

Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ &
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ:

ΙΩΑΝΝΙΔΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Α.Μ.Ε. 460
ΜΥΛΩΝΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ Α.Μ.Ε. 433

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:
ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ

ΠΑΤΡΑ - 2006

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Α. ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	Σελ. 4
ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	Σελ. 4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	Σελ. 5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 Αντικείμενο της λογιστικής του κόστους.	Σελ. 6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Έννοια και σκοπός της κοστολόγησης.	Σελ. 8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.1 "Κόστος", "έξοδο", "δαπάνη", "έσοδο"	Σελ. 10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.2 Διάκριση κόστους- εξόδου- δαπάνης.	Σελ. 12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.3 Ομοιότητες κα διαφορές κόστους- εξόδου- δαπάνης	Σελ. 17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 Τα στοιχεία του κόστους.	Σελ. 19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 Λειτουργική διάρθρωση της βιομηχανικής μονάδας.	Σελ. 30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 Κέντρα (θέσεις) κόστους.	Σελ. 39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 Διάρθρωση του κόστους.	Σελ. 45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση.	Σελ. 46

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9	
Οι λογαριασμοί της κοστολόγησης και η λειτουργία τους.	Σελ. 49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10	
Η λογιστική των εξόδων στη βιομηχανική επιχείρηση.	Σελ. 58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11	
Ανάλυση του κόστους παραγωγής.	Σελ. 74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12	
Πορεία εγγραφών παρακολούθησης του κόστους κατ' είδος και κατά προορισμό.	Σελ. 84
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13	
Ημιτελής παραγωγή.	Σελ. 90
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14	
Στοιχεία που δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής.	Σελ. 94
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15	
Δυσκολίες προσδιορισμού του κόστους παραγωγής.	Σελ. 97
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16	
Έξοδα λειτουργίας της επιχείρησης.	Σελ. 98
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 17	
Κανονικό κόστος.	Σελ. 100
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 18	
Κόστος διάθεσης.	Σελ. 103
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 19	
Έξοδα διοίκησης	Σελ. 110
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 20	
Άμεση και πλήρης κοστολόγηση.	Σελ. 115
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 21	
Τα βασικά συστήματα κοστολόγησης.	Σελ. 117

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 21.1	
Κοστολόγηση της εξατομικευμένης παραγωγής.	Σελ. 118
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 21.2	
Κατά φάση κοστολόγηση.	Σελ. 123
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 22	
Ομάδα 9.	Σελ. 132
Β. ΜΕΡΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗ	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 23	
ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ «Β.Γ. ΣΠΗΛΙΟΠΟΥΛΟΣ Α.Β.Ε.Ε. ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ & ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ»	Σελ. 169
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 23.1	
Λίγα λόγια για την επιχείρηση	Σελ. 170
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 23.2	
Πρακτικό παράδειγμα- εφαρμογή.	Σελ. 185

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία αυτή αποτελείται από δυο κύρια μέρη στα οποία αναπτύσσεται λειτουργία του κοστολογικού κυκλώματος. Το πρώτο μέρος είναι το θεωρητικό και στα κεφάλαια από τα οποία αποτελείται αναλύεται ο όρος του κόστους, επίσης γίνεται γνωστή η σπουδαιότητα της λογιστικής του κόστους και ο τρόπος με τον οποίο αυτή εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις. Το δεύτερο μέρος αποτελεί μια πρακτική εφαρμογή σε μια επιχείρηση που θα μας βοηθήσει να κατανοήσουμε στην πράξη τον τρόπο λειτουργίας της λογιστικής του κόστους.

ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Σκοπός αυτής της διπλωματικής εργασίας είναι να γίνει γνωστή η σπουδαιότητα της λογιστικής του κόστους για την πρόοδο των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τον κλάδο στο οποίο αυτές δραστηριοποιούνται. Η αντίληψη για την λογιστική του κόστους σήμερα έχει αλλάξει. Δεν αποτελεί πια μια χρονοβόρα και επίπονη διαδικασία, εφαρμόζεται ευρύτατα και αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο στα χέρια της κάθε επιχείρησης, μέσω του οποίου επιτυγχάνεται έλεγχος αλλά και ορθότερη λήψη αποφάσεων από τα διοικητικά στελέχη.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΤΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων προκειμένου να είναι σε θέση να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους, χρειάζονται πληροφορίες σχετικά με το κόστος παραγωγής των προϊόντων, των υπηρεσιών και όλων των άλλων δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Η τρέχουσα οικονομία απαιτεί τα διοικητικά στελέχη να λογοδοτούν για τα αποτελέσματα των αποφάσεων τους. Οι αποφάσεις αυτές των διοικητικών στελεχών εξαρτώνται άμεσα από την λογιστική πληροφόρηση ή λογιστική του κόστους, η οποία τους δίνει την δυνατότητα να απαντήσουν σε προβλήματα που ανακύπτουν.

Η λογιστική του κόστους υπήρξε πάντα ζωτικής σημασίας για την διοίκηση των οργανισμών. Παλαιότερα αλλά ακόμα και σήμερα όπου το κλήμα των επιχειρήσεων ήταν ή είναι απλό απαιτούνται λίγες λογιστικές πληροφορίες. Όμως στις ημέρες μας και κυρίως μετά την βιομηχανική επανάσταση, με την εμφάνιση των συνεταιρισμών και των ανώνυμων και πολυεθνικών επιχειρήσεων, που είχαν σαν αποτέλεσμα να ενταθεί ο ανταγωνισμός, η λογιστική του κόστους απέκτησε ιδιαίτερο ενδιαφέρον. Οι χρήστες της λογιστικής του κόστους διαχωρίστηκαν σε δυο ειδών. Αυτούς που το ενδιαφέρον τους εξυπηρετούσε εσωτερικούς σκοπούς της επιχείρησης, και σε αυτούς που οι ανάγκες τους ήταν στο εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης.

Παλαιότερα ο λογισμός του κόστους περιοριζόταν κυρίως στις βιομηχανίες και μελετούσε τους τρόπους προσδιορισμού του κόστους των προϊόντων και γι' αυτό ονομαζόταν και βιομηχανική λογιστική.

Σήμερα η λογιστική του κόστους εφαρμόζεται ευρύτατα και αφορά κάθε δραστηριότητα μια οικονομικής μονάδας ανεξάρτητα αν είναι βιομηχανική, εμπορική, παροχής υπηρεσιών κ.λ.π. γιατί το οικονομικό περιβάλλον μέσα στο οποίο αναπτύσσεται και δραστηριοποιείται μια μονάδα είναι έντονα ανταγωνιστικό και η γνώση του κόστους θεωρείται απαραίτητη για την επιβίωση της, ώστε να κάνει ορθούς χειρισμούς της και να επιτύχει τα επιθυμητά αποτελέσματα.

1. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η λογιστική είναι ο κλάδος της εφαρμοσμένης οικονομικής επιστήμης που ασχολείται με την ανάλυση, κατάταξη, καταγραφή και συσχέτιση των οικονομικών γεγονότων που πραγματοποιούνται μέσα σε μια οικονομική μονάδα με σκοπό την παροχή πληροφοριών σε όλους εκείνους που με κάθε τρόπο επικοινωνούν με αυτή. Οι πληροφορίες αυτές προέρχονται από τον οικονομικό λογισμό, δηλαδή ένα αρμονικό σύνολο υπολογισμών και προσφέρονται για διαπιστώσεις, κρίσεις και αποφάσεις. Ένα μέρος του οικονομικού λογισμού ασχολείται με το λογισμό του κόστους.

Οι επιχειρήσεις κερδοσκοπικές ή μη, έχουν ανάγκη από λεπτομερή λογιστικά δεδομένα για να παρακολουθούν τις καθημερινές λειτουργίες τους, να μπορούν να ελέγχουν το κόστος και να αξιολογούν την απόδοση της επιχείρησης. Για αυτές τις λειτουργίες είναι πολύ χρήσιμες οι πληροφορίες στην λογιστική κόστους. Η λογιστική του κόστους είναι η διαδικασία καθορισμού του κόστους παραγωγής των προϊόντων, της παροχής υπηρεσιών ή της ανάληψης ορισμένων δραστηριοτήτων.

Θα μπορούσαμε να πούμε πως το αντικείμενο της λογιστικής του κόστους είναι η μελέτη και ο προσδιορισμός του κόστους των διαφόρων ενδιάμεσων και τελικών φορέων του κόστους (λειτουργιών, προϊόντων, έργων, υπηρεσιών κ.λ.π.) όλων των οικονομικών μονάδων.

Επομένως γίνεται κατανοητό ότι οι υπεύθυνοι της διοίκησης εξαρτούνται άμεσα από τους κοστολόγους οι οποίοι είναι υπεύθυνοι να συλλέγουν πληροφορίες του κόστους και να τις μεταφέρουν στα διοικητικά στελέχη τα οποία θα τα χρησιμοποιήσουν στην λήψη αποφάσεων και στην χάραξη κάποιας στρατηγικής.

Έτσι λοιπόν γίνεται λόγος για δυο έννοιες αυτές του σχεδιασμού και του ελέγχου. Σχεδιασμός είναι η διαδικασία τοποθέτησης των στόχων, καθορισμού των πηγών που απαιτούνται καθώς και οι σχετικές αποφάσεις που απαιτούνται για την αποτελεσματική χρησιμοποίηση αυτών. Για τον σχεδιασμό είναι απαραίτητοι πολλοί τύποι πληροφόρησης, όμως πολύ σημαντικός είναι αυτός των διαφόρων ειδών κόστους. τα κόστη είναι μετρήσιμα ποσά που προορίζονται για να ικανοποιήσουν τους στόχους ενός οργανισμού. Ο έλεγχος είναι μια καθημερινή πολλές φορές λειτουργία της

διοίκησης, η οποία έχει σαν σκοπό να επιβεβαιώσει ότι το αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης συμφωνεί με το ότι είχε αρχικά σχεδιαστεί. Όταν παρατηρηθούν αποκλίσεις από τα αρχικά σχέδια τότε εξετάζεται η αιτία και ύστερα αποφασίζεται η μέθοδος διόρθωσης.

Τα προϊόντα σήμερα απαιτούν πολλούς τύπους εργασίας και πολλά στάδια παραγωγής, μηχανολογικό εξοπλισμό και υπαλληλικό προσωπικό μέχρι να καταλήξουν στα χέρια του αγοραστή. Αυτό επέβαλε την ανάπτυξη ειδικών τεχνικών για να μπορέσει να υπολογιστεί επακριβώς το κόστος.

Η λογιστική του κόστους αναπτύχθηκε τα τελευταία χρόνια σαν ένας ξεχωριστός τομέας της λογιστικής. Η αρχή στην εξέλιξη αυτή έγινε προς το τέλος του 19^{ου} αιώνα εξαιτίας της βιομηχανικής επανάστασης. Οι δραστηριότητες της παραγωγής επέβαλαν μια λεπτομερή μέτρηση του κόστους παραγωγής των προϊόντων και των υπηρεσιών. Πρωταρχικά η λογιστική του κόστους εφαρμόστηκε από τις βιομηχανικές επιχειρήσεις και γι' αυτό το λόγο υπάρχει η τάση να σχετίζεται με την παραγωγικές λειτουργίες. Εντούτοις, η πληροφόρηση που δίνει είναι χρήσιμη για όλους τους τύπους των οργανισμών. Κλείνοντας αυτό το κεφαλαίο μπορούμε να πούμε πως η λογιστική του κόστους αποτελεί μια πηγή ή την βάση δεδομένων για την υποστήριξη από πλευρά πληροφόρησης των χρηματοοικονομικών και διοικητικών δραστηριοτήτων της λογιστικής.

2. ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Κάθε οικονομική μονάδα που έχει προορισμό την παραγωγή και την κυκλοφορία των αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προβαίνει σε οικονομικές θυσίες, που κυρίως έχουν την μορφή αναλώσεων υλικών και εργασίας, σε αντάλλαγμα των οποίων αναμένεται η παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών μεγαλύτερης οικονομικής αξίας. Οι οικονομικές αυτές θυσίες, εκφρασμένες σε χρηματικές μονάδες, η σύνθεση και η συγκέντρωση τους κατά επιχειρησιακές λειτουργίες και προϊόν συνιστά το πρόβλημα του κόστους, που χαρακτηρίζει σα κεντρικό θέμα της επιστήμης της κοστολόγησης.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας.

Κατά τον Γ.βενιερη, κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος (ή μιας παραγωγικής διαδικασίας ή μια υπηρεσίας που υπάρχει μέσα στην επιχείρηση), βλ. εργασία του λογιστική κόστους σελ. 36.

Η κοστολόγηση σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους αναφέρεται

- Στα αγαθά και τις υπηρεσίες που αγοράζονται,
- Τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παράγονται
- Στις δραστηριότητες που αναπτύσσονται από την οικονομική μονάδα και γενικότερα σε οποιαδήποτε οργανωτική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας

Δηλαδή η κοστολόγηση είναι μια διαδικασία η οποία μπορεί να διεξαχθεί είτε εσωλογιστικά, είτε εξωλογιστικά.

Τέλος πρέπει να επισημάνουμε ότι, ενώ σε όλες τις προηγμένες χώρες έχει καταστεί κοινή συνείδηση ότι «το κόστος αποτελεί βάση της διοίκησης», στην χώρα μας η κοστολόγηση συνεχίζει να θεωρείται από πολλές επιχειρήσεις σαν μια «αγγαρεία» που αποσκοπεί την εκπλήρωση μια υποχρέωσης απέναντι στην φορολογούσα αρχή.

Συνοπτικά θα μπορούσαμε να πούμε ότι ο σκοπός της κοστολόγησης είναι ένας. Η συμβολή στην διοίκηση της επιχειρήσεως κατά τον πλέον αποτελεσματικό τρόπο. Ο βασικός σκοπός της κοστολόγησης όμως θα

μπορούσε να επιμεριστεί στους εξής:

- Η εξεύρεση του, κατά το δυνατό, ακριβέστερου αποτελέσματος της επιχειρήσεως.

Το ακριβές αποτέλεσμα της χρήσεως και η ακριβής ανάλυση της προελεύσεως του, αποτελεί πολύτιμη αλλά και αναγκαία πληροφορία για τους λήπτες των επιχειρηματικών αποφάσεων. Η ακρίβεια του συνολικού αλλά και των αναλυτικών αποτελεσμάτων εξαρτάται από την ακρίβεια της αποτιμήσεως των προϊόντων, μενόντων και πωληθέντων η οποία όμως προϋποθέτει ακριβής κοστολόγηση.

- Η άσκησης τιμολογιακής πολιτικής

Στις περιπτώσεις που οι τιμές πώλησης των προϊόντων της επιχείρησης διαμορφώνονται με βάση το κόστους παραγωγής αυτών, η ακριβής κοστολόγηση αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την άσκηση ενσυνείδητης τιμολογιακής πολιτικής. Η επιχείρηση πρέπει να γνωρίζει πως διαμορφώνεται το κόστος στα διάφορα στάδια παραγωγής, ώστε να μπορεί να εργάζεται υπό το ευνοϊκότερο δυνατό κόστος. Η ακριβής κοστολόγηση επίσης, επιτρέπει την εντοπισμό των ζημιογόνων προϊόντων και την στάθμιση της ωφέλειας που έχει η επιχείρηση από την παραγωγή και διάθεση αυτών.

- Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας,

Το πρότυπο κόστος που στηρίζεται σε προκαθορισμένες ποσότητες (υλικών, εργασίας, καυσίμων, ενέργειας κ.λ.π.) και προκαθορισμένες τιμές αποτιμήσεως των ποσοτήτων τους αποτελεί ισχυρότατο όργανο ελέγχου των αρμόδιων φορέων ευθύνης της επιχείρησης. Ο έλεγχος επιτυγχάνεται με την σύγκριση του κόστους που πραγματοποιείται (ιστορικό ή πραγματικό κόστος) με το πρότυπο κόστος και την έρευνα και μελέτη των αποκλίσεων.

- Η εξεύρεση του βαθμού της παραγωγικής δραστηριότητας στον οποίο η επιχείρηση επιτυγχάνει το ευνοϊκότερο κόστος.

Το κόστος του προϊόντος σε κάθε επίπεδο παραγωγικής διαδικασίας είναι ένα κράμα από έξοδα που συμμετέχουν με διαφορετική εκάστοτε αναλογία. Ο ευνοϊκότερος συνδυασμός των εξόδων οδηγεί στο χαμηλότερο κόστος

3.1 «ΚΟΣΤΟΣ», «ΕΞΟΔΟ», ΔΑΠΑΝΗ», «ΕΣΟΔΟ»

Ορισμοί:

1. **Κόστος** είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή αυλών αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την χρησιμοποίηση τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Στην πρώτη περίπτωση υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που έχουν ως αντικειμενικό σκοπό τους την πραγματοποίηση κέρδους, όπως είναι οι ιδιωτικές, δημόσιες και μικτής ιδιοκτησίας μονάδες που έχουν ως βασικό κριτήριο της δραστηριότητας τους την επίτευξη πλεονάσματος εσόδων μέσω των πωλήσεων (ενδεικτικές περιπτώσεις αποτελούν οι ιδιωτικές επιχειρήσεις, η ΔΕΗ και η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος).

Στη δεύτερη περίπτωση υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που αποβλέπουν αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο στην κάλυψη κοινωνικών αναγκών, όπως π.χ. είναι ένα κρατικό νοσοκομείο ή ένα δημόσιο εκπαιδευτικό ίδρυμα.

Το κόστος, ανάλογα με τον σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται ή τον ρυθμό κυκλοφορίας του στην οικονομική μονάδα, διακρίνεται στις ακόλουθες δύο κατηγορίες:

α. **Κόστος τρέχουσας μορφής** είναι αυτό που δημιουργείται όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται προορίζονται να μεταπωληθούν, αυτούσια ή έπειτα από κατεργασία, σε βραχύ χρονικό διάστημα, κατά κανόνα όχι μεγαλύτερο από μία διαχειριστική περίοδο, όπως είναι π.χ. τα εμπορεύματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα υλικά, οι αμοιβές υπηρεσιών τρίτων και το ηλεκτρικό ρεύμα.

β. **Κόστος πάγιας μορφής** είναι αυτό που σχηματίζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα, άμεσα ή έμμεσα, για μακρό χρονικό διάστημα μεγαλύτερο οπωσδήποτε των δώδεκα μηνών, για πάγια εκμετάλλευση. Στην κατηγορία αυτή του κόστους ανήκει π.χ. το κόστος κτήσεως μηχανημάτων, κτιρίων, γηπέδων, επίπλων, μεθόδων παραγωγής (Know-How) ή φήμης και πελατείας.

Το κόστος πάγιας μορφής, είτε μέσω των τμηματικών αποσβέσεων, είτε

μέσω της διαδικασίας πώλησεως, όταν πάγια στοιχεία αλλάζουν προορισμό επειδή αποφασίζεται η πώληση τους.

