, έτσι αφήνουν ένα μεγάλο κενό για τα διοικητικά στελέχη της παραγωγής.

2. Θέματα διοίκησης της παραγωγικής δυναμικότητας. Η διοίκηση της δυναμικότητας του συστήματος παραγωγής είναι βασικής σημασίας στην διοίκηση της παραγωγής. Ο προσδιορισμός της παραγωγικής δυναμικότητας, συμπεριλαμβανομένου και του συνολικού προγραμματισμού είναι ένα βασικό πρόβλημα σχεδιασμού και η προσαρμογή της υπάρχουσας δυναμικότητας ώστε να ικανοποιήσει τις μεταβολές της ζήτησης του παραγόμενου αγαθού είναι ένα θέμα – κλειδί στον έλεγχο του συστήματος παραγωγής. Οι αποφάσεις για την παραγωγική δυναμικότητα έχουν άμεση επίδραση στην απόδοση του συστήματος παραγωγής, τόσο σε ό,τι αφορά την αποτελεσματικότερη αξιοποίηση των παραγωγικών πόρων όσο και στο επίπεδο της εξυπηρέτησης των πελατών. Χωρίς μια σωστή διοίκηση της παραγωγικής δυναμικότητας δεν θα μπορεί να λειτουργήσει

αποδοτικά ένα σύστημα παραγωγής. Διότι χαμηλός δείκτης δυναμικότητας μοιραία σημαίνει και χαμηλή παραγωγικότητα. Από την άλλη μεριά, ανεπαρκής δυναμικότητα μοιραία σημαίνει και χαμηλό επίπεδο εξυπηρέτησης των πελατών. Στο παρακάτω σχήμα απεικονίζεται η χρονική κλίμακα της διοίκησης της δυναμικότητας ενός συστήματος παραγωγής :



Το ζήτημα της παραγωγικής δυναμικότητας δεν είναι, συνήθως, βραχυπρόθεσμο. Παραγωγική δυναμικότητα είναι μια αντανάκλαση των διαθέσιμων πόρων, της φύσης και της ποσότητάς τους, και οι βραχυχρόνιες προσαρμογές τους είναι πολύ δύσκολες. Η διοίκηση της δυναμικότητας της παραγωγής αναφέρεται κυρίως στην προσαρμογή των παραγωγικών πόρων στις ποσοτικές και τις χρονικές απαιτήσεις των πελατών. Γι' αυτό και η διοίκηση της δυναμικότητας της παραγωγής ενδιαφέρεται για τα επίπεδα των πόρων και της ζήτησης. Οι μεταβολές στις απαιτήσεις των πελατών προκαλούν περίπλοκα προβλήματα που αναφέρονται στην αγορά υλικών και, ίσως, μηχανημάτων. Οι αποφάσεις που σχετίζονται με τη δυναμικότητα του συστήματος παραγωγής

επηρεάζουν το έλεγχο των αποθεμάτων των εισροών, τον προγραμματισμό της παραγωγής, καθώς και τον έλεγχό της.

3. Η μελέτη της εργασίας (μελέτη του χρόνου, μελέτη των κινήσεων) και Σχεδιασμός των θέσεων εργασίας.

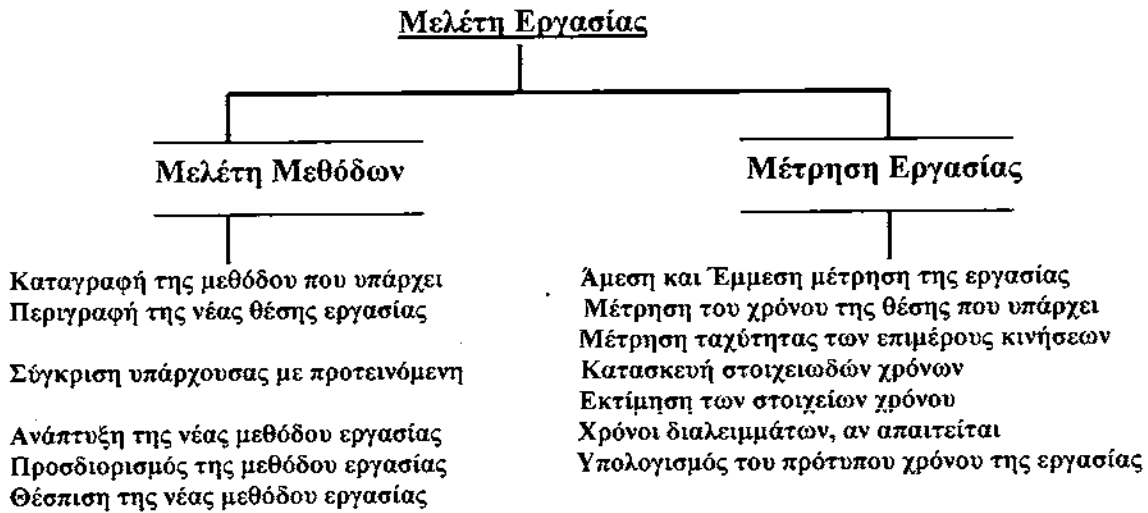
Η μελέτη εργασίας αφορά μια σημαντική πλευρά της διοίκησης της παραγωγής, διότι ασχολείται με δύο σημαντικές παραμέτρους των συστημάτων παραγωγής, τις μεθόδους εργασίας και τη μέτρηση της εργασίας. Η μελέτη εργασίας αναφέρεται στην εξέταση της ανθρώπινης εργασίας, στις τεχνικές, τις μεθόδους, στους παράγοντες που επηρεάζουν την αποδοτικότητα της εργασίας και που μπορούν να επιτύχουν τη βελτίωσή της. Συνήθως, η μελέτη εργασίας ασχολείται με τη χειρονακτική ανθρώπινη εργασία. Με τον προσδιορισμό αποδοτικών μεθόδων και με τον καθορισμό στερεότυπων και πρότυπων απόδοσης. Πρόκειται για μια βραχυπρόθεσμη, στην ουσία, τεχνική της διοίκησης της παραγωγής. Ερευνά τους τρόπους για τη βελτίωση της παραγωγικότητας των θέσεων εργασίας που υπάρχουν και στον σχεδιασμό νέων θέσεων εργασίας με υψηλή απόδοση. Δύο είναι τα κύρια μέρη μιας μελέτης εργασίας : η μελέτη των μεθόδων και η μέτρηση της εργασίας.

Η μελέτη των μεθόδων είναι ένα από τα δύο κύρια μέρη της μελέτης εργασίας. Πρόκειται για τη συστηματική καταγραφή και την κριτική εξέταση των τρόπων που υπάρχουν και των τρόπων που προτείνονται ώστε μια εργασία, δηλαδή μια σειρά ενεργειών, να γίνει περισσότερο αποτελεσματική και λιγότερο δαπανηρή και χρονοβόρα. Οι οικονομικές μέθοδοι εργασίας, δηλαδή αυτές που εξοικονομούν χρόνο και κόστος αποτελούν μεθόδους ύψιστης σπουδαιότητας για τη διοίκηση της παραγωγής. Ένας από τους προσδοκώμενους στόχους της μελέτης των μεθόδων είναι η δημιουργία πρότυπων αποδοτικών μεθόδων εργασίας. Άλλοι προσδοκώμενοι στόχοι είναι η βελτίωση του περιβάλλοντος εργασίας, η καλύτερη διάταξη των μηχανημάτων και η καλύτερη αξιοποίησή τους, η βελτίωση της ασφάλειας των εργαζόμενων και των εγκαταστάσεων, η καλύτερη χρήση των υλικών, η αποδοτικότερη ροή της παραγωγής, η αποφυγή της χρήσης άσκοπης ανθρώπινης εργασίας και, τέλος, η μισθολογική βελτίωση των εργαζομένων.

Η μέτρηση της εργασίας αποτελεί το δεύτερο από τα δύο κύρια μέρη της μελέτης εργασίας. Πρόκειται για τον καθορισμό του χρόνου μέσα στον οποίο πρέπει να εκτελεστεί μια εργασία (μια σειρά ενεργειών) από έναν εργάτη που διαθέτει τα απαιτούμενα προσόντα και που πρέπει να επιτύχει ένα προκαθορισμένο επίπεδο απόδοσης. Η μέτρηση της εργασίας αποτελεί το δεύτερο στάδιο της μελέτης εργασίας, δηλαδή ακολουθεί την μελέτη των μεθόδων. Διότι πρώτα θα πρέπει να καθορίζεται ποια είναι η καλύτερη μέθοδος εργασίας και στη συνέχεια να καθορίζονται τα χρονικά πρότυπα στην εκτέλεση αυτής της μεθόδου.

Κατά τη διάρκεια της μελέτης των μεθόδων, τα ποσοτικά στοιχεία που προκύπτουν από τη μέτρηση της εργασίας μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την εκτίμηση εναλλακτικών μεθόδων εργασίας. Ο καθορισμός των πρότυπων εργασίας συνδέεται και με τη χρησιμοποίηση κινήτρων για την αύξηση της απόδοσης των εργαζομένων. Τα πρότυπα εργασίας μπορούν να χρησιμοποιηθούν

επίσης και για τον χρονικό προγραμματισμό της παραγωγής, για τον προγραμματισμό του ανθρώπινου δυναμικού, για την εκτίμηση του κόστους και για τον προγραμματισμό της συντήρησης των εγκαταστάσεων. Στο παρακάτω σχήμα απεικονίζονται τα διάφορα βήματα στη μελέτη των μεθόδων και στη μέτρηση εργασίας. Απεικονίζονται επίσης και οι εναλλακτικές τεχνικές μέτρησης εργασίας που υπάρχουν, καθώς και ο τρόπος που τα πρότυπα εργασίας χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των αποδοτικών μεθόδων εργασίας.



Όσοι ασχολούνται στην πράξη με τις μελέτες εργασίας έχουν μεγάλη ευθύνη στο σχεδιασμό του όλου έργου. Έχουν καθήκον να συμβουλευόμαστε και να συμπληρώνουν τη μελέτη τους με επιστήμονες σχετικούς με την ανθρώπινη συμπεριφορά και με τις ενέργειες που εκφράζουν την διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού. Διότι η εργασία, χειρονακτική και πνευματική, είναι μία μόνο από τις διαστάσεις ενός έργου. Το όλο έργο έχει και άλλες διαστάσεις: κοινωνικές σχέσεις, διαπροσωπικές σχέσεις, συνθήκες εργασίας, θέματα επίβλεψης της εργασίας κ.λ.π. Η σπουδαιότητα της περιγραφής μιας θέσης εργασίας, η σπουδαιότητα του σχεδιασμού ενός έργου είναι πολλή μεγάλη και η χρησιμοποίηση εμπειρικών μεθόδων λύνει ένα μόνο μέρος του όλου προβλήματος της μελέτης εργασίας.

4. Τοποθεσία του Εργοστασίου και Διάταξη των Χώρων. Το θέμα της επιλογής του τόπου εγκατάστασης της παραγωγικής λειτουργίας μιας βιομηχανικής επιχείρησης πολλές φορές σχετίζεται και με την εγκατάσταση και των άλλων λειτουργιών της επιχείρησης. Ο σχεδιασμός της παραγωγικής διαδικασίας περιλαμβάνει τη διάταξη των μηχανικών εγκαταστάσεων και την κίνηση των υλικών. Ο αντικειμενικός σκοπός της τοποθεσίας του εργοστασίου και της διάταξης των χώρων είναι η ελαχιστοποίηση του κόστους των κινήσεων και η προστασία των εργαζομένων από ατυχήματα. Από τις μελέτες των μεθόδων προκύπτουν οι μέθοδοι σχεδιασμού των διατάξεων. Η σχεδίαση και η επιλογή του κατάλληλου εξοπλισμού

μετακίνηση των υλικών και των μηχανημάτων σχετίζεται άμεσα με την “μηχανική” της παραγωγής.

5. Προγραμματισμός και Έλεγχος της Παραγωγής. Το κεντρικό ζήτημα της Διοίκησης της παραγωγής είναι ο προγραμματισμός και ο έλεγχός της. Στην Διοίκηση της Παραγωγής θα πρέπει να διακρίνουμε τον προγραμματισμό από τον έλεγχο.

Προγραμματισμός της παραγωγής είναι ο προσδιορισμός, η απόκτηση και η διευθέτηση όλων των απαραίτητων εισροών, εγκαταστάσεων, ανθρώπων και υλικών για την μελλοντική παραγωγή αγαθών. Η δραστηριότητα αυτή προηγείται της παραγωγής και συνδέεται άμεσα με το σχεδιασμό του συστήματος παραγωγής. Το σύστημα της παραγωγής αποσκοπεί να ενσωματώσει ένα οργανωτικό στοιχείο στον παραγωγικό εξοπλισμό και ο προγραμματισμός της παραγωγής αποσκοπεί να οργανώσει την παραγωγή των αγαθών πριν από την έναρξη της παραγωγικής διαδικασίας. Ο προγραμματισμός της παραγωγής διακρίνεται στον μεσο-μακροπρόθεσμο προγραμματισμό και στον βραχυπρόθεσμο.

- Ο μεσοπρόθεσμος και ο μακροπρόθεσμος προγραμματισμός της παραγωγής αποσκοπεί στην απόκτηση και στη διευθέτηση των εισροών για τη μελλοντική παραγωγή. Δεν εξετάζει τις απαιτήσεις και τα προγράμματα της άμεσης παραγωγής συγκεκριμένων αγαθών. Αυτό το είδος προγραμματισμού ονομάζεται και συνολικός προγραμματισμός (aggregate) διότι ενδιαφέρεται για τα συνολικά μεγέθη της παραγωγής. Η πρόβλεψη των πωλήσεων και η γενική πολιτική της επιχείρησης είναι τα δεδομένα που λαμβάνονται υπ’ όψη σε αυτό το είδος του προγραμματισμού, που στην ουσία αποτελεί τη Διοίκηση της παραγωγικής ικανότητας.
- Ο βραχυπρόθεσμος προγραμματισμός της παραγωγής ονομάζεται και χρονικός (scheduling) προγραμματισμός και αποσκοπεί στην αντιμετώπιση των λεπτομερειών παραγωγής συγκεκριμένων ειδών και παραγγελιών. Σε αυτό το είδος προγραμματισμού της παραγωγής δημιουργούνται τα χρονοδιαγράμματα που δείχνουν τις ημερομηνίες έναρξης και λήξης της κάθε λειτουργίας και του κάθε σταδίου για την άμεση παραγωγή ειδών ή παραγγελιών.

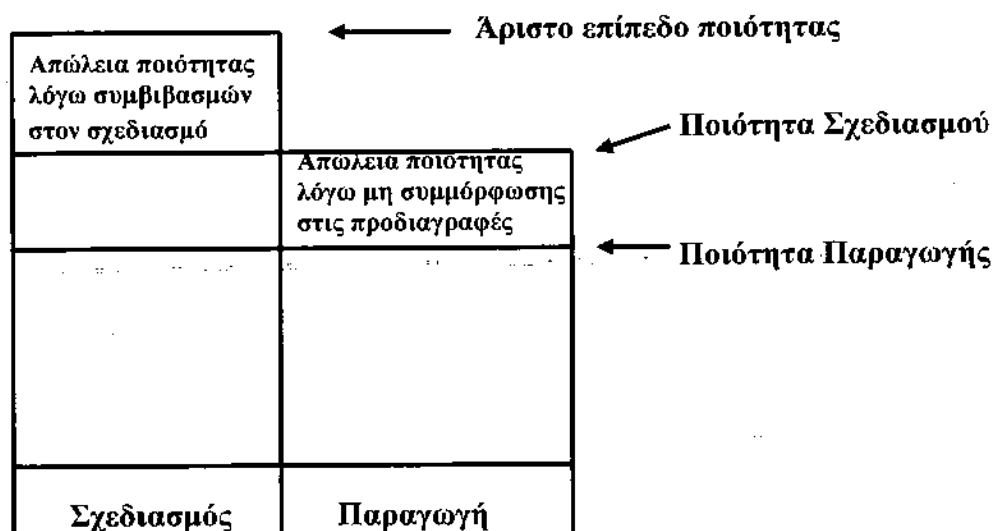
Έλεγχος της παραγωγής είναι η φυσική συνέπεια του βραχυχρόνιου (χρονικού) προγραμματισμού και αποσκοπεί στην πραγματοποίηση των χρονοδιαγραμμάτων της παραγωγής. Κατά τον έλεγχο της παραγωγής που γίνεται καθ’ όλη τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας, ακολουθούνται τα παρακάτω βήματα:

- Έναρξη της παραγωγικής διαδικασίας στον χρόνο που προγραμματίστηκε.
- Δρομολόγηση της παραγωγής των διαφόρων αγαθών. Καθιέρωση των προτεραιοτήτων μεταξύ των διαφόρων αγαθών που για την παραγωγή τους θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί το ίδιο μηχάνημα.
- Παρακολούθηση της προόδου των εργασιών.

- Αναφορά των πεπραγμένων στον προγραμματισμό της παραγωγής και εξακρίβωση των αποκλίσεων από τους στόχους.

Η φύση ενός συστήματος παραγωγής διευκολύνει ή δυσκολεύει τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της. Για παράδειγμα, σε μια βιομηχανία μαζικής παραγωγής, τα προϊόντα είναι ενός είδους ή ίδιου είδους και “ρέουν” διαμέσου μια σαφώς προκαθορισμένη παραγωγικής διαδικασίας. Η επένδυση της βιομηχανικής επιχείρησης σε παραγωγικό εξοπλισμό είναι μεγάλη και η ευκαμψία της παραγωγικής διαδικασίας χαμηλή. Είναι λοιπόν πολύ σημαντικό να διατηρείται μία ικανοποιητικά υψηλή ζήτηση ώστε να μπορεί να επιτευχθεί η πλήρης αξιοποίηση του παραγωγικού εξοπλισμού. Δηλαδή η πρόβλεψη της ζήτησης και ο προγραμματισμός της παραγωγής είναι θέματα ύψιστης σπουδαιότητας, ενώ ο έλεγχος της παραγωγής είναι, συγκριτικά, θέμα ρουτίνας. Λόγω της χαμηλής ευκαμψίας και της εξειδικευμένης φύσης της παραγωγής διαδικασίας, η παραγωγή είναι σχεδόν αυτόματη και δεν πρέπει να αναμένονται απρόβλεπτα συμβάντα. Αντίθετα, στην περίπτωση της εξειδικευμένης παραγωγής, επειδή παράγονται αγαθά σε μεγάλη ποικιλία και πολλά από αυτά παράγονται για πρώτη φορά, η ευκαμψία του εξοπλισμού και η δημιουργία αποθεμάτων είναι κρίσιμο θέμα και ο προγραμματισμός της παραγωγής, όπως και ο έλεγχός της είναι περισσότερο δύσκολος.

6. Εξασφάλιση της Ποιότητας και Έλεγχος της Παραγωγής. Στην κατανάλωση ενός προϊόντος διαπιστώνεται η ποιότητα και η αξιοπιστία του. Το πόσο αξιόπιστο είναι ένα προϊόν όταν παραδίδεται στον αγοραστή εξαρτάται άμεσα από τον σχεδιασμό της παραγωγής του. Κατά τον σχεδιασμό ενός αγαθού, οι προδιαγραφές που υιοθετούνται αποτελούν “επένδυση” ποιότητας και αξιοπιστίας επάνω στο αγαθό. Επίσης, κατά τη διάρκεια της παραγωγής του αγαθού, η συμμόρφωση της παραγωγής προς τις προδιαγραφές που έχουν τεθεί και η φροντίδα για την αποφυγή αποκλίσεων από αυτές, αποτελούν “επένδυση” ποιότητας και αξιοπιστίας απάνω στο αγαθό.



Οι προδιαγραφές σε απαιτήσεις ποιότητας υλικών, σε αντοχή υλικών, σε διαστάσεις του τελικού αγαθού κ.λ.π. καθορίζονται κατά το στάδιο της σχεδίασης του προϊόντος και επηρεάζονται από τον μηχανικό εξοπλισμό. Η “επικάλυψη” της λειτουργίας της σχεδίασης του προϊόντος επάνω στην λειτουργία της παραγωγής είναι μεγάλη. Αλλά η επίτευξη της ποιότητας του παραγόμενου προϊόντος και η συμμόρφωση της παραγωγικής διαδικασίας προς τις προδιαγραφές του σχεδιασμού αποτελεί την κύρια ευθύνη του Διευθυντή της Παραγωγής, γιατί αυτά αφορούν την εργασία της κατασκευής. Ο αντικειμενικός σκοπός της διασφάλισης της ποιότητας και του ελέγχου της παραγωγής είναι η διασφάλιση, όσο είναι δυνατόν, ότι τα προϊόντα που παραδίνονται στους αγοραστές ανταποκρίνονται στις δηλωμένες προδιαγραφές.

Ένα σύστημα εξασφάλισης της ποιότητας και ελέγχου της παραγωγής θα μπορούσε να έχει τους εξής 5 στόχους :

- Να εξασφαλίσει ότι οι πελάτες αγοράζουν προϊόντα που συμφωνούν με τις δεδομένες προδιαγραφές.
- Να αποτιμά την απόδοση του υπάρχοντος εργατικού δυναμικού και του εξοπλισμού.
- Να συγκρίνει το πραγματικό επίπεδο ποιότητας των προϊόντων με το επιθυμητό επίπεδο.
- Να φροντίζει για την ελαχιστοποίηση των φθορών και της φύρας.
- Να προσδιορίζει το άριστο επίπεδο ποιότητας σε σχέση με τον διαθέσιμο μηχανολογικό εξοπλισμό.
- Να φροντίζει για να γίνονται οι επισκευές και οι διορθώσεις σε εργαλεία και σε μηχανές.
- Να προσδιορίζει τις πρόσθετες αμοιβές για την εργασία της παραγωγής και, τέλος,
- Να παρακολουθεί τα ελαττωματικά προϊόντα και να φροντίζει ότι δεν θα χρησιμοποιούνται και δεν θα δίνονται στους αγοραστές.

Κατά το σχεδιασμό του συστήματος ελέγχου της ποιότητας, το κύριο πρόβλημα είναι η εξισορρόπηση του κόστους του ελέγχου της παραγωγής με το κόστος παραγωγής ελαττωματικών προϊόντων. Το κόστος ελέγχου της όλης παραγωγικής διαδικασίας, στην πράξη, είναι συνήθως αρκετά υψηλό και δεν καλύπτεται από τα έσοδα μιας ικανοποιητικής παραγωγής. Γι’ αυτό και το σύστημα ελέγχου της ποιότητας των παραγόμενων προϊόντων γίνεται, συνήθως, με τεχνικές τυχαίας (στατιστικής) δειγματοληψίας.

Γενικά μπορούμε να πούμε ότι ένα σύστημα διασφάλισης της ποιότητας και ελέγχου της παραγωγής αποτελείται από τρία στάδια:

- Την δειγματοληψία στην αποδοχή των διάφορων εισροών. Γίνονται έλεγχοι των υλικών που αγοράστηκαν και των άλλων μερών. Επιθεωρούνται τα προϊόντα που κατασκευάστηκαν με τη μέθοδο των εργολαβιών.

- Κατά τη διαδικασία της παραγωγής, ελέγχονται τα είδη που υφίστανται κατεργασία, επιθεωρούνται τα εργαλεία και επιδιορθώνονται οι βλάβες.
- Την δειγματοληψία στην αποδοχή των εκροών. Έλεγχος των προϊόντων και των εξαρτημάτων που παρήχθησαν. Έλεγχος της απόδοσης της παραγωγικής διαδικασίας. Επιθεώρηση από τον πελάτη και σημείωση των ατελειών.

7. Η διοίκηση των αποθεμάτων. Λέγοντας 'αποθέματα' εννοούμε και τα τελικά αποθέματα των προϊόντων που παράγονται, αλλά και τις εισροές που είναι απαραίτητες για την παραγωγική διαδικασία. Η διοίκηση των αποθεμάτων των εισροών επιδιώκει την απόκτηση πλεονεκτημάτων από μαζικές αγορές ή από άλλες αγορές με συμφέροντες όρους. Επιδιώκει επίσης τη μείωση του κινδύνου από διακοπή της παράδοσης υλικών από προμηθευτές ή από καθυστερήσεις στις παραδόσεις για άλλους λόγους. Ο αντικειμενικός στόχος στη Διοίκηση των αποθεμάτων των εισροών είναι να ελαχιστοποιήσει τα συνολικά κόστη που συνδέονται με τη διατήρηση των αποθεμάτων, δηλαδή να επιτύχει μια εξισορρόπηση μεταξύ του κόστους διατήρησης αποθεμάτων εισροών και του κόστους από πιθανές ελλείψεις εισροών. Εξετάζοντας το συνολικό κόστος της διατήρησης αποθεμάτων εισροών, θα πρέπει να ληφθούν υπ' όψη οι εξής παράγοντες:

- Τις εκπτώσεις για αγορές μεγάλων ποσοτήτων πρώτων υλών
- Τις ενδεχόμενες αλλαγές των τιμών αγοράς
- Το κόστος της εργασίας στις αποθήκες πρώτων υλών
- Τα κόστη της φύρας, της αλλοίωσης και της οικονομικής απαξίωσης λόγω παλαιότητας
- Το κόστος της ασφάλειας των αποθηκών πρώτων υλών
- Το κόστος του κεφαλαίου για την αγορά αποθεμάτων
- Το κόστος από την ενδεχόμενη διακοπή της παραγωγής λόγω εξάντλησης των αποθεμάτων των πρώτων υλών

Κατά την εξέλιξη της παραγωγικής διαδικασίας, η διοίκηση των αποθεμάτων θα πρέπει να φροντίζει να αποσυνδέονται τα διάφορα επιμέρους στάδια της παραγωγής μεταξύ τους, ώστε να διευκολύνουν τον προγραμματισμό και να μην επιτρέπουν οι διακυμάνσεις στην παραγωγή του ενός σταδίου να επηρεάζουν τον ρυθμό της παραγωγής άλλων σταδίων. Με τον τρόπο αυτό θα σταθεροποιούνται οι ρυθμοί των διαφόρων σταδίων της παραγωγής.

Ως προς τη διοίκηση των αποθεμάτων των τελικών προϊόντων, σημαντικό είναι να εξαλείφονται τα δυσάρεστα αποτελέσματα από τις διακυμάνσεις στη ζήτηση για ένα προϊόν. Οι διακυμάνσεις στη ζήτηση, συνήθως δεν μπορούν να προβλεφθούν με ακρίβεια, αλλά και ακόμη αν μπορούσαν, συχνά είναι ανεπιθύμητο ή ασύμφορο να επηρεάσουν τους ρυθμούς της παραγωγής. Πολύ συχνά μάλιστα, τα τελικά προϊόντα διατηρούνται σε αποθέματα, γιατί έτσι εξασφαλίζεται αφ' ενός μεν ένας ομαλός ρυθμός στην παραγωγή και αφ' ετέρου αντιμετωπίζεται η μεταβαλλόμενη ζήτηση. Ένα σημαντικό πλεονέκτημα είναι να παρέχεται γρήγορη εξυπηρέτηση των πελατών,

δηλαδή η απαίτηση ενός πελάτη να ικανοποιείται αμέσως, παρά να περιμένει ο πελάτης να παραχθεί το προϊόν.

Κατά την διοίκηση των αποθεμάτων, λαμβάνονται αποφάσεις αποτελεσματικού ελέγχου των αποθεμάτων που αναφέρονται σε ποιο βαθμό θα ελέγχεται το κάθε προϊόν, ως προς τις πρώτες ύλες που απαιτεί η παραγωγή του και ως προς το ύψος του τελικού αποθέματος. Ως αναφορά το κάθε συγκεκριμένο προϊόν, λαμβάνονται αποφάσεις για τον καθορισμό ποια ποσότητα θα πρέπει να αποτελεί ποσότητα παραγγελίας ή κατασκευής, καθώς και πότε θα πρέπει να δίνεται μια παραγγελία αγοράς πρώτων υλών και μια εντολή για έναρξη παραγωγής του.

8. Συντήρηση και Αντικατάσταση του Μηχανολογικού Εξοπλισμού και των Εγκαταστάσεων της Παραγωγής. Είναι ένα μέρος μιας ευρύτερης διαδικασίας που αφορά την εξασφάλιση της αξιοπιστίας της επιχείρησης. Ο αντικειμενικός σκοπός της συντήρησης του εξοπλισμού είναι η μεγιστοποίηση της απόδοσης των μέσων παραγωγής, με την πρόληψη των βλαβών και την ελαχιστοποίηση των ζημιών και των δυσχερειών που προκαλούνται από τις βλάβες αυτές. Δηλαδή ο σκοπός της συντήρησης είναι η βελτίωση της αξιοπιστίας του εξοπλισμού.

Η προληπτική συντήρηση είναι μια σημαντική πλευρά της εξασφάλισης της αξιοπιστίας αυτής και αποτελείται από δύο μέρη. Αρχικά περιλαμβάνει την επιθεώρηση του εξοπλισμού για να διαγνωστούν πιθανές επικείμενες βλάβες. Στη συνέχεια περιλαμβάνει τις επισκευές που αποσκοπούν στη μείωση της φθοράς του εξοπλισμού, ώστε να προληφθεί μια ενδεχόμενη διακοπή της παραγωγής. Το σημαντικότερο πρόβλημα που θα πρέπει να αντιμετωπιστεί κατά τον προγραμματισμό της προληπτικής συντήρησης είναι το να προσδιοριστεί πότε ένα σημείο του μηχανολογικού εξοπλισμού απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή. Το ιδανικό θα ήταν να γίνεται προληπτική συντήρηση σε ένα σημείο λίγο πριν το σημείο αυτό υποστεί βλάβη. Στην πράξη, βέβαια, σπάνια είναι εφικτό να γνωρίζουμε εκ των προτέρων την επερχόμενη βλάβη και, γι' αυτό, ο χρόνος της συντήρησης θα πρέπει να βασίζεται σε μια "στατιστική μελέτη της κατανομής των βλαβών" η οποία θα βασίζεται στα ιστορικά στοιχεία της παραγωγικής λειτουργίας.

Ένα άλλο πρόβλημα στη συντήρηση του εξοπλισμού είναι η λήψη απόφασης για τη δημιουργία των συνεργείων συντήρησης, ο προσδιορισμός του πλήθους των ανθρώπων που θα αποτελούν το συνεργείο ή τα συνεργεία και η επάνδρωσή τους. Η απόφαση αυτή επηρεάζεται από το κόστος που συνδέεται με το χρόνο που οι μηχανές δεν θα λειτουργούν και από το νεκρό σημείο (το σημείο αδράνειας) των συνεργείων επιδιόρθωσης. Επηρεάζεται επίσης η απόφαση αυτή και από το πλήθος των μηχανών που θα πρέπει να παρακολουθούν τα συνεργεία συντήρησης, όπως επίσης και από τη στατιστική αξιοπιστία της κάθε μηχανής.

Εκτός από τη συντήρηση του εξοπλισμού, ένα άλλο θέμα είναι και η απόφαση για την αντικατάστασή του. Αποφάσεις για την

αντικατάσταση μηχανημάτων είναι στην πραγματικότητα αποφάσεις επενδύσεων. Η απόφαση αν μια παλαιά μηχανή θα αντικατασταθεί με καινούργια θα εξαρτηθεί από τη σύγκριση των χαρακτηριστικών της παλαιάς και της νέας μηχανής, από την απαιτούμενη επένδυση, είτε σε συντήρηση της παλαιάς είτε σε αγορά της νέας, καθώς και από τα προσδοκώμενα έσοδα κάθε μιας από τις δύο μηχανές.

Ένας συνηθισμένος προβληματισμός κατά την λήψη αποφάσεων για αντικατάσταση του εξοπλισμού είναι η πολιτική της ομαδικής αντικατάστασης όμοιων μηχανών ή εξαρτημάτων, ή η πολιτική της επιλεγμένης αντικατάστασης. Όταν χαλάσει ένα καλώδιο, αλλάζουμε όλα τα καλώδια της συγκεκριμένης εγκατάστασης ή αλλάζουμε το συγκεκριμένο καλώδιο. Εδώ, ο σχεδιασμός της πολιτικής της αντικατάστασης θα εξαρτηθεί από την αναμενόμενη ζωή των εγκαταστάσεων, από τον αριθμό των αντικειμένων που θα αντικατασταθούν, από το κόστος τους και από τη σύγκριση του κόστους της ομαδικής και της επιλεγμένης αντικατάστασης.