Το κόστος τρέχουσας μορφής μετατρέπεται , κατ' εξαίρεση, σε κόστος πάγιας μορφής, είτε όταν μεταβάλλεται ο λειτουργικός προορισμός του αντίστοιχου αγαθού (π.χ. από επιχείρηση μεταπώλησεως αυτοκινήτων αποφασίζεται να χρησιμοποιηθούν για την μετακίνηση του προσωπικού της αυτοκίνητα από εκείνα που προορίζονται για πώληση), είτε όταν το αγαθό αναλώνεται στην παραγωγή άλλου αγαθού που προορίζεται να χρησιμοποιείται για πάγια εκμετάλλευση (π.χ. τα στοιχεία κόστους των ιδιοπαραγόμενων παγίων, όπως είναι τα υλικά, τα ημερομίσθια, το ηλεκτρικό ρεύμα και άλλα, που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των στοιχείων αυτών).

2. Έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως (εξαφανιζόμενο κόστος).

Το κόστος εξαφανίζεται (εκπνέει) όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώληση του.

Το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών – αναπτύξεως μετατρέπεται σε έξοδο, είτε ολικά, είτε κατά το μέρος που βαρύνει τα έσοδα ή τα μικτά αποτελέσματα ή το κόστος των πωληθέντων αγαθών και υπηρεσιών της χρήσεως.

3. Δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποιήσεως μιας επενδύσεως σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες, όπως π.χ. δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος, μιας πρώτης ύλης , ενός κτιρίου ή για την χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για την μίσθωση της εργασίας εργατοϋπαλλήλων.

4. Έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δυνάμεως που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από την δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση η εκμετάλλευση Αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και τυχόν επιχορηγήσεις και αλλά παρόμοιας φύσεως κονδύλια που καταβάλλονται

στην οικονομική μονάδα για την υποβοήθηση επιτεύξεως των σκοπών της.

Στην γενική λογιστική, έσοδο θεωρείται και η αξία κόστους των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων, η οποία, όπως προσδιορίζεται από την αναλυτική λογιστική, φαίνεται στην πίστωση του λογαριασμού 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις πάγιων».

3.2 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ - ΕΞΟΔΟΥ - ΔΑΠΑΝΗΣ

Οι όροι **κόστος**, **έξοδο**, **δαπάνη** χρησιμοποιούνται ευρύτατα στην καθημερινή μας δραστηριότητα. Χρησιμοποιούμε τους όρους αυτούς όταν πρόκειται να πάρουμε αποφάσεις πραγματοποίησης ενός έργου, ανάπτυξης μιας δραστηριότητας η όταν επιθυμούμε να ελέγξουμε αν μια ενέργεια μας υπήρξε επιτυχής ή όχι.

Η εναλλακτική χρησιμοποίηση των όρων κόστος, έξοδο, δαπάνη δημιουργεί σύγχυση η οποία δυσχεραίνει την συνεννόηση μεταξύ των ατόμων στην πράξη, ενώ παράλληλα μειώνει την αναγκαία επιστημονική ακρίβεια.

Ήταν συνεπώς χρήσιμο να προσδιορίσουμε παραπάνω με τρόπο σαφή και συγκεκριμένο ποιο είναι το περιεχόμενο καθενός από τους όρους αυτούς, τις μεταξύ τους διαφορές και ομοιότητες τους και τέλος ποια είναι η αξία αυτών των διακρίσεων στην καθημερινή πρακτική της οικονομικής και κοινωνικής ζωής.

Στην καθημερινή μας πρακτική ο όρος «**κόστος**» δεν έχει μια συγκεκριμένη έννοια. Όταν χρησιμοποιείται γενικά και χωρίς κάποιο προσδιοριστικό στοιχείο σημαίνει κατά κανόνα τι στοίχισε ένα αγαθό, δηλαδή ποσά δαπανήθηκαν για την παραγωγή και διάθεση του. Επίσης είναι δυνατόν αντί του όρου «**κόστους**» να χρησιμοποιείται και ο όρος «**έξοδα**» με την ίδια σημασία. Ακούγεται συχνά, για παράδειγμα ότι τα έξοδα κάποιου προϊόντος ή τα έξοδα εκτύπωσης κάποιας εκδοτικής εταιρίας είναι μεγάλα. Η σύγχυση αυτή δημιουργείται από την χρησιμοποίηση του όρου «**δαπάνη**» άλλοτε με την έννοια του κόστους και άλλοτε με την έννοια του εξόδου.

Για να γίνει διάκριση της έννοιας του κόστους, του εξόδου και της δαπάνης θα πρέπει να αναζητήσουμε την αιτία για την οποία πραγματοποιείται η διάθεση των πηγών σε αγαθά και υπηρεσίες. Με τον όρο «**διάθεση πηγών**» εννοούμε συνήθως την διάθεση αγοραστικής δύναμης για την

πραγματοποίηση επένδυσης σε αγαθά ή υπηρεσίες για την πραγματοποίηση μέσω αυτών εσόδων.

Το συνολικό ενεργητικό μιας εταιρίας μπορεί να διακριθεί σε δυο μεγάλες κατηγορίες στοιχείων. Στην πρώτη κατηγορία περιλαμβάνονται όλα εκείνα τα στοιχεία που απέκτησε η εταιρία για να τα χρησιμοποιήσει στην επίτευξη εσόδων από πωλήσεις. Στοιχεία που θα μπορούσαν να περιληφθούν σε αυτή την κατηγορία είναι για παράδειγμα κτίρια, μηχανήματα, υλικά κ.λπ. Στην δεύτερη κατηγορία συγκεντρώνονται στοιχεία που απέκτησε η εταιρία από την πραγματοποίηση των εσόδων της. Σαν στοιχεία της κατηγορίας αυτής θα μπορούσαν να αναφερθούν οι απαιτήσεις της από πελάτες, γραμμάτια εισπρακτέα κ.λπ.

Τα στοιχεία που δημιουργούνται από την διάθεση κάποιων πηγών στην πρώτη κατηγορία του ενεργητικού μιας επιχείρησης συνιστούν τις επενδύσεις. Είναι ευνόητο ότι οι επενδύσεις σε τέτοιου είδους στοιχεία έχουν την μορφή αφενός μεν τη χρησιμοποίησή τους για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο οπωσδήποτε των δώδεκα μηνών για πάγια εκμετάλλευση, όπως για παράδειγμα το κόστος κτήσης των κτιρίων, μηχανημάτων, μεταφορικών μέσων κ.λπ. και αφετέρου της διάθεσής τους σε μεταγενέστερο χρόνο, χωρίς κάποιο μετασχηματισμό περίπτωση Βιομηχανικής επιχείρησης, για την πραγματοποίηση εσόδων, όπως για παράδειγμα τα εμπορεύματα, τα άμεσα υλικά, δαπάνες προσωπικού κ.λπ.

Επενδύσεις γίνονται επίσης και για την απόκτηση συνήθως υπηρεσιών που σκοπό έχουν την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης. Τέτοιες υπηρεσίες θα μπορούσε κανείς να αναφέρει την αγορά εργασίας, την αγορά παρεχόμενων έργων ή υπηρεσιών από τρίτους όπως Δ.Ε.Η. – Ο.Τ.Ε. – Ε.Υ.Δ.Α.Π. κ.λπ. Η απόκτηση των πιο πάνω έργων ή υπηρεσιών ανάλογα για το που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν απτήν επιχείρηση δημιουργούν άλλοτε κόστος και άλλοτε έξοδα. Για την απόκτηση υλικών ή υπηρεσιών είναι απαραίτητη, όπως προαναφέρθηκε η διάθεση αγοραστικής δύναμης η οποία δημιουργεί το κόστος. Επομένως με τον όρο «κόστος» εννοούμε το πόσο των πηγών που διατίθεται η επενδύεται σε υλικά ή άυλα αγαθά και υπηρεσίες που είναι χρήσιμα ή απαραίτητα για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις η την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Στην πρώτη περίπτωση υπάγονται οι κερδοσκοπικοί οργανισμοί, όπως του ιδιωτικού, δημόσιου και μικτής μορφής που έχουν ως βασικό σκοπό της

δραστηριότητας τους την επίτευξη θετικής διαφοράς εσόδων-εξόδων μέσω των πωλήσεων όπως ιδιωτικές επιχειρήσεις, Ο.Τ.Ε. τράπεζες(εθνική).

Στην δεύτερη περίπτωση περιλαμβάνονται μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί που αποβλέπουν συνήθως στην κάλυψη κοινωνικών αναγκών, όπως κρατικά νοσηλευτικά ιδρύματα η δημόσια εκπαιδευτικά ιδρύματα.

Επειδή η έννοια του κόστους συνδέεται με την επένδυση και η οποία όπως αναφέραμε αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, κάθε κόστος είναι στοιχείο του ενεργητικού. Πράγματι, επειδή η απόκτηση κάθε υλικού αγαθού συνιστά κόστος, τούτο παρουσιάζεται σαν στοιχείο του ενεργητικού όπως για παράδειγμα το κόστος των πάγιων, το κόστος των εμπορευμάτων κ.λπ.

Όταν το κόστος αναφέρεται σε υπηρεσία όπως για παράδειγμα την προσφερόμενη από εργάτες και υπάλληλους μιας επιχείρησης είναι φανερό ότι το κόστος αυτό εξεταζόμενο αυτοτελώς δεν αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού διότι προφανώς οι υπηρεσίες τους εξαντλούνται με την πραγματοποίηση της παροχής τους, με αποτέλεσμα να μην αποτελούν κάποιο υλικό στοιχείο του ενεργητικού.

Επομένως στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να ερευνηθεί ο λειτουργικός χαρακτήρας της κάθε παρεχόμενης υπηρεσίας. Έτσι αν ο προορισμός κάποιας υπηρεσίας είναι η εξυπηρέτηση της λειτουργίας της παραγωγής για την κατασκευή κάποιου αγαθού τότε το κόστος της προστίθεται με το κόστος των υλικών που αναλώθηκαν, σχηματίζοντας έτσι το κόστος του προϊόντος. Εάν οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν για την εξυπηρέτηση άλλων λειτουργιών της επιχείρησης όπως διάθεσης, διοίκησης, χρηματοδότησης και επειδή μέσω αυτών δεν παράγεται έργο που να εμφανίζεται σαν στοιχείο του ενεργητικού αλλά χρησιμότητα η οποία συμβάλλει στην πραγματοποίηση εσόδων, το κόστος που δημιουργήθηκε από τις παρεχόμενες υπηρεσίες, εξαντλούμενων χάρη των λειτουργιών αυτών, εκπνέει, παύει να υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού, μεταβαλλόμενο σε έξοδο το οποίο τελικά μειώνει την καθαρή περιουσία.

Από την άλλη πλευρά με τον όρο «έξοδο» αινούμε το πόσο των που διατίθενται στη διάρκεια κάποιας συγκεκριμένης λογιστικής περιόδου για την ομαλή λειτουργία των λοιπών δραστηριοτήτων της επιχείρησης πλην εκείνης της παραγωγής. Το έξοδο έχει την έννοια του κόστους που εκπνέει δηλαδή βαρύνει απευθείας τα αποτελέσματα κάποιας χρήσης για την οποία πραγματοποιήθηκαν.

Επομένως υπάρχει έξοδο α) όταν το κόστος σχηματίζεται και ταυτόχρονα εκπνέει για την πραγματοποίηση εσόδων και όχι για την παραγωγή Αγαθών ή πάγιων επενδύσεων. Έτσι το κόστος της εργασίας ενός εργατοτεχνίτη σε κάποιο παραγωγικό τμήμα δεν εκπνέει με την παρεχόμενη υπηρεσία του διότι πραγματοποιείται για την παραγωγή κάποιου αγαθού με αποτέλεσμα αυτό να ενώνεται με τα άλλα στοιχεία στο κόστος του αγαθού. Το ίδιο ακριβώς παρατηρείται και με όλες τις εν γενεί δαπάνες που πραγματοποιούνται χάρη της παραγωγής κάποιου προϊόντος. Αντίθετα, το κόστος της εργασίας ενός πωλητή που πραγματοποιείται για την επίτευξη των πωλήσεων, εκπνέει, δηλαδή δεν υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού και επιβαρύνει τα αντίστοιχα έσοδα από πωλήσεις. β) όταν μια επένδυση σε πάγια στοιχεία ή σε προϊόντα πωλείται το κόστος της, εκπνέει διότι δεν υπάρχει πλέον σαν στοιχείο του ενεργητικού. Επομένως το κόστος των πωληθέντων πάγιων στοιχείων ή προϊόντων χαρακτηρίζεται σαν έξοδο το οποίο είναι φανερό ότι δεν ταυτίζεται με την έννοια των εξόδων και λοιπών λειτουργιών μιας επιχείρησης. Στην κοινή πρακτική με τον όρο «κόστος πωληθέντων» εννοούμε το κόστος αγοράς των πωληθέντων εμπορευμάτων για την εμπορική επιχείρηση και το κόστος της παραγωγής των πωληθέντων προϊόντων για την βιομηχανική επιχείρηση.

Τέλος με τον όρο «**Δαπάνη**» πιο γενικά αινούμε την διαδικασία που ακολουθούμε στην πράξη για να πραγματοποιήσουμε το κόστος.

Δαπανώ σημαίνει ότι προβαίνω σε διαδικαστικές ενέργειες με σκοπό την απόκτηση Αγαθών και υπηρεσιών, την μετατροπή του κόστους μιας μορφής σε κόστος άλλης μορφής ή για την μετατροπή του κόστους σε έξοδο.

Εννοιολογικά χαρακτηριστικά της δαπάνης είναι:

- ✓ Ενέργειες και πράξεις αγοράς Αγαθών και υπηρεσιών, δηλαδή πραγματοποιήσεως του κόστους στην πρωταρχική του μορφή.
- ✓ Ενέργειες και πράξεις μετατροπής του κόστους μιας μορφής σε κόστος άλλης μορφής, όπως είναι η διαδικασία παραγωγής προϊόντων.
- ✓ Ενέργειες και πράξεις μετατροπής του κόστους σε έξοδο, δηλαδή ολόκληρο το διαδικαστικό πλέγμα πώλησης των εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπηρεσιών.

Στην πρώτη κατηγορία εννοιολογικών χαρακτηριστικών περιλαμβάνονται

ενέργειες όπως: η παραγγελιά αγοράς ενός μηχανήματος, μιας πρώτης ύλης, ενός εμπορεύματος, ο διακανονισμός της αξίας τους, η παραλαβή των αγορασμένων, η αποθήκευση τους κλπ. Περιλαμβάνονται επίσης ενέργειες όπως η μίσθωση ενός εργοστάσιου, η μίσθωση χώρου γραφείων, η πρόσληψη συμβουλών, η πληρωμή φορών, εισφορών, κλπ.

Έτσι λέμε συνήθως όταν αναφερόμαστε στις ανωτέρω πράξεις: Δαπάνησα για τον διακανονισμό της πρώτης ύλης, η για τον εκτελωνισμό του μηχανήματος, η για την αποθήκευση των εμπορευμάτων, τόσες δραχμές. Το ίδιο επίσης για την κατασκευή ενός κτιρίου, ενός βιομηχανοστάσιου, την μίσθωση αυτοκινήτου, την πρόσληψη ενός τεχνικού, κλπ.

Στην δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται διαδικασίες όπως: Η δαπάνη ανάλωσης πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, ηλεκτρικού ρεύματος, η δαπάνη χρησιμοποίησης προσωπικού-εργατών, τεχνικών, υπάλληλων-η δαπάνη συντήρησης και λειτουργίας μηχανημάτων, η δαπάνη χρησιμοποίησης μεθόδων παραγωγής και παρακολούθησης της παραγωγικής διαδικασίας με σκοπό την παραγωγή τελικών προϊόντων ως και τα στάδια η φάσεις αυτών.

Όλα αυτά η πράξη τα εκφράζει με τον γενικό όρο «Δαπάνες παραγωγής» και υποδηλώνει, προφανώς, τις εκτιμήσεις των επί μέρους στοιχείων του κόστους που αναλώθηκαν η χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή του προϊόντος, την δημιουργία δηλαδή μιας νέας μορφής κόστους –το προϊόν- που προήλθε από την μορφολογική μετατροπή διάφορων , άλλων επί μέρους μορφών του κόστους όπως πρώτων υλών, ημερομίσθιων, αποσβέσεων μηχανημάτων, ηλεκτρικού ρεύματος κλπ.

Στην τρίτη κατηγορία περιλαμβάνονται οι εξής πράξεις: Η πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, υπηρεσιών, ή η διάθεση αυτών για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών σε τιμές κάτω του κόστους ή και δωρεάν. Η δαπάνη ερευνάς αγοράς, λήψης παραγγελιών πωλήσεως, τιμολόγησης των πωλούμενων, μεταφοράς το λιμάνι ή στο πρακτορείο μεταφορών η στην αποθήκη του πελάτη, η δαπάνη είσπραξης της αξίας των πωληθέντων Αγαθών κλπ.

Με την πώληση των Αγαθών και υπηρεσιών και γενικά με την διάθεση τους σε τρίτους αποξενώνονται τα αγαθά και οι υπηρεσίες από την οικονομική μονάδα που τα είχε και το κόστος που είναι ενσωματωμένο σε αυτά

εξαφανίζεται(εκπνέει).

Το κόστος αυτό των πωληθέντων και γενικά διατεθέντων Αγαθών και υπηρεσιών μετατρέπεται σε έξοδο.

Για την επίτευξη των πωλήσεων λαμβάνουν χώρα ενέργειες οι οποίες προηγούνται η ακολουθούν την πώληση. Οι ενέργειες αυτές συνδέονται με την πραγματοποίηση δαπανών η κατά την ωρολόγια της πράξεως εξόδων γνωστά ως Έξοδα Διαθέσεως.

Από την προηγηθείσα ανάλυση προκύπτει ότι η δαπάνη δεν αποτελεί νέα λογιστική η κοστολογική κατηγορία διαφορετική από το κόστος ή το έξοδο αλλά συγκεκριμένη διαδικαστική ενέργεια πραγματοποίησεως τους.

3.3 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ – ΕΞΟΔΟΥ - ΔΑΠΑΝΗΣ

Στους παραπάνω παραγράφους αναφέρονται αναλυτικά τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του **κόστους**, των **εξόδων** και των **δαπανών**. Από τις αναλύσεις εξάγονται ορισμένα συμπεράσματα και προσδιορίζονται οι σχέσεις, οι ομοιότητες και οι διάφορες των βασικών αυτών όρων της λογιστικής και κοστολογικής θεωρίας και πρακτικής.

Σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά τους γνωρίσματα το **κόστος**, το **έξοδο**, και η **δαπάνη** παρουσιάζουν τις ακόλουθες μεταξύ τους σχέσεις από τις οποίες προκύπτουν ομοιότητες και διάφορες:

1.Το **κόστος** είναι στοιχείο του ενεργητικού ενώ το **έξοδο** είναι στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων.