9. Προμήθειες. Η επικάλυψη της λειτουργίας των προμηθειών μιας βιομηχανικής επιχείρησης στην λειτουργία της παραγωγής της εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τη σχέση μεταξύ του συνολικού κόστους των παραγόμενων αγαθών και του συνολικού κόστους των αγοραζόμενων εισροών, δηλαδή των πρώτων υλών, των εξαρτημάτων, των βοηθητικών υλικών κ.λπ. Το τμήμα των προμηθειών σε μια βιομηχανική επιχείρηση αποτελεί μια περιοχή με ξεχωριστές ευθύνες και αρμοδιότητες. Η επικάλυψη του τμήματος των προμηθειών στην γενική λειτουργία της παραγωγής και η αλληλεξάρτησή τους αναφέρεται σε θέματα όπως :

- Στην ανάγκη της διατήρησης επαρκών αποθεμάτων πρώτων υλών, εξαρτημάτων και βοηθητικών υλών, ώστε να μην διαταράσσεται ο προγραμματισμός της παραγωγής και οι στόχοι της βιομηχανικής επιχείρησης.
- Στην ανάγκη να εξασφαλίζεται η ποιότητα των αγορασμένων από τρίτους ή των κατασκευασμένων με τη μέθοδο της υπεργολαβίας αγαθών, ώστε να τηρούν τις προδιαγραφές που έχουν σχεδιαστεί.
- Στη ανάγκη να είναι γνωστές οι ημερομηνίες παράδοσης στις αποθήκες της βιομηχανικής επιχείρησης των υλικών, όπως και οι τιμές της αγοράς τους, έτσι ώστε να μπορεί να εκτιμηθεί το κόστος των προϊόντων που θα παραχθούν και ο χρόνος της παράδοσής τους στις αποθήκες των πελατών και, τέλος,
- Στην ανάγκη της διαρκούς έρευνας και αναζήτησης πιο συμφέροντες όρους προμήθειας εισροών. Το τελευταίο αυτό αναφέρεται στην ανάγκη το τμήμα των προμηθειών να μπορεί να πληροφορεί το τμήμα σχεδίασης προϊόντων για τα νέα και βελτιωμένα υλικά που διατίθενται στην αγορά.

Σε μια βιομηχανική επιχείρηση, η διοίκηση της παραγωγής έχει να αντιμετωπίσει όλα τα παραπάνω 9 θέματα, αλλά ο κατάλογος των προβλημάτων δεν εξαντλείται εδώ. Πολλά θέματα που δεν αναφέρθηκαν εμπίπτουν σε περιοχές που είναι ενδιάμεσες των παραπάνω εννέα περιοχών. Αποτελεί όμως ο παραπάνω

κατάλογος ένα πλαίσιο επαρκές για να αντιληφθούμε την έκταση των προβλημάτων που αντιμετωπίζει η διοίκηση της παραγωγής σε μια βιομηχανική παραγωγική μονάδα.

ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Τα προβλήματα που καλούνται να λύσουν τα συστήματα διοίκησης παραγωγής είναι προβλήματα είτε κοινά σε όλες τις βιομηχανικές παραγωγικές μονάδες είτε προβλήματα που σχετίζονται με τη φύση, το αντικείμενο και το μέγεθος της κάθε βιομηχανίας.

Οι κατηγορίες προβλημάτων που περιγράψαμε στην προηγούμενη ενότητα έχουν σημασία για τους περισσότερους διευθυντές παραγωγής. Ωστόσο, η φύση, τα χαρακτηριστικά και η πολυπλοκότητα κάποιων προβλημάτων θα διαφέρουν από βιομηχανία σε βιομηχανία. Υπάρχει κάποιά σχέση ανάμεσα στον τύπο του συστήματος παραγωγής που θα χρησιμοποιηθεί και στον τύπο των περισσότερων προβλημάτων που η διοίκηση παραγωγής μιας βιομηχανίας καλείται να λύσει.

Τα ιδιαίτερα προβλήματα είναι χαρακτηριστικά κάποιων συγκεκριμένων συστημάτων παραγωγής, ενώ τα κοινά προβλήματα των βιομηχανιών αντιμετωπίζονται από όλα τα συστήματα παραγωγής. Υπάρχουν γενικά τρεις κύριες κατηγορίες ιδιαίτερων προβλημάτων που καλούνται να αντιμετωπίσουν τα συστήματα παραγωγής:

- Προβλήματα που σχετίζονται με τη διοίκηση της παραγωγικής δυναμικότητας.
- Προβλήματα που σχετίζονται με τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της παραγωγής και
- Προβλήματα σχετικά στη διοίκηση των αποθεμάτων.

Σε προηγούμενη ενότητα εξετάστηκε η δομή των συστημάτων παραγωγής και περιγράφηκαν τέσσερις βασικές δομές. Οι δομές αυτές διαφέρουν μεταξύ τους, λόγω της ύπαρξης των αποθεμάτων και λόγω της θέσης των αποθεμάτων. Η δομή ενός συστήματος παραγωγής θα μπορούσε να επηρεάζεται από αποφάσεις σε κάθε μία από τις παραπάνω τρεις περιπτώσεις ιδιαίτερων προβλημάτων βιομηχανικών επιχειρήσεων. Και η φύση των προβλημάτων που συναντώνται σε κάθε μια από αυτές τις τρεις περιπτώσεις θα μπορούσε να αποτελεί μια ιδιαίτερη λειτουργία της δομής ενός συστήματος παραγωγής.

Η διοίκηση των αποθεμάτων στα συστήματα παραγωγής είναι μια ξεχωριστή λειτουργία της δομής του κάθε συστήματος. Και με αυτό τον τρόπο, η έκταση και η φύση του προβλήματος των αποθεμάτων εξαρτάται από τον τύπο της δομής του συστήματος. Η δυνατότητα πρόβλεψης της ζήτησης του παραγόμενου προϊόντος θα επιτρέψει την πρόβλεψη αποθεμάτων εκροών. Τα αποθέματα αυτά προβλέπονται για να προστατέψουν ή για να απομονώσουν τη διαδικασία της κατασκευής του προϊόντος από τις διακυμάνσεις της ζήτησης. Πρόβλεψη για ανεπαρκή αποθέματα μπορεί να δημιουργήσει μια αλλαγή στη δομή του συστήματος από έλλειψη αποθεμάτων. Και με τον τρόπο αυτό, ενώ στη διοίκηση της παραγωγικής δυναμικότητας ο αντικειμενικός στόχος είναι η

μακροχρόνια προσαρμογή της δυναμικότητας προς το επίπεδο της ζήτησης, έτσι ώστε να αποφευχθεί η αλλαγή δομής του συστήματος, το πρόβλημα της διοίκησης των αποθεμάτων γίνεται συμπληρωματικό, αφού ο αντικειμενικός στόχος (ένας από τους στόχους) της διοίκησης αποθεμάτων των εκροών είναι η βραχυχρόνια προσαρμογή της παραγωγής με τη ζήτηση, ώστε, και πάλι, να αποφευχθεί η αλλαγή της δομής του συστήματος.

Όσον αφορά τα αποθέματα των εισροών, ένας αντικειμενικός στόχος είναι να προστατευτεί η παραγωγική δραστηριότητα από τις διακυμάνσεις στο επίπεδο της προσφοράς των πρώτων και των βοηθητικών υλών και την άλλων εισροών. Η ευκολία με την οποία θα μπορούσε να επιτευχθεί αυτό εξαρτάται άμεσα από τη δομή του συστήματος παραγωγής. Και, έτσι, γίνεται φανερό ότι η δομή (η φύση) ενός προβλήματος διοίκησης αποθεμάτων χαρακτηρίζει τη δομή (τη φύση) του συστήματος διοίκησης αποθεμάτων. Οι μέθοδοι, οι τεχνικές και οι διαδικασίες που αναπτύσσονται για να αντιμετωπιστούν προβλήματα διοίκησης αποθεμάτων επηρεάζονται από τη δομή του συστήματος διοίκησης αποθεμάτων και η επιτυχία που θα επιτευχθεί στο χειρισμό αυτών των προβλημάτων μπορεί με τη σειρά της να επηρεάσει τη δομή του συστήματος διοίκησης αποθεμάτων.

Ο τρόπος με τον οποίο προγραμματίζεται η βραχυχρόνια παραγωγή μέσα από το σύστημα της παραγωγής θα επηρεάσει τη δομή του συστήματος παραγωγής και, με τη σειρά του, ο τρόπος αυτός θα επηρεαστεί από τη δομή του συστήματος παραγωγής. Για παράδειγμα, σε ένα σύστημα παραγωγής όπου δεν υπάρχει απόθεμα εκροών, ο χρονικός προγραμματισμός των διαφόρων λειτουργιών της παραγωγής θα πρέπει να αντανakλά άμεσα τις απαιτήσεις των πελατών, αφού δεν θα υπάρχει ρυθμιστικό απόθεμα που να εξισορροπεί τις παραγγελίες του πελάτη με τον βραχυχρόνιο προγραμματισμό. Με τον ίδιο τρόπο, ο χρονικός προγραμματισμός από προμηθευτές μέσα στο σύστημα θα πρέπει να αντανakλά άμεσα τις ανάγκες του συστήματος, στην περίπτωση που δεν υπάρχουν αποθέματα εισροών.

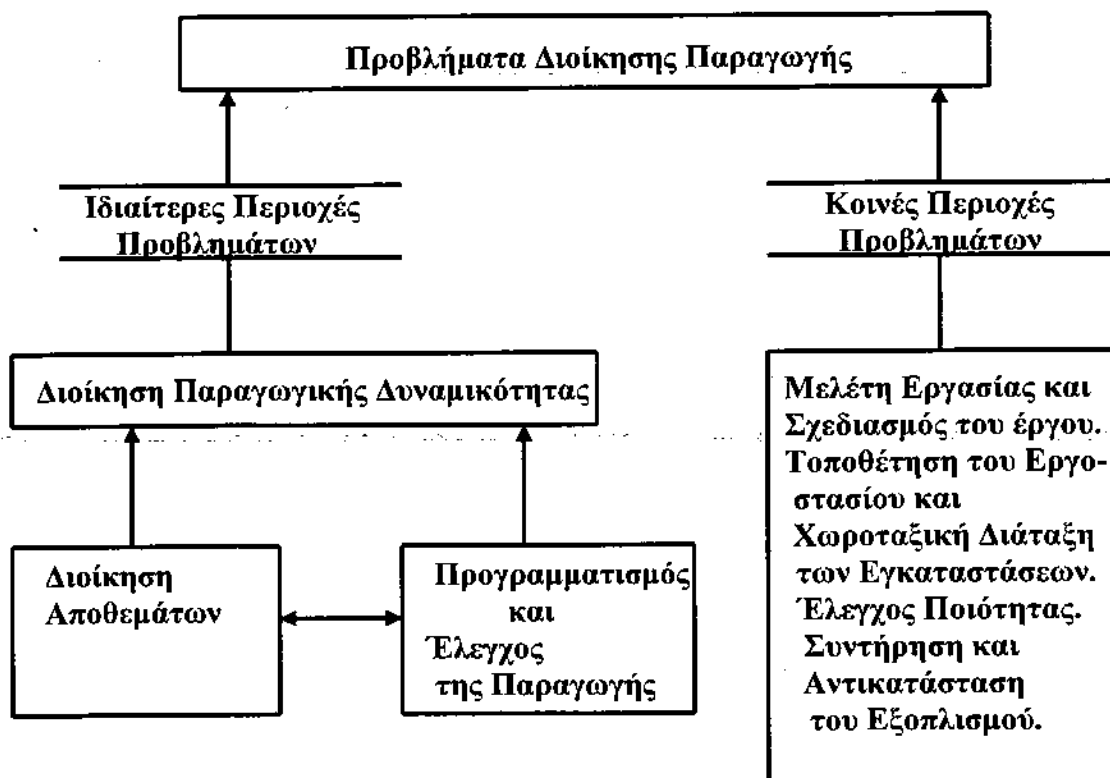
Όταν υπάρχουν αποθέματα εκροών, οι διαδικασίες του χρονικού προγραμματισμού θα διαφέρουν από τους αντικειμενικούς στόχους της διοίκησης των αποθεμάτων εκροών. Ομοίως, όταν υπάρχουν αποθέματα εισροών, οι διαδικασίες του χρονικού προγραμματισμού μπορεί να διαφέρουν από τους αντικειμενικούς στόχους της διοίκησης αποθεμάτων των εισροών.

Οι αποφάσεις στα θέματα του χρονικού προγραμματισμού μπορεί να έχουν επίδραση στη δομή του συστήματος παραγωγής και, με τη σειρά τους μπορεί να δεχτούν επιδράσεις από τη δομή του συστήματος. Για παράδειγμα, ανεπαρκής χρονικός προγραμματισμός των εκροών μπορεί να δημιουργήσει έλλειψη αποθεμάτων εκροών, ενώ ο χρονικός προγραμματισμός των εισροών μπορεί να παρακάμψει την ανάγκη για μεγάλα αποθέματα εισροών.

Οι διακυμάνσεις της ζήτησης μπορεί να προκαλέσουν αποφάσεις για αλλαγές στην παραγωγική δυναμικότητα ή ακόμη και να καταλήξουν σε αλλαγές στη δομή του συστήματος παραγωγής. Η αντιμετώπιση του προβλήματος της παραγωγικής δυναμικότητας θα είναι διαφορετική όταν υπάρχουν αποθέματα εκροών, σε σύγκριση με περιπτώσεις που δεν υπάρχουν αποθέματα και που η διαδικασία της παραγωγής θα πρέπει να ικανοποιεί άμεσα

τις απαιτήσεις των πελατών. Στην περίπτωση αυτή θα είναι ιδιαίτερα δύσκολη η αντιμετώπιση των διακυμάνσεων στη ζήτηση, ενώ, αντίθετα, η ύπαρξη αποθεμάτων εκροών πρακτικά λειτουργεί ρυθμιστικά στις διακυμάνσεις αυτές και ελαχιστοποιεί την ανάγκη για αλλαγές στην παραγωγική δυναμικότητα του συστήματος παραγωγής. Το συμπέρασμα είναι ότι η ύπαρξη ή όχι αποθεμάτων εισροών ή εκροών επιδρά καθοριστικά στην αντιμετώπιση των ζητημάτων διοίκησης της παραγωγικής δυναμικότητας. Από την άλλη μεριά, αποφάσεις για αύξηση της παραγωγικής δυναμικότητας μπορεί να προκαλέσει υπερβολικές ποσότητες αποθεμάτων εκροών που κανονικά δεν θα υπήρχαν. Και ανεπαρκή παραγωγική δυναμικότητα θα μπορούσε να προκαλέσει μείωση ή και εξάλειψη των αποθεμάτων των εκροών.

Τα ζητήματα λοιπόν της παραγωγικής δυναμικότητας, των αποθεμάτων, του προγραμματισμού της παραγωγής και του ελέγχου της παραγωγής είναι στενά συνδεδεμένα και εξαρτώμενα μεταξύ τους. Οι αποφάσεις που λαμβάνονται σε ένα από αυτά τα ζητήματα έχουν άμεση επίδραση στις αποφάσεις που απαιτείται να ληφθούν για τα άλλα ζητήματα. Οι αποφάσεις που αφορούν τη διοίκηση της παραγωγικής δυναμικότητας καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο το σύστημα της παραγωγής θα διευθετεί τις διακυμάνσεις του επιπέδου της ζήτησης των πελατών. Και, έτσι, οι αποφάσεις αυτές για την παραγωγική δυναμικότητα της βιομηχανικής επιχείρησης θα δημιουργήσουν ένα πλαίσιο μέσα στο οποίο θα κινούνται οι αποφάσεις της διοίκησης των αποθεμάτων, οι αποφάσεις του προγραμματισμού της παραγωγής και του ελέγχου της παραγωγής. Οι αποφάσεις της διοίκησης της παραγωγικής δυναμικότητας αντανακλούν, σε κάποιο βαθμό, αποφάσεις επιχειρησιακής πολιτικής, δηλαδή αντανακλούν στρατηγικές αποφάσεις της βιομηχανικής επιχείρησης, ενώ, αντίθετα, οι αποφάσεις της διοίκησης των αποθεμάτων, καθώς και του προγραμματισμού και του ελέγχου αντανακλούν, συγκριτικά, περισσότερο αποφάσεις για θέματα τακτικής. Όλα αυτά απεικονίζονται στο παρακάτω σχήμα:



Το σχήμα αυτό προσπαθεί να δείξει ότι η Διοίκηση της Παραγωγικής Δυναμικότητας είναι μια περιοχή προβλημάτων με μακροπρόθεσμη ή μεσοπρόθεσμη διάρκεια, ενώ τα άλλα προβλήματα, των αποθεμάτων, του χρονικού προγραμματισμού, του ελέγχου κ.λ.π. είναι βραχυπρόθεσμα έως και μεσοπρόθεσμα.

Σαν συμπέρασμα, μπορούμε να πούμε ότι η φύση των προβλημάτων που αντιμετωπίζονται από τη διοίκηση της παραγωγής, σχετικά με αποφάσεις παραγωγικής δυναμικότητας, με αποφάσεις διοίκησης αποθεμάτων, αποφάσεις προγραμματισμού της παραγωγής, αποφάσεις ελέγχου της παραγωγής κ.λ.π. επηρεάζονται από τη φύση του συστήματος που πρόκειται να διοικηθεί. Και ότι τέτοιες αποφάσεις μπορούν επίσης να επηρεάσουν και τη φύση (τη δομή) του συστήματος της παραγωγής. Οι στρατηγικές που ακολουθούνται στον χειρισμό τέτοιων προβλημάτων και οι διαδικασίες και οι τεχνικές που υιοθετούνται θα επηρεάζονται από τη φύση (από τη δομή) του συστήματος της παραγωγής.

Σε άλλες περιοχές προβλημάτων, τα ζητήματα που θα πρέπει να αντιμετωπιστούν είναι, σε μεγάλο βαθμό, ανεξάρτητα από τη δομή του συστήματος της παραγωγής και, έτσι, οι αποφάσεις γι' αυτά τα ζητήματα δεν επιδρούν άμεσα στη δομή του συστήματος παραγωγής.

ΜΕΘΟΔΟΙ και ΤΕΧΝΙΚΕΣ της ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ της ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η Διοίκηση της Παραγωγής, λοιπόν, ασχολείται με το σχεδιασμό και τη λειτουργία των συστημάτων παραγωγής. Για την αντιμετώπιση των ζητημάτων που εμφανίζονται χρησιμοποιεί ποσοτικές και ποιοτικές μεθόδους. Αντλεί, επίσης, το επιστημονικό της υπόβαθρο από τις ανθρωπιστικές επιστήμες και, ειδικότερα, από την επιστήμη της συμπεριφοράς.

Μια διοικητική απόφαση δεν μπορεί να βασίζεται αποκλειστικά σε ποσοτικά ή σε ποιοτικά δεδομένα. Οι ποσοτικές πληροφορίες υπάρχουν και λαμβάνονται υπ' όψη ακόμη και στις πιο απλές και στις πιο υποκειμενικές διοικητικές κρίσεις. Επίσης, καμία σημαντική διοικητική απόφαση δεν μπορεί να βασίζεται αποκλειστικά και μόνο σε ποσοτικές αναλύσεις, διότι πάντα θα υπάρχουν συντελεστές που δεν επιδέχονται ποσοτική περιγραφή. Θα πρέπει να γίνεται διάκριση ανάμεσα στις αποφάσεις και στις μεθόδους λήψης αποφάσεων

Κατά τη λήψη μιας απόφασης, το ενδιαφέρον έγκειται στην αξιολόγηση των εναλλακτικών τρόπων δράσης και χρησιμοποιούνται όλα τα διαθέσιμα πληροφοριακά στοιχεία. Οι μέθοδοι που θα χρησιμοποιηθούν για την αξιολόγηση και την επεξεργασία αυτών των στοιχείων μπορεί να ποικίλουν και οι αποφάσεις που θα ληφθούν μπορεί να βασίζονται στα αποτελέσματα πολλών μεθόδων αξιολόγησης, συμπληρωματικών μεταξύ τους. Οι μέθοδοι αυτές θα μπορούσαν να ποικίλουν από τις ολοκληρωτικά ποσοτικές μέχρι και τις ολοκληρωτικά ποιοτικές.

Οι μέθοδοι αξιολόγησης που χρησιμοποιούνται για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων μπορούν και χωριστούν σε μαθηματικές (ποσοτικές) σε ποιοτικές και

σε ευρεστικές (heuristic). Η ταξινόμηση αυτή γίνεται για λόγους ευκολίας και δεν είναι ούτε αυστηρή ούτε αποκλειστική. Οι μαθηματικές μέθοδοι αντλούν το επιστημονικό τους υπόβαθρο από επιστήμες όπως τα Μαθηματικά, τη Στατιστική, την Επιχειρησιακή Έρευνα και από την επιστήμη του Management. Πρόκειται κυρίως για μεθόδους αριστοποίησης, δηλαδή βασίζονται στην επιδίωξη της επίτευξης του μεγαλύτερου δυνατού αποτελέσματος ή στην επιδίωξη της επίτευξης της μικρότερης δυνατής θυσίας. Οι ποιοτικές μέθοδοι είναι μέθοδοι μη μαθηματικές, διότι, όπως είπαμε και προηγουμένως, στην καθημερινή εργασία υπάρχουν παράγοντες που δεν μπορούν να μετρηθούν ποσοτικά. Οι ευρεστικές μέθοδοι βασίζονται κυρίως στη λογική της διαίσθησης η οποία βέβαια δεν οδηγεί απαραίτητα σε λογικές λύσεις. Οι ευρεστικές μέθοδοι έχουν μεγάλη σημασία στη διοίκηση της παραγωγής, όπου η πολυπλοκότητα των ζητημάτων που αναφύονται πολλές φορές εμποδίζει τις αυστηρές προσεγγίσεις. Έχουν κάποια ομοιότητα με τις παραδοσιακές μαθηματικές μεθόδους, αφού και οι μεν και οι δε χρησιμοποιούν αριθμούς. Ωστόσο, οι ευρεστικές μέθοδοι προέρχονται αρχικά από διαισθητικούς συλλογισμούς και συνήθως αποτελούν απλούς κανόνες και απλές διαδικασίες που έχει διαπιστωθεί ότι αν εφαρμοστούν δίνουν ικανοποιητικά αποτελέσματα, αποτελέσματα καλά, αν και όχι πάντοτε άριστα.

Γ ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ του ΚΟΣΤΟΥΣ

Η Λογιστική του Κόστους ή Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης ασχολείται με τον προσδιορισμό των Τελικών Φορέων Κόστους, των Ενδιάμεσων Φορέων Κόστους π.χ. προϊόν Α, προϊόν Β, δραστηριότητα Γ, έργο Δ, κόστος λειτουργίας κυλικείου, κόστος λειτουργίας καθαριστηρίου κ.λ.π. Ασχολείται επίσης και με τον προσδιορισμό του κόστους των λειτουργιών, π.χ. κόστος Προμηθειών, κόστος λειτουργίας Έρευνας και Ανάπτυξης, κόστος Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας κ.λ.π.

Οι βασικοί σκοποί του προσδιορισμού του κόστους είναι :

- Ο προσδιορισμός της τιμής πώλησης, προσθέτοντας στο κόστος του παραγόμενου αγαθού ή της παραγόμενης υπηρεσίας το μικτό κέρδος ου επιδιώκεται ή του κέρδους που προκύπτει, στην περίπτωση που η τιμή πώλησης είναι εκ των προτέρων καθορισμένη.
- Ο προσδιορισμός του άριστου σημείου της παραγωγής και της εμπορικής λειτουργίας της επιχείρησης.
- Η σύγκριση του κόστους που επιτυγχάνεται στην παραγωγή των υλικών αγαθών και των υπηρεσιών με ιστορικά στοιχεία της επιχείρησης ή με αντίστοιχα στοιχεία κόστους που επιτυγχάνουν άλλες βιομηχανικές επιχειρήσεις.
- Ο προσδιορισμός της πολιτικής που θα πρέπει να ακολουθήσει η βιομηχανική επιχείρηση ως προς τη συμπίεση του κόστους και ως προς την αύξηση του κέρδους.

Η λογιστική αντιμετώπιση της βιομηχανικής παραγωγής είναι, θεωρητικά, απλή. Και η χρήση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου υποχρεώνει σε συγκεκριμένες κινήσεις και εμποδίζει αυθαίρετες ενέργειες.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθιερώθηκε με τον νόμο 1041 του 1980. Το 1996, με την υπ' αριθμό 270 γνωμάτευση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής καθορίστηκαν όλοι οι υποχρεωτικοί λογαριασμοί του όλων των βαθμίδων, αυτοί που, στα διάφορα σχέδια ΕΓΛΣ που δημοσιεύονται, παρουσιάζονται υπογραμμισμένοι.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι λογαριασμοί του ΕΓΛΣ χωρίζονται σε 10 ομάδες με αρίθμηση από 1 μέχρι 0. Η πρώτη ομάδα είναι η 1^η, η δεύτερη είναι η 2^η, κλπ, η ένατη είναι η 9^η και η δέκατη είναι η υπ' αριθμόν 0, η μηδενική (αυτό, για την ομαλή μηχανογραφική υλοποίηση του ΕΓΛΣ).

Οι 8 πρώτες ομάδες, από την 1^η μέχρι και την 8^η, αποτελούν τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Η 9^η ομάδα περιέχει τους λογαριασμούς που ενδιαφέρουν ειδικά τις βιομηχανικές επιχειρήσεις : είναι η ομάδα ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (λογαριασμοί κατά προορισμό). Και η δέκατη ομάδα (η 0) περιέχει τους Λογαριασμούς Τάξης.

Από τις 8 ομάδες της Γενικής Λογιστικής, οι 5 πρώτες αποτελούν τις ομάδες των λογαριασμών του Ισολογισμού και οι τρεις επόμενες (6^η, 7^η, 8^η) τους Λογαριασμούς της εκμετάλλευσης.

Από τις 5 πρώτες ομάδες του ΕΓΛΣ, τις ομάδες των λογαριασμών Ισολογισμού, οι τρεις πρώτες περιέχουν τους λογαριασμούς του Ενεργητικού και οι επόμενες δύο (4^η, 5^η) τους λογαριασμούς του Παθητικού.

Οι λογαριασμοί οι οποίοι στο ΕΓΛΣ αναφέρονται ως κενοί (.....) συμπληρώνονται μόνο από το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής.

Υποχρεωτικοί είναι οι υπογραμμισμένοι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. και τηρούνται υποχρεωτικά, σε όλους τους βαθμούς που συναντιόνται. Δεν υποκαθίστανται και δεν διασπώνται.

Προαιρετικοί είναι οι μη υπογραμμισμένοι λογαριασμοί. Τηρούνται προαιρετικά και μπορούν να αντικατασταθούν ή να διασπαστούν κατά κατηγορία ή κατά είδος, από τον Β' βαθμό και μετά, με άλλους κενούς λογαριασμούς, μεταξύ των κωδικών 90 και 99.

Δεν επιτρέπεται η συμπλήρωση ή η ανάλυση των Α' βαθμίων λογαριασμών. Από τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, επιτρέπεται να συμπληρώνονται από την κάθε επιχείρηση μόνο οι λογαριασμοί που έχουν κωδικούς 90-99. Εδώ, υπάρχουν εξαιρέσεις:

- Όλοι οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί της 2^{ης} ομάδας, μπορούν να αναπτύσσονται σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης, υπό τον όρο ότι θα πρέπει να διακρίνεται για κάθε αγαθό ή για κάθε κατηγορία αγαθών το αρχικό απόθεμα της χρήσης, το τελικό απόθεμα της χρήσης, καθώς και οι αγορές της χρήσης.
- Στον λογαριασμό "30 ΠΕΛΑΤΕΣ", όλοι οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί (και οι 100 δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί) μπορούν να αναπτύσσονται ελεύθερα από την κάθε επιχείρηση, αρκεί να μπορούν να αντληθούν εύκολα οι πληροφορίες των υποχρεωτικών δευτεροβάθμιων λογαριασμών από 30.00 μέχρι και 30.04, με οποιονδήποτε τρόπο (με λογιστικές καταστάσεις, με ισοζύγια, κ.λ.π.)
- Στον λογαριασμό "50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ", όλοι οι κενοί δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί μπορούν να αναπτύσσονται ελεύθερα, αρκεί να μπορούν εύκολα να αντληθούν οι πληροφορίες των υποχρεωτικών δευτεροβάθμιων λογαριασμών με οποιονδήποτε τρόπο (με λογιστικές καταστάσεις, με ισοζύγια, κ.λ.π.)
- Στον λογαριασμό "52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ - ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ", όλοι οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί μπορούν να αναπτύσσονται ελεύθερα, κατά κατάσταση τράπεζας. Και κάθε δευτεροβάθμιος λογαριασμός μπορεί να αναπτύσσεται ελεύθερα κατά τραπεζικό λογαριασμό, ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.
- Στους λογαριασμούς της 7^{ης} ομάδας (Οργανικά Έσοδα κατά είδος) και εκτός από τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους, όλοι οι άλλοι λογαριασμοί, προαιρετικοί και κενοί, μπορούν να αναπτύσσονται

ελεύθερα, σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης, αρκεί στην ανάπτυξή τους να τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί οι οποίοι να διακρίνουν τις πωλήσεις σε πωλήσεις εσωτερικού και σε πωλήσεις εξωτερικού.

- Κατά την κωδικοποίηση των λογαριασμών του Λογιστικού Σχεδίου, όλοι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αναπτύσσονται με το 10δικό σύστημα αρίθμησης. Μπροστά από τον κωδικό του κάθε λογαριασμού πρέπει να είναι τοποθετημένος ο κωδικός αριθμός της ομάδας που ανήκει ο λογαριασμός αυτός.
- Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί αναπτύσσονται με το 100δικό σύστημα αρίθμησης, από 00 μέχρι 99
- Οι τριτοβάθμιοι, οι τεταρτοβάθμιοι, οι πεμπτοβάθμιοι λογαριασμοί κ.λ.π. αναπτύσσονται ελεύθερα, με το αντίστοιχο σύστημα αρίθμησης (000-999, 0000-9999, 00000-99999 κ.ο.κ.) αρκεί να μην μεταβάλλεται η σειρά των υποχρεωτικών τριτοβάθμιων λογαριασμών.
- Στην αρίθμηση ενός λογαριασμού, μεταξύ των κωδικών των βαθμών του τοποθετείται η τελεία (.) η οποία δεν τοποθετείται και στο τέλος του.
- Κατά την εφαρμογή των διατάξεων του λογιστικού σχεδίου, είναι πολλές φορές αναγκαίο να καταφεύγουμε και στις γνωματεύσεις του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.) οι οποίες συμπληρώνουν ή τροποποιούν τις διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

1^η ομάδα: Πάγιο Ενεργητικό

10 Εδαφικές Εκτάσεις

11 Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικά έργα

12 Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός

13 Μεταφορικά Μέσα

14 Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός

15 Ακινήτοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές Κτήσης Παγίων

16 Ανώματες Ακινήτοποιήσεις και Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης

17 (κενός)

18 Συμμετοχές και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις

19 Πάγιο Ενεργητικό Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων (όμιλος λογ/μών)

2^η ομάδα: Αποθέματα

20 Εμπορεύματα

21 Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή

22 Υποπροϊόντα και Υπολείμματα

23 Παραγωγή σε Εξέλιξη (Προϊόντα κλπ στο Στάδιο της Κατεργασίας)

24 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες – Υλικά Συσκευασίας

- 25** Αναλώσιμα Υλικά
- 26** Ανταλλακτικά Πάγιων Στοιχείων
- 27**
- 28** Είδη Συσκευασίας
- 29** Αποθέματα Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων (όμιλος λογαριασμών)

3^η ομάδα: Απαιτήσεις και Διαθέσιμα

- 30** Πελάτες
- 31** Γραμμάτια Εισπρακτέα
- 32** Παραγγελίες στο Εξωτερικό
- 33** Χρεώστες Διάφοροι
- 34** Χρεόγραφα
- 35** Λογαριασμοί Διαχείρισης Προκαταβολών και Πιστώσεων
- 36** Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού
- 37**
- 38** Χρηματικά Διαθέσιμα
- 39** Απαιτήσεις και Διαθέσιμα Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων (όμιλος λ.)

4^η ομάδα: Καθαρή Θέση, Προβλέψεις, Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

- 40** Κεφάλαιο
- 41** Αποθέματα – Διαφορές Αναπροσαρμογής
- 42** Αποτελέσματα σε Νέο
- 43** Ποσά Προορισμένα για Αύξηση Κεφαλαίου
- 44** Προβλέψεις
- 45** Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις
- 46**
- 47**
- 48** Λογαριασμοί Συνδέσμου με τα Υποκαταστήματα
- 49** Προβλέψεις, Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις Υποκατ/των ή Άλλων Κέντρων

5^η ομάδα: Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

- 50** Προμηθευτές
- 51** Γραμμάτια Πληρωτέα
- 52** Τράπεζες, Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων
- 53** Πιστωτές Διάφοροι
- 54** Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη
- 55** Ασφαλιστικοί Οργανισμοί
- 56** Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού
- 57**

58 Λογαριασμοί Περιοδικής Κατανομής

59 Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων (όμιλος)

6^η ομάδα: Οργανικά Έξοδα κατά Είδος

60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού

61 Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων

62 Παροχές Τρίτων

63 Φόροι – Τέλη

64 Διάφορα Έξοδα

65 Τόκοι και Συναφή Έξοδα

66 Αποσβέσεις Πάγιων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος

67

68 Προβλέψεις Εκμετάλλευσης

69 Οργανικά Έξοδα κατά Είδος Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων (όμιλος λ.)

7^η ομάδα: Οργανικά Έσοδα κατά Είδος

70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων

71 Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων και Ημιτελών

72 Πωλήσεις Λοιπών Αποθεμάτων και Άχρηστου Υλικού

73 Πωλήσεις Υπηρεσιών (Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών)

74 Επιχορηγήσεις και Διάφορα Έσοδα Πωλήσεων

75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών

76 Έσοδα Κεφαλαίων

77

78 Ιδιοπαραγωγή Παγίων και Χρησιμοποιημένες Προβλέψεις Εκμετάλλευσης

79 Οργανικά Έσοδα κατά Είδος Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων (όμιλος λ.)

8^η ομάδα: Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων

80 Γενική Εκμετάλλευση

81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα

82 Έξοδα και Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων

83 Προβλέψεις για Έκτακτους Κινδύνους

84 Έσοδα από Προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων

85 Αποσβέσεις Πάγιων Στοιχείων Μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος

86 Αποτελέσματα Χρήσης

87

88 Αποτελέσματα προς Διάθεση

89 Ισολογισμός

9^η ομάδα: Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης (Λογαριασμοί κατά Προορισμό)

90 Διάμεσοι Αντικρυζόμενοι Λογαριασμοί

91 Ανακατάταξη Εξόδων, Αγορών και Εσόδων

92 Κέντρα Κόστους (θέσεις κόστους)

93 Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε Εξέλιξη)

94 Αποθέματα

95 Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος

96 Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα

97 Διαφορές Ενσωμάτωσης και Καταλογισμού

98 Αναλυτικά Αποτελέσματα

99 Εσωτερικές Διασυνδέσεις

10^η ομάδα: Λογαριασμοί Τάξης (ομάδα 0)

00 (δεν χρησιμοποιείται, για μηχανογραφικούς λόγους)

01 Αλλότρια Περιουσιακά Στοιχεία

02 Χρεωστικοί Λογαριασμοί Εγγυήσεων και Εμπράγματος Ασφαλειών

03 Απαιτήσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις

04 Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Χρεωστικοί

05 Δικαιούχοι Αλλότριων Περιουσιακών Στοιχείων

06 Πιστωτικοί Λογαριασμοί Εγγυήσεων και Εμπράγματος Ασφαλειών

07 Υποχρεώσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις

08 Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Πιστωτικοί

09 Λογαριασμοί Τάξης Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων (όμιλος λμών)

Είπαμε παραπάνω ότι η λογιστική αντιμετώπιση του κόστους μιας βιομηχανικής επιχείρησης είναι, θεωρητικά, απλή. Ονομάζεται Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης ή Λογιστική του κόστους και των Αναλυτικών Αποτελεσμάτων. Λειτουργεί στο κλειστό κύκλωμα των λογαριασμών της ομάδας 9, όπου πάντα χρεώνονται και πάντα πιστώνονται μόνο οι λογαριασμοί της ομάδας αυτής. Στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής απεικονίζονται και παρακολουθούνται καθημερινά, κάθε βδομάδα, κάθε μήνα κ.λ.π. τα στοιχεία που έχουν καταχωρηθεί στις ομάδες 2, 6, 7 και 8 (από την 8^η, στους 81-85) της Γενικής Λογιστικής, τα οποία στοιχεία αντικρύζονται μέσω του λογαριασμού “90 Διάμεσοι Αντικρυζόμενοι Λογαριασμοί”. Αυτοί οι λογαριασμοί του 90 αποτελούν μια “γέφυρα”, έναν συνδετικό κρίκο ανάμεσα στην Γενική Λογιστική και στην

Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης: Για το λόγο αυτό ονομάζονται και “Διάμεσοι” και “Αντικρουζόμενοι” λογαριασμοί: τα ποσά τους είναι ίσα και αντίθετα με τα ποσά των αντίστοιχων λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής.

- 90 Διάμεσοι Αντικρουζόμενοι Λογαριασμοί
- 91 Ανακατάταξη Εξόδων, Αγορών και Εσόδων
- 92 Κέντρα Κόστους (θέσεις κόστους)
- 93 Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε Εξέλιξη)
- 94 Αποθέματα
- 95 Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος
- 96 Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα
- 97 Διαφορές Ενσωμάτωσης και Καταλογισμού
- 98 Αναλυτικά Αποτελέσματα
- 99 Εσωτερικές Διασυνδέσεις

Οι λογαριασμοί οι οποίοι, αντίστοιχα με το 90, χρεώνονται ή πιστώνονται κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης είναι

- ο “92 Κέντρα (θέσεις) Κόστους”, ο οποίος χρεώνεται με τα οργανικά έξοδα της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής
- ο “94 Αποθέματα” που χρεώνεται με τα αρχικά αποθέματα (εμπορεύματα, υλικά κ.λ.π.) και με τις αγορές της ομάδας 2 της Γενικής Λογιστικής
- ο “96 Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα” που πιστώνεται με τα οργανικά έσοδα της ομάδας 7 της Γενικής Λογιστικής και
- ο “98 Αναλυτικά Αποτελέσματα” που χρεώνεται με τα έκτακτα αποτελέσματα (Έκτακτα και Ανόργανα Έξοδα και Έκτακτες Ζημιές) και που πιστώνεται με τα Έκτακτα Αποτελέσματα (Έκτακτα και Ανόργανα Έσοδα και Έκτακτα Κέρδη) και, στο τέλος, μεταφέρονται σε αυτόν το λογαριασμό τα υπόλοιπα όλων των λογαριασμών που προσδιορίζουν το Αποτέλεσμα της Χρήσης.

1^ο Παράδειγμα

Έστω, για παράδειγμα ότι μια βιομηχανική επιχείρηση είχε αποθέματα αρχής (προϊόντα και υλικά) αξίας 300.000 ευρώ. Και έστω ότι σε μια διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησε τις παρακάτω ενέργειες 6 :

1. Αγόρασε επί πιστώσει Εμπορεύματα αξίας 500.000 ευρώ.
2. Πώλησε μετρητοίς Εμπορεύματα αξίας 600.000 ευρώ.
3. Πλήρωσε για Παροχές Τρίτων 40.000, για Διάφορα Έξοδα 60.000 και αυτά, τα 100.000 ευρώ τα “μέρησε” στην Διοικητική Λειτουργία 30.000 ευρώ και στη Λειτουργία της Διάθεσης 70.000 ευρώ.
4. Χρέωσε τους πελάτες με τόκους 10.000 ευρώ.
5. Πλήρωσε για Έκτακτες Ζημιές 5.000 ευρώ και
6. Εισέπραξε από Έκτακτα Έσοδα 4.000 ευρώ.

Θα παρουσιάσουμε παρακάτω τις εγγραφές που έγιναν στο Λογιστήριο της επιχείρησης αυτής. Παρουσιάζουμε τις εγγραφές που έγιναν στους

Λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής και, δίπλα, τις εγγραφές που έγιναν στους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.

Στη Γενική Λογιστική

<u>0</u>		
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	300.000
20.00	Αρχικό Απόθεμα	
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	300.000
89.00	Ισολογισμός Ανοίγματος Χρήσης	
<u>1</u>		
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	500.000
20.01	Αγορές Εμπορευμάτων	
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	500.000
50.00		
50.00.00	Προμηθευτής Α	
<u>2</u>		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	600.000
38.0	Ταμείο	
70	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	600.000
<u>3</u>		
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	40.000
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	60.000
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	100.000
38.00	Ταμείο	
<u>4</u>		
30	ΠΕΛΑΤΕΣ	10.000
30.00		
30.00.000	Πελάτης Α	
76	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	10.000
76.03	Λοιποί Πιστωτικοί Τόκοι	
<u>5</u>		
81	ΕΚΤΑΚΤΑ και ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	5.000
81.00	Έκτακτα και Ανόργανα Έξοδα	
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	5.000
38.00	Ταμείο	
<u>6</u>		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	4.000
38.00	Ταμείο	
81	ΕΚΤΑΚΤΑ και ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	4.000
81.01	Έκτακτα και Ανόργανα Έσοδα	

Στην Αναλυτική Λογιστική

0		
94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	300.000
94.20	Εμπορεύματα	
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ	300.000
90.01	Αρχικά Αποθέματα Λογισμένα	
1		
94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	500.000
94.20	Εμπορεύματα	
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ	500.000
90.02	Αγορές Λογισμένες	
2		
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ	600.000
90.07	Οργανικά Έσοδα κατά είδος Λογισμένα	
90.07.00	Πωλήσεις Εμπορευμάτων Λογισμένες	
96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	600.000
96.00	Πωλήσεις Εμπορευμάτων	
3		
92	ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ	100.000
92.01	Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	30.000
92.03	Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	70.000
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	100.000
90.06	Οργανικά Έξοδα κατά είδος Λογισμένα	
90.06.62	Παροχές Τρίτων Λογισμένες	40.000
90.06.64	Διάφορα Έξοδα Λογισμένα	60.000
4		
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ	10.000
90.07	Οργανικά Έσοδα κατά είδος Λογισμένα	
90.07.76	Έσοδα Κεφαλαίων	
96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	10.000
96.15	Έσοδα Κεφαλαίων	
5		
98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	5.000
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ	5.000
90.08	Αποτελέσματα Λογισμένα	
90.08.81	Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα Λογισμένα	
6		
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ	4.000
90.08	Αποτελέσματα Λογισμένα	
90.08.81	Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα Λογισμένα	
98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	4.000
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	

Ο λογαριασμός "96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ" έχει τους εξής δευτεροβάθμιους :

- 96.00 Πωλήσεις Εμπορευμάτων
- 96.01 Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων και Ημιτελών
- 96.14 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών
- 96.15 Έσοδα Κεφαλαίων
- 96.16 Ιδιοπαραγωγή Πάγιων και Χρησιμοποιημένες Προβλέψεις Εκμετάλλευσης
- 96.20 Κόστος Παραγωγής ή Αγοράς Πωλημένων
- 96.21 Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων
- 96.22 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα

Οι υπολογαριασμοί του λ. 96, από τον 96.00 μέχρι και τον 96.19, μπορούν να μεταφέρονται κατ' ευθείαν στον τελευταίο δευτεροβάθμιο λογαριασμό "96.22 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα". Στον ίδιο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 96.22 μεταφέρονται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης και οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί 96.20 και 96.21

Στο τέλος της χρήσης, θα γίνουν οι εξής δύο κινήσεις :

Ο λογαριασμός "94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ" αποτελείται από τους εξής δευτεροβάθμιους :

- 94.20 Εμπορεύματα
- 94.21 Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή
- 94.22 Υποπροϊόντα και Υπολείμματα
- 94.23 Παραγωγή σε Εξέλιξη (προϊόντα κ.λ.π. στο Στάδιο της Κατεργασίας)
- 94.24 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες - Υλικά Συσκευασίας
- 94.25 Αναλώσιμα Υλικά
- 94.26 Ανταλλακτικά Πάγιων Στοιχείων
- 94.27
- 94.28 Είδη Συσκευασίας
-
- 94.99

• Στο τέλος της χρήσης (η 1^η κίνηση), θα πιστωθεί ο λογαριασμός "94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ" και θα χρεωθεί ο λογαριασμός "96.20 Κόστος Παραγωγής ή Αγοράς Πωλημένων".

Ο λογαριασμός "92 ΚΕΝΤΡΑ - ΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ" αποτελείται από τους εξής δευτεροβάθμιους :

- 92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής
- 92.01 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας
- 92.02 Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών και Ανάπτυξης
- 92.03 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης
- 92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας
- 92.05
-

• Στο τέλος της χρήσης (η 2^η κίνηση), θα πιστωθεί ο λογαριασμός “92.03 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης” και θα χρεωθεί ο λογαριασμός “96.21 Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων”.

Στη συνέχεια, οι λογαριασμοί 96.20 και 96.21 θα μεταφερθούν, όπως είπαμε και προηγουμένως, στον λ. “96.22 Μικτά – Αναλυτικά Αποτελέσματα”. Αξίζει εδώ να σημειωθεί ότι τα αποτελέσματα του λ.96.22 δεν είναι ούτε τα μικτά ούτε τα καθαρά αποτελέσματα των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 8 της Γενικής Λογιστικής.

Επίσης, όπως είπαμε και προηγουμένως, οι υπολογαριασμοί του λ. 96, από τον 96.00 μέχρι και τον 96.19, μπορούν να μεταφέρονται κατ’ ευθείαν στον τελευταίο δευτεροβάθμιο λογαριασμό “96.22 Μικτά – Αναλυτικά Αποτελέσματα”. Αν δεν μεταφέρονταν κατά τη διάρκεια της χρήσης, τότε στο τέλος της χρήσης στον λ.96.22 για τον προσδιορισμό των μικτών – καθαρών αποτελεσμάτων.

Ο κυριότερος δευτεροβάθμιος του λ. “98 Αναλυτικά Αποτελέσματα” είναι ο λογαριασμός “98.99 Αποτελέσματα Χρήσης”. Σε αυτόν θα μεταφερθούν στο τέλος οι λογαριασμοί του λ.92 Κέντρα (θέσεις) Κόστους και του λ.96 (δηλαδή το υπόλοιπο του λ.96.22), για να προσδιοριστεί το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης.

Όσοι λογαριασμοί έχουν ακόμη υπόλοιπο, θα χρεωθούν ή θα πιστωθούν, ανάλογα, για να κλείσουν.

Στο απλό παράδειγμα που φέραμε παραπάνω, οι λογαριασμοί 91, 93, 95, 97 και 99 της Αναλυτικής Λογιστικής, δεν κινήθηκαν. Οι λογαριασμοί αυτοί αναφέρονται στην κατάταξη των λογαριασμών κατά τρόπο διαφορετικό από αυτόν που προβλέπεται από τη Γενική Λογιστική, όπως και από την Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης. Αναφέρονται επίσης στο κόστος της μακροχρόνιας αξιοποίησης, στις αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος κ.λ.π. Οι λογαριασμοί αυτοί θα χρησιμοποιηθούν όταν θα χρειάζονται περισσότερες πληροφορίες γύρω από το κόστος παραγωγής, όταν εφαρμόζεται το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης κ.λ.π. Και αυτοί οι λογαριασμοί θα κλείνουν με τη μεταφορά τους στους άλλους λογαριασμούς της ομάδας 9 της αναλυτικής λογιστικής.

Είδαμε παραπάνω ότι η Αναλυτική Λογιστική είναι ένα, θεωρητικά, εύκολο ζήτημα. Δεν ισχύει όμως το ίδιο και στην πράξη. Ο Λογιστής – Κοστολόγος θα πρέπει να γνωρίζει όχι απλά τη Λογιστική. Οφείλει να έχει σημαντικές γνώσεις και ικανότητες γύρω από τα Οικονομικά θέματα, τα νομικά θέματα, τα διοικητικά και τα τεχνικά θέματα. Θα πρέπει να γνωρίζει πώς παράγεται το προϊόν της επιχείρησης, τι υλικά χρειάζονται και σε τι ποσότητες, ποιες ώρες εργασίας ανθρώπων και μηχανών απαιτούνται, να γνωρίζει για τις φύρες, για την παραγωγική δυναμικότητα, για τις ενέργειες του Marketing και για το πρόγραμμα των Πωλήσεων. Γενικά θα πρέπει να γνωρίζει πολύ καλά όλα τα θέματα της οικονομικής μονάδας που εργάζεται. Ο υπεύθυνος του Λογιστηρίου της Αναλυτικής Λογιστικής θα πρέπει να έχει μελετήσει στην πράξη, μέσα στον χώρο της εργασίας του όλες τις ενέργειες και τις δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα. Κάθε βιομηχανία και κάθε εργοστάσιο έχει τα δικά του ιδιαίτερα

χαρακτηριστικά, τις δικές τους ιδιαιτερότητες και, γι' αυτό ο Κοστολόγος - Λογιστής θα πρέπει να γνωρίζει όσο γίνεται καλύτερα τα προβλήματα που εμφανίζονται και να τα αντιμετωπίζει με ευρύτητα πνεύματος και με απλότητα. Να μαθαίνει τα προβλήματα, να τα μελετά, να τα αναλύει, γιατί μόνο έτσι θα μπορέσει να τα αντιμετωπίσει.

2° Παράδειγμα

Θα παραθέσουμε στη συνέχεια άλλο ένα, πιο ολοκληρωμένο παράδειγμα Βιομηχανικής δραστηριότητας, για να προχωρήσουμε πιο βαθιά στον τρόπο που λειτουργούν οι λογαριασμοί της ομάδας 9 της Αναλυτικής Λογιστικής. Έστω ότι σε ένα εργοστάσιο, στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, υπάρχουν τα εξής στοιχεία, όπως προκύπτουν από το 1ο προσωρινό Ισοζύγιο του Γενικού Καθολικού:

Α/Α Κ.Λ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Υπόλοιπα			
	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστ.	Πιστωτ.
1 14 Έπιπλα & Λοιπός Εξοπλισμός	5000		5000	
2 20 Εμπορεύματα	200000		200000	
3 30 Πελάτες	140000	100000	40000	
4 34 Χρεόγραφα	2000		2000	
5 38 Χρηματικά Διαθέσιμα	76000	70000	6000	
6 40 Κεφάλαιο		20000		20000
7 50 Προμηθευτές	150000	170000		20000
8 60 Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	10000		10000	
9 61 Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων	2000		2000	
10 62 Παροχές Τρίτων	12000		12000	
11 63 Φόροι - Τέλη	1000		1000	
12 64 Διάφορα Έξοδα	3000		3000	
13 65 Τόκοι & Συναφή Έξοδα	1000		1000	
14 70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων		241500		241500
15 75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών		1500		1500
16 76 Έσοδα Κεφαλαίων		2000		2000
17 81 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα	6000	2000	4000	
18 82 Έξοδα & Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων		1000		1000

Σύνολα	608000	608000	286000	286000

Και τα Αναλυτικά Καθολικά των δευτεροβάθμιων Λογαριασμών έχουν ως εξής:

1. Αναλυτικό Καθολικό Επίπλων & Λοιπού Εξοπλισμού

Α/Α Κ.Λ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Υπόλοιπα	
	Χρέωση	Πίστωση
1 14.00 Έπιπλα	3000	3000
2 14.02 Μηχανές Γραφείων	2000	2000

Σύνολα	5000	5000

2. Αναλυτικό Καθολικό Εμπορευμάτων

Α/Α Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Υπόλοιπα		
		Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστ. Πιστωτ.
1 20.00	Αρχικό Απόθεμα Εμπορευμάτων	8000		8000
2 20.01	Αγορές Εμπορευμάτων	192000		192000

	Σύνολα	200000		200000

3. Αναλυτικό Καθολικό Πελατών

Α/Α Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Υπόλοιπα		
		Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστ. Πιστωτ.
1 30.00	Πελάτες Εσωτερικού	120000	80000	40000
2 30.01	Πελάτες Εξωτερικού	20000	20000	

	Σύνολα	140000	100000	40000

4. Αναλυτικό Καθολικό Χρεογράφων

Α/Α Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Υπόλοιπα		
		Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστ. Πιστωτ.
1 34.00	Μετοχές Εισηγμένες Χρ.Ετ. Εσωτερικού	500		500
2 34.05	Ομολογίες Ελληνικών Δανείων	1500		1500

	Σύνολα	2000		2000

5. Αναλυτικό Καθολικό Χρηματικών Διαθέσιμων

Α/Α Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Υπόλοιπα		
		Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστ. Πιστωτ.
1 38.00	Ταμείο	60000	58000	2000
2 38.03	Καταθέσεις Όψεως σε ευρώ	16000	12000	4000

	Σύνολα	76000	70000	6000

6. Αναλυτικό Καθολικό Κεφαλαίου

Α/Α Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Υπόλοιπα		
		Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστ. Πιστωτ.
1 40.07	Κεφάλαιο Ατομικών Επιχειρήσεων	20000		20000

	Σύνολα	20000		20000

7. Αναλυτικό Καθολικό Προμηθευτών

Α/Α Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Υπόλοιπα		
		Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστ. Πιστωτ.
1 50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού	140000	160000	20000
2 50.02	Ελληνικό Δημόσιο	10000	10000	

Σύνολα 150000 170000 20000

8. Αναλυτικό Καθολικό Αμοιβών & Εξόδων Προσωπικού

		Υπόλοιπα	
Α/Α Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση Χρεωστ. Πιστωτ.
1	60.00 Αμοιβές Έμμισθου Προσωπικού	5000	5000
2	60.01 Αμοιβές Ημερομίσθιου Προσωπικού	3000	3000
3	60.03 Εργοδοτικές Εισφορές & Επιβ Έμμισθου	1200	1200
4	60.04 Εργοδοτικές Εισφορές & Επιβ Ημερομισ.	800	800

	Σύνολα	10000	10000

9. Αναλυτικό Καθολικό Αμοιβών & Εξόδων Τρίτων

		Υπόλοιπα	
Α/Α Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση Χρεωστ. Πιστωτ.
1	61.02 Λοιπές Προμήθειες Τρίτων	1400	1400
2	61.98 Λοιπές Αμοιβές Τρίτων	600	600

	Σύνολα	2000	2000

10. Αναλυτικό Καθολικό Παροχών Τρίτων

		Υπόλοιπα	
Α/Α Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση Χρεωστ. Πιστωτ.
1	62.03 Τηλεπικοινωνίες	2000	2000
2	62.04 Ενοίκια	7000	7000
3	62.06 Ασφάλιστρα	2000	2000
4	62.07 Επισκευές & Συντηρήσεις	1000	1000

	Σύνολα	12000	12000

11. Αναλυτικό Καθολικό Φόρων & Τελών

		Υπόλοιπα	
Α/Α Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση Χρεωστ. Πιστωτ.
1	63.04 Δημοτικοί Φόροι - Τέλη	800	800
2	63.98 Διάφοροι Φόροι - Τέλη	200	200

	Σύνολα	1000	1000

12. Αναλυτικό Καθολικό Διάφορων Εξόδων

		Υπόλοιπα	
Α/Α Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση Χρεωστ. Πιστωτ.
1	64.00 Έξοδα Μεταφορών	200	200
2	64.01 Έξοδα Ταξιδιών	100	100
3	64.02 Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης	1800	1800
4	64.07 Έντυπα & Γραφική Ύλη	300	300
5	64.08 Υλικά Άμεσης Ανάλωσης	600	600

Σύνολα	3000	3000
--------	------	------

13. Αναλυτικό Καθολικό Τόκων & Συναφών Εξόδων

A/A Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστ. Πιστωτ.	Υπόλοιπα
1 65.06	Τόκοι & Έξ λοιπών Βραχ. Υποχρεώσεων	1000			1000
----	Σύνολα	1000			1000

14. Αναλυτικό Καθολικό Πωλήσεων Εμπορευμάτων

A/A Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστ. Πιστωτ.	Υπόλοιπα
1 70.00	Πωλήσεις Εμπορευμάτων Χονδρικές	221500			221500
2 70.01	Πωλήσεις Εμπορευμάτων Λιανικές	20000			20000
----	Σύνολα	241500			241500

15. Αναλυτικό Καθολικό Εσόδων Παρεπόμενων Ασχολιών

A/A Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστ. Πιστωτ.	Υπόλοιπα
1 75.02	Προμήθειες - Μεσιτείες		1500		1500
----	Σύνολα		1500		1500

16. Αναλυτικό Καθολικό Εσόδων Κεφαλαίων

A/A Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστ. Πιστωτ.	Υπόλοιπα
1 76.03	Λοιποί Πιστωτικοί Τόκοι		2000		2000
----	Σύνολα		2000		2000

17. Αναλυτικό Καθολικό Έκτακτων και Ανόργανων Αποτελεσμάτων

A/A Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστ. Πιστωτ.	Υπόλοιπα
1 81.00	Έκτακτα και Ανόργανα Έξοδα	1500			1500
2 81.01	Έκτακτα και Ανόργανα Έσοδα		500		500
3 81.02	Έκτακτες Ζημιές	4500			4500
4 81.03	Έκτακτα Κέρδη		1500		1500
----	Σύνολα	6000	2000		6000 2000

18. Αναλυτικό Εξόδων και Εσόδων Προηγούμενων Χρήσεων

A/A Κ.Λ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστ. Πιστωτ.	Υπόλοιπα
1 82.01	Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων		1000		1000

Επίσης, στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, η Απογραφή ήταν ως εξής :

1. Οι αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού ήταν 1500 ευρώ.
2. Το τελικό απόθεμα των εμπορευμάτων ήταν 6000 ευρώ.
3. Οι πελάτες εσωτερικού επιβαρύνονται με τόκους 100 ευρώ.
4. Τα χρεόγραφα αποτιμήθηκαν ως εξής : οι μετοχές με 480 ευρώ, οι ομολογίες με 1440 ευρώ, σύνολο αποτίμησης χρεογράφων 1920 ευρώ.
5. Στο ταμείο καταμετρήθηκαν 5990 ευρώ (αντί για 6000), δηλαδή διαπιστώθηκε έλλειμμα 10 ευρώ, που θα επιβαρύνει την επιχείρηση.
6. Η επιχείρηση θα επιβαρυνθεί από τους προμηθευτές με τόκους 150 ευρώ. Άρα στους προμηθευτές θα οφείλονται 20150 ευρώ.
7. Στην διαχειριστική χρήση που κλείνει οφείλονται τηλεφωνικά 20 ευρώ. Επίσης, έχουν προπληρωθεί ενοίκια επόμενης χρήσης 300 ευρώ.
8. Τέλος, έγινε πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, 1000 ευρώ.

Στο Λογιστικό Σχέδιο, ο λογαριασμός "89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ" αποτελείται από τους εξής δύο δευτεροβάθμιους :

89.00 Ισολογισμός Ανοίγματος Χρήσης και
89.01 Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης

Κάθε περιουσιακό στοιχείο που θα απογράφτηκε, θα τακτοποιείται με τη μεταφορά του στον Ισολογισμό Κλεισίματος και θα κλείνει. Παράλληλα, θα ανοίγει με τον Ισολογισμό Ανοίγματος στη νέα διαχειριστική χρήση και θα ενημερώνονται και τα Αναλυτικά Καθολικά της νέας χρήσης, που ενδιαφέρουν πάρα πολύ την επιχείρηση.

Αφού ολοκληρωθεί η απογραφή, θα βρίσκεται η Καθαρή Περιουσία από την Λογιστική Σχέση $KΠ = Ε - Π$ δηλαδή η Καθαρή Περιουσία θα είναι το αρχικό Κεφάλαιο συν (ή πλην) τα Κέρδη (ή τις ζημιές) της χρήσης που κλείνει.

Αν, βέβαια, υπάρχουν και απολήψεις από τον επιχειρηματία, το αποτέλεσμα της χρήσης θα προκύπτει από τη σχέση :

Αποτελέσματα Χρήσης = (Τελική ΚΠ + Ατομικός Λογαριασμός Επιχειρηματία)
(Μείον) - (Αρχική ΚΠ + Ατομικός Λογαριασμός Επιχειρηματία)

Με αυτόν τον τρόπο, στις αρχές κάθε ημερολογιακού έτους (Ιανουάριος, Φεβρουάριος κ.λ.π.) το Λογιστήριο κάθε επιχείρησης εργάζεται ταυτόχρονα σε δύο διαχειριστικές χρήσεις, μία αυτής που έχει ήδη κλείσει και θα πρέπει να κλείσουν και τα Λογιστικά της βιβλία με τις εγγραφές της προσαρμογής, τα Αποτελέσματα της Χρήσης και τον Ισολογισμό και, άλλη μία, αυτήν που έχει ήδη ξεκινήσει και θα πρέπει να καταγράφονται οι συναλλαγές που γίνονται σε αυτήν.

Στο Λογιστήριο της Γενικής Λογιστικής, οι εγγραφές που πρέπει να γίνουν για την τακτοποίηση των λογαριασμών, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και για το κλείσιμο των βιβλίων είναι οι παρακάτω. Οι εγγραφές αυτές καταχωρούνται όχι στο Γενική Ημερολόγιο αλλά στο Ημερολόγιο Εγγραφών

Ισολογισμού. Διότι το Γενικό Ημερολόγιο έχει ήδη κλείσει και από τα υπόλοιπά του έχει συνταχθεί το 1^ο Προσωρινό Ισοζύγιο που παραθέσαμε παραπάνω.

<u>1</u>		
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	1.500
66.14	Αποσβέσεις Επίπλων και Λοιπού Εξοπλισμού	
14	ΕΠΙΠΛΑ και ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	1.500
14.99	Αποσβεσμένα Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	
	Υπολογισμός Αποσβέσεων	
<u>2</u>		
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	5.000
89.01	Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης	
14	ΕΠΙΠΛΑ και ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	5.000
14.00	Έπιπλα	3.000
14.02	Μηχανές Γραφείων	2.000
	Απογραφή	
<u>3</u>		
14	ΕΠΙΠΛΑ και ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	1.500
14.99	Αποσβεσμένα Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	1.500
89.01	Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης	
	Απογραφή	
<u>4</u>		
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	6.000
89.01	Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης	
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	6.000
20.00	Απόθεμα Εμπορευμάτων	
	Απογραφή. Τελικό Απόθεμα	
<u>5</u>		
30	ΠΕΛΑΤΕΣ	100
30.00	Πελάτες Εσωτερικού	
76	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	100
76.03	Λοιποί Πιστωτικοί Τόκοι	

Επιβάρυνση Πελατών

6

89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	40.100	
89.01	Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης		
30	ΠΕΛΑΤΕΣ		40.100
30.00	Πελάτες Εσωτερικού		

Απογραφή

7

64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	80	
64.11	Διαφορές Αποτίμησης Συμμετοχών και Χρεογράφων		
34	ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ		80
34.00	Μετοχές Εισηγμένες Χρ.Ετ. Εσωτερικού	20	
34.05	Ομολογίες Ελληνικών Δανείων	<u>60</u>	

Διαφορές Αποτίμησης

8

89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	1.920	
89.01	Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης		
34	ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ		1.920
34.00	Μετοχές Εισηγμένες Χρ.Ετ. Εσωτερικού	480	
34.05	Ομολογίες Ελληνικών Δανείων	<u>1.440</u>	

Απογραφή

9

81	ΕΚΤΑΚΤΑ και ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	10	
81.02	Έκτακτες Ζημιές		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		10
38.00	Ταμείο		

Διαπίστωση Ελλείμματος

10

89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	5.990	
89.01	Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		5.990
38.00	Ταμείο	1.990	
38.03	Καταθέσεις Όψεως	<u>4.000</u>	

Απογραφή

11

65	ΤΟΚΟΙ και ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	150
65.06	Τόκοι & Έξοδα λοιπών Βραχυπρ. Υποχρεώσεων	
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	150
50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού	

Επιβάρυνση από Προμηθευτές

12

50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	20.150
50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού	
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	20.150
89.01	Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης	

Απογραφή

13

62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	20
62.03	Τηλεπικοινωνίες	
56	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	20
56.01	Έξοδα Χρήσης Δουλεμένα (πληρωτέα)	

Έξοδα Χρήσης Πληρωτέα

14

56	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	20
56.01	Έξοδα Χρήσης Δουλεμένα (πληρωτέα)	
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	20
89.01	Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης	

Απογραφή

15

36	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	300
36.00	Έξοδα Επόμενης Χρήσης	
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	300
62.04	Ενοίκια	

Έξοδα Επόμενης Χρήσης

89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	300
89.01	Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης	
36	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	300
36.00	Έξοδα Επόμενης Χρήσης	
	Απογραφή	
<hr/>		
	17	
68	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	1.000
68.00	Προβλέψεις για Αποζημίωση Προσωπικού λόγω Εξόδου από την Υπηρεσία	
44	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	1.000
44.00	Προβλέψεις για Αποζημίωση Προσωπικού λόγω εξόδου από την Υπηρεσία	
	Προβλέψεις	
<hr/>		
	18	
44	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	1.000
44.00	Προβλέψεις για Αποζημίωση Προσωπικού λόγω Εξόδου από την Υπηρεσία	
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	1.000
89.01	Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης	
	Απογραφή	

Με τις παραπάνω 18 εγγραφές στο Ημερολόγιο του Ισολογισμού (Ημερολόγιο Απογραφών και Ισολογισμών) έχουν κλείσει όλοι οι Λογαριασμοί Αξιών (εκτός από τα Εμπορεύματα και το Κεφάλαιο) και έχουν μεταφερθεί στον Ισολογισμό. Συγκεκριμένα έχουν κλείσει οι Λογαριασμοί :

- 14 Έπιπλα & Λοιπός Εξοπλισμός,
- 30 Πελάτες,
- 34 Χρεόγραφα,
- 36 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού,
- 38 Χρηματικά Διαθέσιμα,
- 44 Προβλέψεις,
- 50 Προμηθευτές και

56 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού.