2.Το **κόστος** ως στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να μεταφέρεται από μια χρήση σε άλλη ενώ τα **έξοδα** επιβαρύνουν τη χρήση ή την περίοδο μέσα στην οποία πραγματοποιούνται.

3.Το **κόστος** προϋπάρχει πάντοτε, έστω στιγμιαία, του **εξόδου** ενώ δεν συμβαίνει το αντίθετο.

4.Το **κόστος** όταν αλλάζει μορφή, μέσα στην οικονομική μονάδα, δεν παράγει αποτέλεσμα αφού συγκρίνεται με ένα άλλο κόστος διαφορετικής

μορφής αλλά ίσου ποσού. Π.χ. το κόστος των πρώτων υλών, των εργατικών και των ΥΒΕ διαμορφώνει το κόστος του παραχθέντος προϊόντος.

5.Το **έξοδο**, αντίθετα, συγκρίνεται πάντοτε με το έσοδο και από την σύγκριση αυτή προσδιορίζεται ένα αποτέλεσμα δεδομένου ότι σπάνια τα δυο μεγέθη ταυτίζονται μεταξύ τους.

6.Το **κόστος** και το **έξοδο** ταυτίζονται ποσοτικά μεταξύ τους αφού το έξοδο προέρχεται από το κόστος που εξαφανίζεται με την πώληση του αγαθού ή της υπηρεσίας όπου είναι ενσωματωμένο.

7.Η **δαπάνη** ταυτίζεται τόσο με το κόστος όσο και με το έξοδο. Δεν αποτελεί συνεπώς μια επιπλέον -τρίτη- διαφορετική λογιστικοστολογική κατηγορία. Εκφράζει την διαδικασία πραγματοποίησης του κόστους και του εξόδου με τα οποία ταυτίζεται. Η δαπάνη αποτελεί την μια όψη του νομίσματος που απεικονίζει το κόστος. Όταν λέμε π.χ. ότι οι δαπάνες αγοράς της πρώτης ύλης Υ1 ανήλθαν σε 100 δρχ. εννοούμε ότι το κόστος αγοράς της πρώτης ύλης Υ1 ανέρχεται σε 100 δρχ.. Όταν επίσης λέμε οι δαπάνες που βαρύνουν τα έσοδα της χρήσεως ή της περιόδου είναι δρχ. 1.000.000 εννοούμε ότι τα έξοδα της χρήσεως ή της περιόδου ανέρχονται σε δρχ. 1.000.000.

4. ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Στο κόστος περιλαμβάνονται με την μορφή δαπανών οι αμοιβές και των τριών συντελεστών της παραγωγής (γη, εργασία, κεφάλαιο) που αναλώθηκαν στη παραγωγική διαδικασία. οι δαπάνες αυτές κατά αντικειμενική φύση εξεταζόμενες διακρίνονται στις ακόλουθες τέσσερις βασικές κατηγορίες:

- Ύλες
- Εργατικά
- Υπηρεσίες τρίτων
 - Ηλεκτρικό ρεύμα
 - Ασφάλιστρα
 - Επισκευές-συντηρήσεις
 - κ.λ.π.
- Δαπάνες κεφαλαίου
 - Αποσβέσεις
 - Τόκους ξένου κεφαλαίου
 - Φόρους
 - κ.λ.π.

Το Ε.ΓΛΣ κατατάσσει και παρακολουθεί τα στοιχεία του κόστους στους λογαριασμούς των ομάδων 2 και 6 ως εξής:

Ομάδα 2. (υλικά)

- 24. πρώτες και βοηθητικές ύλες
- 25. αναλώσιμα υλικά
- 26. ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
- 28. είδη συσκευασίας.

Ομάδα 6. (έξοδα)

- 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 παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
- 68. προβλέψεις εκμεταλλεύσεων

Ομάδα 2. (υλικά)

Λογαριασμοί:

24. πρώτες και βοηθητικές ύλες.

Πρώτες ύλες είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό την βιομηχανική επεξεργασία για την παραγωγή προϊόντων. πρόκειται για αγαθά που λαμβάνει από φυσικές πηγές, με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει στην παραγωγή προϊόντων προς πώληση.

Βοηθητικές ύλες είναι αυτά τα υλικά αγαθά που είναι αναγκαία για την επεξεργασία των πρώτων υλών. Όπως για παράδειγμα το άρωμα στην σαπυνοποιία

25. αναλώσιμα υλικά.

Είναι τα υλικά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό την ανάλωση τους για την συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της. Όπως για παράδειγμα τα λάδια για την συντήρηση των μηχανημάτων

26. ανταλλακτικά παγίων στοιχείων.

Είναι υλικά που αποκτά η επιχείρηση για την συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

28. είδη συσκευασίας.

Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται για την συσκευασία των εμπορευμάτων και παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενο τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτά και μη επιστρεπτά ανάλογα με την συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση.

Ομάδα 6. (έξοδα)

Λογαριασμοί:

60. αμοιβές και έξοδα προσωπικού.

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται όλα τα έξοδα της οικονομικής μονάδας που προκύπτουν από την απασχόληση του προσωπικού το οποίο

συνδέεται με αυτή με κάποια σύμβαση εργασίας.

61. αμοιβές και έξοδα τρίτων.

Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται οι αμοιβές που καταβάλλονται από την οικονομική μονάδα για εργασίες τρίτων, οι οποίοι δεν συνδέονται με αυτή με σχέση εξαρτημένης εργασίας.

62. παροχές τρίτων.

Εδώ καταχωρείται το αντίτιμο των παροχών κοινής ωφέλειας (ηλεκτρικό ρεύμα, φωταέριο παραγωγικής διαδικασίας ύδρευση παραγωγικής διαδικασίας, τηλεπικοινωνίες κ.λ.π.

63. φόροι-τέλη.

Σε αυτό το λογαριασμό καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την εκάστοτε επιχείρηση, εκτός από το φόρο εισοδήματος, τους φόρους προηγούμενων χρήσεων, τις φορολογικές ποινές και τα πρόστιμα, το χαρτόσημο μισθοδοσίας, το χαρτόσημο συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων, τους δασμούς και γενικά τους φόρους επί των αγορών.

64. διάφορα έξοδα.

Στον λογαριασμό 64 καταχωρούνται όλα τα κατ' είδος οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της ομάδας 6.

65. τόκοι και συναφή έξοδα.

Οι τόκοι των ξένων κεφαλαίων, εκτός από τους τόκους των δανείων για την απόκτηση παγίων στοιχείων που αφορούν κατασκευαστική περίοδο θεωρούνται από το Ε.ΓΛΣ οργανικό έξοδο της χρήσεως και παρακολουθούνται από τους υπολογαριασμούς του 65.

66. αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.

68. προβλέψεις εκμεταλλεύσεων.

Εδώ καταχωρούνται οι δαπάνες για προβλέψεις κινδύνων εκμεταλλεύσεως. Οι προβλέψεις αυτές προορίζονται για να καλύψουν τα έξοδα της χρήσεως που πιθανολογείται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από τον σχηματισμό των προβλέψεων.

Τα συστατικά του κόστους (έξοδα) καταχωρούνται σύμφωνα με την λογιστική στους οικείους λογαριασμούς κατ' είδος. Για να γίνει όμως αντιληπτός ο τρόπος διαμόρφωσης του κόστους είναι απαραίτητο να γίνει ανακατάταξη αυτών κατά προορισμό. Αυτό όμως συνδέεται με την λειτουργική σύνθεση της επιχείρησης. Αν εξετάσουμε με προσοχή το ζήτημα της διαμόρφωσης του κόστους θα διαπιστώσουμε ότι δεν είναι εφικτός ο ακριβής προσδιορισμός του. Διότι:

- Υπάρχει διαφωνία ως προς τα στοιχεία που το συνιστούν, έτσι υπάρχει αμφισβήτηση αν ο τόκος, η αμοιβή του επιχειρηματία και οι επιχειρησιακοί κίνδυνοι αποτελούν στοιχεία του κόστους.
- Υπάρχουν τεχνικές δυσχέρειες για τον ακριβή προσδιορισμό των στοιχείων του κόστους. Για παράδειγμα μερικά έξοδα προστίθενται στο κόστος υπολογιστικά, όπως οι αποσβέσεις. Επίσης με την ίδια παραγωγική διαδικασία προκύπτουν δύο ή περισσότερα προϊόντα κ.λ.π.

ΒΑΣΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ-ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος διακρίνεται συνήθως με βάση τα ακόλουθα κριτήρια:

- Με κριτήριο την φύση των στοιχείων που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία, το κόστος διακρίνεται κατ είδος, π.χ. σε κόστος υλικών, εργατικών, αποσβέσεων.
- Ανάλογα με τις περιοχές δραστηριότητας για χάρη των οποίων έγινε η ανάλωση των στοιχείων του κόστους, το κόστος διακρίνεται κατά προορισμό.
- Ανάλογα με τον χρόνο προσδιορισμού του το κόστος διακρίνεται σε κόστος πραγματικό ή ιστορικό
- Ανάλογα με τον βαθμό απασχόλησης της επιχείρησης διακρίνεται σε:
 - Πραγματικό... όταν ...αναφέρεται... στην ...πραγματική απασχόληση της επιχείρησης
 - Κανονικό όταν αναφέρεται στην κανονική απασχόλησης της επιχείρησης
 - Όταν αναφέρεται στην απασχόληση για την οποία η επιχείρηση πραγματοποιεί το ευνοϊκότερο κέρδος
 - Διαφορικό
 - Οριακό

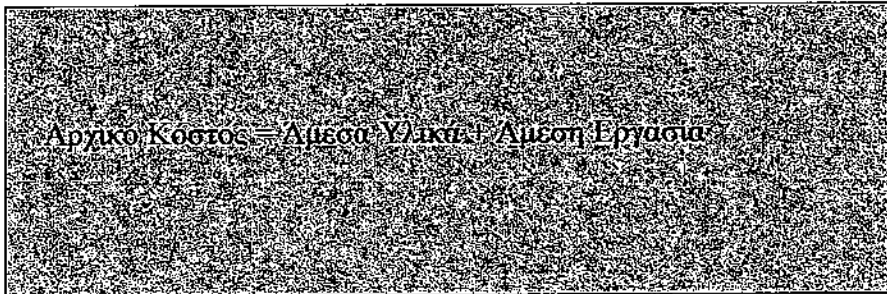
Κατά το Ε.ΓΛΣ το κόστος διακρίνεται στις ακόλουθες βασικές κατηγορίες:

➤ Κόστος πραγματικό (ιστορικό)

Είναι το κόστος που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά. Αναφέρεται κατά κανόνα σε προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται, σε ενσώματα ή ασώματα αγαθά που αγοράζονται ή σε δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας. Ο ρόλος του είναι τεράστιος αφού αποτελεί βάση μέτρησης των αποτελεσμάτων (εσόδων- εξόδων) και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων. Γι' αυτό και η λογιστική αυτή ονομάζεται λογιστική του ιστορικού κόστους.

Το πραγματικό κόστος διακρίνεται στις ακόλουθες υποκατηγορίες:

- Αρχικό κόστος. Είναι αυτό που σχηματίζεται από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία και ενσωματώνεται στο προϊόν ή την υπηρεσία που παράγεται ώστε:


$$\text{Αρχικό Κόστος} = \text{Άμεσα Υλικά} + \text{Άμεση Εργασία}$$

Το αρχικό κόστος χρησιμοποιείται σε πολλές περιπτώσεις ως κριτήριο κατανομής του έμμεσου κόστους αποτελεί τον πυρήνα διαμόρφωσης του πλήρους κόστους παραγωγής και είναι αντικείμενο ελέγχου των φορέων που ευθύνονται για την πραγματοποίηση του

- Κόστος μετατροπής η κατεργασίας. Είναι το σύνολο των ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται στο στάδιο μετατροπής της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν. Περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής άμεσα και έμμεσα, εκτός από την αξία των άμεσων υλικών.

$$\text{Κόστος Μετατροπής} = \text{Κόστος Άμεσης Εργασίας} + \text{ΓΒΕ}$$

- Κόστος παραγωγής. Είναι αυτό που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος σε κάποιο στάδιο παραγωγής δεν επιβαρύνεται με έξοδα διοικητικής λειτουργίας, λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, ούτε με χρηματοοικονομικά έξοδα, ούτε επίσης με έξοδα που επιβαρύνουν την λειτουργία της διαθέσεως.

Κόστος Παραγωγής	=	Κόστος Άμεσων Υλικών	+	Κόστος Άμεσης Εργασίας	+	Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα
------------------	---	----------------------	---	------------------------	---	--------------------------

- Κόστος λειτουργίας διοίκησης. Είναι τα έξοδα που γίνονται για την λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας.
- Κόστος λειτουργίας διαθέσεως. Είναι όλα τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας
- Κόστος εμπορικό είναι το κόστος που προκύπτει, αν στο κόστος (παραγωγής ή αγοράς) των πωλημένων προστεθούν και τα άμεσα και τα έμμεσα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως ώστε:

Κόστος Εμπορικό	=	Κόστος Παραγωγής Πωλημένων	+	Άμεσα και Έμμεσα Έξοδα Διαθέσεως
-----------------	---	----------------------------	---	----------------------------------

- Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας. Είναι το κόστος του δανειακού κεφαλαίου της επιχείρησης και τα έξοδα που γίνονται για την λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της.

- Κόστος λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης. Είναι τα έξοδα που γίνονται για έρευνα και ανάπτυξη. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ, είδος έξοδα και λοιπά στοιχεία κόστους τα οποία συγκεντρώνονται κατά προορισμό.
- Κόστος ολικό. Είναι το συνολικό ποσό εξόδων που βαρύνει τα οργανικά έσοδα μιας περιόδου και διαμορφώνει το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως (κέρδος ή ζημία) της περιόδου αυτής.

➤ Κόστος προϋπολογιστικό.

Είναι εκείνο που καταρτίζεται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή ενός προϊόντος μιας υπηρεσίας ή πριν πραγματοποιηθεί ένα έργο. Το προϋπολογιστικό κόστος καταρτίζεται με βάση τα δεδομένα του παρελθόντος και τις συνθήκες που προβλέπεται να διαμορφωθούν κατά την χρονική περίοδο πραγματοποίησεως του όπως τιμές υλών, εργασίας κ.λ.π.

Ο προσδιορισμός του προϋπολογιστικού κόστους αποτελεί μια προσπάθεια προσεγγίσεως του μελλοντικού ιστορικού (πραγματικού) κόστους. Χρησιμοποιείται επίσης για το καθορισμό τιμής πώλησης προϊόντων που παράγονται για πρώτη φορά.

➤ Κόστος πρότυπο.

Είναι αυτό που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με βάση τους ακόλουθους υπολογισμούς και μετρήσεις:

- των ποσοτήτων των υλικών που αναλώνονται άμεσα για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος.
- Του χρόνου άμεσης εργασίας που απαιτείται.
- Των ποσοτήτων των λοιπών στοιχείων κόστους. Όπως ηλεκτρικό ρεύμα, νερό.
- Ακριβής υπολογισμός του ύψους των λοιπών εξόδων κατά μονάδα δραστηριότητας ή για μια ολόκληρη κοστολογική περίοδο.
- Ακριβής υπολογισμός των τιμών της μονάδας των άμεσων υλικών, της μονάδας της άμεσης εργασίας και των λοιπών συστατικών του στοιχείων.

- Προσδιορισμός του πρότυπου βαθμού απασχόλησης για την περίοδο ισχύος του πρότυπου κόστους που καταρτίζεται, ο οποίος χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κατά μονάδα προϊόντος πρότυπου συντελεστή επιβαρύνσεως.

Το πρότυπο κόστος που προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί. Διαφέρει όμως από προϋπολογιστικό επειδή ο προσδιορισμός του βασίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς που γίνονται έπειτα από πραγματικές μετρήσεις.

➤ Κόστος ειδικό για επιχειρηματικές αποφάσεις.

Το πραγματικό ή ιστορικό κόστος χρησιμοποιείται βασικά για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας τα οποία προκύπτουν από την εξίσωση:

$$\begin{array}{ccc} & \text{Πραγματικό} & \\ \text{Εσοδα} & \text{Κόστος} & = \text{Αποτέλεσμα (+/-)} \\ & \text{Εσοδών} & \end{array}$$

Οι οικονομικές μονάδες κατά την λήψη των αποφάσεων τους παράλληλα με τον κοστολογικό τύπο έχουν την δυνατότητα να χρησιμοποιήσουν και άλλους εξειδικευμένους τύπους μερικοί από τους οποίους είναι και οι παρακάτω.

- Κόστος αντικαταστάσεως.

Κατά το Ε.ΓΛΣ κόστος αντικαταστάσεως είναι εκείνο που προκύπτει από την αποτίμηση των στοιχείων των πραγματικών ποσοτικών αναλώσεων των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος και γενικά την ανάπτυξη μιας δραστηριότητας στις τρέχουσες τιμές αγοράς. Ο προσδιορισμός του κόστους αντικαταστάσεως αποτελεί σημαντική κοστολογική πληροφορία κυρίως σε περιόδους εντεινείς διακυμάνσεως των τιμών. Επίσης είναι ο καταλληλότερος κοστολογικός τύπος για την ορθή στατική απεικόνιση της πραγματικής περιουσιακής καταστάσεως της επιχείρησης, σε δεδομένη στιγμή.

- Κόστος διαφορικό

Είναι το κόστος εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή η απασχόληση κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής, ή το κόστος εκείνο που εξοικονομείται από την μείωση της παραγωγής ή της απασχόλησης κατά

ορισμένη ποσότητα παραγωγής.

- Κόστος οριακό

Είναι εκείνο το κόστος που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή η απασχόληση κατά μια μονάδα, η εκείνο που εξοικονομείται από την μείωση της τιμής ή της απασχόλησης κατά μια μονάδα. Χρησιμοποιείται κυρίως από της βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής όπως οι κατασκευαστικές ή οι ναυπηγικές.

- Κόστος υπολογιστικό.

Είναι αυτό το κόστος που δεν απορρέει από πραγματική κίνησης Αξιών και συνεπώς δεν παίρνει την μορφή χρηματικής εκροής. Το κόστος αυτό στηρίζεται σε υπολογισμούς και ένα τέτοιο παράδειγμα είναι αμοιβή του επιχειρηματία ή τόκος του ίδιου κεφαλαίου. Για παράδειγμα προκειμένου να υπολογιστεί η αμοιβή του επιχειρηματία λαμβάνεται υπόψη η αμοιβή που θα κέρδιζε αυτός αν πρόσφερε τις υπηρεσίες του ως διευθυντικό στέλεχος σε κάποια άλλη οικονομική μονάδα.