Δηλαδή, αν τώρα συνταχθεί ένας πρόχειρος Ισολογισμός, θα έχει ως εξής :

89.01 Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης

Ενεργητικό		Παθητικό	
Έπιπλα & Λ. Εξοπλισμός	5.000	Προμηθευτές	20.150
(μείον Αποσβεσμένα Έπιπλα)	(-1.500)	Μεταβατικοί Λογ. Παθητικού	20
Εμπορεύματα	6.000	Προβλέψεις	1.000
Πελάτες	40.100		
Χρεόγραφα	1.920		
Χρηματικά Διαθέσιμα	5.990	Καθαρή Περιουσία	36.640
Μεταβατικοί Λογ. Ενεργητικού	300	(Κεφάλαιο + Κέρδος Χρήσης)	
Σύνολο Ενεργητικού	<u>57.810</u>	Σύνολο Παθητικού	<u>57.810</u>

Όπως προκύπτει η διαφορά Ενεργητικό μείον Παθητικό είναι 36.640 ευρώ, από τα οποία 20.000 είναι το Κεφάλαιο της επιχείρησης και 16.640 ευρώ είναι το κέρδος της χρήσης. Οι επόμενες εγγραφές θα εμφανίσουν στον Ισολογισμό τα κέρδη της χρήσης, κλείνοντας τον λογαριασμό Κεφάλαιο. Η Αρχή της Σταθερότητας του Κεφαλαίου ορίζει ότι στον Ισολογισμό θα μεταφερθεί ο λογαριασμός Κεφάλαιο όπως έχει αρχικά (υπόλοιπο 20.000 ευρώ), το δε αποτέλεσμα της χρήσης θα μεταφερθεί, τώρα ή στο τέλος των εγγραφών στον ατομικό λογαριασμό του επιχειρηματία, αν πρόκειται για ατομική επιχείρηση ή, αν πρόκειται για εταιρία, στους λογαριασμούς των εταίρων ή στα μερίσματα πληρωτές, στα αποθεματικά κ.λ.π., όπως ορίζει ο νόμος και το καταστατικό της εταιρίας. Αν, π.χ. πρόκειται για ατομική επιχείρηση, θα γίνουν οι παρακάτω δύο εγγραφές :

19		
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	16.640
88.00	Καθαρά Κέρδη Χρήσης	
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	16.640
40.07	Κεφάλαιο Ατομικής Επιχείρησης	
	Κεφαλαιοποίηση Κερδών	
20		
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	36.640
40.07	Κεφάλαιο Ατομικών Επιχειρήσεων	
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	36.640
89.01	Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης	
	Απογραφή	

Τώρα έχουν κλείσει οι λογαριασμοί Αξιών (εκτός από τα Εμπορεύματα) και έχουν μεταφερθεί στον Ισολογισμό. Μένουν ανοικτοί ο λ. 20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ και λογαριασμοί των Αποτελεσμάτων. Ο λογαριασμός Εμπορεύματα αυτή τη στιγμή, αφού το πιστώσαμε με τα αποθέματα του τέλους της χρήσης (βλ. παραπάνω 4^η εγγραφή Απογραφής), με το χρεωστικό υπόλοιπό του δείχνει το έξοδο που αντιπροσωπεύει το κόστος των πωληθέντων :

Αρχικό Απόθεμα	8.000
συν Αγορές Εμπορευμάτων	192.000
μείον Τελικό Απόθεμα	6.000
	<hr/>
Κόστος Πωληθέντων	194.000

Το παραπάνω υπόλοιπο του λογαριασμού Εμπορεύματα θα μεταφερθεί, μαζί με τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών στο λογαριασμό της εκμετάλλευσης.

Ο λογαριασμός "80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ" αποτελείται από τους εξής δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς:

80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ
80.00	Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης
80.00.00	Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης έτους 2000
80.00.01	Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης έτους 2001 κ.λ.π.
80.01	Μικτά Αποτελέσματα (κέρδη & ζημιές) εκμετάλλευσης
80.01.00	Μικτά αποτελέσματα χρήσης 2000 κ.λ.π.
80.02	Έξοδα μη Προσδιοριστικά των Μικτών Αποτελεσμάτων
80.02.00	Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας
80.02.01	Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών & Ανάπτυξης
80.02.02	Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης
80.02.03	Έξοδα λειτουργίας Παραγωγής μη Κοστολογημένα (κόστος υποαπασχόλησης- αδράνειας)
80.02.04	Διαφορές Αποτίμησης Συμμετοχών και Χρεογράφων
80.02.05	Έξοδα και Ζημιές Συμμετοχών και Χρεογράφων
80.02.06	Χρεωστικοί Τόκοι και Συναφή Έξοδα
80.02.99
80.03	Έσοδα μη Προσδιοριστικά των Μικτών Αποτελεσμάτων
80.03.00	Άλλα Έσοδα Εκμετάλλευσης
80.03.01	Έσοδα Συμμετοχών
80.03.02	Έσοδα Χρεογράφων
80.03.03	Κέρδη Πώλησης Συμμετοχών και Χρεογράφων
80.03.04	Πιστωτικοί Τόκοι και Συναφή Έσοδα
80.03.99
80.04
80.99

Θα γίνουν οι παρακάτω εγγραφές μεταφοράς των λογαριασμών των ομάδων 2, 6 και 7 στον λογαριασμό 80.00 της Γενικής Εκμετάλλευσης :

80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		
80.00	Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης		231.450
	20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		200.000
20.00	Αρχικό Απόθεμα Εμπορευμάτων	8.000	
20.01	Αγορές Εμπορευμάτων	<u>192.000</u>	
	60 ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		10.000
60.00	Αμοιβές Έμμισθου Προσωπικού	5.000	
60.01	Αμοιβές Ημερομίσθιου Προσωπικού	3.000	
60.03	Εργοδοτικές Εισφορές & Επιβ Έμμισθου	1.200	
60.04	Εργοδοτικές Εισφορές & Επιβ Ημερομίσ.	<u>800</u>	
	61 ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ		2.000
61.02	Λοιπές Προμήθειες Τρίτων	1.400	
61.98	Λοιπές Αμοιβές Τρίτων	<u>600</u>	
	62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		11.720
62.03	Τηλεπικοινωνίες	2.020	
62.04	Ενοίκια	6.700	
62.06	Ασφάλιστρα	2.000	
62.07	Επισκευές & Συντηρήσεις	<u>1.000</u>	
	63 ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ		1.000
63.04	Δημοτικοί Φόροι & Τέλη	800	
63.98	Διάφοροι Φόροι & Τέλη	<u>200</u>	
	64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		3.080
64.00	Έξοδα Μεταφορών	200	
64.01	Έξοδα Ταξιδιών	100	
64.02	Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης	1.800	
64.07	Έντυπα & Γραφική Ύλη	300	
64.08	Υλικά Άμεσης Ανάλωσης	600	
64.11	Διαφορές Αποτίμησης Σομ. & Χρεογρ.	<u>80</u>	
	65 ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		1.150
65.06	Τόκοι & Έξοδα Λοιπών Βραχυπρ. Υποχρεώσεων		
	66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		1.500
66.14	Αποσβέσεις Επίπλων & Λοιπού Εξοπλισμού		
	68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ		1.000
68.00	Προβλέψεις για Αποζημίωση Προσωπικού λόγω Εξόδου από την Υπηρεσία		

Μεταφορά των Λογαριασμών των Εξόδων

20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	6.000
20.00	Τελικό Απόθεμα Εμπορευμάτων	
70	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	241.500
70.00	Πωλήσεις Εμπορευμάτων Χονδρικές	
70.01	Πωλήσεις Εμπορευμάτων Λιανικές	
75	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ	1.500
75.02	Προμήθειες - Μεσιτείες	
76	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	2.100
76.03	Λοιποί Πιστωτικοί Τόκοι	
80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	251.100
80.00	Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης	

Μεταφορά των Λογαριασμών των Εσόδων

Ο λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης, τώρα, εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο 19.650 ευρώ, που αποτελεί το οργανικό αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης, δηλαδή το καθαρό κέρδος από τη Γενική Εκμετάλλευση της επιχείρησης. Οι πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί που παραμένουν ακόμη ανοιχτοί είναι οι εξής :

Ανοιχτοί Πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί μετά την 22η Εγγραφή του Ισολογισμού

Α/Α	Κ.Α. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπα	
				Χρεωστικά	Πιστωτικά
1	80 Γενική Εκμετάλλευση	231450	251100		19650
2	81 Εκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα	6010	2000	4010	
3	82 Έξοδα & Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων		1000		1000
4	88 Αποτελέσματα προς Διάθεση	16640		16640	
	Σύνολα	254100	254100	20650	20650

Τα μικτά αποτελέσματα βρίσκονται από τη διαφορά "Πωλήσεις μείον Κόστος Πωληθέντων". Το ύψος των πωλήσεων το έχουμε από τον λογαριασμό 70, ενώ το κόστος των πωληθέντων το υπολογίσαμε παραπάνω σε 194.000 ευρώ. Δηλαδή $241.500 - 194.000 = 47.500$ ευρώ είναι τα Μικτά Κέρδη από Εμπορεύματα. Ο λογιστικός προσδιορισμός των μικτών αποτελεσμάτων απαιτεί να ανοίξουμε λογαριασμούς της ομάδας 8 κατά λειτουργία, οι λογαριασμοί της ομάδας 6 που μόλις έκλεισαν ήταν λογαριασμοί κατά είδος. Αυτό γίνεται διότι ο νόμος υποχρεώνει τα λογιστήρια να προβαίνουν σε λογιστικό προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων, στον λογαριασμό "86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ" τα

έξοδα πρέπει να εμφανίζονται κατά λειτουργία και στον λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης να εμφανίζονται κατά είδος.

Τα έξοδα βαρύνουν τις εξής λειτουργίες: την Διοικητική Λειτουργία, τη λειτουργία Ερευνών και Ανάπτυξης, τη λειτουργία της Διάθεσης και τη Χρηματοοικονομική Λειτουργία. Σε μια βιομηχανική επιχείρηση, οι δαπάνες της λειτουργίας των Προμηθειών και της Παραγωγής βαρύνουν την Παραγωγική Λειτουργία.

Θα πρέπει τώρα να “μερίσουμε”, να μοιράσουμε τα έξοδα της επιχείρησης στις διάφορες επιχειρησιακές λειτουργίες που αυτά αναφέρονται.

Ο μερισμός αυτός θα πρέπει να γίνεται με προσοχή και με σχολαστικότητα. Αντλούνται στοιχεία από τους πιο χαμηλόβαθμους αναλυτικούς λογαριασμούς των εξόδων, από μισθοδοτικές καταστάσεις που συντάσσονται, γίνονται υπολογισμοί του εμβαδού του χώρου που καταλαμβάνει κάθε επιχειρησιακή λειτουργία, υπολογίζονται πόσα “κηρία” ηλεκτρικών λαμπτήρων χρησιμοποιεί κάθε λειτουργία, πόσες ώρες το 24ωρο εργάζεται και πολλοί άλλοι υπολογισμοί.

Τα χρηματοοικονομικά έξοδα, (όπως, στο παράδειγμά μας τα 80 ευρώ του λογαριασμού 64.11 από διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων) μεταφέρονται όπως έχουν στην ομάδα 8 του Λογιστικού Σχεδίου. Το ίδιο και οι λογαριασμοί των εσόδων εκείνων που είναι “μη προσδιοριστικά έσοδα των μικτών αποτελεσμάτων”.

Έστω λοιπόν ότι η επιχείρηση έχει καταλήξει στο παρακάτω φύλλο μερισμού:

Φύλλο Μερισμού των Δαπανών

Κ.Λ. Λογαριασμός	Επιχειρησιακές Λειτουργίες				Χρηματο-οικονομική
	Σύνολο Διοικητική Λειτουργία	Ερευνών & Ανάπτυξης	Λειτουργία Διάθεσης		
60 Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	10000	6000		4000	
61 Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων	2000	1000	200	800	
62 Παροχές Τρίτων	11720	4000		7720	
63 Φόροι - Τέλη	1000	600		400	
64 Διάφορα Έξοδα	3080	900	100	2000	80
65 Τόκοι & Συναφή Έξοδα	1150				1150
66 Αποσβέσεις Πάγιων Ενσωματ.	1500	1000		500	
68 Προβλέψεις Εκμετάλλευσης	1000	1000			
Σύνολα	31450	14500	300	15420	1230

Για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων της διαχειριστικής χρήσης, θα πρέπει να γίνουν οι παρακάτω εγγραφές στο Λογιστήριο της Γενικής Λογιστικής.

23

80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	19.650
80.00	Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης	
80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	19.650
80.01	Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	
	Μεταφορά του υπόλοιπου του 80.00 στον 80.01 των καθαρών αποτελεσμάτων στα μικτά αποτελέσματα	

24

80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	31.450
80.02	Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	
80.02.00	Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	14.500
80.02.01	Έξοδα Λειτουργίας Έρευνών - Ανάπτυξης	300
80.02.02	Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	15.420
80.02.04	Διαφορές Αποτίμησης Συμ. και Χρεογράφων	80
80.02.06	Χρεωστικοί Τόκοι & Συναφή Έξοδα	<u>1.150</u>
80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	31.450
80.01	Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	

Μεταφορά των οργανικών εξόδων

25

80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	3.600
80.01	Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	
80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	3.600
80.03	Έσοδα μη Προσδιοριστικά των Μικτών Αποτελεσμάτων	
80.03.00	Άλλα Έσοδα Εκμετάλλευσης (λ. 75.02)	1.500
80.03.04	Πιστωτικοί Τόκοι & Σ. Έσοδα (λ. 76.03)	<u>2.100</u>

Μεταφορά των Οργανικών Εσόδων

Τώρα, ο λογαριασμός 80.01 Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης δείχνει με το πιστωτικό υπόλοιπό του $(19.650 + 31.450 - 3600) = 47.500$ τα μικτά αποτελέσματα της εκμετάλλευσης; δηλαδή τα μικτά κέρδη από εμπορεύματα.

Οι δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί του "80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ" που είναι ανοικτοί, έχουν ως εξής :

Α/Α Κ.Λ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστικά	Πιστωτικά
1 80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης	251100	251100		
2 80.01 Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	3600	51100		47500
3 80.02 Έξοδα μη Προσδιοριστικά των Μ.Αποτ.	31450		31450	
4 80.03 Έσοδα μη Προσδιοριστικά των Μ.Αποτ.		3600		3600

Σύνολα

286150 . 305800

31450

51100

Και οι δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί του **“81 ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ”** που είναι ανοικτοί, έχουν ως εξής :

Α/Α Κ.Λ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστικά	Πιστωτικά
1 81.00 Έκτακτα και Ανόργανα Έξοδα	1500	1500		
2 81.01 Έκτακτα και Ανόργανα Έσοδα		500		500
3 81.02 Έκτακτες Ζημιές	4510		4510	
4 81.03 Έκτακτα Κέρδη		1500		1500
Σύνολα	6010	2000	4010	

Από τους δευτεροβάθμιους της ομάδας 8, είναι ακόμη ανοικτοί οι εξής :

Α/Α Κ.Λ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστικά	Πιστωτικά
1 82.01 Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων		1000		1000
2 88.00 Καθαρά Κέρδη Χρήσης	16640		16640	

Και υπάρχουν επίσης και 5 τριτοβάθμιοι λογαριασμοί του δευτεροβάθμιου λογαριασμού **“80.02 Έξοδα μη Προσδιοριστικά των Μικτών Αποτελεσμάτων”** :

Α/Α Κ.Λ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστικά	Πιστωτικά
1 80.02.00 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	14500		14500	
2 80.02.01 Έξοδα Λειτ. Ερευνών & Ανάπτυξης	300		300	
3 80.02.02 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	15420		15420	
4 80.02.04 Διαφορές Αποτίμησης Συμ. & Χρεογ.	80		80	
5 80.02.06 Χρεωστικοί Τόκοι & Συναφή Έξοδα	1150		1150	
Σύνολα	31450		31450	

Ακόμη υπάρχουν και 2 τριτοβάθμιοι λογαριασμοί του δευτεροβάθμιου λογαριασμού **“80.03 Έσοδα μη Προσδιοριστικά των Μικτών Αποτελεσμάτων”** :

Α/Α Κ.Λ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστικά	Πιστωτικά
1 80.03.00 Άλλα Έσοδα Εκμετάλλευσης		1500		1500
2 80.03.04 Πιστωτικοί Τόκοι & Συναφή Έσοδα		2100		2100
Σύνολα		3600		3600

Με τις εγγραφές που ακολουθούν θα προσδιοριστεί το αποτέλεσμα της χρήσης. Οι Λογαριασμοί της Γενικής Εκμετάλλευσης θα μεταφερθούν στον Λογαριασμό των Αποτελεσμάτων Χρήσης,

26

80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	51.100
80.01	Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	47.500
80.03	Έσοδα μη Προσδιοριστικά των Μικτών Αποτελ.	<u>3.600</u>
80.03.00	Άλλα Έσοδα Εκμετάλλευσης	1.500
80.03.04	Πιστωτικοί Τόκοι & Συναφή Έσοδα	<u>2.100</u>
86	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	51.100
86.00	Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	49.000
86.00.00	Μικτά Κέρδη Εκμετάλλευσης	47.500
86.00.01	Άλλα Έσοδα Εκμετάλλευσης	<u>1.500</u>
86.01	Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα	2.100
86.01.03	Πιστωτικοί Τόκοι & Συν. Έσοδα	<u>2.100</u>

Μεταφορά των Λογαριασμών 80 στον 86

27

86	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	30.220
86.00	Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	
86.00.02	Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	14.500
86.00.03	Έξοδα Λειτ. Ερευνών & Ανάπτυξης	300
86.00.04	Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	<u>15.420</u>
80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	30.220
80.02	Έξοδα μη Προσδιοριστικά των Μ.Απ.	
80.02.00	Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	14.500
80.02.01	Έξοδα Λειτ. Ερευνών & Ανάπτυξης	300
80.02.02	Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	<u>15.420</u>

Μεταφορά των Λογαριασμών 80 στον 86

28

86	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	1.230
86.01	Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα	
86.01.07	Διαφορές αποτίμησης Συμμετ. & Χρεογράφων	80
86.01.09	Χρεωστικοί Τόκοι & Συναφή Έξοδα	<u>1.150</u>
80	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	1.230
80.02	Έξοδα μη Προσδιοριστικά των Μ.Απ.	
80.02.04	Διαφορές αποτίμησης Συμμετ. & Χρεογρ.	80
80.02.06	Χρεωστικοί Τόκοι & Συναφή Έξοδα	<u>1.150</u>

Μεταφορά των Λογαριασμών 80 στον 86

29
29

86	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		6.010
86.02	Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα		
86.02.07	Έκτακτα & Ανόργανα Έξοδα	1.500	
86.02.08	Έκτακτες Ζημιές	4.510	
			<hr/>
81	ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		6.010
81.00	Έκτακτα & Ανόργανα Έξοδα	1.500	
81.02	Έκτακτες Ζημιές	4.510	

Μεταφορά των Λογαριασμών 81 στον 86

30

81	ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		2.000
81.01	Έκτακτα & Ανόργανα Έσοδα	500	
81.03	Έκτακτα Κέρδη	1.500	
			<hr/>
82	ΕΞΟΔΑ & ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ		1.000
82.01	Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων		
			<hr/>
86	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		3.000
86.02	Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα		
86.02.00	Έκτακτα & Ανόργανα Έσοδα	500	
86.02.01	Έκτακτα Κέρδη	1.500	
86.02.02	Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων	1.000	

Μεταφορά των Λογαριασμών 81 και 82 στον 86

31

86	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		16.640
86.99	Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης		
			<hr/>
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		16.640
88.00	Καθαρά Κέρδη Χρήσης		

Τελικό Αποτέλεσμα

Το Αποτέλεσμα της Χρήσης είναι κέρδος 16.640 ευρώ. Αν το αποτέλεσμα ήταν ζημία, αυτή θα εμφανιζόταν σαν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 86 και θα έπρεπε να χρεώσουμε τον Λογαριασμό "88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ", και τον δευτεροβάθμιό του "88.01 Ζημιές Χρήσης" και να πιστώσουμε τον "86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ" και τον δευτεροβάθμιό του "86.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης".

Στη συνέχεια θα συντάξουμε τις Λογιστικές Καταστάσεις του τέλους της χρήσης: Την κατάσταση της Γενικής Εκμετάλλευσης, των Αποτελεσμάτων Χρήσης και τον Ισολογισμό.

80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

20	Εμπορεύματα		20.00	Τελικό Απόθεμα Εμπορευμάτων	6.000	
20.00	Αρχικό Απόθεμα	8.000		70	Πωλήσεις Εμπορευμάτων	241.500
20.01	Αγορές Εμπορευμάτων	192.000		75	Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών	1.500
60	Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	10.000		76	Έσοδα Κεφαλαίων	2.100
61	Αμοιβές Τρίτων	2.000				
62	Παροχές Τρίτων	11.720				
63	Φόροι - Τέλη	1.000				
64	Διάφορα Έξοδα	3.080				
65	Τόκοι & Συναφή Έξοδα	1.150				
66	Αποσβέσεις Παγίων Ενσωμ.	1.500				
68	Προβλέψεις Εκμετάλλευσης	1.000				
80.00	Καθ. Κέρδη Γεν. Εκμετάλλευσης	19.650				
		<u>251.100</u>				<u>251100</u>

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

80.02	Έξοδα μη Προσδιοριστικά των Μικτών Αποτελεσμάτων		80.01	Μικτά Κέρδη Εκμετάλλευσης	47.500
80.02.00	Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	14.500	80.03	Έσοδα μη Προσδιοριστικά των Μικτών Αποτελεσμάτων	
80.02.01	Έξοδα Λειτ. Ερευνών & Ανάπτ.	300	80.03.00	Άλλα Έσοδα Εκμετάλλευσης	1.500
80.02.02	Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	15.420	80.03.04	Πιστωτικοί Τόκοι & Σ. Έσοδα	2.100
80.02.04	Διαφορές Αποτίμησης Σ. & Χρ.	80	81.01	Έκτακτα & Ανόργανα Έσοδα	500
80.02.06	Χρεωστικοί Τόκοι & Συν. Έξοδα	1.150	81.03	Έκτακτα Κέρδη	1.500
81.00	Έκτακτα & Ανόργανα Έξοδα	1.500	82.01	Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων	1.000
81.02	Έκτακτες Ζημιές	4.510			
88.00	Καθαρά Κέρδη Χρήσης	<u>16.640</u>			
		<u>54.100</u>			<u>54.100</u>

Ο δε Ισολογισμός θα είναι όπως η κατάσταση που συντάξαμε και προηγούμενος :

89.01 Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης

Ενεργητικό		Παθητικό	
Έπιπλα & Α. Εξοπλισμός	5.000	Προμηθευτές	20.150
(μείον Αποσβεσμένα Έπιπλα)	(-1.500)	Μεταβατικοί Λογ. Παθητικού	20
Εμπορεύματα	6.000	Προβλέψεις	1.000
Πελάτες	40.100		
Χρεόγραφα	1.920	Καθαρή Περιουσία	36.640
Χρηματικά Διαθέσιμα	5.990	(Κεφάλαιο + Κέρδος Χρήσης)	
Μεταβατικοί Λογ. Ενεργητικού	300		

Σύνολο Ενεργητικού 57.810

Σύνολο Παθητικού 57.810

Αν η επιχείρηση διαθέτει, όπως συνήθως συμβαίνει στις περισσότερες βιομηχανίες, πολλούς κλάδους εκμετάλλευσης, τότε το φύλλο μερισμού θα πρέπει να προβλέπει, πέρα από τον μερισμό κατά λειτουργία, και μερισμό κατά τους κλάδους της εκμετάλλευσης.

Όλες οι παραπάνω εγγραφές έγιναν στο Λογιστήριο της Γενικής Λογιστικής της επιχείρησης. Παρακάτω, με τα ίδια δεδομένα, θα παραθέσουμε τις ενέργειες του Λογιστηρίου της Αναλυτικής Λογιστικής.

Έστω ότι έχουν γίνει όλες οι εγγραφές της χρήσης, όλες οι εγγραφές τακτοποίησης των λογαριασμών, έχουν υπολογιστεί οι αποσβέσεις των Πάγιων στοιχείων και έχει συνταχθεί και το Φύλλο Μερισμού των εξόδων στις διάφορες επιχειρησιακές λειτουργίες. Υπενθυμίζουμε τα δεδομένα :

Λογαριασμοί της ομάδας 2

20.00	Αρχικό Απόθεμα Εμπορευμάτων	8.000
20.01	Αγορές Εμπορευμάτων	192.000
20.000	Τελικό Απόθεμα Εμπορευμάτων	6.000

Λογαριασμοί της ομάδας 6

60	Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	10.000
61	Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων	2.000
62	Παροχές Τρίτων	11.720
63	Φόροι - Τέλη	1.000
64	Διάφορα Έξοδα	3.080
65	Τόκοι & Συναφή Έξοδα	1.150
66	Αποσβέσεις Παγίων (λ. 14) ενσωματωμένες	1.500
68	Προβλέψεις Εκμετάλλευσης	1.000

Λογαριασμοί της ομάδας 7

70	Πωλήσεις Εμπορευμάτων	241.500
75	Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών	1.500
76	Έσοδα Κεφαλαίων	2.100

Λογαριασμοί της ομάδας 8

81	Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα	Χρέωση 6.010 Πίστωση 2.000
----	---------------------------------	-------------------------------

Τα έξοδα έχουν μεριστεί, όπως και πριν, 14.500 σε έξοδα Διοίκησης, 300 σε έξοδα Ερευνών & Ανάπτυξης, 15.420 σε έξοδα λειτουργίας Διάθεσης και 1.230 σε έξοδα Χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Οι εγγραφές που πρέπει να γίνουν στην Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης μέχρι και το κλείσιμο των βιβλίων είναι οι εξής :

Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης

<hr/>		1	
94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		8.000
94.20	Εμπορεύματα		
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		8.000
90.01	Αρχικά Αποθέματα κατά Είδος Λογισμένα		
90.01.20	Εμπορεύματα Λογισμένα		
	Μεταφορά Αρχικών Αποθεμάτων (ομάδα 2)		
<hr/>		2	
94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		192.000
94.20	Εμπορεύματα		
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		192.000
90.02	Αγορές Λογισμένες		
90.02.20	Εμπορεύματα Λογισμένα		
	Μεταφορά Αγορών (ομάδα 2)		
<hr/>		3	
92	ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ		31.450
92.01	Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	14.500	
92.02	Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών & Ανάπτυξης	300	
92.03	Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	15.420	
92.04	Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας	1.230	
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		31.450
90.06	Οργανικά Έξοδα κατά Είδος Λογισμένα		
90.06.60	Αμοιβές & Έξοδα Προσ/κού Λ/να	10.000	
90.06.61	Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων Λογ/να	2.000	
90.06.62	Παροχές Τρίτων Λογισμένες	11.720	
90.06.63	Φόροι – Τέλη Λογισμένα	1.000	
90.06.64	Διάφορα Έξοδα Λογισμένα	3.080	
90.06.65	Τόκοι & Συναφή Έξοδα Λογισμένα	1.150	
90.06.66	Αποσβέσεις Πάγιων Ενσ. Λογισμένες	1.500	
90.06.68	Προβλέψεις Εκμετάλλευσης Λογ/νες	1.000	
	Μεταφορά Οργανικών Εξόδων (ομάδα 6)		
<hr/>		4	
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		245.100
90.07	Οργανικά Έξοδα κατά είδος Λογισμένα		

90.07.70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων Λογισμένες	241.500	
90.07.75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών Λογισμένα	1.500	
90.07.76 Έσοδα Κεφαλαίων Λογισμένα	2.100	
96 ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ – ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		245.100
96.00 Πωλήσεις Εμπορευμάτων	241.500	
96.14 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών	1.500	
96.15 Έσοδα Κεφαλαίων	<u>2.100</u>	

Μεταφορά Οργανικών Εσόδων (ομάδα 7)

5

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		6.010
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης		
98.99.04 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα		
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		6.010
90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα		
90.08.81 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα Λογισμένα		

Μεταφορά έκτακτων και ανόργανων εξόδων & ζημιών (λ. 81-85)

6

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		3.000
90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα		
90.08.81 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα Λογισμένα		
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		3.000
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης		
98.99.04 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα		

Μεταφορά έκτακτων & ανόργανων εσόδων & κερδών (λ.81-85)

7

96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		194.000
96.20 Κόστος Παραγωγής ή Αγοράς Πωλημένων		
96.20.00 Κόστος Πωλημένων Εμπορευμάτων		
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		194.000
94.20 Εμπορεύματα		

Κόστος Πωλήσεων

8

96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		194.000
96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης		
96 ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		194.000
96.20 Κόστος Παραγωγής ή Αγοράς Πωλημένων		
96.20.00 Κόστος Πωλημένων Εμπορευμάτων		

Μεταφορά λογαριασμών

9

9

96	ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ - ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	245.100
96.00	Πωλήσεις Εμπορευμάτων	241.500
96.14	Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών	1.500
96.15	Έσοδα Κεφαλαίων	<u>2.100</u>
96	ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ - ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	245.100
96.22	Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	

Μεταφορά λογαριασμών

10

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	31.450
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	
92	ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ	31.450
92.01	Έξοδα Λειτουργίας Διοίκησης	14.500
92.02	Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών & Ανάπτυξης	300
92.03	Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	15.420
92.04	Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας	1.230

Μεταφορά λογαριασμών

11

96	ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ - ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	51.100
96.22	Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	
98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	51.100
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	

Μεταφορά λογαριασμών

12

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	16.640
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	
98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	16.640
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	
98.99.99	Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης	

Καθαρά Κέρδη Χρήσης

Με τις μέχρι τώρα εγγραφές, οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής που έχουν ακόμη υπόλοιπο φαίνονται από το επόμενο Ισοζύγιο :

Ισοζύγιο Πρωτοβάθμιων Λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής

Α/Α Κ.Λ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ			Υπόλοιπα	
	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστ.	Πιστωτ.
1 90 Διάρμεσοι - Αντικρυζόμενοι Λογαριασμοί	248100	237460	10640	
2 92 Κέντρα (θέσεις) Κόστους	31450	31450		
3 94 Αποθέματα	200000	194000	6000	
4 96 Έσοδα - Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα	684200	684200		
5 98 Αναλυτικά Αποτελέσματα	54100	70740		16640
Σύνολα	1217850	1217850	16640	16640

Και με την επόμενη εγγραφή θα κλείσουν και οι λογαριασμοί αυτοί της Αναλυτικής Λογιστικής :

13

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		16.640
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης		
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		237.460
90.01	Αρχικά Αποθέματα κατά Είδος Λογισμένα	8.000	
90.02	Αγορές Λογισμένες	192.000	
90.06	Οργανικά Έξοδα κατά Είδος Λογισμένα	31.450	
90.08	Αποτελέσματα Λογισμένα	<u>6.010</u>	
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		248.100
90.07	Οργανικά Έσοδα κατά είδος Λογισμένα	245.100	
90.08	Αποτελέσματα Λογισμένα	<u>3.000</u>	
94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		6.000
94.00	Εμπορεύματα		

Κλείσιμο Βιβλίων

Δ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΟΥ ΓΡΑΦΕΙΟΥ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Η Βιομηχανική Λογιστική ασχολείται με τη συλλογή και την καταγραφή των στοιχείων του κόστους. Επίσης, επεξεργάζεται αυτά τα στοιχεία και τα αξιοποιεί, για να θεμελιώνει τις αποφάσεις και για να τεκμηριώνει τους ελέγχους. Τα στοιχεία της Βιομηχανικής Λογιστικής ενδιαφέρουν όλες τις Διευθύνσεις της βιομηχανικής επιχείρησης, όπως και τη Γενική Διεύθυνση. Γι' αυτό και το γραφείο της Αναλυτικής Λογιστικής θα πρέπει να είναι εναρμονισμένο με την γενικότερη οργάνωση της επιχείρησης, να χρησιμοποιεί συστήματα συμβατά με τον όλο τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης και να έχει επανδρωθεί με στελέχη επαρκώς καταρτισμένα και ικανά για συνεργασία με συναδέλφους τους.

Τα στελέχη του γραφείου της Αναλυτικής Λογιστικής έχουν ως αντικείμενο τη συλλογή, την καταγραφή, την ανάλυση και την ερμηνεία των στοιχείων του κόστους, των εσόδων και των ποσοτήτων. Για να κάνουν καλά την εργασία τους, στον λιγότερο χρόνο και με το λιγότερο κόστος, θα πρέπει να μελετηθούν οι διαδικασίες και οι μέθοδοι της εργασίας τους, να μελετηθούν τα καθήκοντα και οι ευθύνες τους. Θα πρέπει να τυποποιηθούν οι διαδικασίες και οι τεχνικές, να περιγραφούν οι διάφορες εργασίες και να εκπαιδευτούν οι άνθρωποι ώστε να ανταποκρίνονται επαρκώς σε αυτές.

Καμιά εργασία δεν θα πρέπει να αφήνεται να γίνεται όπως τύχει : αντίθετα θα πρέπει να ερευνάται οτιδήποτε θα μπορούσε να τη βελτιώσει. Κάθε καινούργια ιδέα θα πρέπει να εξετάζεται από πλευράς κόστους και οφέλους : λιγότερο κόστος ή μεγαλύτερη ευκολία ή λιγότερος χρόνος. Επίσης να εξετάζεται και από την πλευράς της συμβατότητάς της με τις άλλες εργασίες.

Το γραφείο της Αναλυτικής Λογιστικής συγκεντρώνει τα παραστατικά στοιχεία κόστους και εσόδων (προσόδων) που εκδίδονται στα διάφορα σημεία της επιχείρησης και που το αφορούν, τα επεξεργάζεται και προσδιορίζει τα Πρότυπα Κόστη (Standard Costs). Τα πρότυπα Κόστη είναι μοντέλα μέτρησης της αποτελεσματικότητας που επιτυγχάνεται και (μοντέλα) επισήμανσης των αδύνατων σημείων της παραγωγικής διαδικασίας. Στα τελευταία αυτά σημεία θα πρέπει να συγκεντρώνεται και η περισσότερη προσοχή. Είναι πολύ χρήσιμα στην μαζική παραγωγή. Για τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους απαιτείται να συμπληρώνεται για κάθε προϊόν ένα Δελτίο Κοστολόγησης. Σε αυτά θα μπορούσαν να συμπληρώνονται, εκτός από τα Άμεσα Κόστη, και μερίδια Έμμεσου Κόστους, και χρονικές διάρκειες, καθώς και προβλεπόμενες ποσότητες πωλήσεων. Το γραφείο της Αναλυτικής Λογιστικής συντάσσει κατά τακτά χρονικά διαστήματα πίνακες με τα πρότυπα κόστη, με τα ιστορικά (δηλαδή τα απολογιστικά, τα πραγματικά), καθώς και με τις αποκλίσεις τους από τα προϋπολογιστικά κόστη. Επεξεργάζεται τα στατιστικά στοιχεία, τα αναλύει και συντάσσει αναφορές προς τη Διοίκηση.