- Κόστος ελέγξιμο και μη.

Κόστος ελέγξιμο είναι εκείνο που πραγματοποιείται στις τελευταίες λειτουργικές υποδιαιρέσεις τις οικονομικής μονάδας. Το κόστος αυτό συνδέεται με συγκεκριμένους φορείς ευθύνης, στους οποίους δίνεται η εξουσία να αποφασίζουν για το τμήμα εκείνο του κόστους, για το οποίο θεωρούνται υπεύθυνοι. Το ελέγξιμο κόστος είναι κατά κανόνα μεταβλητό και συμπίπτει με το άμεσο μεταβλητό κόστος της συγκεκριμένης μονάδας.

Κόστος μη ελέγξιμο δεν υπάρχει στην πραγματικότητα, γιατί οποιοδήποτε κόστος που δεν ελέγχεται σε κάποιο επίπεδο της διοικητικής διαρθρώσεως της οικονομικής μονάδας θα ελέγχεται σε ένα άλλο ανώτερο επίπεδο, στο οποίο λαμβάνονται αποφάσεις για την διαμόρφωση του. Μη ελέγξιμο θα μπορούσαμε να πούμε πως είναι το σταθερό κόστος για το οποίο υπεύθυνη είναι η γενική διοίκηση της επιχειρήσεως.

- κόστος αγορανομικό.

Αγορανομικό είναι το κόστος αυτό που σχηματίζεται σύμφωνα με τις ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις. Σκοπός του κόστους αυτού είναι ο καθορισμός της τιμής πώλησης των αγαθών που κρίνεται ότι επηρεάζουν σημαντικά το κόστος ζωής ή προσφέρονται σε ανεπαρκείς ποσότητες, σε σχέση με την ζήτηση τους.

➤ Κόστος άμεσο και έμμεσο.

Με κριτήριο το τρόπο ενσωμάτωσης των στοιχείων του κόστους στο κόστος των παραγωγικών τμημάτων και των φορέων του κόστους, το κόστος διακρίνεται σε άμεσο και έμμεσο.

Άμεσο είναι το κόστος που σχηματίζεται κατά τρόπο εμφανή με το συγκεκριμένο παραγωγικό τμήμα το συγκεκριμένο φορέα κόστους (ενδιάμεσο ή τελικό προϊόν κ.λ.π.), και συνεπώς, βαρύνει το τμήμα ή τον φορέα άμεσα. δηλαδή χωρίς μερισμό. Το άμεσο κόστος διακρίνεται σε δυο κατηγορίες. Στο άμεσο μεταβλητό κόστος. Που σχηματίζεται μόνο από τα μεταβλητά στοιχεία. Και στο άμεσο ολικό ή πλήρες άμεσο κόστος, που περιλαμβάνει το σύνολο των άμεσων στοιχείων του, σταθερών και μεταβλητών. Το οποίο χρησιμεύει και για τον προσδιορισμό της αποδοτικότητας ενός τμήματος ή μιας δραστηριότητας.

Έμμεσο είναι το κόστος που πραγματοποιείται ταυτόχρονα για περισσότερους από έναν φορείς ή κέντρα κόστους. Αυτό γίνεται είτε επειδή ο διαχωρισμός τους δεν είναι εύκολος είτε επειδή δεν κρίνεται οικονομικά ωφέλιμος. Το έμμεσο κόστος είναι κατά κανόνα σταθερό ή ημιμεταβλητό και περιλαμβάνει στοιχεία όπως ο μισθός του τεχνικού διευθυντή, το ενοίκιο του εργοστασίου, ο φωτισμός και δημοτικά τέλη.

➤ Κόστος σταθερό και μεταβλητό

Ανάλογα με την διαμόρφωση του στις μεταβολές του βαθμού απασχόλησης της επιχείρησης, το κόστος διακρίνεται σε σταθερό και μεταβλητό.

Σταθερό είναι το κόστος που δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές ου επιπέδου δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας. Αυτό το κόστος προέρχεται κυρίως από έξοδα όπως τα ενοίκια, οι αμοιβές του έμμισθου προσωπικού, συνδρομές και ασφάλιστρα. Το σταθερό κόστος μεταβάλλεται μακροχρόνια και βραχυχρόνια, οι μεταβολές του όμως, κατά κανόνα είναι ανεξάρτητες από τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας.

Το σταθερό κόστος διορίζεται σε δυο κατηγορίες:

- Το βασικό σταθερό κόστος, το οποίο περιλαμβάνει στοιχεία που δεν είναι δυνατή η βραχυχρόνια μεταβολή τους
- βραχυχρόνιο σταθερό κόστος. Του οποίου το ύψος προγραμματίζεται για περίοδο συνήθως ενός έτους.

Μεταβλητό είναι το κόστος εκείνο που επηρεάζεται από τις μεταβολές του

επιπέδου δραστηριότητας της επιχείρησης. Η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών, τα ημερομίσθια, η αξία του λεκτικού ρεύματος και του νερού, οι τόκοι του δανειακού κεφαλαίου, αποτελούν μορφές μεταβλητού κόστους.

Το μεταβλητό κόστος ανάλογα με τον βαθμό αυξομείωσης του σε σχέση με την μεταβολή του επιπέδου απασχόλησης της οικονομικής μονάδας διακρίνεται σε:

- μεταβλητό κόστος αύξον.

Είναι αυτό που μεταβάλλεται με ρυθμό μεγαλύτερο από τον ρυθμό μεταβολής της απασχόλησης

- μεταβλητό κόστος φθίνον.

Είναι αυτό που μεταβάλλεται με ρυθμό μικρότερο από τον ρυθμό μεταβολής της απασχόλησης. Συνήθως φθίνον είναι το κόστος των πρώτων υλών

- μεταβλητό κόστος αναλογικό.

Είναι αυτό που μεταβάλλεται με τον ίδιο ρυθμό που μεταβάλλεται και η απασχόληση.

5. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΟΣ

Οι βασικές λειτουργίες.

Η επιχείρηση αποτελεί αυτοτελή οικονομικό οργανισμό, που από άποψη ζωής και δράσεως, μπορεί να παραλληλιστεί με τους ζωντανούς οργανισμούς.

Όπως κάθε βιολογικός οργανισμός απαρτίζεται από ένα σύνολο οργάνων, από την αρμονική λειτουργία των οποίων εξαρτάται η ανάπτυξη και η διατήρηση του στη ζωή, έτσι και η επιχείρηση, σαν οικονομικός οργανισμός, αναλύεται σε διάφορα στοιχεία έμψυχα και άψυχα, που από άποψη οργανώσεως καλούνται όργανα, τα οποία πρέπει να βρίσκονται σε σωστή μεταξύ τους αναλογία και να εναρμονίζονται με κατάλληλο τρόπο. Όπως δε πάλι κάθε ζωντανός οργανισμός εμφανίζει ιδιαιτερότητα και ιδιομορφία έναντι των άλλων επιχειρήσεων, ακόμη και των ομοειδών, τόσο από άποψη οργανωτικής συνθέσεως όσο και από άποψη λειτουργικής διαρθρώσεως.

Για τους παραπάνω λόγους δεν είναι δυνατόν να τεθούν τυπικοί και ομοιόμορφοι κανόνες οργανώσεως που να έχουν καθολική εφαρμογή στον κόσμο των επιχειρήσεων. Κάθε επιχείρηση έχει την δική της ατομικότητα και την δική της οργάνωση και καθεμία πρέπει να εξαρτάται μεμονωμένα.

Όπως είναι γνωστό, τελικός σκοπός κάθε επιχειρήσεως είναι η επίτευξη κέρδους, που πραγματοποιείται με την παροχή χρησιμότητων(προϊόντων, υπηρεσιών κ.λπ.) στην κατανάλωση. Για την πραγματοποίηση όμως του τελικού σκοπού της επιχείρησης απαιτείται η πραγματοποίηση άλλων επιμέρους σκοπών. Άν λ.χ η επιχείρηση προγραμματίζει να πραγματοποιήσει ένα ορισμένο πόσο κέρδους, οφείλει να παράγει και να διαθέσει στην κατανάλωση ορισμένες μονάδες προϊόντος λ.χ. η επιχείρηση 10000 μονάδες. Για την παραγωγή όμως των μονάδων αυτών είναι απαραίτητο:

1. Να αγοράσει τις αναγκαίες πρώτες ύλες και υλικά και να εξεύρει τα απαραίτητα μέσα παραγωγής,
2. Να εξεύρει το κατάλληλο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό,
3. Να διαθέσει τα προϊόντα στην κατανάλωση,
4. Να εξεύρει τα απαραίτητα κεφαλαία για την αγορά των υλικών, την πληρωμή των εξόδων παραγωγής, διαθέσεως κ.λπ.

Από το απλό αυτό παράδειγμα γίνεται φανερό ότι, ενώ τελικός σκοπός είναι η διάθεση των 10000 μονάδων του προϊόντος, για την πραγματοποίηση του σκοπού αυτού είναι αναγκαία η πραγματοποίηση επιμέρους δραστηριοτήτων, οι οποίες διακρίνονται σαφώς μεταξύ τους. Η δραστηριότητα προμήθειας των υλικών διακρίνεται από την δραστηριότητα της παραγωγής των προϊόντων, αμφότερες από την δραστηριότητα της διαθέσεως των προϊόντων, όλες αυτές από την δραστηριότητα εξευρέσεως των απαραίτητων κεφαλαίων και παραπέρα από τις δραστηριότητες του συντονισμού και του έλεγχου όλων αυτών των δραστηριοτήτων.

Το σύνολο των δραστηριοτήτων που γίνονται για την πραγματοποίηση των τελικών σκοπών της επιχειρήσεως, συνιστά την έννοια της λειτουργίας της επιχειρήσεως.

Πιο συγκεκριμένα η λογιστική του κόστους εφαρμόζεται σε βιομηχανικές και σε μη βιομηχανικές επιχειρήσεις όπως, ασφαλιστικές, μεταφορικές, εμπορικές, νοσηλευτικές κ.α.

Όταν λέμε λειτουργική διάρθρωση βιομηχανικής επιχείρησης εννοούμε τον καταμερισμό αρμοδιοτήτων σε ομάδες -που ονομάζονται όπως είπαμε και παραπάνω λειτουργίες- για την επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού. Με τον συντονισμό των λειτουργιών επιδιώκεται η αποτελεσματικότερη επιτυχία των αντικειμένων σκοπών του οργανισμού.

Η λειτουργική διάρθρωση επιχειρήσεως παροχής υπηρεσιών ή εμπορικής είναι απλούστερη της βιομηχανικής επιχείρησης.

Κάθε βιομηχανική επιχείρηση όπως είναι γνωστό αναπτύσσει **συναλλακτική** και **τεχνική** δραστηριότητα.

Η συναλλακτική αναφέρεται στην προμήθεια πρώτων υλών, καυσίμων κ.λπ. και την διάθεση των έτοιμων προϊόντων, η δε τεχνική δραστηριότητα αφορά στην παραγωγική διαδικασία.

Επομένως οι λειτουργίες μιας βιομηχανικής επιχείρησης είναι:

1.

Ο εφοδιασμός

3.

Η μετατροπή

2.

Η διάθεση

Οι δραστηριότητες 1. και 2. συνιστούν την συναλλακτική και η 3. την τεχνική δράση της επιχείρησης, οπότε έχουμε:

Συναλλακτική δράση

1.

Ολοσχεδιασμός

2.

Η διάθεση

Τεχνική δράση

3.

Η μετατροπή

Για να καταστεί δυνατή η δράση των λειτουργιών αυτών απαιτείται η δράση και τριών ακόμη λειτουργιών: της **διοικητικής** που αποσκοπεί στην οργάνωση, την εποπτεία και το συντονισμό όλων των άλλων λειτουργιών της επιχείρησης, της **ερευνών-αναπτύξεως** που αποσκοπεί στην ερευνά και ανάπτυξη νέων προϊόντων και μεθόδων παραγωγής και στη **χρηματοοικονομική** που μεριμνά για την χρηματοδότηση όλων των άλλων λειτουργιών της επιχείρησης.

Το παραπάνω σχήμα, λοιπόν, συμπληρώνεται ως εξής:

Συναλλακτική

Τεχνική

Διοικητική

Ερευνών - Αναπτύξεως

Χρηματοοικονομική

➤ Η τεχνική ή παραγωγική

Η λειτουργία αυτή περιλαμβάνει τις διαδικασίες μεταποίησης των υλών σε έτοιμα προϊόντα ή ακόμα του συνδυασμού άλλων συντελεστών για την παραγωγή υπηρεσιών. Πιο συγκεκριμένα αντικείμενο τής λειτουργίας της παραγωγής είναι ο μετασχηματισμός των πρώτων υλών- με την βοήθεια κατάλληλων μέσων- σε υλικά αγαθά διαφορετικά σε σχέση ως προς το είδος τους.

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών δεν μετατρέπουν πρώτες ύλες αλλά συνδυάζουν άλλους συντελεστές για την προσφορά των υπηρεσιών τους.

Όταν λέμε πρώτες ύλες εννοούμε, όπως είναι γνωστό, τα υλικά αγαθά που συνιστούν το αντικείμενο της μετατροπής. Η μετατροπή των πρώτων υλών σε προϊόντα γίνεται με την επιτέλεση παραγωγικών διαδικασιών.

Παραγωγική διαδικασία συνιστά οποιαδήποτε επέμβαση - με μηχανήματα, ή χειρωνακτική εργασία με τις ενδεδειγμένες τεχνικές συνθήκες- επί των πρώτων υλών στην αρχική τους μορφή ή σε κάποιο στάδιο της βιομηχανοποίησης που βρίσκονται, δηλαδή έχει σαν αποτέλεσμα κάποια φυσική μεταβολή αυτών.

Σύνολο συναπτόμενων παραγωγικών διαδικασιών με τις οποίες συμπληρώνεται- με τεχνικά κριτήρια - αυτοτελής μετατροπή, ΚΑΛΕΙΤΑΙ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑ.

➤ Η συναλλακτική ή εμπορική

Η συναλλακτική ή εμπορική λειτουργία διακρίνεται στις επιμέρους λειτουργίες προμηθειών και διαθέσεως.

Τα κύρια καθήκοντα τής λειτουργίας των προμηθειών είναι:

- ο προγραμματισμός των προμηθειών
- ο καθορισμός τής πολιτικής αγορών
- η ανάθεση των παραγγελιών στους προμηθευτές και η μέριμνά σωστής διεκπεραιώσεως αυτών

η παραλαβή, αποθήκευση και ομαλή εσωτερική διακίνηση των υλικών κ.λπ.

Η λειτουργία διάθεσης έχει κυρίως την αρμοδιότητα και ευθύνη:

- της ορθής τιμολογιακής πολιτικής
- της αποθήκευσης των προϊόντων που είναι έτοιμα για πώληση
- της εμπρόθεσμης, σε κατάλληλη συσκευασία, παράδοσης των προϊόντων στους πελάτες που τούς πωλήθηκαν
- της διαδικασίας διαφημίσεως κ.λπ.

➤ Η διοικητική λειτουργία

Η διοικητική λειτουργία ασχολείται κυρίως με τους εξής τομείς:

- τον προγραμματισμό
- την οργάνωση
- την διεύθυνση
- τον συντονισμό
- και τον έλεγχο

Η Διοίκηση ασκείται από το αρμόδιο όργανο (Διοικητικό συμβούλιο, Γενικό διευθυντή κ.ά) ανάλογα με την νομική μορφή του οργανισμού, που είναι ο γενικός ρυθμιστής στην όλη προσπάθεια για την επίτευξη του σκοπού της βιομηχανικής επιχειρήσεως. Οι διευθυντές της επιχείρησης (η Διοίκηση) έχουν πρόθεση να λαμβάνουν αποφάσεις αποτελεσματικές. Για αυτό επιλέγουν μεταξύ των διάφορων αποφάσεων εκείνη που θα συμβάλει περισσότερο στην επίτευξη του συγκεκριμένου αντικειμενικού σκοπού.

Απόφαση σημαίνει επιλογή μεταξύ διαφορετικών δρόμων δράσεως, διαφορετικών μελλοντικών ενεργειών. Η διαδικασία λήψης αποφάσεων αποτελείται από μία λογική ακολουθία γεγονότων που συμβαίνουν με την πιο κάτω σειρά:

1. Αναγνώριση της ανάγκης για την λήψη συγκεκριμένης απόφασης.
2. Καθορισμός των εναλλακτικών λύσεων των πιθανών εξελίξεων των γεγονότων.
3. Συγκέντρωση των σχετικών πληροφοριών με τις εναλλακτικές

λύσεις.

4. Μέτρηση και αξιολόγηση των αποτελεσμάτων κάθε εναλλακτικής λύσης.

5. Επιλογή εκείνης της εναλλακτικής λύσης που θα συμβάλει καλύτερα στην επίτευξη του συγκεκριμένου σκοπού και

6. Εκτίμηση της απόφασης που προκρίθηκε βάσει πληροφοριών σχετικών με τα αποτελέσματα παρόμοιων αποφάσεων.

Είναι φανερό πως για κάθε μία κατηγορία γεγονότων, για κάθε ένα σκαλοπάτι της διαδικασίας λήψης αποφάσεων χρειάζονται πληροφορίες ποιότητας.

Οι εναλλακτικές όμως ενέργειες θα γίνουν στο μέλλον. Κατά συνέπεια η απόφαση θα επηρεασθεί από στοιχεία μελλοντικά. Αν λοιπόν γνωρίζαμε προκαταβολικά όλα τα στοιχεία που έχουν σχέση με την απόφαση ή διαδικασία της απόφασης θα ήταν απλή. Αυτό όμως δεν μπορεί να γίνει και για αυτό πολλές φορές αυτός που αποφασίζει ενέργειες με βάση αυτά που πιστεύει ο ίδιος για την αξία των άγνωστων στοιχείων.