Ο προϊστάμενος του γραφείου της Αναλυτικής Λογιστικής είναι υπεύθυνος για την εκτέλεση των εργασιών στον προσδιορισμένο χρόνο και με τις προσδιορισμένες μεθόδους, όπως επίσης και για την ασφάλεια των στοιχείων.

Οι διαστάσεις του Γραφείου της Αναλυτικής Λογιστικής εξαρτώνται από τις διαστάσεις της επιχείρησης, από την πολυπλοκότητα της παραγωγικής και της εμπορικής της λειτουργίας, καθώς και από το Κοστολογικό της Σχέδιο. Μια μεγάλη βιομηχανική επιχείρηση θα πρέπει να διαθέτει ένα πραγματικό γραφείο Αναλυτικής Λογιστικής, ενώ μια μικρή βιομηχανία θα μπορούσε, γι' αυτή την εργασία, να απασχολεί έναν μόνο λογιστή ο οποίος να ασχολείται και με άλλα θέματα. Το γραφείο λοιπόν της Αναλυτικής Λογιστικής θα πρέπει να είναι τόσο μεγάλο όσο δύσκολο είναι το αντικείμενο της παραγωγής και όσο μακρύς είναι ο κύκλος της. Σε κάθε περίπτωση, το γραφείο έχει διαστάσεις ανάλογες με τη σημασία που δίνει η βιομηχανική επιχείρηση στα στοιχεία του κόστους.

Η θέση του γραφείου της αναλυτικής Λογιστικής μέσα στην επιχείρηση εξαρτάται από τη γενική οργανωτική της δομή, αλλά και από το κοστολογικό σύστημα που χρησιμοποιείται. Πρέπει να συνδέεται στενά με το γραφείο της Γενικής Λογιστικής, μαζί με την οποία υπάγονται και αναφέρονται στους ίδιους προϊσταμένους, γιατί και οι δύο αντλούν στοιχεία από τις ίδιες πηγές και γιατί τροφοδοτούν με στοιχεία τα ίδια σημεία. Και, επίσης, γιατί δίνουν μεταξύ τους η μία με την άλλη συμπληρωματικές πληροφορίες. Ο Οικονομικός Διευθυντής είναι υπεύθυνος τόσο για το Γενικό Λογιστήριο όσο και για τον έλεγχο του κόστους και για την απόδοση των πωλήσεων. Άρα το γραφείο της Αναλυτικής Λογιστικής θα πρέπει να έχει σχέση και να συνδέεται με όλες τις βασικές υπηρεσίες της επιχείρησης. Με τις υπηρεσίες της Παραγωγής έχει πολύ στενή συνεργασία, αφού παρακολουθεί στενά τις παραγωγικές διαδικασίες για να συγκεντρώνει τα αναγκαία στοιχεία. Με τις υπηρεσίες των Προμηθειών έχει πολύ στενή συνεργασία, γιατί παίρνει στοιχεία από τις αποθήκες. Με τις υπηρεσίες των Πωλήσεων έχει πολύ στενή συνεργασία γιατί παίρνει στοιχεία για τις προσόδους (τα έσοδα) και για τα κόστη της διανομής. Με τις Γενικές Υπηρεσίες έχει επίσης συνεργασία, γιατί παίρνει από αυτές στοιχεία για τα Σταθερά Κόστη.

Στις μεγάλες βιομηχανικές επιχειρήσεις, το μεγαλύτερο πρόσθετο πρόβλημα που θα πρέπει να αντιμετωπιστεί στο γραφείο της Αναλυτικής Λογιστικής αφορά το σημαντικό γεγονός ότι θα πρέπει να συνεργάζονται μεταξύ τους άνθρωποι που άλλοι από αυτούς είναι διοικητικά στελέχη και άλλοι είναι τεχνικά στελέχη. Το πρόβλημα είναι σημαντικό διότι άλλη γλώσσα ομιλούν οι μὲν και άλλη οι δε. Ότι άλλες είναι οι απαιτήσεις και οι διαδικασίες των διοικητικών και άλλες των τεχνικών.

Στα καθήκοντα των ανθρώπων που εργάζονται στο γραφείο της Αναλυτικής Λογιστικής περιλαμβάνεται η επεξεργασία των στοιχείων των προβλέψεων, η κοστολόγηση των υλικών, της εργασίας και των συντηρήσεων, ο υπολογισμός του Κόστους Παραγωγής, ο έλεγχος του Κόστους Παραγωγής, η ανάλυση των πωλήσεων και ο έλεγχος του Κόστους Διανομής, καθώς και η σύνταξη αναφορών (reports) προς τον Οικονομικό Διευθυντή (controller). Για όλα αυτά απαιτείται κατ' αρχήν ο απαραίτητος μηχανολογικός εξοπλισμός του γραφείου (με Η/Υ κ.λ.π.). Επίσης, για όλα αυτά απαιτούνται αφ' ενός μεν προκαθορισμένες και δεσμευτικές διαδικασίες, αφ' ετέρου πρόγραμμα (προγραμματισμός) ενεργειών για κάθε στέλεχος του γραφείου και περιγραφή των καθηκόντων του. Το γραφείο θα πρέπει να διαιρείται σε τομείς εξειδικευμένους στην εκτέλεση των ειδικών δραστηριοτήτων, της

κοστολόγησης, του ελέγχου, της ανάλυσης κ.λ.π. Οι εργασίες θα πρέπει να ανατίθενται στους πιο κατάλληλους ανθρώπους, να τους έχουν περιγραφεί τα καθήκοντα και οι ευθύνες τους, καθώς επίσης, και να καλλιεργείται πνεύμα συνοχής, αρμονικής συνεργασίας και αποτελεσματικής επικοινωνίας μεταξύ τους. Το πρόβλημα είναι πιο έντονο στις μεγάλες Βιομηχανικές Επιχειρήσεις, όπου υπάρχει πράγματι κατανομή καθηκόντων και δημιουργούνται ζητήματα δυσλειτουργικότητας. Η κατανομή των καθηκόντων αυτή δεν μπορεί να παραβλέπει ούτε το Γενικό Οργανόγραμμα που προσδιορίζει τις σχέσεις του γραφείου της Αναλυτικής Λογιστικής με τα άλλα τμήματα της επιχείρησης ούτε το Ειδικό Οργανόγραμμα της διεύθυνσης των Οικονομικών Υπηρεσιών, από το οποίο προκύπτουν οι σχέσεις των στελεχών που την αποτελούν.

Όσο εντείνεται ο Ανταγωνισμός στην αγορά τόσο στενεύουν τα περιθώρια που έχουν οι Βιομηχανικές Επιχειρήσεις να προσδιορίζουν τις τιμές των προϊόντων τους σε υψηλά επίπεδα. Είναι λοιπόν επιτακτική ανάγκη για τις βιομηχανικές επιχειρήσεις να κατανοήσουν πλήρως την έννοια του κόστους και τον τρόπο που χρησιμοποιούνται τα εργαλεία για τη μέτρηση και για τον έλεγχό του. Υπάρχει η ανάγκη για το σχεδιασμό και για την εφαρμογή ενός κοστολογικού συστήματος που να είναι σε θέση να υποστηρίξει τη Διοίκηση σε θέματα σχεδιασμού των προϊόντων, σε θέματα ελέγχου του κόστους παραγωγής και του κόστους εμπορίας και, γενικά, σε θέματα λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων.

Το κοστολογικό σύστημα που θα επιλέξει η Βιομηχανική Επιχείρηση θα πρέπει να επιτρέπει τη αξιολόγηση της κερδοφορίας των προϊόντων και της αποτελεσματικότητας (efficiency) των παραγωγικών διαδικασιών. Θα πρέπει επίσης να επιτρέπει την αξιολόγηση των προτάσεων για επενδύσεις μέσα στη ίδια την παραγωγική μονάδα ή για Είσοδο σε νέες Αγορές. Θα πρέπει επίσης να υποστηρίζει τον έλεγχο των εξόδων, τον υπολογισμό των αποκλίσεων, καθώς και τη αιτιολόγησή τους. Ακόμη, θα πρέπει, και ανά δραστηριότητα και ανά περιοχή κόστους, να δίνει τη δυνατότητα μέτρησης της απόδοσης των υλικών και της εργασίας, και να εντοπίζει τις περιπτώσεις υψηλού κόστους και χαμηλής απόδοσης.

Ένα κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να δίνει αντικειμενικές πληροφορίες προς την Διοίκηση. Γι' αυτό θα πρέπει να καλύπτει πλήρως την παραγωγική και την εμπορική διαδικασία, να καταλογίζει (αποδίδει) τα κόστη στα προϊόντα που τα προκαλούν, συσχετίζοντας αντικειμενικά τις αναλώσεις των υλικών και την απασχόληση των παραγωγικών πόρων με τα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) από τις πωλήσεις των προϊόντων.

Το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να παρέχει τακτική, τυποποιημένη και εξειδικευμένη πληροφόρηση, χρησιμοποιώντας κοινές Βάσεις Δεδομένων. Θα πρέπει να λαμβάνει υπ' όψη την οργανωτική δομή και τις ανάγκες της Βιομηχανικής Επιχείρησης, τους χρησιμοποιούμενους παραγωγικούς πόρους και την διαδικασία της αλυσίδας πρόσθεσης αξίας (added value) στα προϊόντα, καθώς και να παράγει και να διακινεί πληροφορίες γι' αυτήν την οργανωτική δομή. Συνοψίζοντας, ο σχεδιασμός ή η επιλογή του Κοστολογικού Συστήματος μιας Βιομηχανικής Επιχείρησης, θα πρέπει να ακολουθήσει τα εξής στάδια :

- Να αποτυπώσει την υφιστάμενη κατάσταση της επιχείρησης. Να περιγράψει την οργανωτική της δομή, να καταγράψει τον μηχανολογικό εξοπλισμό και τις παραγωγικές διαδικασίες, να αξιολογήσει το ήδη υφιστάμενο κοστολογικό σύστημα.
- Να προσδιορίσει τις ανάγκες για πληροφόρηση που έχουν τα διοικητικά στελέχη στα διάφορα ιεραρχικά επίπεδα : πόσο λεπτομερειακές πληροφορίες χρειάζονται, σε αντικείμενο κοστολόγησης, σε περιεχόμενο, σε μορφή και σε συχνότητα αναφορών για κάθε αποδέκτη του πληροφοριακού συστήματος.
- Να σχεδιάσει και να αναπτύξει το νέο σύστημα κοστολόγησης, με διαδικασίες καταχωρήσεων, μετρήσεων, με κωδικοποίηση των πληροφοριών, με συλλογή και επεξεργασία των δεδομένων Πρότυπου και Ιστορικού (πραγματικού) κόστους, με δημιουργία δεικτών αποδοτικότητας προσδιορισμό και ανάλυση των αποκλίσεων και με αξιολόγηση των αποτελεσμάτων.
- Να εισηγηθεί την προσαρμογή της οργανωτικής δομής της επιχείρησης στις απαιτήσεις του νέου κοστολογικού συστήματος και να σχεδιάσει και να υλοποιήσει τις αλλαγές που απαιτούνται. Και, τέλος,
- Να αναλάβει την εκπαίδευση των ανθρώπων του γραφείου της Αναλυτικής Λογιστικής στο νέο κοστολογικό σύστημα.

Και ποιες Βιομηχανικές Επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν την Αναλυτική Λογιστική, δηλαδή την Ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ;

Σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, (Π.Δ. 186/1992 άρθρο 7, παράγραφος 2) οι επιτηδευματίες που τηρούν Γ' κατηγορίας Λογιστικά Βιβλία εφαρμόζουν υποχρεωτικά το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980) μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και των δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με την εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Ειδικές διατάξεις που αναφέρονται στην εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με τις οποίες επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις σε κατηγορίες επιτηδευματιών, κατισχύουν της παραπάνω διάταξης του ΚΒΣ. Η παράβαση των ειδικών αυτών διατάξεων συνιστά και παράβαση των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από αυτόν.

Οι ειδικές διατάξεις που επιβάλλουν πρόσθετες υποχρεώσεις σε κάποιες κατηγορίες επιχειρήσεων, σχετικά με την εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) είναι οι εξής :

1. Οι επιχειρήσεις οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, ελέγχονται υποχρεωτικά ή προαιρετικά από τους ορκωτούς ελεγκτές του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων υποχρεούνται να εφαρμόζουν το Ε.Γ.Λ.Σ. του

Π.Δ., όπως ισχύει και συνεπώς υποχρεούνται να τηρούν την Ομάδα 9 και να εφαρμόζουν την Εσωλογιστική Κοστολόγηση, δηλαδή να τηρούν τους λογαριασμούς της Ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. σε μηνιαία ή σε ετήσια βάση.

2. Οι άλλες επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα οι οποίες με βάση τον Κ.Β.Σ. υποχρεούνται να τηρούν "Βιβλίο Αποθήκης" και εφόσον δεν τηρούν υποχρεωτικά την Ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ., υποχρεούνται να τηρούν το εξωλογιστικό "Βιβλίο Παραγωγής - Κοστολογίου".
3. Οι υπόλοιπες επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα που τηρούν Γ' κατηγορίας λογιστικά βιβλία του Κ.Β.Σ., προσδιορίζουν το κόστος των παραγόμενων προϊόντων χρησιμοποιώντας εσωλογιστικά και εξωλογιστικά εμπειρικά στοιχεία.

Οι Βιομηχανίες που παράγουν προϊόντα σε μεγάλες ποσότητες και με τα ίδια υλικά και με τις ίδιες διαδικασίες είναι αυτές της Μαζικής Παραγωγής ή αλλιώς της Κατά Φάση Παραγωγής. Τα προϊόντα υφίστανται μια σειρά ομοιόμορφων κατεργασιών ή αλλιώς ομοιόμορφων Φάσεων παραγωγής μέχρις ότου να αποκτήσουν τη μορφή με την οποία θα διατεθούν στην αγορά. Στις Βιομηχανίες Μαζικής Παραγωγής η παραγωγή είναι συνεχής, μαζική και τυποποιημένη και τα προϊόντα έχουν συγκεκριμένες ποιοτικές προδιαγραφές, συγκεκριμένες μηχανικές ή χημικές ιδιότητες και καλύπτουν συγκεκριμένες ανάγκες. Οι χημικές βιομηχανίες, οι κλωστοϋφαντουργίες, οι τσιμεντοβιομηχανίες, τα διυλιστήρια, οι βιομηχανίες χρωμάτων, ηλεκτρικών ειδών και τροφίμων, καθώς και οι αυτοκινητοβιομηχανίες ανήκουν στην κατηγορία των βιομηχανιών Μαζικής ή Κατά Φάση παραγωγής. Μπορούν να διακριθούν σε βιομηχανίες Μονοφασικής ή Μονο-σταδιακής παραγωγής και σε βιομηχανίες Πολυ-σταδιακής παραγωγής. Στις πρώτες, η παραγωγική διαδικασία αποτελείται από στάδια (φάσεις) που δεν έχουν τεχνική αυτοτέλεια και από την άποψη της κοστολόγησης μπορούν να θεωρηθούν ότι αποτελούν μια μόνο φάση. Στην πρώτη αυτή κατηγορία μπορούν να ενταχθούν οι ζυθοβιομηχανίες, οι κονσερβοβιομηχανίες, οι βιομηχανίες πλινθοποιίας και κεραμοποιίας, όταν παράγουν ένα μόνο προϊόν ή μία μόνο ποικιλία προϊόντων.

Στις Βιομηχανίες Πολυσταδιακής παραγωγής ή παραγωγής Κατά Φάσεις, η παραγωγή των προϊόντων ολοκληρώνεται μετά από περισσότερα του ενός στάδια που ονομάζονται κα Φάσεις. Θα πρέπει να διαχωρίσουμε την έννοια της Φάσης από την έννοια του Τμήματος μέσα σε ένα εργοστάσιο. Τμήμα είναι ένα μηχάνημα ή μια σειρά μηχανημάτων με τα οποία ολοκληρώνεται μια συγκεκριμένη κατεργασία. Φάση ή Στάδιο μέσα σε ένα εργοστάσιο είναι το τμήμα του εκείνο στο οποίο πραγματοποιείται μια σημαντική μεταβολή της πρώτης ύλης. Μέσα σε μια κλωστοβιομηχανία, το τμήμα του κλωστηρίου αποτελεί τεχνολογικά μια φάση παραγωγής, ενώ τα άλλα τμήματα, π.χ. της παρασκευής χαρμανιών, της μετασκευής νημάτων, της νηματοποίησης δεν έχουν τεχνική αυτοτέλεια και δεν μπορούν να θεωρηθούν Φάσεις. Από την άποψη της κοστολόγησης, οι φάσεις της κοστολόγησης θα μπορούσαν να ταυτίζονται με τις φάσεις της κατεργασίας. Συνήθως όμως οι φάσεις της κοστολόγησης είναι

λιγότερες και ο αριθμός τους εξαρτάται από τη δυνατότητα να πραγματοποιούνται μετρήσεις των ποσοτήτων που παράγονται και του κόστους που πραγματοποιείται σε αυτές. Εξαρτάται επίσης και από το μέγεθος του κόστους που πραγματοποιείται σε αυτές, καθώς και από τη δυνατότητα να πραγματοποιείται αυτοτελής έλεγχος του κόστους αυτού.

Η πραγματικότητα στις Βιομηχανίες Μαζικής Παραγωγής είναι ποικιλόμορφη και, έτσι, μπορούμε να συναντήσουμε σε αυτές διάφορους συνδυασμούς των Φάσεων, όπως τους εξής :

- **Διαδοχικές Φάσεις Παραγωγής.** Στις Βιομηχανίες αυτές η παραγωγή διεξάγεται και ολοκληρώνεται σε Φάσεις που η κάθε μία αρχίζει όταν τελειώνει η προηγούμενη. Σε κάθε φάση συντελείται μια μερική κατεργασία των πρώτων υλών ή των ημικατεργασμένων προϊόντων σε διαδοχική σειρά, από την πρώτη μέχρι και την τελευταία φάση, όπου, από τεχνική άποψη, ολοκληρώνεται η παραγωγή των προϊόντων. Τέτοιες παραγωγικές διαδικασίες εφαρμόζονται στα ελαιοτριβεία, στις βιομηχανίες έτοιμου ενδύματος, στις τσιμεντοβιομηχανίες, όπου παρατηρούμε διαδοχικές Φάσεις όπως οι εξής :

Ελαιοτριβεία	Έτοιμα Ενδύματά	Τσιμεντοβιομηχανίες
Καθαρισμός	Παραγωγή νήματος	Θραύση Ασβεστόλιθου
Εξουδετέρωση	Ύφανση	Θραύση Αργίλου
Αποχρωματισμός	Βάψιμο	Παραγωγή Κλίγκερ
Απο-όσμηση	Ράψιμο	Άλεση
Συσκευασία	Σιδέρωμα	Συσκευασία

- **Παράλληλες Φάσεις Παραγωγής.** Στις βιομηχανίες αυτές παράγονται περισσότερα από ένα προϊόντα και κάθε προϊόν παράγεται σε ξεχωριστό τμήμα. Τέτοιες διαδικασίες παραγωγής εφαρμόζουν π.χ. οι βιομηχανίες λιπασμάτων : με κάποιο συγκεκριμένο τρόπο παράγουν φωσφορικό οξύ, ένα μέρος από το οποίο το συσκευάζουν και το διαθέτουν στην αγορά, ενώ το υπόλοιπο μέρος το προωθούν στην παραγωγή φωσφορικών λιπασμάτων.
- **Επιλεγμένες Φάσεις Παραγωγής.** Στις βιομηχανίες αυτές παράγονται δύο ή περισσότερα προϊόντα. Κάθε ένα προϊόν για να παραχθεί πρέπει να διέλθει από κάποιες φάσεις οι οποίες είναι κοινές με τα άλλα προϊόντα. Παράδειγμα το βαφείο μιας υφαντουργίας από το οποίο θα πρέπει να περάσουν όλα τα διαφορετικά προϊόντα που παράγονται.
- **Ταυτόχρονη Παραγωγή πολλών προϊόντων.** Στις βιομηχανίες αυτές, με τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες και με την ίδια παραγωγική διαδικασία, παράγονται διαφορετικά μεταξύ τους προϊόντα που ονομάζονται συμπαράγωγα (joint products) ή προϊόντα ενωμένης παραγωγής. Για παράδειγμα, στις αλευροβιομηχανίες παράγονται ταυτόχρονα διάφοροι τύποι αλεύρων, στις γαλακτοβιομηχανίες παράγονται ταυτόχρονα κρέμα, βούτυρο, γάλα και παγωτό.

Οι Γενικές Αρχές της Κοστολόγησης της Μαζικής Παραγωγής

Οι παρακάτω Γενικές Αρχές είναι αυτές που θα πρέπει να ακολουθούνται από το Λογιστήριο της Αναλυτικής Λογιστικής που ασχολείται με την κοστολόγηση της Μαζικής Παραγωγής, δηλαδή με την κατά Φάσεις Κοστολόγηση :

1. Κάθε κοστολογική περίοδο, είτε ετήσια είτε μηνιαία, το Κόστος Παραγωγής, και το Άμεσο και το Έμμεσο, πρέπει να συγκεντρώνεται και να κατανέμεται κατά Φάσεις, δηλαδή κατά π.χ. κατά τμήματα κ.λ.π.
2. Η Παραγωγή η οποία εκφράζεται σε ποσότητες, π.χ. τόνοι, χιλιόγραμμα, μέτρα κ.λ.π., παρακολουθείται κατά Φάση και κατά κοστολογική περίοδο, τουλάχιστον.
3. Όταν στο τέλος της κοστολογικής περιόδου υπάρχει “παραγωγή σε εξέλιξη”, δηλαδή ημικατεργασμένα προϊόντα, αυτά θα πρέπει να εκφραστούν σε ολοκληρωμένες μονάδες προϊόντων. Και αυτό μπορεί να γίνει με εκτίμηση του βαθμού της ολοκλήρωσής τους σε υλικά, σε εργασία, και σε Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.
4. Όταν σε κάποιο τμήμα του εργοστασίου καταστρέφονται κάποιες μονάδες προϊόντων ή υλικών, ή όταν χάνονται, η αξία τους αποτελεί ένα κόστος. Και το κόστος αυτό θα πρέπει να επιβαρύνει τις ήδη ολοκληρωμένες μονάδες προϊόντων που παραμένουν στο τμήμα αυτό. Έτσι, το κατά μονάδα κόστος των προϊόντων αυξάνεται.
5. Όταν έχουμε διαδοχικές Φάσεις παραγωγής, όπου η ολοκλήρωση ενός προϊόντος πραγματοποιείται σε περισσότερα από ένα διαδοχικά τμήματα, τότε το κόστος του ενός τμήματος παραγωγής μεταφέρεται στο κόστος του επόμενου τμήματος. Έτσι, το ολικό κατά μονάδα κόστος μεταφέρεται στο τελευταίο τμήμα παραγωγής, όπου ολοκληρώνεται η παραγωγή του προϊόντος αυτού.
6. Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δίνεται στην συγκέντρωση του κόστους παραγωγής κατά Κέντρο (κατά θέση) Κόστους. Κάθε Φάση Παραγωγής θα πρέπει να αποτελεί ένα τουλάχιστον Κέντρο Κόστους. Διότι στη Παραγωγή κατά Φάσεις, το κόστος της παραγωγής θα πρέπει να συγκεντρώνεται κατά Κέντρο Κόστους. Οι αποθήκες της Βιομηχανικής Επιχείρησης θα πρέπει να έχουν “Δελτία Εξαγωγών”, που τις συντάσσει το Κοστολογικό Σύστημα (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά) και με βάση αυτά, θα πρέπει να συγκεντρώνονται οι ποσότητες και το Κόστος των Πρώτων Υλών και των Βοηθητικών Υλικών σε κάθε Κέντρο Κόστους. Και, έτσι, το Κόστος της

Παραγωγής θα συγκεντρώνεται σε καταστάσεις που θα εκδίδει το Κοστολογικό Σύστημα.

7. Εναλλακτικά, το κόστος των πρώτων κ.λ.π. υλών θα μπορούσε, για κάθε κοστολογικά περίοδο, να προσδιορίζεται από την γνωστή εξίσωση :
Κόστος Ανάλωσης Υλικών = Αποθέματα Έναρξης Περιόδου + Κόστος Εισαγωγών της Περιόδου - (μείον) Κόστος Αποθεμάτων Τέλους Περιόδου.
8. Το Κόστος της Εργασίας θα πρέπει να συγκεντρώνεται κατά Κέντρο Κόστους σύμφωνα με τις μισθοδοτικές καταστάσεις που καταρτίζονται από το Κοστολογικό Σύστημα (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).
9. Το ίδιο με το κόστος της εργασίας θα πρέπει να γίνει και με τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Με τις καταστάσεις που εκδίδει το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα να συγκεντρώνονται κατά Κέντρο Κόστους.
10. Για το Έλεγχο της Παραγωγής θα πρέπει να έχουν καθιερωθεί ισοδύναμες μονάδες μέτρησης. Η μονάδα μέτρησης των προϊόντων που παράγονται από κάθε ένα παραγωγική τμήμα της επιχείρησης ονομάζεται μονάδα παραγωγής και συνήθως είναι ή ίδια με τη μονάδα μέτρησης του τελικού προϊόντος. Για παράδειγμα, στη τσιμεντοβιομηχανία, η μονάδα μέτρησης των πρώτων υλών (του ασβεστόλιθου και του αργίλου) είναι ο τόνος, η ίδια με τη μονάδα μέτρησης του τελικού προϊόντος, του τσιμέντου. Είναι όμως δυνατό, σε κάποιες άλλες βιομηχανίες, να μην υπάρχει αυτή η ταύτιση της μονάδας μέτρησης των πρώτων υλών με τη μονάδα μέτρησης του τελικού προϊόντος. Για παράδειγμα, στην κλωστοϋφαντουργία, η μονάδα μέτρησης του νήματος είναι το χιλιόμετρο, ενώ η μονάδα μέτρησης του υφάσματος είναι το τετραγωνικό μέτρο. Είναι φανερό ότι η μονάδα μέτρησης των πρώτων υλών και των άλλων υλικών που διακινούνται μέσα σε ένα παραγωγικό τμήμα του τελικού αποτελέσματος του τμήματος αυτού. Αυτό υπαγορεύεται από την αναγκαιότητα του ελέγχου της παραγωγής : πρέπει να είναι εφικτή η μέτρηση της απόδοσης των πρώτων υλών, των βοηθητικών υλών, η μέτρηση του ποσοστού της Φύρας κ.λ.π.
11. Πρέπει επίσης να μπορεί να προσδιοριστεί το Κόστος της Παραγωγής των Ημικατεργασμένων προϊόντων, δηλαδή της “Παραγωγής σε Εξέλιξη”. Αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό, όταν η Κοστολόγηση διενεργείται σε μηνιαία ή γενικότερα σε περιοδική βάση. Σε κάθε περίπτωση, η φυσική απογραφή των ημικατεργασμένων θα πρέπει οπωσδήποτε να γίνεται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, διότι η ακριβής κοστολόγηση των Έτοιμων και των Ημιτελών Προϊόντων προϋποθέτει την ακριβή κοστολόγηση και των ημικατεργασμένων υλικών. Η ακριβής κατανομή του Βιομηχανικού Κόστους μεταξύ των ολοκληρωμένων και των ημικατεργασμένων προϊόντων γίνεται εφικτή με τη χρησιμοποίηση των λεγόμενων Ισοδύναμων Μονάδων. Η Ισοδύναμη Μονάδα είναι μια θεωρητική και όχι φυσική μονάδα, που αποσκοπεί να εκφράσει το ποσοστό της ολοκληρωμένης μονάδας προϊόντος στο οποίο αντιστοιχεί μια ημικατεργασμένη μονάδα προϊόντος. Οι Ισοδύναμη Μονάδα είναι ένας αριθμός που εκφράζει τις έτοιμες και τις ημικατεργασμένες μονάδες σε όρους έτοιμων μονάδων. Για παράδειγμα, 20

μονάδες έτοιμου προϊόντος ισοδυναμούν με 20 Ισοδύναμες Μονάδες. Αλλά 20 μονάδες προϊόντος που είναι κατά το $\frac{1}{4}$ κατεργασμένες και κατά τα $\frac{3}{4}$ ανολοκλήρωτες ισοδυναμούν με 5 Ισοδύναμες Μονάδες. Οι Ισοδύναμες Μονάδες χρησιμοποιούνται ξεχωριστά για τα υλικά, ξεχωριστά για την εργασία και ξεχωριστά για τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Με τη χρησιμοποίηση των Ισοδύναμων Μονάδων, οι έτοιμες μονάδες προϊόντος και οι υπό κατεργασία μονάδες προϊόντος γίνονται ομοειδείς και, έτσι, γίνεται εφικτή και η άθροισή τους και η συνολική τους έκφραση σε όρους ολοκληρωμένων μονάδων. Με τον τρόπο αυτό, γίνεται εφικτή η κατανομή του κόστους κάθε Φάσης σε Έτοιμα και σε Ημικατεργασμένα Προϊόντα.

12. Όταν στην αρχή της Διαχειριστικής ή της Κοστολογικής Περιόδου υπάρχει απόθεμα ημικατεργασμένων μονάδων, συχνά τίθεται το θέμα αν θα πρέπει να γίνεται κοστολογική διάκριση και να υπολογίζονται ξεχωριστά τα προϊόντα που θα προέλθουν από τις ημικατεργασμένες μονάδες και ξεχωριστά τα προϊόντα που η παραγωγή τους θα αρχίσει μέσα στην τρέχουσα περίοδο. Στην πράξη, χρησιμοποιείται είτε η μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Όρου, οπότε δεν γίνεται καμία διάκριση, είτε η μέθοδος FIFO, οπότε τηρείται η διάκριση αυτή.
13. Πιο συγκεκριμένα, όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Όρου, το κόστος του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων προστίθεται στο κόστος της τρέχουσας περιόδου και το άθροισμα διαιρείται με τον συνολικό αριθμό των Ισοδύναμων Μονάδων. Έτσι υπολογίζεται το Μέσο Κόστος της μονάδας του τελικού προϊόντος. Ενώ όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος First In First Out, οι μονάδες του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων θεωρείται ότι ολοκληρώνονται πριν από τις μονάδες της τρέχουσας περιόδου, οπότε το κόστος αυτών των δύο κατηγοριών των τελικών προϊόντων υπολογίζεται χωριστά.
14. Για την αποσαφήνιση του τρόπου με τον οποίο χρησιμοποιούνται οι Ισοδύναμες μονάδες και του καταλογισμού του κόστους μεταξύ των έτοιμων προϊόντων και των ημιτελών, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα: Έστω ότι η παραγωγή του τελικού προϊόντος ολοκληρώνεται σε δύο διαδοχικές Φάσεις. Έστω ότι η παραγωγή και το κόστος της κάθε Φάσης έχουν ως εξής:

- **A Φάση.** Συνολικό Κόστος Παραγωγής της Φάσης 44.000 ευρώ
 Παρήχθησαν έτοιμο ολοκληρωμένο νήμα 4.000 μονάδες
 Παρήχθησαν νήμα ολοκληρωμένο κατά $\frac{1}{2}$ 3.000 μονάδες
- **B Φάση.** Οι 4.000 μονάδες νήματος της A Φάσης προωθήθηκαν σε περαιτέρω επεξεργασία και με αυτές παρήχθησαν 5.000 μονάδες υφάσματος και 2.000 μονάδες ολοκληρωμένου κατά $\frac{2}{5}$ υφάσματος. Το συνολικό κόστος της B Φάσης ήταν 37.600 ευρώ.