➤ **Η χρηματοοικονομική λειτουργία**

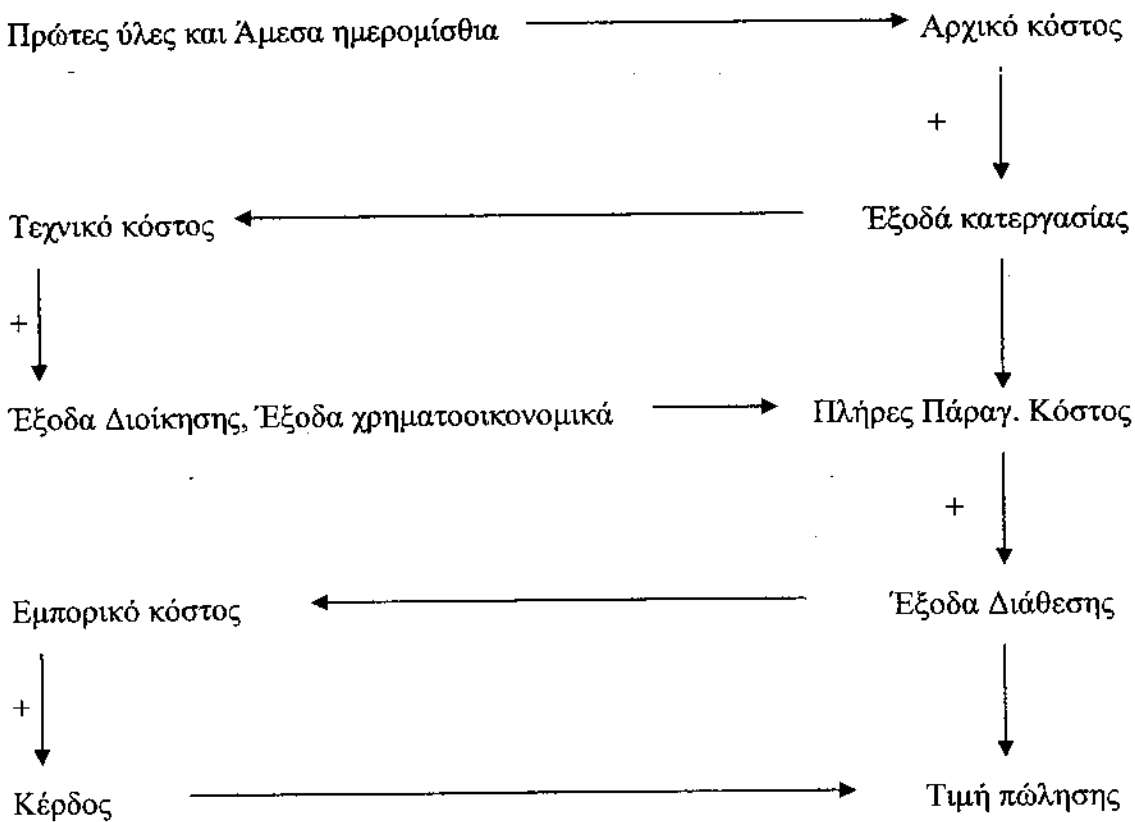
Η χρηματοοικονομική λειτουργία έχει ως αντικείμενο να φροντίζει:

- Για την ορθή εξασφάλιση των χρηματικών μέσων που είναι απαραίτητα για την άσκηση της παραγωγικής και εμπορικής δραστηριότητας
- Για την σύνταξη ταμιακού προϋπολογισμού, δηλαδή χρονική πρόβλεψη εισπράξεων πληρωμών
- Για την σύνταξη του προϋπολογισμού επενδύσεων, δηλαδή χρονική πρόβλεψη παγίων στοιχείων
- Για την εξασφάλιση μέσων πληρωμής που οδηγούν στην τακτοποίηση των υποχρεώσεων της επιχείρησης
- Άλλες παρεμφερείς φροντίδες

Οι πιο πάνω λειτουργίες απαιτούν έξοδα τα οποία είναι:

1. Έξοδα εφοδιασμού (Απόκτηση πρώτων και βοηθητικών υλών, κ.λπ.)
2. Έξοδα παραγωγής (Εργατικά, αποσβέσεις κ.λπ.)
3. Έξοδα διάθεσης (Έξοδα πωλήσεων κ.λπ.)
4. Έξοδα διοίκησης (Μισθοί κ.λπ.)
5. Έξοδα χρηματοοικονομικά (Τόκοι)

Το άθροισμα των πιο πάνω εξόδων αποτελεί – σαν πρώτη άποψη– το τελικό κόστος, όπως δείχνει η παρακάτω σχηματική παράσταση:



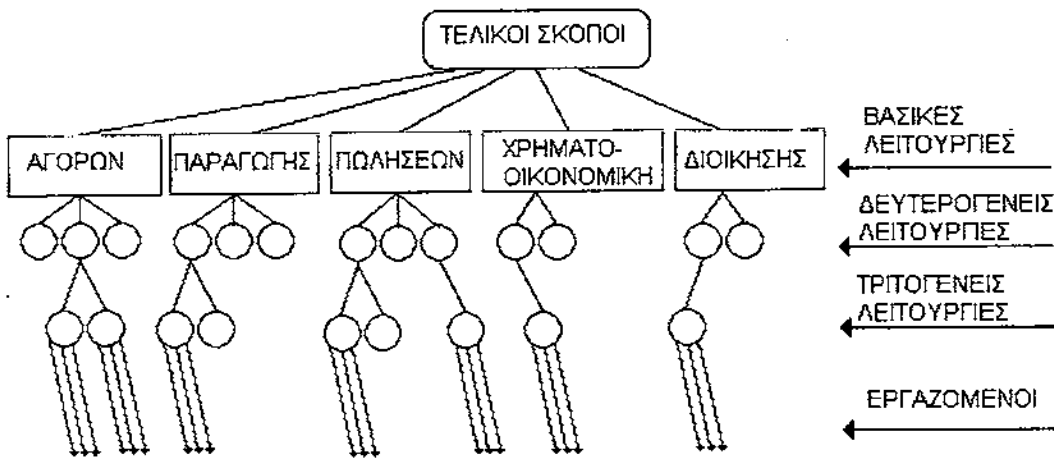
Σχήμα 1. Άθροισμα των εξόδων της επιχείρησης.

Η παράσταση αυτή αν και είναι ορθή δεν είναι ακριβής γιατί κάθε λειτουργία έχει μεν τα δικά της έξοδα αλλά επιβαρύνεται, με βάση ορισμένα κριτήρια, και με ποσοστό επί των εξόδων της διοικητικής και Χρηματοοικονομικής λειτουργίας. (π.χ. για να έχουμε απόλυτα ορθό κόστος, πρέπει η πρώτη ύλη

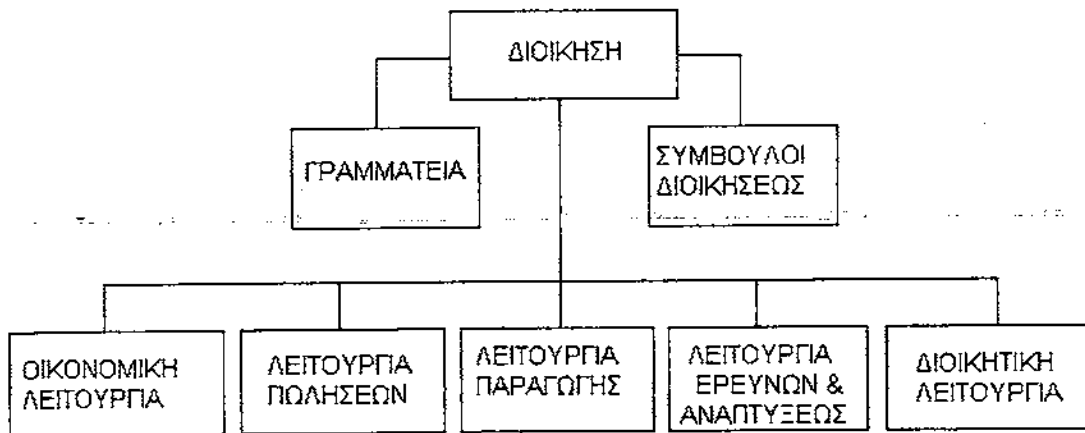
που δίνεται από την αποθήκη για παραγωγή, να επιβαρυνθεί και με τα έξοδα αποθήκευσης και με ανάλογο πόσο εξόδων και με τους τόκους που αναλογούν).

Επομένως απαιτείται όπως τα έξοδα που αναγράφονται κατ' είδος να διαχωρίζονται κατά λειτουργίες, δηλαδή έξοδα εφοδιασμού, έξοδα παραγωγής, έξοδα διάθεσης, έξοδα διοίκησης και χρηματοοικονομικά έξοδα.

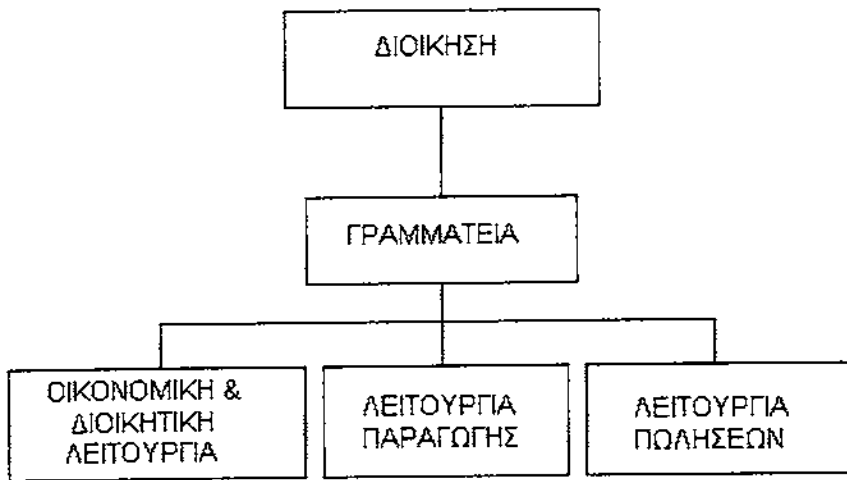
Το κόστος της διοικητικής και χρηματοοικονομικής λειτουργίας, απορροφάται υπολογιστικά από τις τρεις βασικές λειτουργίες, του εφοδιασμού, της παραγωγής και της διάθεσης.



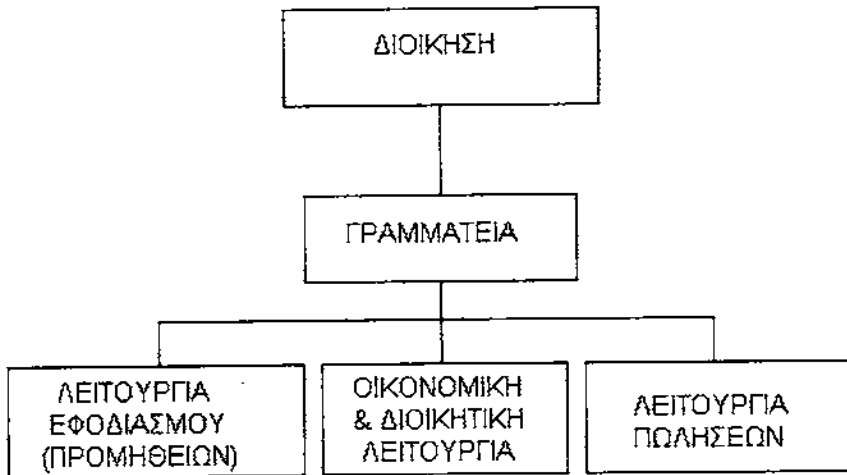
Σχήμα 2. Λειτουργική διάρθρωση της επιχείρησης.



Σχήμα 3. Λειτουργική διάρθρωση των μεταποιητικών επιχειρήσεων μεγάλου μεγέθους.



Σχήμα 4. λειτουργική διάρθρωση των μεταποιητικών επιχειρήσεων μικρού & μεσαίου μεγέθους.



Σχήμα 5. Λειτουργική διάρθρωση των εμπορικών επιχειρήσεων.

6. ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

Τα έξοδα καταχωρούνται στην αναλυτική λογιστική κατά προορισμό, στο λογαριασμό **92 « κέντρα (θέσεις) κόστους »**.

Σκοπός της αναλυτικής κατά προορισμό καταχώρησης των οργανικών εξόδων στην αναλυτική λογιστική είναι οι επιχειρήσεις να μπορούν να παρακολουθούν εσωλογιστικά την διαμόρφωση του κόστους των κατά λειτουργία. Αυτό εξασφαλίζεται με την τήρηση των παρακάτω υποχρεωτικών δευτεροβάθμιων λογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού **92 «κέντρα (θέσεις) κόστους**. Οι λογαριασμοί αυτοί τηρούνται εφόσον στην επιχείρηση υπάρχει και δραστηριοποιείται η αντίστοιχη λειτουργία.

Οι υποχρεωτικοί λογαριασμοί του πρωτοβάθμιου **92 «κέντρα (θέσεις) κόστους»** κατά κατηγορία επιχειρήσεων είναι οι εξής:

Έξοδα λειτουργίας		Βιομηχανικές, μεταλλευτικές, τεχνικές, παροχής υπηρεσιών κλπ επιχειρήσεις.	Εμπορικές επιχειρήσεις
Κωδικός	Λογαριασμός		
92.00	Παραγωγής	Υποχρεούνται στην τήρηση	Δεν υποχρεούνται στην τήρηση
92.01	Διοίκησης	Υποχρεούνται στην τήρηση	Υποχρεούνται στην τήρηση
92.02	Ερευνών- Ανάπτυξης	Υποχρεούνται στην τήρηση	Υποχρεούνται στην τήρηση
92.03	Διάθεσης	Υποχρεούνται στην τήρηση	Υποχρεούνται στην τήρηση
92.04	Χρηματοοικονομικής	Υποχρεούνται στην τήρηση	Υποχρεούνται στην τήρηση

Η μετατροπή των πρώτων και βοηθητικών υλών κ.λπ. σε έτοιμα προϊόντα, δηλαδή η παραγωγική διαδικασία της βιομηχανικής επιχείρησης, διεξάγεται συνήθως σε διάφορα στάδια, τα οποία, μεταξύ τους συγκρινόμενα, παράγουν συμπληρωματικό, αλλά ανομοιόμορφο παραγωγικό έργο, ενώ σε κάθε στάδιο επιτελείται ομοιόμορφο, ως επί το πλείστον, έργο. Π.χ. στο κλωστήριο

μετατρέπεται το βαμβάκι σε νήμα, στο υφαντήριο το νήμα μετατρέπεται σε ύφασμα.

Τα δυο αυτά στάδια παράγουν συμπληρωματικό αλλά ανομοιόμορφο έργο, ενώ καθένα από αυτά παράγει έργο, αυτοτελώς εξεταζόμενο, ομοιόμορφο.

Για την ακρίβεια της κοστολόγησης, κατά αναπότρεπτη ανάγκη, επιβάλλεται να διαχωρίζεται η παραγωγική διαδικασία σε επιμέρους στάδια στα οποία συντελείται ομοιόμορφο έργο, να κατανέμεται το συνολικό κόστος παραγωγής στα επιμέρους αυτά στάδια και να συσχετίζεται το κόστος καθενός σταδίου με το παραγόμενο από αυτό έργο. Τα στάδια αυτά επικράτησε να λέγονται κέντρα ή θέσεις κόστους ή απλώς (παραγωγικά) τμήματα.

Η θέση είναι το αποτέλεσμα του καταμερισμού της εργασίας, η οποία όμως συνιστά οργανωτική συνένωση ομοειδών έργων. Επομένως μπορεί να αποτελεί θέση μια λειτουργική ενότητα εργασίας ή ένα επίπεδο ευθύνης και έλεγχου μέσα στην εκμετάλλευση ή τέλος και μια απλώς τοπική μονάδα εργασίας.

Η δημιουργία των κέντρων(θέσεων) κυριαρχείται από τις εξής απόψεις:

- Φυσιολογικά ο σχηματισμός των κέντρων(θέσεων) παρακολουθεί την πορεία της παραγωγικής διαδικασίας, αρχίζει από την θέση "ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΣ" (προμήθειες) και προωθείται προς τις θέσεις "ΠΑΡΑΓΩΓΗ", "ΔΙΟΙΚΗΣΗ", "ΔΙΑΘΕΣΗ", προβλέπει ιδιαίτερα γενικές θέσεις καθώς και την δυνατότητα υποδιακρίσεως των πιο πάνω θέσεων.
- Η δημιουργία των κέντρων(θέσεων) είναι απαραίτητη προϋπόθεση για τον έλεγχο της οικονομικότητας των διάφορων λειτουργικών επιπέδων της εκμετάλλευσης. Εδώ προέχουσα σημασία έχει ο καθορισμός της ευθύνης, όπου γενικά κυριαρχούν προσωπικά κριτήρια.
- Το αποφασιστικό όμως κριτήριο της δημιουργίας και του σχηματισμού των κέντρων(θέσεων) είναι η εξασφάλιση του προσδιορισμού του κόστους για κάθε θέση.

Τα κέντρα (θέσεις) κόστους πρέπει λοιπόν να ανταποκρίνονται πρωτίστως στην λειτουργική διάρθρωση της επιχειρήσεως, γι' αυτό να αποσαφηνίσουμε

ορισμένους όρους που χρησιμοποιούνται στις υποδιαιρέσεις της παραγωγικής διαδικασίας.

Η παραγωγή είναι δυνατόν να διεξάγεται κατά στάδια, τα οποία χαρακτηρίζονται για το έντονο της μεταβολής της πρώτης ύλης. Τα στάδια ονομάζονται φάσεις και κάθε φάση είναι δυνατόν να συντελείται από μία η περισσότερες κατεργασίες.

Κάθε μηχάνημα ή σειρά μηχανημάτων με τα οποία ολοκληρώνεται μια κατεργασία χαρακτηρίζεται ως τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας. Σε ένα εργοστάσιο υφαντουργίας λ.χ. φάσεις αποτελούν: το κλωστήριο, το υφαντήριο, το πλυντήριο, το βαφείο και το φινιστήριο. Καθεμιά από τις φάσεις αυτές διεξάγεται από μία η περισσότερες σειρές μηχανημάτων, δηλαδή κάθε φάση περιλαμβάνει τμήματα, όπως π.χ.:

Φάση I ΚΛΩΣΤΗΡΙΟ

Τμήμα 1: Παρασκευή χαρμανιών

Τμήμα 2: Μετασκευή νημάτων

Τμήμα 3 :Νηματοποίηση

Φάση II ΥΦΑΝΤΗΡΙΟ

Τμήμα 1: Διάστρες – Κολλαρίστρια

Τμήμα 2: Ιστοί

Φάση III ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ- ΒΑΦΕΙΟ- ΦΙΝΙΡΙΣΤΙΡΙΟ

Τμήμα 1: Πλυντήριο

Τμήμα 2: Βαφείο

Τμήμα 3: Φινιριστήριο

Το κόστος συγκεντρώνεται κατά κέντρο (ή θέση) κόστους, το οποίο μπορεί κατά τις απόψεις του οργανωτού κοστολόγου και ανάλογα με την επιδιωκόμενη ακρίβεια της κοστολογήσεως, να είναι ένα μόνο τμήμα η να συγκροτείται από περισσότερα τμήματα.

Εδώ πρέπει να τονίσουμε με έμφαση ότι κέντρα (θέσεις) Κόστους δεν πρέπει να δημιουργούμε μόνο στην λειτουργία παραγωγής. Σ' αυτήν είναι οπωσδήποτε αναγκαία η δημιουργία των κατάλληλων κέντρων κόστους,

προκειμένου να κοστολογήσουμε τα παραγόμενα προϊόντα ή τις υπηρεσίες. Μια καλή οργανωμένη επιχείρηση πρέπει να δημιουργεί, κέντρα κόστους και στις υπόλοιπες λειτουργίες της προκειμένου να έχει πολύτιμες πληροφορίες. Στην λειτουργία της διοικήσεως να γνωρίζει λ.χ. ποιο είναι το κόστος της μηχανογραφείσεως, της γραμματείας, του λογιστηρίου, της γενικής διευθύνσεως κ.λπ..

Στην λειτουργία της διαθέσεως να γνωρίζει λ.χ. ποιο είναι το κόστος των διευθύνσεων πωλήσεων, Marketing, των αυτοκίνητων διαθέσεως των προϊόντων της κ.λπ. Είναι συνεπώς μέγα σφάλμα να νομίζουμε ότι κέντρα κόστους πρέπει να δημιουργούνται μόνο στην λειτουργία παραγωγής.

Ο επιμερισμός των κατ' είδος εξόδων και η συγκέντρωσή τους σε κέντρα κόστους υπαγορεύεται από τους ακόλουθους κυρίως λόγους:

1. Για την ακρίβεια της κοστολογήσεως

Τα έμμεσα έξοδα δεν είναι δυνατό από την φύση τους, να συσχετιστούν απευθείας (άμεσα) με τους φορείς του κόστους (προϊόντα, υπηρεσίες). Ο συσχετισμός αυτός μόνο έμμεσα μπορεί να γίνει δια των επιμέρους τμημάτων της παραγωγικής διαδικασίας, δηλ. δια μέσω των κέντρων κόστους. Επιβάλλεται συνεπώς, η υποδιαίρεση της επιχείρησης σε λειτουργικά τμήματα, στα οποία εκτελείται ομοιογενές έργο, το οποίο μπορεί να μετρηθεί με την ίδια μονάδα μετρήσεως και να κατανεμηθεί στις ομοειδής μονάδες που παράγονται από το τμήμα. Η δαπάνη των αποδοχών λ.χ. του τεχνικού διευθυντή νηματοποιήσεως δεν είναι δυνατό να συσχετιστεί άμεσα με τα μέτρα του υφάσματος που παρήχθησαν, ενώ άμεσα με το λειτουργικό τμήμα "νηματοποίηση", το συνολικό κόστος του οποίου μπορεί και πρέπει να βαρύνει τα κιλά του νήματος που παρήχθησαν.

Το κατ'είδος κόστος, λοιπόν, πρέπει να συγκεντρώνεται κατά λειτουργικό τμήμα και να κατανέμεται στις μονάδες έργου που το τμήμα παράγει. Έτσι, για κάθε λειτουργικό τμήμα δημιουργείται και ένα κέντρο κόστους. Δηλαδή, οι λειτουργικές υποδιαιρέσεις της επιχειρήσεως αποτελούν τα πρωταρχικά κέντρα κόστους, στα οποία κατανέμεται το σύνολο των οργανικών εξόδων κατ' είδος για να σχηματιστεί το λειτουργικό κόστος του τμήματος. Οι υπολειτουργίες στις οποίες αναλύονται οι βασικές λειτουργίες (στο παράδειγμα μας: η παρασκευή χαρμανιών, η μετασκευή νημάτων κ.λπ.)

καθώς και οι λειτουργικές μονάδες(κλωστήριο, υφαντήριο κ.λπ.) πρέπει να αποτελούν τον οδηγό για την δημιουργία των κέντρων κόστους.

2. Για τον έλεγχο των υπεύθυνων φορέων της επιχείρησης

Είναι όμως δυνατό η διοικητική διαίρεση της επιχείρησης να μην εναρμονίζεται πλήρως με την λειτουργική της διάρθρωση και οι διευθύνοντες της επιχείρησης να επιθυμούν να παρακολουθούν το κόστος των φορέων διοικητικής ευθύνης, για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας αυτών. Αν π.χ. στο παράδειγμα μας υπεύθυνος για το βαφείο και το ραφείο είναι ένας υπάλληλος ,την αποτελεσματικότητα του οποίου , από άποψη κόστους , η επιχείρηση επιθυμεί να ελέγχει , πρέπει να δημιουργηθεί ένα κέντρο για τα δυο αυτά τεχνολογικά ανεξάρτητα τμήματα. Αντίθετα, αν στο νηματοουργείο έχουν τοποθετηθεί δυο υπεύθυνα στελέχη και σε καθένα έχει εκχωρηθεί και ανάλογη ευθύνη, θα πρέπει το τμήμα "νηματοουργείο" να υποδιαιρεθεί σε δύο κέντρα κόστους για να είναι σε θέση η επιχείρηση να ελέγχει την αποτελεσματικότητα καθενός στελέχους. Ωστε στις περιπτώσεις αυτές να δημιουργούνται κέντρα (θέσεις) κόστους κατά περιοχή ευθύνης.

3. Για να γνωρίζει η επιχείρηση το κόστος ορισμένων λειτουργιών εκμεταλλεύσεως.

Είναι όμως ακόμα ενδεχόμενο, η διοίκηση της επιχειρήσεως να επιδιώκει την μέτρηση ή τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας ενός κέντρου επενδύσεως όπως π.χ. ενός εργοταξίου που οργανώνεται για την κατασκευή μίας γέφυρας, η ενός κέντρο κέρδους όπως π.χ. του κλάδου ανταλλακτικών επιβατικών αυτοκινήτων μιας αντιπροσωπείας, όποτε δημιουργούνται αντίστοιχες οργανωτικές μονάδες καθώς και ανάλογα κέντρα ή θέσεις κόστους.

Είναι δυνατόν τα κέντρα κέρδους να περιλαμβάνουν περισσότερα από ένα κέντρα κόστους όπως π.χ. όταν το έργο που παράγεται στα επιμέρους κέντρα κόστους είναι δύσκολο να αποτιμηθεί, η αποτίμηση του κρίνεται ασύμφορη.

Από τα όσα αναφέραμε προκύπτει ότι κέντρο (θέση) κόστους είναι η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας η περιοχή ευθύνης, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους της με σκοπό την μέτρηση της αποτελεσματικότητας της.

Σύμφωνα με τα παραπάνω τα κέντρα (θέσεις) μπορούν να ταξινομηθούν ως εξής:

➤ Ανάλογα της φύσεως των υπηρεσιών που παρέχουν.

Σε κέντρα(θέσεις): *Εφοδιασμού- Παραγωγής- Διοίκησης και Διάθεσης* και το κόστος τους για κάθε μια από αυτές καλείται Κόστος Εφοδιασμού- Κόστος Παραγωγής- Κόστος Διοίκησης και Κόστος Διάθεσης.

➤ Ανάλογα με την επίδραση των θέσεων κόστους κατά την κατανομή των έμμεσων εξόδων.

Σε κέντρα(θέσεις) κόστους : *Βοηθητικές- Προσωρινές- Οριστικές.*

Οριστικές ή κύριες είναι εκείνες των οποίων τα έξοδα βαρύνουν απ' ευθείας το κόστος των έργων (προϊόντων). Πιο συγκεκριμένα είναι εκείνα που έχουν ως βασικό σκοπό την παραγωγή των ενδιάμεσων τελικών προϊόντων. Το κόστος αυτών συνεπώς, επιβαρύνει, κατά κανόνα, τους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους, δηλαδή τα παραγόμενα προϊόντα. Μόνο κατά εξαίρεση είναι δυνατό τα κέντρα αυτά να παρέχουν έργο μεταξύ τους ή προς τα βοηθητικά έργα.

Ορισμένα γενικά έξοδα, κοινά σε περισσότερες οριστικές θέσεις (Αποσβέσεις, τόκοι, θέρμανση), αντί να κατανεμηθούν απευθείας στις θέσεις αυτές συγκεντρώνονται σε μια *προσωρινή* θέση από την οποία στην συνέχεια κατανέμονται στις *οριστικές θέσεις*.

Βοηθητικά κέντρα(θέσεις) κόστους είναι εκείνα που κύριο σκοπό – προορισμό έχουν την εξυπηρέτηση των κύριων κέντρων(θέσεων) κόστους. Το κόστος αυτών, συνεπώς, απορροφάται ή επιβαρύνει τα κύρια κέντρα. Το χαρακτηριστικό γνώρισμα τους ότι δεν συμβάλλουν στην παραγωγή των προϊόντων, τα οποία προορίζονται για πώληση σε τρίτους, αλλά στην παραγωγή έργων τα οποία χρησιμοποιούνται από τις κύριες θέσεις μέσα στην εκμετάλλευση και ονομάζονται ενδοεκμεταλλευτικές παροχές.

Η ατμοπαραγωγή π.χ. είναι βοηθητικό κέντρο , επειδή ο ατμός που παράγει καλύπτει τις ανάγκες άλλων κέντρων(κυρίων και βοηθητικών). Για τον ίδιο λόγο βοηθητικά κέντρα είναι και η ηλεκτροπαραγωγή, το συνεργείο επισκευών και συντηρήσεων, το χημείο και το σχεδιαστήριο στις επιχειρήσεις που δεν έχουν αντικείμενο εκμεταλλεύσεως στις δραστηριότητες αυτές.

7. ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το μέγεθος των εργοστάσιων και των επιχειρήσεων μετρείται με διάφορους τρόπους. Μερικοί από αυτούς είναι ο όγκος του επενδεδυμένου κεφαλαίου, τον αριθμό των εργατών, του φυσικού όγκου παραγωγής, την αξία της παραγωγής και την παραγωγική ικανότητα.

Ο αριθμός των εργατών παρά τα όλα μειονεκτήματα που παρουσιάζει, αποτελεί το ποιο κατάλληλο κριτήριο.

Από την άποψη αυτή σημασία έχει το ποσοστό συμμετοχής στην αξία των βιομηχανικών προϊόντων, δηλαδή το ποσοστό των εργατικών εξόδων αφενός, και αφετέρου εκείνων των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται.

Από άποψη συμμετοχής στην εργασία διακρίνουμε:

- Βιομηχανίες χαμηλού κόστους εργασίας, στις οποίες τα εργατικά έξοδα δεν υπερβαίνουν ποσοστό 10% επί της αξίας της παραγωγής.
- Βιομηχανίες υψηλού κόστους εργασίας στις οποίες τα εργατικά έξοδα υπερβαίνουν το 35% επί της αξίας του προϊόντος.
- Βιομηχανίες μέσου κόστους εργασίας στις οποίες τα εργατικά έξοδα κυμαίνονται από 10%-25%.
-

Από άποψη συμμετοχής της αξίας των πρώτων υλών στην αξία της παραγωγής διακρίνουμε:

- Βιομηχανίες χαμηλού κόστους πρώτων υλών, στις οποίες το ποσοστό αυτό είναι μικρότερο του 40%
- Βιομηχανίες υψηλού κόστους πρώτων υλών, στις οποίες το ποσοστό είναι μεγαλύτερο του 65%
- Βιομηχανίες μέσου κόστους πρώτων υλών, στις οποίες το ποσοστό κυμαίνεται μεταξύ 40% και 65%

8. ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει η κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μια υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας. Η κοστολόγηση σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους, αναφέρεται στα αγαθά και τις υπηρεσίες που αγοράζονται, παράγονται και πωλούνται στις επιχειρηματικές ή δραστηριότητες που αναπτύσσονται και γενικά, στη λειτουργία οποιασδήποτε λειτουργικής υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδας.

Η κοστολόγηση παρουσιάζεται με δυο, βασικά, ξεχωριστές μεταξύ τους μορφές, τις ακόλουθες:

- Την ολοκληρωμένη μορφή ή εσωλογιστική κοστολόγηση, κατά την οποία το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται από στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στους οικείους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών, που συμβάλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών.

Με την πλήρη αυτή μορφή της η κοστολόγηση οδηγεί στον σχηματισμό του κόστους, όχι μόνο της παραγωγικής λειτουργίας και των υποδιαίρεσεων της αλλά και των λοιπών βασικών λειτουργιών της οικονομικής μονάδας, ώστε να προκύπτει από τους λογαριασμούς της οικονομικής οργάνωσης τουλάχιστον το μεικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν ή κατά μονάδα προϊόντος.

Η λογιστική κοστολόγηση προϋποθέτει και στηρίζεται στην λογιστικοποίηση (με λογιστικές εγγραφές) των κοστολογικών στοιχείων για τον σχηματισμό αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

Δεδομένου ότι στην εσωλογιστική κοστολόγηση το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς, οι κοστολογικές διαδικασίες αφορούν βασικά το έμμεσο κόστος. Οι επεξεργασίες αυτές γίνονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία των οικείων λογαριασμών και συντάσσονται καταστάσεις με τους σχετικούς υπολογισμούς κατανομής, οι οποίες αποτελούν στοιχείο αναφοράς του τρόπου προσδιορισμού και συνθέσεως του κόστους των φορέων και δικαιολογητικό των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών που, κατά περίπτωση γίνονται για τη λογιστικοποίηση του έμμεσου κόστους.

- Την ατελή μορφή ή εξωλογιστική κοστολόγηση.

Κατά το Ε.ΓΛΣ εξωλογιστική κοστολόγηση τηρείται όταν το λειτουργικό κόστος δεν σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Στη μορφή αυτή κοστολόγησης το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Έτσι η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων (απογραφής) στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα.

Η κοστολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται σαν εξωλογιστική στις έξι περιπτώσεις:

- Όταν τα στοιχεία του κόστους παρακολουθούνται με εσωλογιστικά αλλά για τον σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δεν γίνεται οποιαδήποτε κοστολογική επεξεργασία, ούτε το κόστος αυτό συνδέεται με τελικούς φορείς. Στην περίπτωση αυτή το κόστος των αποθεμάτων ετοιμών και ημιτελών προϊόντων τέλους χρήσεως προσδιορίζεται εμπειρικά με σκοπό την αποτίμηση της απογραφής. Τέτοια μορφή κοστολόγησης εφαρμόζουν οι οικονομικές μονάδες που κατά κανόνα δεν εφαρμόζουν σύστημα διαρκούς απογραφής αποθεμάτων και δεν εκδίδουν στοιχεία παρακολουθήσεως των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων μέσα στην ίδια μονάδα.
- Όταν τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους, ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους και το κόστος των φορέων παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποσοτικοί και κατ' αξία προορισμοί και καταλογισμοί γίνονται αυθαίρετα και δεν στηρίζονται σε πραγματικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα, όπως είναι τα δελτία βιομηχανοποιήσεως της παραγωγής, τα δελτία απασχολήσεως του προσωπικού, οι τεχνικές προδιαγραφές και τα ποσοτικά πρότυπα.
- Όταν τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος δεν παρακολουθούνται στο σύνολο τους λογιστικά, όπως στις περιπτώσεις που δεν τηρούνται πλήρη λογιστικά βιβλία.

Σε αμφότερες όμως τις περιπτώσεις η κοστολόγηση μπορεί να είναι ολοκληρωμένη ή ατελής. Η ικανότητα ή η ατέλεια της κοστολόγησης δεν εξαρτάται από το εάν διεξάγεται με διπλογραφικές εγγραφές στα λογιστικά βιβλία ή με απλογραφικές εγγραφές σε καταστάσεις ή σε βοηθητικά (εξωλογιστικά) βιβλία. Η ικανότητα εξαρτάται από την εφαρμογή των κανονικών μεθόδων και των κριτηρίων μερισμών και καταλογισμών του κόστους κ.λ.π. και όχι από το εάν η κοστολόγηση παρακολουθείται εξωλογιστικά ή εσωλογιστικά. Είναι δυνατόν μια εξωλογιστική κοστολόγηση

να είναι ολοκληρωμένη, γιατί ακολουθεί τις διαδικασίες και τις μεθόδους που υπαγορεύει ο βιομηχανικός λογισμός και σήμερα το Ε.ΓΛΣ, ενώ μια εσωλογιστική κοστολόγηση να εφαρμόζει ατελώς τα όσα υπαγορεύει ο βιομηχανικός λογισμός και επιβάλλει σήμερα το Ε.ΓΛΣ και συνεπώς να κρίνεται ατελής.

9. ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ

Για την ευχέρεια της κοστολόγησης καταρτίζεται πλήρες λογιστικό σχέδιο, στο οποίο μεταξύ άλλων προβλέπονται:

- Οι συνηθισμένοι λογαριασμοί της συναλλακτικής δραστηριότητας, δηλαδή οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής.
- Οι θέσεις κόστους και οι αντίστοιχοι λογαριασμοί τους που προβλέπονται κατά περίπτωση παραγωγής και σύμφωνα με την διάρθρωση της βιομηχανικής επιχείρησης.

Στους λογαριασμούς που προβλέπονται για την Γενική Λογιστή περιλαμβάνονται και λογαριασμοί για τα άμεσα και έμμεσα έξοδα, στους οποίους καταχωρούνται τα στοιχεία του βιομηχανικού και εμπορικού κόστους.

A) Λογαριασμοί άμεσων εξόδων.

Οι κύριοι λογαριασμοί των άμεσων εξόδων είναι:

ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ, ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ, ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΑ.

Οι λογαριασμοί πρώτες ύλες και βοηθητικές ύλες χρεώνονται με την αρχική αξία (τιμολογιακή αξία) και με τα ειδικά έξοδα των πρώτων και βοηθητικών υλών που αγοράζονται. Πιστώνονται δε με τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που χορηγούνται για βιομηχανοποίηση (ή πωλούνται) επίσης, με την αρχική αξία.

Ο λογαριασμός ημερομίσθια χρεώνεται με τα ποσά που πληρώνονται για ημερομίσθια για την κατεργασία (παραγωγή) και πιστώνεται σε χρέωση (μεταφορά) των λογαριασμών παραγωγής.

B) Λογαριασμοί έμμεσων εξόδων.

Οι κυριότεροι λογαριασμοί έμμεσων εξόδων είναι:

ΕΝΟΙΚΙΑ, ΜΙΣΘΟΙ, ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ, ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ, ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ, ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ, ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ, ΦΩΤΙΣΜΟΣ, ΥΔΡΕΥΣΗ, ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ Κ.Λ.Π.

Η λειτουργία αυτών των λογαριασμών είναι η εξής. Χρεώνομαι με τα ποσά που πληρώνονται, ή υπολογίζονται και πιστώνονται μεταφερόμενοι σε χρέωση των θέσεων (κέντρων) κόστους με σύνταξη φύλου μερισμού.

Γ) διάμεσοι λογαριασμοί.

Οι διάμεσοι λογαριασμοί που μπορεί να λειτουργήσουν σε μια επιχείρηση είναι: ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ ΓΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗ ή ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ ή ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ ΓΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΟΠΟΙΗΣΗ, ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ ΓΙΑ ΑΝΑΛΩΣΗ Κ.Λ.Π.

Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται με την αρχική αξία των υλικών που χορηγούνται για βιομηχανοποίηση καθώς και με τα γενικά έξοδα αγορών και πιστώνονται σε χρέωση των λογαριασμών παραγωγής.