Η Κοστολόγηση της A Φάσης έχει ως εξής :

- Ισοδύναμες Μονάδες που παρήχθησαν : $4.000 + (3.000 * \frac{1}{2}) = 4.000 + 1.500 = 5.500$

Κόστος μιας Μονάδας Παραγωγής =
 Συνολικό Κόστος Φάσης / Μονάδες Παραγωγής : $44.000/5.500 = 8$

Η Κοστολόγηση της Β Φάσης έχει ως εξής :

- Ισοδύναμες Μονάδες που παρήχθησαν : $5.000 + (2.000 * 2/5) = 5.000 + 800 = 5.800$
 Κόστος των μονάδων της Α Φάσης που προωθήθηκαν για περαιτέρω επεξεργασία : $4.000 * 8 = 32.000$
 Κόστος Κατεργασίας Β Φάσης 37.600
 Συνολικό Κόστος Β Φάσης 69.600

Κόστος μιας Μονάδας Β Φάσης =
 Συνολικό Κόστος Φάσης / Μονάδες Παραγωγής: $69.600/5.800 = 12$

- Στο τέλος της περιόδου, η “Παραγωγή σε Εξέλιξη”, δηλαδή το κόστος των Ημικατεργασμένων, θα αποτιμηθεί ως εξής :
 Ημικατεργασμένα Α φάσης : $44.000 - 32.000 = 12.000$
 (ημικατεργασμένες μονάδες 3.000 ή Ισοδύναμες $1.500 * 8$)
 Ημικατεργασμένα Β Φάσης : $69.000 - 60.000 = 9.600$
 Ισοδύναμες ημικατεργασμένες ($2.000 * 2/5 * 12$)
 Σύνολο Ημικατεργασμένων 21.600

15. Ένα άλλο ζήτημα που προκύπτει κατά την κατά Φάση κοστολόγηση είναι το πώς θεωρείται ότι ρέει το κόστος μεταξύ των Φάσεων. Σε πολλές Βιομηχανικές Επιχειρήσεις θεωρείται ότι το κόστος της κάθε Φάσης “ρέει” προς την επόμενη Φάση. Και έτσι εφαρμόζεται η διαδοχική μεταφορά του κόστους από τη μια Φάση προς την επόμενη, ώσπου στην τελευταία Φάση συγκεντρώνεται το συνολικό Κόστος Παραγωγής. Έχει διατυπωθεί και εφαρμόζεται και η λογική ότι το κόστος της κάθε Φάσης “ρέει” κατ’ ευθείαν προς το προϊόν. Αυτή όμως η δεύτερη εκδοχή παρουσιάζει πολλές δυσκολίες, ιδίως όταν στο τέλος της κοστολογικής περιόδου υπάρχουν προϊόντα προς επεξεργασία.

16. Η ροή της εργασίας στο Γραφείο της Αναλυτικής Λογιστικής που ασχολείται με την Κατά Φάση Κοστολόγηση, δηλαδή την Κοστολόγηση της Μαζικής Παραγωγής θα πρέπει να ακολουθεί τα εξής βήματα :

- Υπολογίζεται η φυσική ροή του κόστους, για να προσδιοριστεί το στάδιο της ολοκλήρωσης όλων των μονάδων παραγωγής. Ο υπολογισμός αυτός γίνεται με τη γνωστή εξίσωση :

$$\begin{aligned}
 & \text{Αρχικό Απόθεμα Ημικατεργασμένων} \\
 + & \text{Μονάδες Προϊόντων που άρχισε η Παραγωγή τους} \\
 = & \text{Μονάδες που εξήλθαν από τη Φάση} \\
 + & \text{Τελικό Απόθεμα Ημικατεργασμένων.}
 \end{aligned}$$

Η εξίσωση αυτή ισχύει με την προϋπόθεση ότι σε κάθε Φάση της παραγωγής, μια μονάδα προϊόντος αντιστοιχεί σε μια

μονάδα πρώτης ύλης. Αν η πραγματικότητα στο Εργοστάσιο δεν επιτρέπει να κάνουμε αυτή την υπόθεση, τότε θα πρέπει να τροποποιήσουμε τη παραπάνω εξίσωση με πρόσθετες παραμέτρους.

Αν έχουμε την περίπτωση που η πρώτη ύλη προστίθεται σε διαφορετικά στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, οπότε σε κάθε Φάση έχουμε και αύξηση των παραγόμενων μονάδων, τότε η παραπάνω εξίσωση μπορεί να τροποποιηθεί ως εξής :

Αρχικό Απόθεμα Ημικατεργασμένων της Φάσης

+ Μονάδες Προϊόντος που άρχισε η κατεργασία τους ή

Μονάδες που έρχονται από την προηγούμενη Φάση

+ Μονάδες Πρώτων Υλών που προστίθενται στη Φάση

= Μονάδες που εξέρχονται από τη Φάση

+ Τελικό Απόθεμα Ημικατεργασμένων της Φάσης.

- Υπολογίζονται οι Ισοδύναμες μονάδες, ξεχωριστά για το Απόθεμα Έναρξης των Ημικατεργασμένων και ξεχωριστά για τις Πρώτες Ύλες και για το Κόστος της Κατεργασίας.
- Υπολογίζεται το Συνολικό Κόστος της Τρέχουσας Περιόδου, το οποίο αποτελεί το Άθροισμα του Κόστους του Αποθέματος Έναρξης των Ημικατεργασμένων και του Κόστους της Κατεργασίας.
- Προσδιορίζεται το κόστος της Ισοδύναμης μονάδας, ανάλογα με τη μέθοδο ροής που χρησιμοποιείται (μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου ή μέθοδος FIFO). Και, τέλος,
- Κατανέμεται το Συνολικό Κόστος μεταξύ των Έτοιμων Προϊόντων και των Ημιτελών.

Εφαρμογές της Βιομηχανικής Κοστολόγησης στην πράξη

1. Παραγωγή ενός μόνο προϊόντος. Η Σύνταξη του Φύλλου Μερισμού.

Η κοστολόγηση της παραγωγής ενός μόνο προϊόντος είναι απλή, γιατί όλες οι δαπάνες, και τα άμεσα και τα έμμεσα έξοδα συγκεντρώνονται σε ένα λογαριασμό, τον "93 Κόστος Παραγωγής". Στο τέλος της παραγωγικής διαδικασίας, του υπόλοιπου του λογαριασμού 93 διαιρείται με τις μονάδες που παρήχθησαν και δίνουν το κόστος παραγωγής. Έστω ένα εργοστάσιο που παρασκευάζει και εμψιάλωνει χυμό λεμονάδας. Σε μια συγκεκριμένη παραγωγική περίοδο είχε τα εξής δεδομένα:

Αγορά πρώτης ύλης (λεμονιών)	αξίας	100.000 ευρώ
Αγορά βοηθητικών υλικών	αξίας	30.000 //.
Ημερομίσθια		35.000 //.
Εργοδοτικές Εισφορές Ημερομισθίων	//.	5.250 //.
Μισθοί	//.	27.500 //.
Εργοδοτικές Εισφορές Μισθών	//.	4.125 //.
Ενοίκια	//.	8.000 //.
Ασφάλιστρα	//.	6.000 //.
Φόροι	//.	4.500 //.

Το εργοστάσιο κατανέμει τις δραστηριότητες και τις δαπάνες του σε τέσσερις λειτουργίες, τη Διοικητική Λειτουργία, τη Λειτουργία της Έρευνας και Ανάπτυξης, την Παραγωγική Λειτουργία και τη Λειτουργία της Διάθεσης.

Και παρήχθησαν 300 τόνοι λεμονάδας, για την παραγωγή των οποίων χρησιμοποιήθηκαν
πρώτες ύλες αξίας 85.000 ευρώ
και βοηθητικές ύλες αξίας 25.000 ευρώ.

Χρησιμοποιήθηκαν επίσης	Ημερομίσθια	25.000 //.
και	Εργοδοτικές Εισφορές Ημερομισθίων	3.750 //.
	Μισθοί	20.000 //.
	Εργοδοτικές Εισφορές Μισθών	3.000 //.
	Ενοίκια	6.250 //.
	Ασφάλιστρα	5.000 //.
	Φόροι	3.750 //.
Και οι Αποσβέσεις των Παγίων Στοιχείων ήταν		10.000 //.

Η κατανομή των παραπάνω Γενικών Εξόδων έγινε με βάση του εξής συντελεστές :

- 1) Ημερομίσθια και Εργοδοτικές Εισφορές Ημερομισθίων.
Στη Διοίκηση 20 %, στην Έρευνα και Ανάπτυξη 30 %, στην Παραγωγή 40 % και στη Διάθεση 10 %.
- 2) Μισθοί και Εργοδοτικές Εισφορές Μισθών.
Στη Διοίκηση 37.5 %, στην Έρευνα και Ανάπτυξη 18.75 %, στην Παραγωγή 12.5 % και στη Διάθεση 31.25 %.

- 3) Ενοίκια. Στη Διοίκηση 50 %, στην Έρευνα και Ανάπτυξη 10 %, στην Παραγωγή 30 % και στη Διάθεση 10 %.
- 4) Ασφάλιστρα. Στην Διοίκηση 20 %, στην Έρευνα και Ανάπτυξη 35 %, στην Παραγωγή 15 % και στη Διάθεση 30 %.
- 5) Φόροι. Στη Διοίκηση 20 %, στην Έρευνα και Ανάπτυξη 40 %, στην Παραγωγή 20 % και στη Διάθεση 20 %.
- 6) Αποσβέσεις. Στη Διοίκηση 10 %, στην Έρευνα και Ανάπτυξη 14 %, στην Παραγωγή 6 % και στη Διάθεση 70 %.

Στη συνέχεια, οι δαπάνες της Διοικητικής Λειτουργίας κατανέμονται στην Έρευνα και Ανάπτυξη κατά 20 % και κατά 40 % στην Παραγωγική Λειτουργία και στη Λειτουργία της Διάθεσης.

Φύλλο Μερισμού των Δαπανών

Α/Α	Είδος Εξόδου	Επιχειρησιακές Λειτουργίες				
		Σύνολο Διοικητική Λειτουργία	Ερευνών & Ανάπτυξης	Λειτουργία Παραγωγής	Λειτουργία Διάθεσης	
1	Ημερομίσθια	25000	5000	7500	10000	2500
2	Εργοδοτικές Εισφορές Ημερίων	3750	750	1125	1500	375
3	Μισθοί	20000	7500	3750	2500	6250
4	Εργοδοτικές Εισφορές Μισθών	3000	1125	562,50	375	937,50
5	Ενοίκια	6250	3125	625	1875	625
6	Ασφάλιστρα	5000	1000	1750	750	1500
7	Φόροι	3750	750	1500	750	750
8	Αποσβέσεις Παγίων	10000	1000	1400	600	7000
	Σύνολα	76750	20250	18212,50	18350	19937,50
	Επιμερισμός Διοικητικής Λειτ.			4050	8100	8100
	Σύνολα	76750		22262,50	26450	28037,50

Το κόστος παραγωγής των προϊόντων προσδιορίζεται από τα άμεσα υλικά, τα άμεσα εργατικά και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα Γ.Β.Ε., Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα της παραγωγής αποτελούνται από τα έμμεσα υλικά που είναι απαραίτητα για την ολοκλήρωση του τελικού προϊόντος, π.χ. η ζάχαρη για τους χυμούς, τα συντηρητικά και τα ενισχυτικά, από τα έμμεσα εργατικά, όπως είναι οι αμοιβές των συντηρητών, την καθαριστών, των υπαλλήλων της τεχνικής υπηρεσίας, καθώς και από τα άλλα βιομηχανικά έξοδα, όπως είναι η ύδρευση, ο ηλεκτρισμός, τα τηλεφωνικά και οι αποσβέσεις. Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα δεν εξυπηρετούν πάντοτε τις ανάγκες της κοστολόγησης, δημιουργούνται σε μια περίοδο που, κατά κανόνα είναι η διαχειριστική χρήση, ενώ η κοστολογική περίοδος δεν συμπίπτει πάντοτε με τη διαχειριστική χρήση. Στις περιπτώσεις αυτές, στην αρχή της κοστολογικής περιόδου προϋπολογίζονται τα γενικά βιομηχανικά έξοδα και κατασκευάζεται προκαθορισμένος συντελεστής επιβάρυνσης της παραγωγής. Αυτός είναι ο λόγος (το κλάσμα) με αριθμητή

τα Προϋπολογισμένα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα για ολόκληρη την Κοστολογική Περίοδο και με παρανομαστή την προβλεπόμενη απασχόληση την ίδια περίοδο. Στο τέλος της κοστολογικής περιόδου ή και κατά τη διάρκειά της υπολογίζεται ο πραγματικός συντελεστής επιβάρυνσης της παραγωγής, συγκρίνεται με τον προκαθορισμένο, εντοπίζονται οι αποκλίσεις και οι αιτίες τους και, έτσι, μελλοντικά, ο προκαθορισμένος συντελεστής επιβάρυνσης θα είναι πιο κοντά στην πραγματικότητα.

2. Παραγωγή δύο ή περισσότερων προϊόντων. Η Έκθεση του Κόστους.

Η κοστολόγηση της παραγωγής πολλών προϊόντων είναι και αυτή απλή, όταν κατά την κοστολογική περίοδο δεν προκύπτουν και ημιτελείς μονάδες παραγωγής. Επειδή όμως, στην πραγματικότητα υπάρχουν πάντα και ημιτελή προϊόντα στο τέλος μιας κοστολογικής περιόδου, γι' αυτό και θα πρέπει να αντιμετωπιστεί το πρόβλημα να εκφραστούν τα ημιτελή προϊόντα σε ισοδύναμες μονάδες παραγωγής. Προσδιορίζεται ο βαθμός ολοκλήρωσης της επεξεργασίας των ημιτελών και συντάσσεται η Έκθεση του Κόστους, όπως στο παρακάτω παράδειγμα :

Έκθεση Κόστους

Τμήματα	A	B	Γ
Αρχικό Απόθεμα	-	-	-
Μονάδες Προς Επεξεργασία	8.000		
Μονάδες από το Προηγούμενο Τμήμα	-	8.000	8.000
Μονάδες στο Επόμενο Τμήμα	8.000	8.000	8.000
Τελικό Απόθεμα	-	-	-
Κόστος	Σύνολο Κόστος Κόστους Μονάδας	Σύνολο Κόστος Κόστους Μονάδας	Σύνολο Κόστος Κόστους Μονάδας
Από Προηγούμενο Τμήμα	-	130.400	16,3 188.000
Κόστος Τμήματος			
Υλικά	68.000	8,50 8.000	1,00 -
Εργατικά	40.000	5,00 32.000	4,00 28.000
Γενικά Έξοδα Παραγωγής	22.400	2,80 17.600	2,20 15.680
Σύνολο Κόστους Τμήματος	130.400	16,30 57.600	7,20 43.680
Συνολικό Κόστος		188.000	23,50 231.680

3. Η κοστολόγηση της Παραγωγής Υποπροϊόντων και Υπολειμμάτων

Τα υποπροϊόντα παράγονται από τα κανονικά, τα κύρια προϊόντα, στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας και από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Αντίθετα, τα Υπολείμματα είναι τα κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας και, κατά κανόνα, είναι άχρηστα. Υπολείμματα ονομάζονται και τα διάφορα υλικά που κρίνονται ακατάλληλα για κανονική χρήση, όπως και τα ακατάλληλα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα.

Τα υποπροϊόντα χρησιμοποιούνται ως πρώτη ύλη ή πωλούνται όπως είναι. Τα υπολείμματα θα μπορούσε να είναι είτε άχρηστα υπολείμματα είτε υπολείμματα που μπορούν να πωληθούν είτε υπολείμματα που μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Η κοστολόγηση τόσο των Υποπροϊόντων όσο και των υπολειμμάτων είναι ίδια με την κοστολόγηση των ελαττωματικών προϊόντων, που θα εξετάσουμε αμέσως παρακάτω.

4. Η κοστολόγηση των Ελαττωματικών Προϊόντων

Τα προϊόντα που έχουν ελαττωματική παραγωγή ή κατασκευή ονομάζονται ελαττωματικά. Είναι κάτι το σύνηθες στην παραγωγική διαδικασία και το ελάττωμά τους θα μπορούσε να οφείλεται στο βάρος, στο μέγεθος, στο χρώμα, στην εμφάνισή τους και σε άλλα βασικά τους χαρακτηριστικά. Τα ελαττωματικά προϊόντα χωρίζονται σε κακότεχνα και σε σκάρτα. Τα κακότεχνα θα μπορούσαν να πωληθούν ως προϊόντα διαλογής, αυτούσια ή μετά από κάποια κατεργασία. Τα σκάρτα απορρίπτονται σαν σκουπίδια ή πωλούνται σε κάποια μικρή αξία.

- Όταν το ελάττωμα δεν μπορεί να διορθωθεί, τότε το ελαττωματικό προϊόν πωλείται σαν προϊόν διαλογής σε τιμή χαμηλότερη από την κανονική. Το κόστος μιας μονάδας ενός ελαττωματικού προϊόντος προσδιορίζεται από τη σχέση (από το κλάσμα) που στον αριθμητή έχει το συνολικό κόστος παραγωγής και στον παρανομαστή έχει τις μονάδες των κανονικών συν αυτές των ελαττωματικών προϊόντων. Αν, για παράδειγμα, σε μια παραγωγική διαδικασία παρήχθησαν 300 μονάδες κανονικού προϊόντος και 5 μονάδες ελαττωματικού προϊόντος, το δε συνολικό κόστος παραγωγής ήταν 12.000 ευρώ, τότε το κόστος παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος, είτε κανονικού είτε ελαττωματικού είναι $12.000/305 = 39,34$ ευρώ.
- Όταν το ελάττωμα μπορεί να διορθωθεί, τότε το ελαττωματικό προϊόν υπόκειται σε περαιτέρω επεξεργασία και, τότε, το κόστος μιας μονάδας ελαττωματικού προϊόντος υπολογίζεται από τη σχέση (το κλάσμα) που στον αριθμητή έχει το άθροισμα του αρχικού κόστους συν το κόστος της περαιτέρω επεξεργασίας και, στον παρανομαστή έχει τις μονάδες των ελαττωματικών προϊόντων. Αν, για παράδειγμα, σε μια παραγωγική διαδικασία παρήχθησαν 5 μονάδες ελαττωματικών προϊόντων, των οποίων το κόστος είναι 500 ευρώ και, στη συνέχεια, η περαιτέρω επεξεργασία τους κόστισε 300 ευρώ, τότε το κόστος της μιας μονάδας αυτών των ελαττωματικών προϊόντων είναι $(500+300)/5$ δηλαδή 160 ευρώ.

- Όταν το επιπλέον κόστος των ελαττωματικών προϊόντων δεν μπορεί να απομονωθεί από το κόστος της συνολικής παραγωγής, τότε ενσωματώνεται και επιβαρύνει ολόκληρη την παραγωγή. Αν, για παράδειγμα, σε μια παραγωγική διαδικασία παρήχθησαν 300 μονάδες κανονικού προϊόντος και 5 μονάδες ελαττωματικού προϊόντος και η όλη παραγωγική διαδικασία, συμπεριλαμβανομένων και των εργασιών για την αποκατάσταση των 5 ελαττωματικών προϊόντων κόστισε 12.000 ευρώ, τότε το κόστος μιας μονάδας προϊόντος, είτε κανονικού είτε ελαττωματικού, είναι $12.000/(300+5) = 39,34$ ευρώ.
- Όταν το ελάττωμα είναι τέτοιο ώστε το προϊόν να είναι άχρηστο, τότε η επιχείρηση θα το “πετάξει στα σκουπίδια” και, αυτό είναι ένα έξοδο για την επιχείρηση. Τότε το κόστος των κανονικών μονάδων παραγωγής θα επιβαρυνθεί με το κόστος των άχρηστων μονάδων. Και τότε το κόστος μια κανονικής μονάδας παραγωγής προκύπτει από το συνολικό κόστος παραγωγής συν και τια δαπάνες που έγιναν για την απόρριψη των άχρηστων προϊόντων, που θα επιμεριστεί στις κανονικές μονάδες παραγωγής. Αν, για παράδειγμα, σε μια κοστολογική περίοδο παρήχθησαν 300 μονάδες κανονικού προϊόντος και 5 άχρηστες μονάδες, και το κόστος της συνολικής παραγωγής ήταν 12.000 ευρώ, ενώ το κόστος απόρριψης των άχρηστων προϊόντων ήταν 200 ευρώ, τότε το κόστος μιας μονάδας κανονικού προϊόντος είναι $(12.000+200)/300$ δηλαδή 40, 67 ευρώ.

5. Η κοστολόγηση των Συμπαράγωγών Προϊόντων

Συμπαράγωγα είναι εκείνα τα προϊόντα είναι εκείνα τα προϊόντα που παράγονται ταυτόχρονα με τα κανονικά προϊόντα και από την ίδια πρώτη ύλη. Τα συμπαράγωγα προϊόντα είναι στενά συνδεδεμένα με τα κανονικά προϊόντα διότι δεν μπορεί να παραχθεί το ένα χωρίς να παραχθεί και το άλλο. Είναι κάτι το σύνηθες στις εξορυκτικές βιομηχανίες, στα διωλιστήρια, στις επιχειρήσεις επεξεργασίας ξύλου κ.λ.π.

Όταν τα συμπαράγωγα προϊόντα διαχωριστούν μεταξύ τους, τότε προκύπτει το ζήτημα του επιμερισμού του κόστους συμπαράγωγής στα διάφορα προϊόντα. Το ζήτημα αυτό επιλύεται είτε ανάλογα με τις μονάδες που παρήχθησαν από κάθε προϊόν είτε ανάλογα με τη σχετική τιμή πώλησης του κάθε προϊόντος.

Σύμφωνα με την πρώτη μέθοδο επιμερισμού, η κάθε μονάδα παραγωγής επιβαρύνεται με το ίδιο κόστος. Έτσι, το προϊόν που έχει χαμηλότερη τιμή πώλησης ανά μονάδα επιβαρύνεται άνισα σε σχέση με το συμπαράγωγό του ακριβότερο προϊόν.

Η δεύτερη μέθοδος επιμερισμού περιορίζει το μειονέκτημα της πρώτης και, έτσι, το κάθε συμπαράγωγο προϊόν επιβαρύνεται με κόστος ανάλογο με το έσοδο που θα εισφέρει στην επιχείρηση.

Τα συμπαράγωγα λοιπόν έχουν ένα ενιαίο κόστος. Το κόστος αυτό μπορεί ίσως να μειώνεται από το κόστος της τυχόν παραγωγής Υποπροϊόντων και Υπολειμμάτων. Τότε, το υπόλοιπο κόστος επιμερίζεται μεταξύ των συμπαράγωγων προϊόντων σύμφωνα με τις τιμές πώλησής τους.

Έστω, για παράδειγμα, ότι σε μια παραγωγική διαδικασία παράγονται ταυτόχρονα δύο αγαθά, το Σ1 και το Σ2.

Το κόστος των Άμεσων Υλικών είναι 1.100 ευρώ.

Το κόστος των Άμεσων Εργατικών είναι 3.050 //.

Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα είναι 900 //.

Σύνολο Κόστους 5.050 ευρώ.

Κατά την παραγωγική διαδικασία παρήχθησαν

1.500 μονάδες από το προϊόν Σ1,

1.000 // // // Σ2 και

25 // Υπολειμμάτων που αποτιμήθηκαν σε 50 ευρώ.

Τα έσοδα από τις πωλήσεις ήταν (ή προβλέπεται να είναι) :

Σ1 : $1.500 \times 2,80$ ευρώ = 4.200 ευρώ

Σ2 : $1.000 \times 1,90$ // = 1.900 //.

Σύνολο Εσόδων 6.100 ευρώ.

Το συνολικό ενιαίο κόστος παραγωγής των 5.050 ευρώ θα μειωθεί κατά την αξία των Υπολειμμάτων (50 ευρώ) και, έτσι, θα προκύψει ένα ενιαίο κόστος για κατανομή μεταξύ των συμπαραγώγων ίσον με 5.000 ευρώ.

Και αυτό θα κατανεμηθεί στα συμπαράγωγα ως εξής :

Κόστος Παραγωγής Σ1 : $5.000 \times (4.200/6.100) = 3.442,63$ ευρώ

Κόστος Παραγωγής Σ2 : $5.000 \times (1.900/6.100) = 1.557,37$ //.

Σύνολο

Κόστος μιας μονάδας Σ1 : $3.442,63 / 1.500 = 2,30$ ευρώ

Κόστος μιας μονάδας Σ2 : $1.557,37 / 1.000 = 1,56$ //.

6. Ποικιλίες από το ίδιο είδος προϊόντος

Πολλές βιομηχανικές επιχειρήσεις παράγουν τα προϊόντα τους σε ποικιλίες. Κάθε παραγόμενο είδος προϊόντος διαφέρει από τα άλλα είδη ως προς την ποιότητα, το μέγεθος, το χρώμα, τη χρήση ή ως προς κάποιο άλλο χαρακτηριστικό. Το κόστος παραγωγής της κάθε ποικιλίας εξαρτάται από τις πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται και από το κόστος της επεξεργασίας της.

Το κόστος των πρώτων υλών κατανέμεται στις ποικιλίες με βάση τις ποσότητες που παράγονται. Το κόστος της επεξεργασίας κατανέμεται στις ποικιλίες με βάση αφ' ενός μεν τις ποσότητες που παράγονται και αφ' ετέρου με βάση τον "συντελεστή δυσχέρειας" που παρουσιάζει η παραγωγή της κάθε ποικιλίας. Αυτός ο συντελεστής "δυσχέρειας" εκφράζει την παραγωγικότητα των μηχανημάτων για κάθε ποικιλία προϊόντων.

Έστω, για παράδειγμα, ότι σε κάποια παραγωγική διαδικασία χρησιμοποιήθηκαν 700 κιλά πρώτης ύλης που είχε αγοραστεί προς 15 ευρώ το κιλό και το κόστος της επεξεργασίας ήταν 12.000 ευρώ.

Και παρήχθησαν οι εξής 3 ποικιλίες :

A ποικιλία, 300 κιλά με συντελεστή δυσχέρειας 1,5
 B // 200 // με // // 2
 Γ // 100 // με // // 2,5

Παρήχθησαν ακόμη και 80 μονάδες Υποπροϊόντα συνολικού κόστους 500 ευρώ.

Η κατανομή του κόστους της πρώτης ύλης στις τρεις ποικιλίες θα γίνει ως εξής :

Αξία πρώτης ύλης που χρησιμοποιήθηκε $700 \times 15 = 10.500$ ευρώ
 Μείον η αξία των Υποπροϊόντων 500 //
 Υπόλοιπο κόστους για κατανομή 10.000

A ποικιλία : $10.000 \times (300/600) = 5.000$
 B ποικιλία : $10.000 \times (200/600) = 3.333$
 Γ ποικιλία : $10.000 \times (100/600) = 1.667$
 Σύνολο κιά 600 αξία 10.000

Η κατανομή του κόστους επεξεργασίας των 12.000 ευρώ στις τρεις ποικιλίες θα γίνει με τον μέσο σταθμικό όρο :

A ποικιλία : $(300 \text{ κιλά} \times \text{συντελεστή } 1,5) = 450$
 B ποικιλία : $(200 // \times // 2) = 400$
 Γ ποικιλία : $(100 // \times // 2,5) = 250$
 Σύνολο 1.100

Κόστος επεξεργασίας ανά ποικιλία :

A ποικιλία : $12.000 \times (450/1.100) = 4.909$ ευρώ
 B ποικιλία : $12.000 \times (400/1.100) = 4.364$ //
 Γ ποικιλία : $12.000 \times (250/1.100) = 2.727$ //
 Σύνολο 12.000 ευρώ.

Πίνακας του κόστους των ποικιλιών:

Ποικιλία	Κόστος Υλικών	Κόστος Επεξεργασίας	Ολικό κόστος	Ποσότητες Παραγωγής	Κόστος Μονάδας
A	5.000	4.909	9.909 ευρώ	300 κιλά	30,03
B	3.333	4.364	7.697 //	200 //	38,49
Γ	1.667	2.727	4.394 //	100 //	43,97
Σύνολα	10.000	12.000	22.000 ευρώ		

ΣΤ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΤΕΡΑ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΗΣ 9^{ΗΣ}
ΟΜΑΔΑΣ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

- Η κάθε επιχείρηση δεν υποχρεούται να χρησιμοποιεί όλους τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Αν όμως τους χρησιμοποιήσει μία φορά, τότε είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιήσει και τους αντίστοιχους λογαριασμούς αντι-λειτουργίας τους.
- Η ενημέρωση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 9 μπορεί να γίνεται και συγκεντρωτικά, με οποιονδήποτε τρόπο, αλλά θα πρέπει να γίνεται τουλάχιστον για κάθε μήνα.
- Η επιχείρηση υποχρεούται να χρησιμοποιεί τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού **“92 ΚΕΝΤΡΑ (Θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ”** με τέτοιο τρόπο ώστε να προκύπτουν με σαφήνεια οι πληροφορίες που αναφέρονται στο κόστος των λειτουργιών της.
- Η επιχείρηση υποχρεούται να χρησιμοποιεί τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού **“93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε Εξέλιξη)”** με τέτοιο τρόπο ώστε να διακρίνεται το κόστος των διάμεσων και των τελικών φορέων του κόστους στα βασικά τους στοιχεία : στα υλικά και στα έξοδα της κατεργασίας.
- Ο λογ. **“90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ”** αναπτύσσεται στους παρακάτω δευτεροβάθμιους:

90.00

90.01 Αρχικά Αποθέματα Λογισμένα

90.02 Αγορές Λογισμένες

90.03

90.04

90.05

90.06 Οργανικά Έξοδα κατά Είδος Λογισμένα

90.07 Οργανικά Έσοδα κατά Είδος Λογισμένα

90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα

90.09 Υπολογιστικά Έξοδα Λογισμένα

90.10 Υπολογιστικά Έσοδα Λογισμένα

90.11

.....

90.99

Οι διάμεσοι αντικρυζόμενοι λογαριασμοί αποτελούν τη γέφυρα που συνδέει την Αναλυτική Λογιστική με την Γενική Λογιστική. Τα δεδομένα της Γενικής Λογιστικής μεταφέρονται στην Αναλυτική Λογιστική και, έτσι, προσδιορίζεται το λειτουργικό κόστος της βιομηχανικής επιχείρησης, το κόστος της παραγωγής των αγαθών, όπως και τα αναλυτικά αποτελέσματα.

Τα ποσά που καταχωρούνται στους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της Γενικής Λογιστικής, μεταφέρονται είτε αναλυτικά είτε συγκεντρωτικά, στους υπολογαριασμούς του λ. 90, με χρέωση ή με πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής και χωρίς, κατά τη μεταφορά αυτή, να κινούνται οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής.

Στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης, το υπόλοιπο κάθε υπολογαριασμού του λ. 90 είναι ίσο αλλά αντίθετο με το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού της Γενικής Λογιστικής.

- Ο λογ. “91 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ – ΑΓΟΡΩΝ και ΕΣΟΔΩΝ” αναλύεται σε υπολογαριασμούς οι οποίοι λειτουργούν ως διάμεσοι ανάμεσα στους υπολογαριασμούς του λ. 90 και στους άλλους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής. Οι υπολογαριασμοί του λ. 90 αναπτύσσονται σύμφωνα με τις κοστολογικές ανάγκες της κάθε βιομηχανίας και σύμφωνα με την οργάνωση που αυτή διαθέτει. Με τον τρόπο αυτό προκύπτουν πληροφορίες χρήσιμες για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, διότι τα έξοδα και τα έσοδα κατατάσσονται κατά τρόπο διαφορετικό από τον τρόπο που κατατάσσονται στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.
- Ο λογ. “92 ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ” αναπτύσσεται στους παρακάτω δευτεροβάθμιους:

92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής
92.01 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας
92.02 Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών και Ανάπτυξης
92.03 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης
92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας

Με τους υπολογαριασμούς αυτούς προσδιορίζεται το λειτουργικό κόστος της παραγωγής. Το λειτουργικό κόστος της παραγωγής περιλαμβάνει όλα τα σχετικά έξοδα της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής τα οποία αφορούν την παραγωγή, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα.

Επίσης περιλαμβάνει τα υπολογιστικά έξοδα, αν υπάρχουν, της παραγωγικής λειτουργίας. Τα υπολογιστικά έξοδα, αν υπάρχουν, μεταφέρονται στον λογ. “98.99.01 Έξοδα που Βαρύνουν τα Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης”.

Το υπόλοιπο κόστος της λειτουργίας της παραγωγής καταλογίζεται στους ενδιάμεσους και στους τελικούς φορείς κόστους που παρακολουθούνται με τους υπολογαριασμούς του λ. 93.

Στον λ. “92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής” συγκεντρώνεται το κόστος της παραγωγής, εκτός από τα άμεσα υλικά, τα οποία μπορούν να μεταφέρονται κατ' ευθείαν στους λογαριασμούς του λ. 93. Η

βιομηχανική επιχείρηση μπορεί, αν αυτό την εξυπηρετεί, να συγκεντρώνει και τα άμεσα υλικά και, έτσι, οι λογαριασμοί του κόστους κατά τμήματα να περιλαμβάνουν και λογαριασμούς άμεσων υλικών.

Στον λ. “92.01 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας” καταχωρούνται τα σχετικά έξοδα. Αυτά είναι τα έξοδα της ομάδας 6, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα (λογαριασμός 65) καθώς και τα υπολογιστικά έξοδα της Διοικητικής Λειτουργίας. Ολόκληρο το κόστος της Διοικητικής Λειτουργίας μεταφέρεται στον λογ. 98.99.01 που αναφέραμε και προηγουμένως.

Στον λ. “92.02 Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών και Ανάπτυξης” συγκεντρώνονται όλα τα σχετικά έξοδα της ομάδας 6, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Συγκεντρώνονται επίσης και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα αυτής της λειτουργίας. Στον ίδιο λογαριασμό συγκεντρώνονται ακόμη και τα κόστη που αναφέρονται στην παραγωγή αγαθών μακροχρόνιας αξιοποίησης, όπως οι καινούργιες ιδιοκατασκευές καθώς και οι καινούργιες μέθοδοι παραγωγής. Τα κόστη που αναφέρονται στα έργα μακροχρόνιας αξιοποίησης μεταφέρονται στους υπολογισμούς του κόστους ιδιοπαραγωγής παγίων στοιχείων του λογαριασμού 93, ενώ τα υπόλοιπα κόστη μεταφέρονται στο λογ. 98.99.01.