Δ) Οι θέσεις κόστους και οι αντίστοιχοι λογαριασμοί

Ανάλογα με το μέγεθος το είδος και τη διάρθρωση της επιχείρησης, οι θέσεις κόστους και οι αντίστοιχοι λογαριασμοί είναι:

ΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΣ	ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΑΓΟΡΩΝ
ΚΑΤΗΡΕΑΣΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ
ΔΙΑΘΕΣΗ	ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗ	ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΧΡΗΜΑΤΟ/ΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ	ΧΡΗΜΑΤΟ/ΝΟΜΙΚΑ ΕΞΟΔΑ
ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΣΥΝΕΡΓΕΙΟ-ΒΑΦΕΙΟ Κ.Λ.Π.

Η λειτουργία των πιο πάνω λογαριασμών είναι:

ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΑΓΟΡΩΝ. Στον λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται όλα τα έξοδα που έχουν σχέση με τις αγορές. Τα γενικά έξοδα αγορών επιβαρύνουν ή το σύνολο των υλικών που αγοράστηκαν μερίζονται μεταξύ των διαφόρων κέντρων κόστους ανάλογα με τις ύλες που χρησιμοποιούν.

ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ Ή ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ. Στον λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται όλα τα έξοδα του εργοστασίου, σαν γενικά βιομηχανικά έξοδα χαρακτηρίζονται οι μισθοί του διοικητικού προσωπικού του εργοστασίου και οι εισφορές για τους μισθούς αυτούς το ηλεκτρικό ρεύμα οι αποσβέσεις, η ύδρευση, οι επισκευές, τα υλικά συσκευασίας, κ.λ.π.

ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ. Τα έξοδα πωλήσεων διακρίνονται σε ειδικά και γενικά.

➤ Ειδικά έξοδα πωλήσεων. Στον λογαριασμό αυτόν συγκεντρώνονται τα έξοδα τα οποία γίνονται για την πώληση ορισμένων προϊόντων π.χ. τα μεταφορικά, φορτοεκφορτωτικά, συσκευασίας, κ.λ.π.

➤ Γενικά έξοδα πωλήσεων. Στον λογαριασμό αυτόν συγκεντρώνονται: οι αμοιβές και οι εργοδοτικές εισφορές του προσωπικού υπηρεσίας πωλήσεων, οι διαφημίσεις, τα ενοίκια, οι φόροι οικοδομών, οι αποσβέσεις, κ.λ.π.

Τα ειδικά και γενικά έξοδα πωλήσεων επιβαρύνουν το κόστος των πωληθέντων προϊόντων. Έτσι με την επιβάρυνση του βιομηχανικού κόστους και με τα έξοδα πωλήσεων, προσδιορίζεται το **ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ**.

ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ. Στον λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται, οι αμοιβές και εργοδοτικές εισφορές του προσωπικού της διοίκησης, τα ενοίκια, οι αποσβέσεις των κτηρίων και των επίπλων γραφείου, η γραφική ύλη, ο φωτισμός, η θέρμανση, κ.λ.π.

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΞΟΔΑ. Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται τα έξοδα αγοράς χρήματος, δηλαδή οι τόκοι δανείων, προεξοφλητικοί τόκοι, οι προμήθειες και τα έξοδα τραπεζών και τα εισπρακτικά έξοδα των συναλλαγματικών.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ. Οι βοηθητικές υπηρεσίες διαφέρουν μεταξύ των βιομηχανικών υπηρεσιών. Το είδος και ο αριθμός των βοηθητικών υπηρεσιών εξαρτάται από το είδος και το μέγεθος της βιομηχανικής επιχείρησης. Κάθε βοηθητική υπηρεσία παρακολουθείται με ξεχωριστό λογαριασμό στον οποίο συγκεντρώνονται όλα τα έξοδα λειτουργίας της π.χ. "ηλεκτροπαραγωγή", "χημείο", "συνεργείο επίσκευών", κ.λ.π.

ΠΑΡΑΓΩΓΗ. Στον λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται τα:

- Άμεσα έξοδα που πραγματοποιούνται για την παραγωγή όπως είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες και τα ημερομίσθια με τις εισφορές τους.
- Έμμεσα έξοδα δηλαδή το κόστος των βοηθητικών υπηρεσιών και η αναλογία των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Οι πιο πάνω λογαριασμοί δεν παρακολουθούνται σαν περιληπτικοί λογαριασμοί αλλά σχηματίζονται βάση φύλου μερισμού.

Για μεγαλύτερη κατανόηση ακολουθεί το παράδειγμα 1.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1.

Έστω η βιομηχανία "Χ Α.Ε." παράγει ένα προϊόν Α και για την παραγωγή του διατέθηκαν:

Α) Άμεσα έξοδα.

- Πρώτες ύλες αξίας 20000000
- Βοηθητικές ύλες αξίας 4000000
- Ημερομίσθια 6000000

Β) Έμμεσα έξοδα.

- Ενοίκια 3600000
- Ασφάλιστρα 2000000
- Συντηρήσεις 1200000
- Αποσβέσεις 3000000
- Μισθοί 2200000

Όλα τα πιο πάνω έξοδα θεωρούνται κοστολογήσιμα.

Από την παραπάνω διαδικασία παρήχθησαν 10000 μονάδες του προϊόντος Α.

1^ο κατά την παράδοση των πρώτων και βοηθητικών ήλων θα στο εργοστάσιο θα γίνει η εξής ημερολογιακή εγγραφή:

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		24000000	
23.00 Παραγωγή Α	24000000		
24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ			24000000
24.00 πρώτες ύλες	20000000		
24.01 βοηθητικές ύλες.	4000000		
Παράδοση πρώτων και βοηθητικών υλών δελτίο εξαγωγής Νο 45			

2^ο Για τα έμμεσα έξοδα θα συνταχθεί φύλλο μερισμού

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΞΟΔΩΝ	ΠΟΣΟ ΜΕΡΙΣ.	ΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ			
			Γ.Ε.Δ.	Γ.Ε.Α.	Γ.Β.Ε.	Γ.Ε.Π.
1	Ενοίκια	3600000	400000	1000000	-	2200000
2	Μισθοί	2200000	1000000	300000	400000	500000
3	Συντηρήσεις	1200000	300000	900000	-	-
4	Ασφάλιστρα	2000000	100000	300000	500000	1100000
5	Αποσβέσεις	3000000	200000	600000	1800000	400000
	ΣΥΝΟΛΟ	12000000	2000000	3100000	2700000	4200000
	Επιμερισμός Γεν. Εξόδων Διοίκησης			400000	1100000	500000
				3500000	3800000	4700000

(ο μερισμός έγινε αυθαίρετα)

Με βάση το φύλλο μερισμού θα γίνουν οι έξι εγγραφές.

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		5800000
23.11 έξοδα λειτουργίας αγορών	3100000	
23.12 έξοδα λειτουργίας παραγωγής	2700000	
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		6200000
80.02 έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	6200000	
80.02.00 έξοδα διοικητικής λειτουργίας	2000000	
80.02.00 έξοδα λειτουργίας διάθεσης	4200000	
60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		2200000
60.00 αμοιβές έμμισθου προσωπικού	2200000	
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		6800000
62.04 ενοίκια	3600000	
62.05 ασφάλιστρα	2000000	
62.07 επισκευές συντηρ.	1200000	
66 ΑΠΟΣΒ. ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		3000000
66.01 αποσβέσεις κτηρίων	800000	
66.02 αποσβέσεις μηχανημάτων	1200000	
66.03 αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	600000	
66.04 αποσβέσεις επίπλων	400000	
Σύμφωνα με το φύλλο μερισμού		
ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ		

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ			
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ Σ ΕΞΕΛΙΞΗ		1500000	
23.11 έξοδα λειτουργίας αγορών	400000		
23.12 έξοδα λειτουργίας παραγωγής	1100000		
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		500000	
80.02 έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	5000000		
80.02.00 έξοδα λειτουργίας διάθεσης.			2000000
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			
80.02 έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	2000000		
80.02.00 έξοδα διοικητικής λειτουργίας			
Επαναμερισμός εξόδων διοίκησης στα κέντρα κόστους			

3^ο Τα Γενικά έξοδα Αγορών επιβαρύνουν τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που καταναλώθηκαν ανάλογα με την αξία τους.

Πρώτες ύλες $20000000 * 3500000 : 24000000 = 2916667$

Βοηθητικές $4000000 * 3500000 : 24000000 = 583333$ οπότε γίνεται η εξής εγγραφή:

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		3500000	
23.00 Παραγωγή Α	3500000		
Πρώτες ύλες για βιομηχανοποίηση			
2916667			
Βοηθητικές ύλες για βιομηχανοποίηση			
583333			
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ			3500000
23.11 Έξοδα λειτουργίας αγορών	3500000		
Καταλογισμός γενικών εξόδων αγορών			

4^ο ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

- Το κόστος των πρώτων υλών που αναλώθηκαν
- Το κόστος των βοηθητικών υλών που αναλώθηκαν
- Τα άμεσα ημερομίσθια που πληρώθηκαν και
- Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που πληρώθηκαν όλα τα παραπάνω επιβαρύνουν το κόστος του προϊόντος με τις εξής εγγραφές:

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		9800000	
23.00 Παραγωγή Α	9800000		
Πρώτες ύλες για βιομηχανοποίηση			
7840000			
Βοηθητικές ύλες για βιομηχανοποίηση			
1960000			
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ			3800000
23.12 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής.	3800000		
60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ			6000000
ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ			
60.01 Αμοιβές ημερομισθίου	6000000		
προσωπικού			
Επιβάρυνση κόστους παραγωγής			
21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ		37300000	
21.00 Προϊόντα έτοιμα	37300000		
21.00.00 προϊόν Α 10000*3730			
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ			37300000
23.00 παραγωγή Α	37300000		
Πρώτες ύλες για βιομηχανοποίηση			
30756667			
Βοηθητικές ύλες για βιομηχανοποίηση			
6544333			
Βιομηχανικό κόστος 10000 μονάδων ή			
3730 ανά μονάδα βιομηχανικό κόστος			

Με τις πιο πάνω ενέργειες και εγγραφές βρέθηκαν:

- Τα έξοδα για κάθε είδος δαπάνης (οι λογαριασμοί εξόδων)
- Το κόστος των λειτουργιών της επιχείρησης εφοδιασμού 3100000, κατεργασίας 2700000 πωλήσεων 4200000 και διοίκησης 2000000
- Το κόστος των κύριων θέσεων κόστους Γενικών εξόδων αγορών 3500000, Γενικών βιομηχανικών εξόδων 3800000 και Γενικών εξόδων πωλήσεων 4700000.
- Το βιομηχανικό κόστος των προϊόντων που παρήχθησαν 10000 μονάδων 37300000 δηλαδή 3730 κατά μονάδα.

5° ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Αν δεχτούμε ότι έχουν πραγματοποιηθεί και ειδικά έξοδα πωλήσεων 1400000 τότε το εμπορικό κόστος το προϊόντος Α θα είναι:

Α) Βιομηχανικό κόστος	37300000
Β) Ειδικά έξοδα πωλήσεων	1400000
Γ) Γενικά έξοδα πωλήσεων	<u>4700000</u>
Εμπορικό κόστος	43400000

Και $43400000 : 10000 = 4340$ κατά μονάδα με την προϋπόθεση ότι πωλήθηκαν και οι 10000 μονάδες.

Αν όμως οι μονάδες που πωλήθηκαν ήταν 8000 τότε το εμπορικό κόστος τους θα είναι:

Α) Βιομηχανικό κόστος $8000 \cdot 3730 = 29840000$	
Β) Ειδικά έξοδα πωλήσεων	1400000
Γ) Γενικά έξοδα πωλήσεων	<u>4700000</u>
Εμπορικό κόστος πωληθέντων	35940000
ή $35940000 : 8000 = 4492,5$ κατά μονάδα.	

Αν δεχτούμε ότι οι 8000 μονάδες πωλήθηκαν με 5000€ κατά μονάδα συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. θα έχουμε τις εξής εγγραφές:

30 ΠΕΛΑΤΕΣ		40000000
30.00 Πελάτες εσωτερικού	40000000	
30.00 ΧΧ.....		
71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ		37037037
71.00 Πωλήσεις ετοιμών προϊόντων	37037037	
71.00.00 Πώληση προϊόντος Α		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ- ΤΕΛΗ		2962963
54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας	2962963	
54.00.08 Φ.Π.Α. 8%		
Πώληση 8000 μονάδων προς 5000		

71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ		6100000	
71.00 Πωλήσεις ετοιμών προϊόντων	6100000		
71.00.00 πώληση προϊόντος Α			
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ			1400000
64.14 Ειδικά έξοδα πωλήσεων	1400000		
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			4700000
80.02 έξοδα μη προσδιοριστικά των μεικτών αποτελεσμάτων	4700000		
80.02.02 έξοδα λειτουργικής διάθεσης			
71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ		29840000	
71.00 Πωλήσεις έτοιμων προϊόντων	29840000		
71.00.00 πώληση προϊόντος Α			
21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ			29840000
21.00 Προϊόντα έτοιμα	29840000		
21.00.00 προϊόν Α			
Μεταφορά βιομηχανικού κόστους 8000 μονάδων που πωλήθηκαν			

Με τις έγγραφες αυτές ο Λογαριασμός "Πωλήσεις Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών" εμφανίζει με το πιστωτικό υπόλοιπο του το πραγματικό οικονομικό αποτέλεσμα που προέκυψε, δηλαδή 4060000 κέρδος, ο δε λογαριασμός "Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή" θα παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο 7460000, όσο είναι το κόστος των 2000 μονάδων ($2000 * 37300 = 7460000$) που δεν πωλήθηκαν.

10. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΣΤΗΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Τα έξοδα που πραγματοποιούν οι βιομηχανικές επιχειρήσεις έχουν ήδη αναφερθεί σε προηγούμενο κεφάλαιο (4^ο) όμως εδώ παρουσιάζονται αναλυτικότερα καθώς και ο τρόπος με τον οποίο αυτά πραγματοποιούνται και υπολογίζονται.

1. Ύλες.

Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, οι ύλες αποτελούν το βασικό στοιχείο του κόστους και διακρίνονται σε: Πρώτες ύλες και Βοηθητικές, Καύσιμα και λιπαντικά, Ανταλλακτικά και αναλώσιμα υλικά, Υλικά συσκευασίας και διάφορα αναλώσιμα υλικά.

Το κόστος των υλών αποτελείται από την τιμή της αγοράς, τα ειδικά έξοδα αγοράς, τα γενικά έξοδα, τα έξοδα αποθήκευσης την φύρα, και τον τόκο του κεφαλαίου που διατέθηκε για αυτές.

1.1 Πρώτες Ύλες.

Οι πρώτες ύλες αποτελούν το πιο βασικό στοιχείο του κόστους. Πρώτη ύλη θεωρείται κάθε υλικό που καταναλώνεται στην παραγωγική διαδικασία και κατά κανόνα ενσωματώνεται στο προϊόν. Η προμήθεια των πρώτων υλών για την βιομηχανία αποτελεί πολύ σημαντικό πρόβλημα και αυτό γιατί ο εφοδιασμός πρώτων υλών στον καταλληλότερο συνδυασμό τιμής-ποσότητας μπορεί να εξασφαλίσει ευνοϊκά αποτελέσματα. Για τον σκοπό αυτό στις επιχειρήσεις λειτουργούν δυο υπηρεσίες. Υπηρεσία προμηθειών και η υπηρεσία αποθηκών.

A) Υπηρεσία Προμηθειών.

Ασχολείται με τον κανονικό εφοδιασμό της επιχείρησης με πρώτες ύλες και αλλά βοηθητικά υλικά. Κανονικός εφοδιασμός νοείται η έγκυρος προμήθεια η κατάλληλη ποιότητα και η φθηνή τιμή, σε συνδυασμό με τους καλύτερους όρους πληρωμής. Για να επιτευχθεί ο κανονικός εφοδιασμός απαιτείται

ερευνά αγοράς βάση προσφορών.

Ο εφοδιασμός της επιχείρησης με πρώτες ύλες πρέπει να γίνεται με βάση το πρόγραμμα παραγωγής, ώστε να αποφεύγεται ο εφοδιασμός με μικρότερη ή μεγαλύτερη ποσότητα από όσο απαιτούν οι ανάγκες της παραγωγής. Επίσης η αποθήκη θα πρέπει πάντα να γνωρίζει τα αποθέματα των υλών για να είναι πάντα σε θέση να εφοδιάζει την παραγωγή.

B) Υπηρεσία Αποθήκης.

Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις πρέπει να έχουν πάντοτε στην διάθεση τους επαρκείς ποσότητες πρώτων και βοηθητικών υλών γίνεται απαραίτητη η ύπαρξη κατάλληλων αποθηκών, η διαχείριση των οποίων ανατίθεται σε ορισμένα πρόσωπα (αποθηκάριοι). Οι αποθηκάριοι λοιπόν είναι υπεύθυνοι για την παραλαβή, την επαλήθευση, τη τοποθέτηση, την διαχείριση των υλών στις αποθήκες. Αυτό επιτυγχάνεται με την έκδοση δελτίων εισαγωγής με τα στοιχεία που προλαμβάνει η παραγγελιά καθώς και με την έκδοση διάφορων ειδικών καρτελών.

Οι πρώτες ύλες εκτός από την τιμολογιακή τους αξία επιβαρύνονται, όπως γίνεται κατανοητό, και με κάποια επιπλέον έξοδα τα οποία είναι απαραίτητα για την προμήθεια, την αποθήκευση και την συντήρησή τους. Τα επιπλέον αυτά έξοδα διακρίνονται σε δυο κατηγορίες. Στα ειδικά έξοδα αγορών τα οποία περιλαμβάνουν μεταφορικά, δασμοί φορτοεκφορτωτικά κ.α. και εμφανίζονται στην χρέωση του λογαριασμού πρώτες ύλες. Και στην κατηγορία των γενικών εξόδων αγορών όπου περιλαμβάνονται οι μισθοί, τα έξοδα ταξιδιών κ.α.

Οι πρώτες ύλες επιβαρύνονται επίσης και με δαπάνες αποθήκευσης οι οποίες περιλαμβάνουν τα ημερομίσθια και τους μισθούς των υπαλλήλων που ασχολούνται με την αποθήκη, οι δαπάνες συντήρησης υλών και αποθηκών, οι αποσβέσεις των υλών, η φύρα, οι τόκοι κ.λ.π. Οι παραπάνω δαπάνες και αυτές επιβαρύνουν την χρέωση του λογαριασμού "ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ". Ενώ αντίστοιχα πιστώνονται οι λογαριασμοί "ΜΙΣΘΟΙ-ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΑ", "ΑΝΑΛΩΣΗΜΑ ΥΛΙΚΑ", "ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ", "ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ", "ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ", "ΤΟΚΟΙ".