Στον λ. “92.03 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης” συγκεντρώνονται όλα τα σχετικά έξοδα της ομάδας 6, δηλαδή τα έξοδα της ομάδας 6 που αφορούν τη Λειτουργία της Διάθεσης. Εξαιρούνται οι σχετικοί τόκοι και τα συναφή έξοδα. Εξαιρούνται επίσης και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα της Λειτουργίας της Διάθεσης. Από το κόστος της Λειτουργίας της Διάθεσης, τα Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων θα μεταφερθούν στον λογαριασμό “96.21 Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων” και το υπόλοιπο κόστος θα μεταφερθεί στον λογ. 98.99.01.

Στον λογαριασμό “92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας” συγκεντρώνονται οι τόκοι και τα συναφή έξοδα των 4 λειτουργιών της Παραγωγής, της Διοίκησης, της Ερευνών & Ανάπτυξης και της Λειτουργίας της Διάθεσης. Όμως, τα κόστη που αναφέρονται στις Οικονομικές Υπηρεσίες της Βιομηχανίας, στο Λογιστήριο, στη Μηχανογράφηση, στη Χρηματοδότηση και στη Ρευστοποίηση των Απαιτήσεων, όσα αναφέρονται στη Χρηματοοικονομική Λειτουργία, θα συγκεντρωθούν όχι εδώ (92.04) αλλά στον λ. “92.01 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας” και τούτο γιατί είναι δύσκολο να διαχωριστεί το κόστος της Διοικητικής Λειτουργίας. Στο τέλος, τα σύνολο του κόστους της Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας θα μεταφερθεί στον λογ. 98.99.01.

Ο ρόλος των Κέντρων Κόστους στην διαδικασία της Κοστολόγησης είναι κρίσιμος. Τα κόστος της παραγωγής μιας Βιομηχανικής Επιχείρησης προκύπτει από τη επεξεργασία του κόστους της παραγωγικής διαδικασίας. Κάθε Βιομηχανική Επιχείρηση έχει να διαθέτει μηχανισμό για τη λήψη αποφάσεων και για τη συγκράτηση του κόστους. Ο στόχος είναι ο περιορισμός της διαρροής προστιθέμενης αξίας που βγαίνει έξω από την επιχείρηση. Τα Κέντρα Κόστους διευκολύνουν την επιβάρυνση του Άμεσου Κόστους σε συγκεκριμένους χώρους, τη

μέτρηση του χρόνου, τον έλεγχο του χρόνου, καθώς και την κατανομή των Γενικών Εξόδων με αντικειμενικά τεχνικά κριτήρια.

- Ο λογ. “93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε Εξέλιξη)” αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους όπως οι εξής :

93.00 Κόστος Παραγωγής Εργοστασίου Α’

93.01 Κόστος Παραγωγής Εργοστασίου Β’

93.02 Κόστος Παραγωγής Εργοστασίου Γ’

93.03

.....

93.97 Κόστος Παρεπόμενων Δραστηριοτήτων

93.98 Κόστος Ιδιοπαραγωγής Πάγιων

93.99 Κόστος Ανάπτυξης Προϊόντων (πολυετούς απόσβεσης)

Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνονται τα κόστη των αγαθών που είναι αποτέλεσμα της παραγωγής της βιομηχανίας. Τα κόστη αυτά είναι Άμεσα και Έμμεσα.

Τα “Κέντρα Κόστους” είναι χώροι όπου αναπτύσσονται ομοειδείς εργασίες. Μέσα σε μια βιομηχανία, ένα κέντρο κόστους αποτελεί μια αυτοτελή (ξεχωριστή) χωροταξική και τεχνολογική εγκατάσταση. Για παράδειγμα, τα διάφορα εργοστάσια μιας Βιομηχανικής Επιχείρησης, από τη στιγμή που διακρίνονται χωροταξικά μεταξύ τους, μπορεί να αποτελούν Κέντρα Κόστους με δική τους τεχνολογική αυτοτέλεια. Επίσης, όταν η παραγωγή ενός αγαθού περνά πολλά στάδια επεξεργασίας και μεταποίησης, αυτά τα στάδια, μπορούν, ίσως, να θεωρούνται σαν Κέντρα Κόστους, δηλαδή σαν τμήματα κόστους με πλήρη και ιδιαίτερη το καθένα τεχνολογική αυτοτέλεια. Δηλαδή, τα διάφορα παραγωγικά τμήματα ενός εργοστασίου θα μπορούσαν να αποτελούν Λειτουργικές Υποδιαιρέσεις του εργοστασίου, με δική τους τεχνολογική οργάνωση.

Θα πρέπει να διακρίνουμε τα Κέντρα Κόστους από τα Κέντρα Κέρδους. Τα διάφορα Κέντρα Κέρδους δημιουργούνται από τη Βιομηχανία για να μπορεί αυτή να παρακολουθεί ένα από τα πολλά προϊόντα που παράγει ή μια παρτίδα του μοναδικού προϊόντος που παράγει : δημιουργεί ένα Κέντρο Κέρδους και παρακολουθεί τα έσοδα και τα έξοδα αυτού του συγκεκριμένου προϊόντος ή αυτής της συγκεκριμένης παρτίδας.

Τα Κέντρα Κόστους μιας Βιομηχανίας έχουν σαν αποστολή την παραγωγή υλικών αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Τα υλικά αγαθά και οι υπηρεσίες που παράγονται από τα Κέντρα Κόστους είναι οι Φορείς του κόστους. Οι φορείς του κόστους διακρίνονται σε τελικούς και σε ενδιάμεσους φορείς. Τελικός φορέας κόστους είναι αυτό το υλικό αγαθό ή η υπηρεσία εκείνη που προορίζονται να διατεθούν προς πώληση με τη μορφή που έχουν παραχθεί. Για παράδειγμα το ψυγείο του αυτοκινήτου, το ολοκληρωμένο αυτοκίνητο, το μάλλινο νήμα για πλέξιμο μάλλινων ενδυμάτων, το μάλλινο ένδυμα, η πλακέτα που ρυθμίζει ηλεκτρονικά τη λειτουργία μιας συσκευής, η ολοκληρωμένη συσκευή. Ενδιάμεσοι φορείς κόστους είναι τα υλικά αγαθά και οι υπηρεσίες που παράγονται στα

διάφορα στάδια της επεξεργασίας και τα οποία (αγαθά ή υπηρεσίες) δεν μπορούν να διατεθούν προς πώληση με τη μορφή που βρίσκονται εκείνη τη στιγμή : τα μέρη του ψυγείου του αυτοκινήτου, τα μέρη του αυτοκινήτου, τα μέρη της πλακέτας, τα μέρη της συσκευής. Οι ενδιάμεσοι φορείς κόστους είναι εκείνα τα μέρη του υλικού αγαθού ή της υπηρεσίας που δεν έχουν ακόμη τη μορφή εξαρτήματος ή ανταλλακτικού.

Το κόστος των ενδιάμεσων και των τελικών φορέων κόστους αποτελείται από το Άμεσο και από Έμμεσο Κόστος. Το Άμεσο Κόστος επιβαρύνει κατ' ευθείαν τους φορείς του κόστους χωρίς να δημιουργείται κανένα πρόβλημα στην κοστολόγηση. Το ίδιο συμβαίνει και με το Έμμεσο Κόστος, στην περίπτωση που παράγεται ένα μόνο προϊόν. Για παράδειγμα, όταν παράγεται μόνο ελαιόλαδο σε δοχεία των 20 λίτρων, τότε όλα τα στοιχεία του κόστους, και τα Άμεσα και τα Έμμεσα, αφορούν την παραγωγή αυτού του συγκεκριμένου προϊόντος. Στο Τέλος της παραγωγικής διαδικασίας, διαιρώντας το συνολικό κόστος παραγωγής με τις μονάδες των δοχείων που παρήχθησαν, έχουμε το κόστος της παραγωγής του ενός δοχείου.

Όταν η παραγωγή ενός υλικού αγαθού ή η παροχή μιας υπηρεσίας διέρχεται από πολλά στάδια και από πολλά παραγωγικά τμήματα όπου παράγονται ανόμοια αγαθά ή υπηρεσίες, τότε ο μερισμός του Έμμεσου Κόστους στους ενδιάμεσους και στους τελικούς φορείς του κόστους είναι κατ' ανάγκη προσεγγιστικός. Για τον ακριβή μερισμό του Έμμεσου Κόστους χρησιμοποιούνται κριτήρια (βάσεις μερισμού) που συνδέονται με συντελεστές κόστους ή με λειτουργικές διαδικασίες. Για παράδειγμα, κριτήριο μερισμού του Έμμεσου Κόστους θα μπορούσε να είναι οι ώρες της Άμεσης Εργασίας της παραγωγικής περιόδου που κοστολογείται, οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων ή των εγκαταστάσεων, ο όγκος ή η επιφάνεια που καλύπτουν τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν κ.λ.π. Η κάθε Βιομηχανική επιχείρηση, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της παραγωγικής λειτουργίας της, επιλέγει και τα κατάλληλα κριτήρια (τις κατάλληλες βάσεις μερισμού) για να μερίσει το Έμμεσο Κόστος της.

Όπως είπαμε προηγουμένως, στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού "93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε Εξέλιξη)" συγκεντρώνονται τα κόστη των αγαθών που είναι αποτέλεσμα της παραγωγής της βιομηχανίας. Η ανάπτυξη του λογ. 93 σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους κ.λ.π. γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες της Βιομηχανικής επιχείρησης. Ο λογ. 93 οφείλει να αναλύεται τουλάχιστον σε υπολογαριασμούς :

- Του κόστους των Έτοιμων και των Ημιτελών Προϊόντων
- Του κόστους των Υποπροϊόντων και των Υπολειμμάτων
- Του κόστους της Ιδιοπαραγωγής των Πάγιων Στοιχείων
- Του κόστους των Παρεπόμενων Δραστηριοτήτων και
- Του κόστους Ανάπτυξης Προϊόντων

Όταν ολοκληρωθεί η παραγωγή κάποιου από τα παραπάνω, π.χ. των Έτοιμων Προϊόντων, θα πιστωθεί ο λογ. 93 και θα χρεωθεί ο

λογαριασμός “94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ”. Αυτή τη λογιστική εγγραφή θα πρέπει να κάνουμε κάθε φορά που ολοκληρώνεται μια παραγωγή.

- Ο λογαριασμός “94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ” αναπτύσσεται στους παρακάτω υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς :

94.20 Εμπορεύματα
94.21 Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή
94.22 Υποπροϊόντα και Υπολείμματα
94.23 Παραγωγή σε Εξέλιξη
94.24 Πρώτες & Βοηθητικές Ύλες – Υλικά Συσκευασίας
94.25 Αναλώσιμα Υλικά
94.26 Ανταλλακτικά Πάγιων Στοιχείων
94.27
94.28 Είδη Συσκευασίας
94.29
.....
94.99

Με τους υπολογαριασμούς του λ. 94 παρακολουθούνται τα Αποθέματα που αγοράζει ή που παράγει η Βιομηχανική Επιχείρηση. Οι λογαριασμοί αυτοί αναλύονται περαιτέρω σε τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους κ.λπ. Η τελευταία ανάλυση αυτών των υπολογαριασμών είναι η Μερίδα Αποθήκης. Οι λογαριασμοί της τελευταίας ανάλυσης τηρούνται και κατά ποσότητα και κατά αξία, με την εξαίρεση των αναλώσιμων υλικών, τα οποία θεωρούνται ότι αναλώνονται με την παραλαβή τους. Τα αναλώσιμα υλικά μπορούν να παρακολουθούνται μόνο κατά την αξία, είτε κατά ομάδες είτε στο σύνολό τους.

Οι λογαριασμοί των Αποθεμάτων κινούνται μόνο όταν τα Αποθέματα εισάγονται σε ή εξάγονται από έναν αποθηκευτικό χώρο της Βιομηχανικής Επιχείρησης. Ο λογ. 94 χρεώνεται, με πίστωση του λογαριασμού 90, κατά τη μεταφορά από τη Γενική Λογιστική στην Αναλυτική Λογιστική των Αρχικών Αποθεμάτων και των Αγορών της Χρήσης. Και πιστώνεται, με χρέωση λογαριασμού 93, με το Κόστος των Πρώτων Υλών που αναλώνονται.

- Ο λογαριασμός “95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ από το ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ” αναπτύσσεται στους παρακάτω δευτεροβάθμιους λογαριασμούς :

95.00 Αποκλίσεις Πρώτων Υλών – Υλικών (Υ)
95.01 Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας (Α Ε)
95.02 Αποκλίσεις Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (Γ Β Ε)
95.03 Αποκλίσεις Εξόδων Διοικητικής Λειτουργίας
95.04 Αποκλίσεις Εξόδων Λειτουργίας Ερευνών & Ανάπτυξης
95.05 Αποκλίσεις Εξόδων Λειτουργίας Διάθεσης
95.06
.....
95.99

Πραγματικό Κόστος είναι εκείνο που σχηματίζεται με βάση τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την παραγωγή του υλικού αγαθού ή της υπηρεσίας. Ο προσδιορισμός του Πραγματικού Κόστους γίνεται εκ των υστέρων και γι' αυτό ονομάζεται και **Ιστορικό Κόστος**.

Πρότυπο Κόστος (Standard Cost) είναι εκείνο που διαμορφώνεται με βάση τις δαπάνες που απαιτούνται, αλλά διαμορφώνεται εκ των προτέρων, μετά από ακριβή υπολογισμό τόσο των υλικών και των εργατικών όσο και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Το Πρότυπο Κόστος χρησιμεύει για συγκρίσεις με το Πραγματικό Κόστος. Από τις συγκρίσεις αυτές προσδιορίζονται οι διάφορες αποκλίσεις, με τον λογαριασμό 95 και τους δευτεροβάθμιους του. Με βάση το Πρότυπο Κόστος καταρτίζονται οι Προϋπολογισμοί των δαπανών παραγωγής των Βιομηχανικών Επιχειρήσεων και σχεδιάζεται η τιμολογιακή τους πολιτική. Πρέπει να διακρίνουμε το Πρότυπο Κόστος από το Προϋπολογιστικό Κόστος. Το τελευταίο προκύπτει από πρόχειρους υπολογισμούς των δαπανών που απαιτούνται για την παραγωγική διαδικασία και αφορά απλώς την προσπάθεια πρόγνωσης των δαπανών. Αντίθετα το Πρότυπο Κόστος εξετάζει το ύψος στο οποίο πρέπει να ανέλθουν οι δαπάνες και πώς αυτές μπορούν να περιοριστούν.

Τα βασικά στοιχεία του κόστους μιας Βιομηχανικής Επιχείρησης είναι τρία :

- Τα Άμεσα Υλικά. Είναι οι Πρώτες Ύλες, οι Βοηθητικές Ύλες, τα καύσιμα, τα λιπαντικά, τα ανταλλακτικά, τα Υλικά Συσκευασίας και τα Αναλώσιμα Υλικά.
- Τα Έμμεσα Εργατικά. Είναι οι μισθοί, τα ημερομίσθια, τα δώρα, τα επιδόματα ασθένειας, τα οικογενειακά επιδόματα και οι εργοδοτικές εισφορές στα Ασφαλιστικά Ταμεία.
- Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Στη Βιομηχανική Λογιστική, οι όροι “δαπάνη” και “έξοδο” και “στοιχείο κόστους” είναι έννοιες ταυτόσημες. Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα αποτελούνται από τα Έμμεσα Υλικά (γράσα, μηχανέλαια κ.λ.π.), από τα Έμμεσα Εργατικά (ημερομίσθια εσωτερικών μεταφορών μέσα στα εργοστάσια, ημερομίσθια καθαριστριών, ημερομίσθια εποπτών των διαφόρων χώρων), από τις επισκευές και τις συντηρήσεις των κτιρίων, των μηχανημάτων, των εγκαταστάσεων, από τα ασφάλιστρα του εργοστασίου, από τις δαπάνες για θερμότητα, φωτισμό, ύδρευση, επικοινωνίες και από τις Αποσβέσεις των Πάγιων Στοιχείων των εργοστασίων. Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα θα πρέπει να τα διακρίνουμε από τα γενικά έξοδα της Διοίκησης, όπως και από τα έξοδα των Πωλήσεων γιατί αυτά αφορούν άλλες επιχειρησιακές λειτουργίες της βιομηχανικής επιχείρησης.

Με τους υπολογαριασμούς του λ. 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του Πραγματικού Κόστους από το Πρότυπο Κόστος, όταν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της Πρότυπης Κοστολόγησης. Οι αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος μπορεί να είναι είτε θετικές είτε αρνητικές. Με τις θετικές αποκλίσεις πιστώνονται οι υπολογαριασμοί του λ. 95 και με τις αρνητικές χρεώνονται. Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, οι θετικές αποκλίσεις ((πιστώσεις) και οι αρνητικές (χρεώσεις) μεταφέρονται στον λογαριασμό “98.99.02 Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος”.

- Ο λογ. “96 ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ” αναπτύσσεται στους παρακάτω δευτεροβάθμιους λογαριασμούς :

96.00 Πωλήσεις Εμπορευμάτων
96.01 Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων & Ημιτελών
96.02 Πωλήσεις Υποπροϊόντων & Υπολειμμάτων
96.03
96.04 Πωλήσεις Πρώτων & Βοηθητικών Υλών – Υλικών Συσκευασίας
96.05 Πωλήσεις Αναλώσιμων Υλικών
96.06 Πωλήσεις Ανταλλακτικών Πάγιων Στοιχείων
96.07
96.08 Πωλήσεις Ειδών Συσκευασίας
96.09 Πωλήσεις Άχρηστου Υλικού
96.10 Πωλήσεις Υπηρεσιών (Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών)
96.11
96.12
96.13 Επιχορηγήσεις & Διάφορα Έσοδα Πωλήσεων
96.14 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών
96.15 Έσοδα Κεφαλαίων
96.16 Ιδιοπαραγωγή Πάγιων & Χρησιμοποιημένες Προβλέψεις Εκμ/σης
.....
96.20 Κόστος Παραγωγής ή Αγοράς Πωλημένων
96.21 Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων
96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης
.....
96.99

Με τους υπολογαριασμούς 96.00 μέχρι 96.19 παρακολουθούνται τα Έσοδα της ομάδας 7 της Γενικής Λογιστικής που μεταφέρονται στην Αναλυτική Λογιστική. Παρακολουθούνται επίσης και τα Υπολογιστικά Έσοδα που δημιουργούνται στην Αναλυτική Λογιστική.

Στον υπολογαριασμό 96.20 παρακολουθείται το κόστος των αγαθών που παρήχθησαν ή που αγοράστηκαν και τα οποία πωλήθηκαν.

Στον υπολογαριασμό 96.21 παρακολουθούνται τα Άμεσα Έξοδα των εμπορευμάτων, των προϊόντων και των υπηρεσιών που πωλήθηκαν,

Στο τέλος της περιόδου, τα Έσοδα λογ. από 96.00 μέχρι και 96.19, καθώς και το Άμεσο Κόστος που εμφανίζεται στους υπολογαριασμούς

96.20 και 96.21 μεταφέρονται στον υπολογαριασμό 96.22 για να προσδιοριστούν κατά κατηγορίες τα Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα. Και το υπόλοιπο του λ. 96.22 μεταφέρεται στον λ. “98.99.00 Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης”.

- Ο λογ. “97 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗΣ και ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ” αναπτύσσεται στους παρακάτω δευτεροβάθμιους λογαριασμούς :

97.00 Διαφορές Ενσωμάτωσης Υπολογιστικών Εξόδων & Αποσβέσεων

97.01 Διαφορές Ενσωμάτωσης Υπολογιστικών Εσόδων

97.02 Διαφορές Ενσωμάτωσης Εξόδων – Κόστους Αποθεμάτων

97.03 Διαφορές Πραγματοποιημένων – Λογισμένων Εσόδων

97.04

.....

97.10 Διαφορές Καταλογισμού

.....

97.99

Με τους υπολογαριασμούς του λ. 97 παρακολουθούνται οι διαφορές που προκύπτουν των κατά είδος Εξόδων και Εσόδων στους λογαριασμούς του Λειτουργικού Κόστους και των Οργανικών Εσόδων της Αναλυτικής Λογιστικής. Επίσης παρακολουθούνται οι διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του Λειτουργικού Κόστους στους Ενδιάμεσους και στους Τελικούς Φορείς Κόστους. Οι διαφορές αυτές που προκύπτουν οφείλονται είτε στη διαφορετική οργάνωση του Λογιστηρίου της Γενικής Λογιστικής με το Λογιστήριο της Αναλυτικής Λογιστικής είτε στις προσωρινές αποτιμήσεις των υλικών είτε, τέλος, στα ελλείμματα και στα πλεονάσματα των απογραφών.

Στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του λογαριασμού 97 μεταφέρονται στον λογαριασμό “98.99.03 Διαφορές Ενσωμάτωσης και Καταλογισμού”.

- Ο λογαριασμός “98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ” έχει, σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, έναν μόνο δευτεροβάθμιο λογαριασμό, τον λ. “98.99 Αποτελέσματα Χρήσης”. Και αυτός αναλύεται περαιτέρω σε τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους. Ανάλογα με της ανάγκες της κάθε βιομηχανικής επιχείρησης, μπορούν να αναπτύσσονται υπολογαριασμοί από 98.00 μέχρι και 98.98, και να τηρούνται με τον τρόπο που τηρείται και ο λ. 98.99.

Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, ο λ. 98.99 θα έχει συγκεντρωμένα τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών, με τα Οργανικά και με τα Ανόργανα Αποτελέσματα της Βιομηχανικής Επιχείρησης και, έτσι, μπορούν να προσδιοριστούν τα αποτελέσματα της χρήσης.

Ο λογαριασμός 98.99 έχει πάντοτε υπόλοιπο που είναι ίσο με το καθαρό αποτέλεσμα του λ. “86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ” της Γενικής Λογιστικής. Θα μπορούσε όμως να μην συμβαίνει αυτό. Όταν τα

Υπολογιστικά Έξοδα και Έσοδα της Γενικής Λογιστικής, κατά τη μεταφορά τους στην Αναλυτική Λογιστική, μεταφέρονται όχι στους υπολογαριασμούς του λ. 90 αλλά στους υπολογαριασμούς του 97, τότε το υπόλοιπο του λ. 98.99 θα διαφέρει από το υπόλοιπο του λ. 86 της Γενικής Λογιστικής, κατά το σύνολο των Υπολογιστικών Εξόδων και Εσόδων.

Οι λογαριασμοί 98.99 και 86, της Αναλυτικής Λογιστικής και της Γενικής Λογιστικής, αντίστοιχα, θα μπορούσαν να διαφέρουν ως προς τη διάρθρωσή τους. Και αυτό γιατί ο λογαριασμός 98.99 περιλαμβάνει και τους λογαριασμούς των Αποκλίσεων από το Πρότυπο Κόστος. Επίσης ο λ. 98.99 περιλαμβάνει και τους λογαριασμούς των Διαφορών Ενσωμάτωσης και Καταλογισμού, που αντίστοιχοι δεν υπάρχουν στην ανάλυση του λ. 86 της Γενικής Λογιστικής. Η ισότητα στο μικτό αποτέλεσμα μπορεί να αποκατασταθεί όταν στα Μικτά Αποτελέσματα της Αναλυτικής Λογιστικής προστεθεί και το αλγεβρικό άθροισμα των Αποκλίσεων από το Πρότυπο Κόστος, καθώς των Διαφορών Ενσωμάτωσης και Καταλογισμού. Επίσης, αν κατά τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων έχουν υπολογιστεί και Υπολογιστικά Έσοδα, θα πρέπει να αφαιρεθούν από τα Αναλυτικά Μικτά Αποτελέσματα της Αναλυτικής Λογιστικής, ώστε να προκύψει η ισότητα των αποτελεσμάτων της Αναλυτικής Λογιστικής με τα Μικτά Αποτελέσματα της Γενικής Λογιστικής.

- Ο λογαριασμός **“99 ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΞΕΙΣ”** αναλύεται σε υπολογαριασμούς που άλλοι λειτουργούν ως διάμεσοι λογαριασμοί, όπως παρακάτω ο λ. 99.00, με σκοπό να διευκολύνουν την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής, και άλλοι λειτουργούν ως αντικριζόμενοι, όπως παρακάτω οι 99.01 και 99.02, με σκοπό να αποτυπώσουν τις διακινήσεις αγαθών ανάμεσα στα διάφορα εργοστάσια ή τα διάφορα υποκαταστήματα της Βιομηχανικής Επιχείρησης που τηρούν αυτόνομη Αναλυτική Λογιστική.

Ο λ. 99 θα μπορούσε, σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, να αναλύεται στους εξής δευτεροβάθμιους λογαριασμούς :

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο ίδιο κατάστημα

99.01 Χορηγήσεις που ελήφθησαν από άλλα καταστήματα ή υποκατ/τα

99.02 Χορηγήσεις που εδόθησαν σε άλλα καταστήματα ή υποκατ/τα

99.03

.....

99.99

Οι υπολογαριασμοί 99.01 και 99.02 είναι αντικριζόμενοι και λειτουργούν όπως οι υπολογαριασμοί του λ. 90, κατά τη μεταφορά των στοιχείων από τη Γενική στην Αναλυτική Λογιστική. Στο τέλος της περιόδου, τα υπόλοιπα των λ. 99.01 και 99.02 μηδενίζονται με την μεταφορά στους άλλους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής οι οποίοι παραμένουν ακόμη ανοικτοί μετά τον προσδιορισμό των Αποτελεσμάτων της Χρήσης.

Οι Βιομηχανικές Επιχειρήσεις έχουν, από τον Νόμο, τη δυνατότητα να μην ακολουθήσουν την παραπάνω ανάπτυξη του λογαριασμού 99, αλλά να τον χρησιμοποιήσει σαν όμιλο λογαριασμών, όπως φαίνεται παρακάτω :

- 990 Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί
- 991 Ανακατάταξη Εξόδων – Αγορών και Εσόδων
- 992 Κέντρα (θέσεις) Κόστους
- 993 Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε Εξέλιξη)
- 994 Αποθέματα
- 995 Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος
- 996 Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα
- 997 Διαφορές Ενσωμάτωσης και Καταλογισμού
- 998 Αναλυτικά Αποτελέσματα

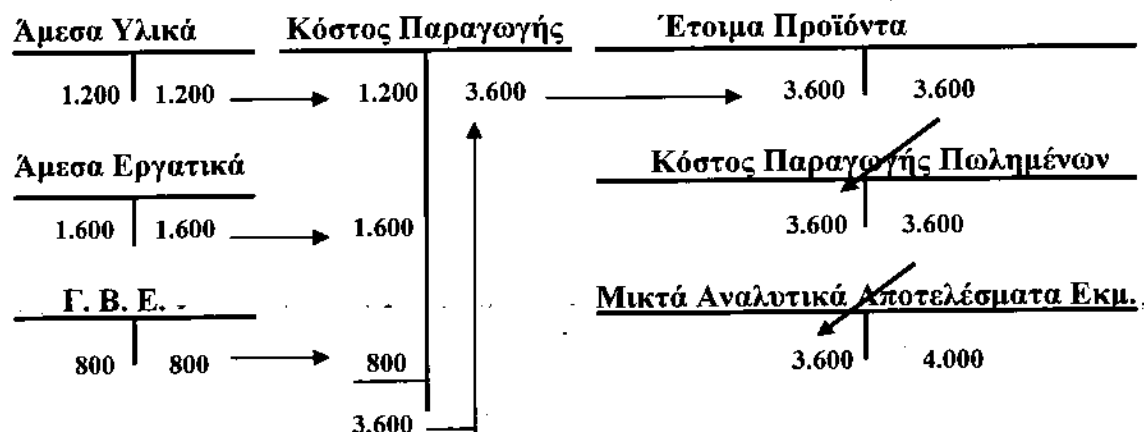
Η λύση πάντως αυτή δεν συνιστάται και πολύ, γιατί υποχρεώνει τη Βιομηχανία να χρησιμοποιήσει διαφορετικούς κωδικούς αριθμούς για κάθε υποκατάστημα και για κάθε εργοστάσιο. Και αυτό έχει παρατηρηθεί ότι καθιστά δύσκολη την οργάνωση του Λογιστηρίου της Αναλυτικής Λογιστικής με το σύγχρονο μηχανογραφημένο σύστημα.

Η Ροή των Εργασιών στο Λογιστήριο της Αναλυτικής Λογιστικής

Στο Γραφείο της Αναλυτικής Λογιστικής, κατά τη διάρκεια μιας διαχειριστικής περιόδου, εκτελούνται οι εξής εργασίες :

- Γίνονται οι λογιστικές εγγραφές που αντιγράφουν τα κοστολογικά στοιχεία των λογαριασμών των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της Γενικής Λογιστικής, στους υπολογαριασμούς του λ. 90 της Αναλυτικής Λογιστικής.
- Γίνονται οι λογιστικές εγγραφές που ανακατατάσσουν τα κόστη κατά είδος σε κόστη κατά προορισμό, για να διαμορφωθεί το Λειτουργικό Κόστος.
- Γίνονται οι λογιστικές εγγραφές που προσδιορίζουν το Κόστος της Παραγωγής των αγαθών.
- Γίνονται οι λογιστικές εγγραφές που προσδιορίζουν τα αναλυτικά αποτελέσματα, καθώς και τα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης.
- Γίνονται, τέλος, οι λογιστικές εγγραφές που κλείνουν τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.

Για να παρακολουθήσουμε τη ροή των λογιστικών αξιών που, με τις παραπάνω εγγραφές, προσδιορίζουν το Κόστος της Παραγωγής και τα Μικτά Αποτελέσματα, ας δούμε τον παρακάτω πίνακα. Κάνουμε την υπόθεση ότι όλα τα υλικά έχουν αναλωθεί στην παραγωγή, ότι από την παραγωγή παρήχθησαν μόνο έτοιμα προϊόντα (ούτε ημιτελή ούτε υποπροϊόντα ούτε υπολείμματα) και ότι όλα τα προϊόντα πωλήθηκαν.



Δημιουργούνται οι λογαριασμοί των Άμεσων Υλικών, των Άμεσων Εργατικών και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Τα υπόλοιπά τους μεταφέρονται στον λογαριασμό του Κόστους Παραγωγής. Το υπόλοιπο του

λογαριασμού του Κόστους Παραγωγής μεταφέρεται στον λογαριασμό των Έτοιμων Προϊόντων. Το υπόλοιπο του λογαριασμού των Έτοιμων Προϊόντων μεταφέρεται στον λογαριασμό του Κόστους Παραγωγής των Πωλημένων. Και το υπόλοιπο του Κόστους Παραγωγής Πωλημένων μεταφέρεται τον λογαριασμό των Μικτών Αναλυτικών Αποτελεσμάτων.

Ο λογαριασμός “98 Αναλυτικά Αποτελέσματα” λειτουργεί μαζί με τον λογαριασμό “98.99 Αποτελέσματα Χρήσης”. Σε αυτούς τους δύο λογαριασμούς συγκεντρώνονται τα οργανικά και τα ανόργανα αποτελέσματα της χρήσης και, από τον τριτοβάθμιο λογαριασμό “98.99.99 Καθαρά Αποτελέσματα (Κέρδη ή ζημιές) Χρήσης” προσδιορίζονται τα Καθαρά Αποτελέσματα της Χρήσης.

Το περιεχόμενο και η λειτουργία των λογαριασμών 98 και 98.99 παρουσιάζεται στους πίνακες που ακολουθούν :

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

1. Χρεωστικό Υπόλοιπο του λογαριασμού 96	1. Πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 96
2. Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας (λ. 92.01)	2. Θετικά Λογισμένα Αποτελέσματα (λ. 90.08)
3. Έξοδα Α. Ερευνών & Ανάπτυξης (λ.92.02)	3. Θετ. Αποκλίσεις από Πρότυπο Κόστος (λ. 95)
4. Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης (λ. 92.03)	4. Θετ. Διαφορές Ενσωμάτωσης – Καταλ.(λ. 97)
5. Έξοδα Χρηματοοικονομικής Α. (λ. 92.04)	5. Χρεωστικό Υπόλοιπο του λογ. 98 (ζημιά)
6. Αρνητικά Λογισμένα Αποτελέσματα (90.08)	
7. Αρν. Αποκλίσεις από Πρότυπο Κόστος (95)	
8. Αρν. Διαφορές Ενσωμάτ. & Καταλ. (λ. 97)	
9. Πιστωτικό Υπόλοιπο του λογ. 98 (κέρδος)	

98.99 Αποτελέσματα Χρήσης

98.99/00 Μικτές Ζημιές Εκμετάλλευσης	98.99.00 Μικτά Κέρδη Εκμετάλλευσης
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα Μικτά Απ.	98.99.02 Αποκλίσεις από Πρότυπο Κόστος (θετ.)
98.99.02 Αποκλίσεις Πρότυπου Κόστους (αρ)	98.99.03 Διαφορές Ενσωμάτωσης – Κατ. (θετ.)
98.99.03 Διαφορές Ενσωμάτωσης – Κατ. (αρ)	98.99.04 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελ. (θετ.)
98.99.04 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελ. (αρ)	98.99.05 Έξοδα & Έσοδα Πρ. Χρήσεων (θετ.)
98.99.05 Έξοδα & Έσοδα Πρ. Χρήσεων (αρ)	98.99.06 Προβλέψεις για Έκτακτους Κινδύνους
98.99.08 Μη Ενσωματωμένες Αποσβέσεις	98.99.07 Έσοδα από Προβλέψεις Πρ. Χρήσεων
98.99.99 Καθαρά Αποτελέσματα (Κέρδη)	98.99.99 Καθαρά Αποτελέσματα (Ζημιές)

ΑΓΡΟΤΙΚΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΣΥΝΑΓΓΕΡΙΣΜΟΣ ‘ΛΙΑΝΟΚΛΑΔΙ’

Από τα υπόλοιπα των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής της Βιομηχανικής Επιχείρησης, στην αρχή της χρήσης, προκύπτουν τα εξής:

21 Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή

250

23 Παραγωγή σε Εξέλιξη

50

24 Πρώτες & Βοηθ. Ύλες – Υλ. Συσκ.

145

25 Αναλώσιμα Υλικά

30



Ο αγροτοβιομηχανικός συνεταιρισμός ‘Λιανοκλάδι’ που βρίσκεται στο χωριό Λιανοκλάδι του νομού Φθιώτιδος παράγει και εμπορεύεται διάφορα υλικά αγαθά και υπηρεσίες: ελαιόλαδο, ελιές επιτραπέζιες, πολλαπλασιαστικό υλικό κηπευτικών, πολλαπλασιαστικό υλικό φυτών μεγάλης καλλιέργειας, εδαφικά μίγματα και υποστρώματα, λιπάσματα, φυτοπροστατευτικά προϊόντα, αγροτικά ζώα(κουνέλια), υγρά καύσιμα και λιπαντικά, φορητά όργανα μετρήσεων. Επίσης παρέχει διάφορες συμβουλευτικές και άλλες υπηρεσίες προς τους καλλιεργητές.

Η παραγωγική του δραστηριότητα επικεντρώνεται στην επεξεργασία των αγαθών της ελαιοκαλλιέργειας και στη συσκευασία νωπών και κατεψυγμένων κηπευτικών.

Παράγονται διάφορα αγαθά, ο κύριος όγκος των οποίων είναι δύο ειδών:

Πρώτο ελαιόλαδο με συμβατικό τρόπο παραγωγής και δεύτερο ελιές επιτραπέζιες επίσης με συμβατικό τρόπο παραγωγής.

Προϊόν Α → ελαιόλαδο

Προϊόν Β → ελιές

Τα οικονομικά στοιχεία που μου έδωσαν αναφέρονται στο οικονομικό έτος 2004 και χρησιμοποίησα ορισμένα από αυτά για την ανάπτυξη του παρακάτω παραδείγματος. Για τις ανάγκες της απλούστευσης προσάρμοσα τα ποσά σε χιλιάδες, δηλ. όπου παρακάτω γράφω 'ευρώ' εννοώ 'χιλιάδες ευρώ'

Στην αρχή της χρήσης, τα έτοιμα Α έχουν αξία 160 και τα έτοιμα Β έχουν αξία 90.

Στην αρχή της χρήσης τα ημικατεργασμένα Α έχουν αξία 30 και τα ημικατεργασμένα Β έχουν αξία 20.

Κατά τη διάρκεια της χρήσης, οι αγορές ήταν οι εξής :

Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες και Υλικά Συσκευασίας αξίας 4.465 ευρώ.
Αναλώσιμα Υλικά αξίας 170 ευρώ.



Τα Οργανικά Έξοδα της χρήσης ήταν :

60 Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	10.400
61 Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων	100
62 Παροχές Τρίτων	500
63 Φόροι – Τέλη	30
64 Διάφορα Έξοδα	300
65 Τόκοι & Συναφή Έξοδα	20
66 Αποσβέσεις Παγίων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	150
Σύνολο	11.500

Τα παραπάνω Οργανικά Έξοδα μερίζονται ως εξής :

Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής 8.400

Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	1.200
Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών & Ανάπτυξης	350
Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	1.150
Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας	400
	<hr/>
Σύνολο	11.500

Κατά τη διάρκεια της χρήσης παρήχθησαν τα Προϊόντα Α και Β. Από αυτά, οι πωλήσεις του Α ήταν 11.200 ευρώ και οι πωλήσεις του Β ήταν 7.200 ευρώ.

Στη διάρκεια της χρήσης εισπράχθηκαν προμήθειες 100 ευρώ και επιχορηγήσεις πωλήσεων προηγούμενων χρήσεων 200 ευρώ. Επίσης, στη διάρκεια της χρήσης πληρώθηκαν προσαυξήσεις για Ασφαλιστικές Εισφορές της χρήσης 100 ευρώ.

Οι αναλώσεις της χρήσης για την παραγωγή των Α και Β ήταν ως εξής : Ολοκληρώθηκε η παραγωγή των ημικατεργασμένων Α αξίας 30 ευρώ και η παραγωγή των ημικατεργασμένων Β αξίας 20 ευρώ. Επίσης, για την παραγωγή του Α αναλώθηκαν Άμεσα Υλικά αξίας 1.900 ευρώ και για την παραγωγή του Β αναλώθηκαν Άμεσα Υλικά αξίας 1.600 ευρώ.

Από τις μισθοδοτικές καταστάσεις προκύπτουν για το προϊόν Α, Άμεσα Ημερομίσθια παραγωγής 2.900 ευρώ και, για το προϊόν Β, Άμεσα Ημερομίσθια 2.100 ευρώ.

Τα Έμμεσα Υλικά που αναλώθηκαν για την Παραγωγική Λειτουργία ήταν συνολικά 600 ευρώ : 450 ευρώ για Βοηθητικά Υλικά και 150 ευρώ για Αναλώσιμα Υλικά. Τα ποσά αυτά προκύπτουν από τα Αρχικά Αποθέματα, από τις Αγορές της Χρήσης και από τα Τελικά Αποθέματα και δεν λαμβάνονται υπ' όψη τα Υλικά Συσκευασίας που αναλώθηκαν.

Τα Υλικά Συσκευασίας που χρησιμοποιήθηκαν για το προϊόν Α ήταν αξίας 30 ευρώ και για το προϊόν Β ήταν αξίας 5 ευρώ. Σύνολο 35 ευρώ.

Το Έμμεσο Κόστος της Παραγωγικής Λειτουργίας ήταν συνολικά 4000 ευρώ, το οποίο βαρύνει το μεν προϊόν Α με 2.500 ευρώ, το δε Β με 1.500 ευρώ.

Το Κόστος Παραγωγής του προϊόντος Α ήταν 7.200 ευρώ και του προϊόντος Β ήταν 5.050 ευρώ.

Το Κόστος Παραγωγής των Ημικατεργασμένων προϊόντων Α ήταν 130 ευρώ και για των Ημικατεργασμένων Β ήταν 170 ευρώ.

Στο τέλος της χρήσης, τα Αποθέματα Έτοιμων Προϊόντων Α ήταν 640 ευρώ και των Έτοιμων Β ήταν 595 ευρώ. Τα Αποθέματα τέλους των Πρώτων και Βοηθητικών Υλών και Υλικών Συσκευασίας ήταν 625 ευρώ. Τα Αποθέματα τέλους των Αναλώσιμων Υλικών ήταν 50 ευρώ.

Το Κόστος των προϊόντων Α που πωλήθηκαν ήταν 6.720 ευρώ, ποσό που αναλύεται ως εξής : παρήχθησαν 7.200 ευρώ, τα Αρχικά Αποθέματα ήταν 160

ευρώ και τα Τελικά Αποθέματα (μείον) ήταν 640 ευρώ. Το Κόστος των προϊόντων Β που πωλήθηκαν ήταν 4.545 ευρώ, ποσό που αναλύεται ως εξής : παρήχθησαν 5.050 ευρώ, τα Αρχικά Αποθέματα ήταν 90 ευρώ και τα Τελικά Αποθέματα (μείον) ήταν 595 ευρώ. Σύνολο Κόστους προϊόντων που πωλήθηκαν $6.720+4.545 = 11.265$ ευρώ.

Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης

1

94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		
94.21	Προϊόντα Έτοιμα και ημιτελή		250
94.21.00	Έτοιμα Προϊόντα Α	160	
94.21.01	Έτοιμα Προϊόντα Β	90	
94.23	Παραγωγή σε Εξέλιξη		50
94.23.00	Ημικατεργασμένα Α	30	
94.23.01	Ημικατεργασμένα Β	20	
94.24	Πρώτες & Βοηθητικές Ύλες - Υλικά Συσκευασίας		145
94.25	Αναλώσιμα Υλικά		30
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		
90.01	Αρχικά Αποθέματα κατά Είδος Λογισμένα		475

Μεταφορά Αρχικών Αποθεμάτων (ομάδα 2)

2

94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		
94.24	Πρώτες & Βοηθητικές Ύλες - Υλικά Συσκευασίας		4.465
94.25	Αναλώσιμα Υλικά		170
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		
90.02	Αγορές Λογισμένες		4.635

Μεταφορά των Αγορών της Χρήσης

3

92	ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ		
92.00	Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής		8.400
92.01	Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας		1.200
92.02	Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών & Ανάπτυξης		350
92.03	Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης		1.150
92.04	Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας		400
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		
90.06	Οργανικά Έξοδα κατά Είδος Λογισμένα		11.500

Μεταφορά των Οργανικών Εξόδων της Χρήσης

4

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		
90.07 Οργανικά Έσοδα κατά Είδος Λογισμένα		18.500
96 ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ		
96.01 Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων & Ημιτελών		18.400
96.01.00 Πωλήσεις Έτοιμου Προϊόντος Α	11.200	
96.01.01 Πωλήσεις Έτοιμου Προϊόντος Β	7.200	
96.14 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών		100

Μεταφορά των Οργανικών Εσόδων της Χρήσης

5

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		
90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα		200
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης		200
98.99.05 Έξοδα & Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων		

Μεταφορά : Επιχορηγήσεις Προηγούμενων Χρήσεων

6

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης		100
98.99.04 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα		
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		
90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα		100

Μεταφορά : Προσαυξήσεις Ασφαλιστικών Εισφορών Χρήσης

7

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε Εξέλιξη)		
93.00 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Α		30
93.01 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Β		20
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		
94.23 Παραγωγή σε Εξέλιξη		50
94.23.00 Ημικατεργασμένα Α	30	
94.23.01 Ημικατεργασμένα Β	20	

Μεταφορά : Κόστος Αρχικής Απογραφής

8

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε Εξέλιξη)		
93.00 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Α		1.900
93.01 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Β		1.600
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		
94.24 Πρώτες & Βοηθητικές Ύλες – Υλικά Συσκευασίας		3.500

Μεταφορά των Άμεσων Υλικών στο Κόστος Παραγωγής

9

93	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε Εξέλιξη)		
93.00	Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Α	2.900	
93.01	Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Β	2.100	
92	ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ		
92.00	Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής		5.000

Μεταφορά των Άμεσων Εργατικών στο Κόστος Παραγωγής

10

92	ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ		
92.00	Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής	600	
92.03	Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	35	
94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		
94.24	Πρώτες & Βοηθητικές Ύλες - Υλικά Συσκευασίας		485
94.25	Αναλώσιμα Υλικά		150

Μεταφορά : Βοηθητικά Υλικά στην Παραγωγή
Υλικά Συσκευασίας στην Διάθεση

11

93	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε Εξέλιξη)		
93.00	Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Α	2.500	
93.01	Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Β	1.500	
92	ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ		
92.00	Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής		4.000

Μεταφορά των Γ.Β.Ε. στην Παραγωγή

12

94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		
94.21	Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή		12.250
94.21.00	Έτοιμα Προϊόντα Α	7.200	
94.21.01	Έτοιμα Προϊόντα Β	5.050	
94.23	Παραγωγή σε Εξέλιξη		300
94.23.00	Ημικατεργασμένα Α	130	
94.23.01	Ημικατεργασμένα Β	170	
93	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε Εξέλιξη)		
93.00	Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Α		7.330
93.01	Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Β		5.220

Μεταφορά Κόστους Παραγωγής Έτοιμων & Ημικατεργασμένων

Με τις μέχρι εδώ εγγραφές, έχουν γίνει οι μεταφορές των ποσών της Γενικής Λογιστικής στους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής, όπως και ο υπολογισμός του Κόστους Παραγωγής.

Με τις εγγραφές που ακολουθούν θα υπολογιστούν τα Αποτελέσματα και θα κλείσουν τα βιβλία της Αναλυτικής Λογιστικής.

13

96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
96.20	Κόστος Παραγωγής Πουλημένων		11.265
96.20.00	Κόστος Πουλημένων Έτοιμων Προϊόντων Α	6.720	
96.20.01	Κόστος Πουλημένων Έτοιμων Προϊόντων Β	<u>4.545</u>	
94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		
94.21	Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή		11.265
94.21.00	Έτοιμα Προϊόντα Α	6.720	
94.21.01	Έτοιμα Προϊόντα Β	<u>4.545</u>	

Κόστος Παραγωγής Πουλημένων Προϊόντων

14

96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
96.22	Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης		11.265
96.22.00	Μικτά Αναλυτικά Προϊόντος Α	6.720	
96.22.01	Μικτά Αναλυτικά Προϊόντος Β	<u>4.545</u>	

96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
96.20	Κόστος Παραγωγής Πουλημένων		11.265
96.20.00	Κόστος Πουλημένων Έτοιμων Πρ. Α	6.720	
96.20.01	Κόστος Πουλημένων Έτοιμων Πρ. Β	<u>4.545</u>	

Μεταφορά του Κόστους στα Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα

15

96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
96.21	Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων		35
96.21.00	Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων Προϊόντος Α	30	
96.21.01	Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων Προϊόντος Β	<u>5</u>	

92	ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ		
92.03	Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης		35

Μεταφορά

16

96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
96.01	Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων & Ημιτελών	18.400
96.01.00	Πωλήσεις Έτοιμου Προϊόντος Α	11.200
96.01.01	Πωλήσεις Έτοιμου Προϊόντος Β	7.200

96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
96.22	Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	18.400
96.22.00	Μικτά Αναλυτικά Προϊόντος Α	11.200
96.22.01	Μικτά Αναλυτικά Προϊόντος Β	7.200

Μεταφορά των Εσόδων Πωλήσεων

17

96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
96.22	Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	35
96.22.00	Μικτά Αναλυτικά Προϊόντος Α	30
96.22.01	Μικτά Αναλυτικά Προϊόντος Β	5

96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
96.21	Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων	35
96.21.00	Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων Προϊόντος Α	30
96.21.01	Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων Προϊόντος Β	5

Μεταφορά των Άμεσων Εξόδων Πωλήσεων

18

96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
96.14	Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών	100

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	100
98.99.00	Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	

Μεταφορά των Εσόδων από Προμήθειες

19

96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
96.22	Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	7.100
96.22.00	Μικτά Αναλυτικά Προϊόντος Α	4.450
96.22.01	Μικτά Αναλυτικά Προϊόντος Β	2.650

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	7.100
98.99.00	Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	
98.99.00.00	Μικτό Κέρδος Προϊόντος Α	4.450
98.99.00.01	Μικτό Κέρδος Προϊόντος Β	2.650

Μεταφορά στο Μικτό Κέρδος των Προϊόντων

20

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	3.100
98.99.00	Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	
92	ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ	
92.01	Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	1.200
92.02	Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών & Ανάπτυξης	350
92.03	Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	1.150
92.04	Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας	400

Μεταφορά του Λειτουργικού Κόστους στα Αποτελέσματα

21

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	7.100
98.99.00	Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	
98.99.00.00	Μικτό Κέρδος Προϊόντος Α	4.450
98.99.00.01	Μικτό Κέρδος Προϊόντος Β	<u>2.650</u>
98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	7.100
98.99.99	Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης	

Μεταφορά του Μικτού Κέρδους στα Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης

22

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	3.100
98.99.99	Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης	
98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	3.100
98.99.00	Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	

Μεταφορά του Έμμεσου Λειτουργικού Κόστους

23

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	200
98.99.05	Έξοδα & Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων	
98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	200
98.99.99	Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης	

Μεταφορά των Θετικών Ανόργανων Αποτελεσμάτων

24

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	100

98.99.00 Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	100
98.99.04	Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα	

Μεταφορά των Αρνητικών Ανόργανων Αποτελεσμάτων

Με τις εγγραφές μέχρι το σημείο αυτό, ολοκληρώσαμε το μεγαλύτερο μέρος της εργασίας της Αναλυτικής Λογιστικής και έχουμε υπολογίσει το Καθαρό Αποτέλεσμα : Ο λογαριασμός “98.99.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης”, με το πιστωτικό του υπόλοιπο δείχνει Κέρδος 4.200 ευρώ. Με την επόμενη εγγραφή κλείνουμε τους Λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής και ολοκληρώνουμε την εργασία μας.

25

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	4.200
98.99.99	Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης	
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	
90.01	Αρχικά Αποθέματα Λογισμένα	475
90.02	Αγορές Λογισμένες	4.635
90.06	Οργανικά Έξοδα κατά Είδος Λογισμένα	11.500
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	
90.07	Οργανικά Έσοδα κατά Είδος Λογισμένα	18.500
90.08	Αποτελέσματα Λογισμένα	100
94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	
94.21	Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή	1.235
94.21.00	Έτοιμα Προϊόντα Α	640
94.21.01	Έτοιμα Προϊόντα Β	595
94.23	Παραγωγή σε Εξέλιξη	300
94.23.00	Ημικατεργασμένα Α	130
94.23.01	Ημικατεργασμένα Β	170
94.24	Πρώτες & Βοηθητικές Ύλες - Υλικά Συσκευασίας	625
94.25	Αναλώσιμα Υλικά	50

Για το κλείσιμο των Λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής

Ισοζύγιο Πρωτοβάθμιων Λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής

Α/Α Κ.Λ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ

Υπόλοιπα
Χρέωση Πίστωση Χρεωστ. Πιστωτ.

1	90	Διάμεσοι - Αντικρυζόμενοι Λογαριασμοί	35310	35310
2	92	Κέντρα (θέσεις) Κόστους	12135	12135
3	93	Κόστος Παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)	12550	12550
3	94	Αποθέματα	17660	17660
4	96	Έσοδα - Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα	48200	48200
5	98	Αναλυτικά Αποτελέσματα	17900	17900
		Σύνολα	143755	143755

Οι πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί περιέχουν τα παρακάτω ποσά :

90 Διάμεσοι Αντικρυζόμενοι Λογαριασμοί

(εγγραφή 4)	18.500	475	(εγγραφή 1)
(εγγρ. 5)	200	4.635	(εγγρ. 2)
(25)	16.610	11.500	(3)
		100	(6)
		18.600	(25)
	35.310	35.310	

92 Κέντρα (θέσεις) Κόστους

(3)	11.500	5.000	(9)
(10)	635	4.000	(11)
		35	(19)
		3.100	(20)
	12.135	12.135	

93 Κόστος Παραγωγής (παραγωγή σε Εξέλιξη)

(7)	50	12.550	(12)
(8)	3.500		
(9)	5.000		
(11)	4.000		
	12.550	12.550	

94 Αποθέματα

(1)	475	50	(7)
(2)	4.635	3.500	(8)
(12)	12.550	635	(10)
		11.265	(13)
		2.210	(25)

17.660 17.660

96 Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα

(13)	11.265	18.500	(4)
(14)	11.265	11.265	(14)
(15)	35	18.400	(16)
(16)	18.400	35	(17)
(17)	35		
(18)	100		
(19)	7.100		

48.200 48.200

98 Αναλυτικά Αποτελέσματα

(6)	100	200	(5)
(20)	3.100	100	(18)
(21)	7.100	7.100	(19)
(22)	3.100	7.100	(21)
(23)	200	3.100	(22)
(24)	100	200	(23)
(25)	4.200	100	(24)
	17.900	17.900	

Οι δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί είναι οι εξής :

90 Διάμεσοι Αντικρυζόμενοι Λογαριασμοί

90.01 Αρχικά Αποθέματα Λογισμένα

(25)	475	475	(1)
------	-----	-----	-----

90.02 Αγορές Λογισμένες

(25)	4.635	4.635	(2)
------	-------	-------	-----

90.06 Οργανικά Έξοδα κατά Είδος Λογισμένα

(25)	11.500	11.500	(3)
------	--------	--------	-----

90.07 Οργανικά Έσοδα κατά Είδος Λογισμένα

(4)	18.500	18.500	(25)
-----	--------	--------	------

90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα

(5)	200	100	(6)
		100	(25)

92 Κέντρα (θέσεις) Κόστους)**92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής**

(3)	8.400	5.000	(9)
(10)	600	4.000	(11)
	9.000	9.000	

92.01 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας

(3)	1.200	1.200	(20)
-----	-------	-------	------

92.02 Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών & Ανάπτυξης

(3)	350	350	(20)
-----	-----	-----	------

92.03 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης

(3)	1.150	35	(15)
(10)	35	1.150	(20)
	1.185	1.185	

92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας

(3)	400	400	(20)
-----	-----	-----	------

93 Κόστος Παραγωγής (παραγωγή σε Εξέλιξη)**93.00 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Α**

(7)	30	7.330	(12)
-----	----	-------	------

(8)	1.900	
(9)	2.900	
(11)	2.500	
	<hr/>	
	7.330	7.330

93.01 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Β

(7)	20	5.220	(12)
(8)	1.600		
(9)	2.100		
(11)	1.500		
	<hr/>	<hr/>	
	5.220	5.200	

94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή

(1)	250	11.265	(13)
(12)	12.250	1.235	(25)
	<hr/>	<hr/>	
	12.500	12.500	

94.23 Παραγωγή σε Εξέλιξη

(1)	50	50	(7)
(12)	300	300	(25)
	<hr/>	<hr/>	

94.24 Πρώτες & Βοηθητικές Υλεις - Υλικά Συσκευασίας

(1)	145	3.500	(8)
(2)	4.465	485	(10)
		625	(25)
	<hr/>	<hr/>	
	4.610	4.610	

94.25 Αναλώσιμα Υλικά

(1)	30	150	(11)
(2)	170	50	(25)
	<hr/>	<hr/>	
	200	200	

96 Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα

96.01 Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων & Ημιτελών

(16)	18.400	18.400	(4)
------	--------	--------	-----

96.14 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών

(18)	100	100	(4)
------	-----	-----	-----

96.20 Κόστος Παραγωγής Πουλημένων

(13)	11.265	11.265	(14)
------	--------	--------	------

96.21 Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων

(15)	35	35	(17)
------	----	----	------

96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης

(14)	11.265	18.400	(16)
(17)	35		
(19)	7.100		
	<hr/>	<hr/>	
	18.400	18.400	

98 Αναλυτικά Αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα Χρήσης

(6)	100	200	(5)
(20)	3.100	100	(18)
(21)	7.100	7.100	(19)
(22)	3.100	7.100	(21)
(23)	200	3.100	(22)
(24)	100	200	(23)
(25)	4.200	100	(24)
	<hr/>	<hr/>	
	17.900	17.900	

Και οι τριτοβάθμιοι Λογαριασμοί είναι οι εξής :

Τριτοβάθμιοι του 94

<u>94.21.00 Έτοιμα Προϊόντα Α</u>			
(1)	160	6.720	(13)
(12)	7.200	640	(25)
	<u>7.360</u>	<u>7.360</u>	

<u>94.21.01 Έτοιμα Προϊόντα Β</u>			
(1)	90	4.545	(13)
(12)	5.050	595	(25)
	<u>5.140</u>	<u>5.140</u>	

<u>94.23.00 Ημικατεργασμένα Α</u>			
(1)	30	30	(7)
(12)	130	130	(25)
	<u>160</u>	<u>160</u>	

<u>94.23.01 Ημικατεργασμένα Β</u>			
(1)	20	20	(7)
(12)	170	170	(25)
	<u>190</u>	<u>190</u>	

Τριτοβάθμιοι του 96

<u>96.01.00 Πωλήσεις Έτοιμου Προϊόντος Α</u>			
(16)	11.200	11.200	(4)

<u>96.01.01 Πωλήσεις Έτοιμου Προϊόντος Β</u>			
(16)	7.200	7.200	(4)

<u>96.20.00 Κόστος Πουληθέντων Έτοιμων Προϊόντων Α</u>			
(13)	6.720	6.720	(14)

<u>96.20.01 Κόστος Πουληθέντων Έτοιμων Προϊόντων Β</u>			
--	--	--	--

(13) 4.545 4.545 (14)

96.21.00 Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων Προϊόντος Α

(17) 30 | 30 (17)

96.21.01 Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων Προϊόντος Β

(17) 5 | 5 (17)

96.22.00 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Προϊόντος Α

(14) 6.720 | 11.200 (16)

(17) 30

(19) 4.450

11.200

96.22.01 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Προϊόντος Β

(14) 4.545 | 7.200 (16)

(17) 5

(19) 2.650

7.200 | 7.200

Τριτοβάθμιοι του 98

98.99.00 Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης

(20) 3.100 | 100 (18)

(21) 7.100 | 7.100 (19)

(24) 100 | 3.100 (22)

98.99.04 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα

(6) 100 | 100 (24)

98.99.05 Έξοδα & Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων

(23) 200 | 200 (5)

98.99.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσεως

(22)	3.100	7.100	(21)
(25)	4.200	200	(23)
	<u>7.300</u>	<u>7.300</u>	

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Τα περισσότερα από τα αγαθά που καταναλώνονται, για να παραχθούν και να αποκτήσουν την τελική τους μορφή, δεν χρειάζονται μόνο μια κατεργασία, αλλά απαιτούν πολλούς, διαδοχικούς ή όχι, μετασχηματισμούς.

Το βαμβάκι, για να γίνει ύφασμα, θα πρέπει να εκκοκκιστεί για να απαλλαγεί από τον βαμβακόσπορο, να μετατραπεί σε νήμα, το νήμα θα πρέπει να βαφτεί, να υφανθεί. Το σιτάρι, για να γίνει ψωμί, θα πρέπει να αλεστεί στους μύλους για να μετατραπεί σε αλεύρι, το αλεύρι θα πρέπει να ζυμωθεί, η ζύμη πρέπει να ψηθεί στους φούρνους για να μετατραπεί σε ψωμί.

Όλα τα στάδια της κατεργασίας ενός αγαθού θα πρέπει να τα παρακολουθούμε λογιστικά, να προσδιορίζουμε το κόστος της κάθε Φάσης κατεργασίας και τη μορφή που λαμβάνει το αγαθό στη Φάση αυτή, και να προσθέτουμε το κόστος της κάθε Φάσης στο κόστος της επόμενης Φάσης, έτσι ώστε, στο τέλος, να προσδιορίσουμε το κόστος του Έτοιμου Προϊόντος.

Η Κοστολόγηση αποτελεί βασικό και καθοριστικό μέρος της Λογιστικής των Βιομηχανικών επιχειρήσεων και διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη ζωή και τη δράση τους. Με την επιστημονική κοστολόγηση επιτυγχάνεται ο έλεγχος της απόδοσης των επί μέρους λειτουργιών και του συνόλου των δραστηριοτήτων μιας Βιομηχανικής μονάδας και εξασφαλίζονται χρησιμότερες πληροφορίες για τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων, για την άσκηση της τιμολογιακής πολιτικής και για την επιλογή των πιο αποδοτικών διαδικασιών παραγωγής.

Με την επιστημονική Κοστολόγηση παρέχεται στη Βιομηχανική Επιχείρηση η δυνατότητα να εντοπίζει το άριστο σημείο της απασχόλησής της, το σημείο δηλαδή εκείνο στο οποίο επιτυγχάνει τον ευνοϊκότερο συνδυασμό των παραγωγικών της πόρων, τον χαμηλότερο κόστος και, άρα, την αύξηση της παραγωγικότητας, τη μείωση των τιμών των προϊόντων της, πράγμα που καταλήγει σε άμεσες ευεργετικές επιπτώσεις προς το κοινωνικό σύνολο.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αφιερώνει τους λογαριασμούς της Ομάδας 9 στην αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης, δηλαδή στη Λογιστική Διαδικασία προσδιορισμού του κόστους των Λειτουργιών μιας Βιομηχανικής Επιχείρησης, του κόστους των προϊόντων της, καθώς και των Αναλυτικών Αποτελεσμάτων της. Το Ε.Γ.Λ.Σ. αποσαφηνίζει τις έννοιες της κοστολόγησης, προσδιορίζει τα κοστολογήσιμα και μη κοστολογήσιμα έξοδα και υποδεικνύει ορθολογιστικές βάσεις μερισμού (κριτήρια μερισμού) και καταλογισμού των εξόδων και του κόστους.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν υποδεικνύει Κοστολογικά Συστήματα και τεχνικές κοστολόγησης, διότι τα εξελιγμένα αυτά θέματα ανήκουν στην αρμοδιότητα της Επιστήμης της Κοστολόγησης και όχι στην αρμοδιότητα της Λογιστικής Πρακτικής.

Ο Ανταγωνισμός υποχρεώνει τις Βιομηχανικές Επιχειρήσεις να συμπίεζουν το κόστος, να βελτιώνουν την ποιότητα και επιδιώκουν υψηλούς τζίρους, διότι έτσι θα μπορέσουν να επιτύχουν υψηλά κέρδη και βιωσιμότητα. Οι

Βιομηχανικές Επιχειρήσεις οδηγούνται αναπόφευκτα προς την Μαζική Παραγωγή. Η αύξηση των παραγωγικών και των εμπορικών δραστηριοτήτων υποχρεώνει τις Βιομηχανικές Επιχειρήσεις να διατηρούν μεγάλες παραγωγικές και οργανωτικές υποδομές, πράγμα που συνεπάγεται υψηλά έξοδα. Ο συνδυασμός του χαμηλού Κόστους και των υψηλών Εξόδων ανεβάζει το Νεκρό Σημείο των Βιομηχανικών Επιχειρήσεων, καθώς και την ευαισθησία της κερδοφορίας τους στις μεταβολές του Νεκρού Σημείου.

Οι Βιομηχανικές Επιχειρήσεις αντιδρούν στις συνθήκες του περιβάλλοντος αυτού, με το αναζητούν νέες αγορές, νέους τρόπους προμήθειας, νέους τρόπους παραγωγής και διάθεσης των προϊόντων τους, με σκοπό να αποδεσμεύσουν την τιμολογιακή τους πολιτική από αυτήν των ανταγωνιστών τους και να εκμεταλλεύεται αποτελεσματικότερα τις ευκαιρίες του κέρδους.

Για όλα αυτά, οι Βιομηχανικές Επιχειρήσεις έχουν ανάγκη από στοιχεία λεπτομερή, έγκυρα και έγκαιρα, για να επιτύχουν μια υψηλή, σε σχέση με τα επιτόκια της αγοράς, απόδοση των κεφαλαίων που απασχολούν. Έχουν ανάγκη από πληροφοριακά συστήματα κοστολόγησης που να συλλέγουν και να επεξεργάζονται τα στοιχεία, να παρέχουν τις κατάλληλες πληροφορίες και να τις προωθούν στα διοικητικά στελέχη που παίρνουν τις σχετικές αποφάσεις. Και μέσα σε αυτά τα πλαίσια, το γραφείο της Αναλυτικής Λογιστικής και της Κοστολόγησης έχει το δικό του ρόλο, το δικό του μερίδιο συμμετοχής και ευθύνης και αποτελεί ένα αποτελεσματικό εργαλείο για την Βιωσιμότητα, την Ανταγωνιστικότητα και την Κερδοφορία των Βιομηχανικών Επιχειρήσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ✚ Δημ. Μπουρακτάς “MANATZMENT”, εκδόσεις Μπένου, Αθήνα 2002
- ✚ Δημ. Μπουρακτάς “ΗΓΕΣΙΑ – ο δρόμος της διαρκώς εποτυχίας”, εκδόσεις Κριτική, Αθήνα 2005
- ✚ Κώστα Μ. Δερβιτσιώτη “ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ”- Σύγχρονες Προσεγγίσεις, Αθήνα 1993, εκδόσεις Πανεπιστημίου Πειραιώς
- ✚ Γιώργος Ιωάννου “ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ” εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2005
- ✚ Σταμάτης Αυλωνίτης “ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ” Ελλην, Αθήνα 2002
- ✚ Ιωάννης Μπέης “ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΣΗ” εκδόσεις Παρατηρητής, Θεσσαλονίκη 1998
- ✚ Ray Wild “ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΩΓΗ”, έκδοση το Οικονομικό, Αθήνα 1993
- ✚ Δημ. Καραγιάννη “ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ-ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ-ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ-ΕΓΛΣ”, Θεσσαλονίκη 1998
- ✚ Αριστοτέλη Κοντάκου “Γενική Λογιστική” εκδόσεις Ελλην, Αθήνα 2002
- ✚ Εμμανουήλ Σακέλλη “ Η ΟΜΑΔΑ ΤΟΥ ΕΓΛΣ” εκδόσεις Βρυκους, Αθήνα 1997
- ✚ Κ.Α. Βαρβάκης “ΘΕΩΡΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ”, Αθήνα 2005