Για την εξαγωγή των πρώτων υλών από την αποθήκη είναι απαραίτητη έκδοση ενός δελτίου εξαγωγής από το λογιστήριο. Ο αποθηκάριος καταχωρεί

τις ποσότητες που εξάγει σύμφωνα με το δελτίο εξαγωγής σε ξεχωριστές καρτέλες για κάθε είδος έτσι ώστε κάθε φορά να είναι γνωστή η ποσότητα του αποθέματος που υπάρχει. Όμως κατά την εξαγωγή από την αποθήκη δημιουργείται το ζήτημα του προσδιορισμού τις τιμές κτίσης τους, αφού όπως είναι γνωστό οι αγορές πρώτων υλών γίνονται σε διάφορες ποσότητες και με διαφορετική πολλές φορές τιμή και διαφορετικά ειδικά έξοδα. Για τον λόγο υπάρχουν οι εξής μέθοδοι αποτίμησης της τιμής κτήσης:

- A) Μέθοδος μέσης τιμής κτήσης.
- B) Μέθοδος μέσης τιμής υπολοίπων.
- Γ) Μέθοδος τρέχουσας τιμής.(τιμή ημέρας).
- Δ) Μέθοδος σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων (FIFO).
- E) Μέθοδος αντίστροφης σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων (LIFO).

Σύγκριση των μεθόδων.

Είναι γεγονός ότι παρόλο που και οι τρεις μέθοδοι στηρίζονται στα ίδια δεδομένα, τα αποτελέσματα που προκύπτουν τόσο για το κόστος των του υλικού που αναλώθηκε όσο και για την αξία του τελικού αποθέματος διαφέρουν από μέθοδο σε μέθοδο.

Η μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων εμφανίζει χαμηλό κόστος αναλωθέντων υλικών και υψηλή αξία τελικού αποθέματος . αντίθετα η μέθοδος αντίστροφης σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων εμφανίζει υψηλό κόστος αναλωθέντων υλικών και χαμηλή αξία τελικού αποθέματος.

Η μέθοδος της μέσης τιμής των υπολοίπων βρίσκεται μεταξύ των δυο άλλων μεθόδων.

Η εμφάνιση όμως αυτών των διαφορετικών αποτελεσμάτων μεταξύ των μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων τόσο για την αξία των υλών που χρησιμοποιήθηκαν όσο και για την αξία του τελικού αποθέματος δημιουργεί εύλογα το ερώτημα ποια από τις μεθόδους αυτές είναι η πιο ακριβής. Η απάντηση σε αυτό το ερώτημα δεν είναι εύκολη, γιατί κάθε μέθοδος στηρίζεται και σε μια διαφορετική περί του κόστους αντίληψη. Και η εφαρμογή της μιας ή της άλλης μεθόδου εξαρτάται πολλές φορές από:

- Τις ειδικές συνθήκες της αγοράς.

- Τις ειδικές συνθήκες υπό τις οποίες δραστηριοποιείται η επιχείρηση.
- Την γενικότερη πολιτική της διοίκησης.

1.2 Άλλες ύλες.

Εκτός από τις πρώτες ύλες οι βιομηχανικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν και κάποια άλλα υλικά είτε για την υποβοήθηση της παραγωγής, είτε για κίνηση των μηχανών, για την συντήρηση και την διόρθωση τους, είτε για την συσκευασία των προϊόντων.

Έτσι χρησιμοποιούνται

Α) βοηθητικές ύλες που είναι τα αγαθά που χρησιμοποιούνται στην επεξεργασία των πρώτων υλών όπως για παράδειγμα η κόλλα τα χρώματα κ.α. οι βοηθητικές ύλες αγοράζονται και αποθηκεύονται βάσει δελτίων εισαγωγής και εξαγωγής στην αποθήκη και παρακολουθούνται από τον λογαριασμό "ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ". Επειδή οι βοηθητικές ύλες χρησιμοποιούνται στην παραγωγή, κατά την κατανάλωση τους χρεώνεται ο σχετικός λογαριασμός της παραγωγής και πιστώνεται ο λογαριασμός "βοηθητικές ύλες".

Β) καύσιμες ύλες και λιπαντικά. Σαν καύσιμες ύλες θεωρούνται το πετρέλαιο οι άνθρακες και όλες οι ύλες που χρησιμοποιούνται για την κίνηση των μηχανών. Κατά την αγορά τους χρεώνεται ο λογαριασμός "ΚΑΥΣΗΜΑ ΚΑΙ ΛΥΠΑΝΤΙΚΑ" ο οποίος πιστώνεται κατά διαστήματα με τις ποσότητες που καταναλώνονται.

Γ) ανταλλακτικά και εργαλεία. Ανταλλακτικά θεωρούνται τα διάφορα εξαρτήματα των μηχανών και σαν εργαλεία εκείνα τα είδη που χρησιμοποιούνται για την επισκευή τους. Κατά την προμήθεια τους χρεώνεται ο λογαριασμός "ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΚΑΙ ΕΡΓΑΛΕΙΑ" ο οποίος πιστώνεται κατά διαστήματα με εκείνα που χρησιμοποιούνται, καταστρέφονται ή χάνονται, σε χρέωση σχετικών κέντρων κόστους.

Δ) υλικά συσκευασίας. Είναι τα είδη που χρησιμοποιούνται στη συσκευασία των προϊόντων. Κατά την αγορά τους χρεώνεται ο λογαριασμός "ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ" ο οποίος πιστώνεται κατά διαστήματα με εκείνα που καταναλώνονται για την συσκευασία, σε χρέωση του λογαριασμού "ΠΑΡΑΓΩΓΗ".

2. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού.

Οι αμοιβές προσωπικού αποτελούν το δεύτερο στοιχείο του κόστους και διακρίνονται σε:

- Αμοιβή με ημερομίσθιο και ωρομίσθιο (εργάτες-τεχνίτες).
- Αμοιβή με τον μήνα (υπάλληλοι).
- Αμοιβή κατά αποκοπή έργου.
- Αμοιβή κατά μονάδα έργου (με το κομμάτι) και
- Αμοιβή με ποσοστά.

Αμοιβές είναι τα ποσά εκείνα που καταβάλλονται στους υπαλλήλους ή στους εργάτες για την κανονική εργασία και τις υπερωρίες που πραγματοποιούν, για δώρα καθώς και εισφορές που πληρώνονται για το Ι.Κ.Α. και άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς. Οι υπάλληλοι προσλαμβάνονται με συμβάσεις στις οποίες καθορίζεται ο χρόνος πρόσληψης, η υπηρεσία στην οποία θα προσληφθούν και η αμοιβή τους.

Το λογιστήριο της κάθε βιομηχανικής επιχείρησης πρέπει να γνωρίζει:

- το χρόνο εργασίας για τον κάθε εργαζόμενο και την αμοιβή του.
- Το σύνολο των πληρωτέων ονομαστικών ημερομισθίων
- Τις κρατήσεις που προβλέπονται από τον νόμο
- Τα τμήματα, τις βοηθητικές υπηρεσίες και τα ημερομίσθια που πραγματοποιήθηκαν σε κάθε τμήμα ή υπηρεσία.

Για την εξασφάλιση των πιο πάνω τηρείται για κάθε εργαζόμενο ιδιαίτερο ατομικό δελτίο εργασίας που συντάσσεται από κάποιον αρμόδιο.

Το λογιστήριο στη συνέχεια συντάσσει:

- Κατάσταση ημερομισθίων για κάθε τμήμα και στη συνέχεια την γενική κατάσταση ημερομισθίων.
- Φύλλο μερισμού ημερομισθίων.

Η σύνταξη των μισθοδοτικών καταστάσεων έγινε σύμφωνα με τη νομοθεσία

που ισχύει σήμερα σχετικά με τις κρατήσεις των ασφαλιστικών οργανισμών και των λοιπών ταμείων.

3. Αμοιβές και έξοδα τρίτων

Αμοιβές τρίτων στις βιομηχανικές επιχειρήσεις θεωρούνται η προμήθεια όσων μεσολάβησαν για την διάθεση των προϊόντων της επιχείρησης, η αμοιβή των δικηγόρων και των κλητήρων, των πραγματογνωμόνων, των ελεγκτών, των συμβολαιογράφων, μηχανικών και επιχειρηματικών συμβούλων. Κατά την καταβολή τους χρεώνεται ο λογαριασμός "ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ" και για να διευκολυνθεί ο επιμερισμός του στα κέντρα κόστους αναλύεται σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς.

4. Αποσβέσεις.

Οι αποσβέσεις αποτελούν παραγωγική δαπάνη, δηλαδή στοιχείο του κόστους, διότι θεωρούνται ως ανάλωση κεφαλαίου για παραγωγικό σκοπό. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων όπως είναι γνωστό από την γενική λογιστική γίνεται βάσει συντελεστών που καθορίζονται, για κάθε χρόνο από το υπουργείο οικονομικών. Με το ποσό των αποσβέσεων χρεώνεται ο λογαριασμός "ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ", με ανάλυση κατ είδος παγίου στοιχείου, και πιστώνονται οι αντίθετοι λογαριασμοί των στοιχείων που γίνεται η απόσβεση. Στη συνέχεια ο λογαριασμός "αποσβέσεις παγίων" πιστώνεται με το ποσό των αποσβέσεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος σε χρέωση των κέντρων κόστους με βάση το φύλο μερισμού.

5. Λοιπές κατηγορίες εξόδων

Α) τόκοι

Τα κεφάλαια που χρησιμοποιεί η επιχείρηση προέρχονται από αυτοχρηματοδότηση (ίδια κεφάλαια) ή από ξένη χρηματοδότηση (ξένα κεφάλαια). Στη προκείμενη περίπτωση γεννάται το ερώτημα αν οι τόκοι αυτών των κεφαλαίων αποτελούν στοιχεία του κόστους ή όχι. Κατά μια εκδοχή ο τόκος δεν αποτελεί στοιχείο του κόστους, κατά άλλη, το κόστος

πρέπει να επιβαρυνθεί μόνο με τους τόκους του ξένου κεφαλαίου, κατά τρίτη εκδοχή, το κόστος πρέπει να επιβαρυνθεί με τους τόκους του ίδιου και του ξένου κεφαλαίου.

Στην πρώτη περίπτωση οι τόκοι μεταφέρονται στο τέλος της χρήσης στον λογαριασμό "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ". Στην δεύτερη περίπτωση, ο τόκος των ξένων κεφαλαίων επιβαρύνει όλα τα κέντρα κόστους με βάση διάφορα κριτήρια ή κέντρα κόστους για τα οποία πήραμε τα δάνεια. Στην τρίτη περίπτωση, ο τόκος ξένου κεφαλαίου, επιβαρύνει τα διάφορα κέντρα κόστους ανάλογα με τα κεφάλαια που χρησιμοποιούνται σ' αυτά.

Β) τα ενοίκια.

Τα ενοίκια τόσο των κτηρίων όσο και των καταστημάτων όσο και των εκθέσεων αλλά και των μηχανοστασίων αποτελούν στοιχείο του κόστους εφόσον ανήκουν τα κτήρια σε τρίτους και καταβάλλεται στους δικαιούχους τους ενοίκιο.

Γ) τα ασφάλιστρα.

Κατά κανόνα οι βιομηχανικές επιχειρήσεις ασφαλίζουν αδιάφορα περιουσιακά τους στοιχεία εν όψει διάφορων κινδύνων στους οποίους είναι εκτεθειμένα. Κατά την καταβολή ή τον υπολογισμό των ασφαλίστρων χρεώνεται λογαριασμός "ΑΣΑΦΛΙΣΤΡΑ" ο οποίος για ευκολία μπορεί να διασπαστεί σε αναλυτικότερους λογαριασμούς. Ο μερισμός των ασφαλίσεων μεταξύ των διαφόρων κέντρων κόστους γίνεται με βάση διάφορα κριτήρια.

Δ) φόροι

Οι φόροι που επιβάλλονται στις βιομηχανικές επιχειρήσεις διακρίνονται σε:

➤ Φόροι που αποτελούν στοιχείο του κόστους

- Φόρος παραγωγής
- Φόρος οικοδομών
- Δημοτικοί φόροι, απορριμμάτων, πεζοδρομίων κ.λ.π.
- Φόροι στάθμευσης αυτοκινήτων κ.α.

Όταν γίνεται βεβαίωση των πιο πάνω φόρων χρεώνονται οι σχετικοί λογαριασμοί, σε πίστωση του λογαριασμού "ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ -ΤΕΛΗ"

- Παρακρατούμενους φόρους
 - Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)
 - Ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.)
 - Ο φόρος αμοιβών τρίτων και άλλοι

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας επί της τιμής πώλησης που προστίθεται ξεχωριστά στο τιμολόγιο και εισπράττεται. Πολλές φορές όμως συμπεριλαμβάνεται στην τιμή πώλησης. Στην πρώτη περίπτωση χρεώνεται ο σχετικός λογαριασμός "ΠΕΛΑΤΕΣ ή ΤΑΜΕΙΟ κ.λ.π. και πιστώνεται ο λογαριασμός ΠΩΛΗΣΕΙΣ με την τιμή πώλησης και ο λογαριασμός ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΤΕΛΗ με το φόρο προστιθέμενης αξίας αναλυτικά.

Στη δεύτερη περίπτωση όταν δηλαδή ο Φ.Π.Α. δεν διαχωρίζεται στο τιμολόγιο τότε με το ποσό του τιμολογίου πιστώνεται ο λογαριασμός ΠΩΛΗΣΕΙΣ -αλλά κατά μήνα υπολογίζεται ο φόρος εσωτερικά- και χρεώνεται ο λογαριασμός ΠΩΛΗΣΕΙΣ σε πίστωση ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΤΕΛΗ

- Φόροι που επιβάλλονται στα κέρδη

6. Γενικά έξοδα εφοδιασμού, διάθεσης, διοίκησης χρηματοοικονομικά, ερευνών και ανάπτυξης.

Α) Γενικά έξοδα εφοδιασμού.(αγορών)

Στον λογαριασμό "ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΑΓΟΡΩΝ" συγκεντρώνονται όλα τα έξοδα που έχουν σχέση με αγορές όπως είναι οι προμήθειες, η αποθήκευση και η φύλαξη των πρώτων και βοηθητικών υλών, ενοίκια και έξοδα συντηρήσεις κτηρίων κα αποθηκών, αποσβέσεις κτηρίων και επίπλων και γενικά κάθε είδους έξοδο το οποίο συνδέεται με την αγορά υλών. Τα γενικά έξοδα αγορών ή επιβαρύνουν το σύνολο των υλικών που αγοράστηκαν ή

μερίζονται μεταξύ των διαφόρων κέντρων κόστους ανάλογα με τις ύλες που χρησιμοποιούν.

Β) Γενικά έξοδα διάθεσης (πωλήσεων)

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται τα οι αμοιβές και οι εργοδοτικές εισφορές για το προσωπικό της υπηρεσίας πωλήσεων, οι διαφημίσεις τα ενοίκια οι αποσβέσεις κτηρίων κ.λ.π. γραφείων και αποθηκών της υπηρεσίας πωλήσεων. Εκτός από τα γενικά έξοδα πωλήσεων. Το κόστος των πωληθέντων επιβαρύνουν και ειδικά έξοδα πωλήσεων τα οποία γίνονται για την πώληση ορισμένων προϊόντων π.χ. συσκευασίες, μεταφορικά φορτοεκφορτωτικά κ.λ.π. Έτσι με την επιβάρυνση του βιομηχανικού κόστους και με τα έξοδα πωλήσεων, προσδιορίζεται το εμπορικό κόστος.

Γ) Γενικά έξοδα διοίκησης.

Σε αυτόν τον λογαριασμό συγκεντρώνονται οι αμοιβές και οι εργοδοτικές εισφορές του προσωπικού της διοίκησης, τα ενοίκια, οι αποσβέσεις κτηρίων, και επίπλων, η θέρμανση, η καθαριότητα, ταχυδρομικά έξοδα κ.λ.π.

Τα γενικά έξοδα διοίκησης μερίζονται μεταξύ των γενικών εξόδων αγορών, πωλήσεων και βιομηχανικών εξόδων(παραγωγής)

Δ) Χρηματοοικονομικά έξοδα

Οι λειτουργίες της βιομηχανικής επιχείρησης, υπό το πρίσμα των δαπανών συνιστούν περιοχές δαπανών που ονομάζονται ειδικότερα κέντρα κόστους.

Η χρηματοοικονομική λειτουργία σε μια επιχείρηση προκαλεί δαπάνες δανειακού κεφαλαίου σχετικές με τις χρηματοληπτικές και χρηματοδοτικές διαδικασίες. Τα χρηματοοικονομικά έξοδα στα οποία περιλαμβάνεται και ο τόκος του ίδιου κεφαλαίου. Τα χρηματοοικονομικά έξοδα δεν πρέπει να συνυπολογίζονται στο κόστος παραγωγής αλλά να αφαιρούνται από το μεικτό κέρδος. Επομένως ο τόκος και τα άλλα χρηματοοικονομικά έξοδα αποτελούν ένα μέρος του λειτουργικού κέρδους που διανέμεται μεταξύ επιχειρηματία και τρίτων και δεν αποτελούν κόστος.

7. Γενικά έξοδα παραγωγής – γενικά βιομηχανικά έξοδα

Όλα τα έξοδα εκτός από αυτά των πρώτων υλών και άμεσων ημερομίσθιων που πραγματοποιούνται στην παραγωγική λειτουργία για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών συνιστούν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (κόστη) Γ.Β.Ε.

Αναλυτικότερα στα γενικά βιομηχανικά έξοδα (Γ.Β.Ε.) περιλαμβάνονται τα έξοδα (κόστη):

1) Έμμεσα Υλικά.

Κατά την μεταποίηση των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα χρησιμοποιούνται ορισμένα υλικά που είναι απαραίτητα για την συμπλήρωση των προϊόντων όπως: διάφορα οξέα, κόλλες, χαρτικά κ.λ.π. τα υλικά αυτά ονομάζονται έμμεσα δεν είναι οικονομικά εφικτή ή μάλλον ασύμφορη η παρακολούθηση της χρησιμοποίησής τους κατά προϊόν.

2) Έμμεσα Ημερομίσθια

Έμμεσα είναι τα ημερομίσθια των εργαζόμενων που δεν ενεργούν απευθείας επί των πρώτων υλών (αντίθετα με τους άμεσους εργάτες) αλλά συμβάλουν κατά τρόπο έμμεσο στην λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας. Η παρουσία αυτών των εργαζόμενων κρίνεται απαραίτητη για να μπορέσουν να αποδώσουν οι άμεσοι εργάτες. Σε αυτήν την κατηγορία υπάγονται οι επόπτες καθαριστές συντηρητές μηχανών, θυρωρών, υπάλληλη τεχνικής υπηρεσίας και άλλων.

Η έμμεση εργασία αποτελεί έμμεσο κόστος . η αμοιβή της δεν είναι εύκολο να διαχωριστεί σε κατά προϊόν. Είναι κοινό κόστος και γι' αυτό συμπεριλαμβάνεται στα Γ.Β.Ε. και αποτελεί μεγάλο μέρος αυτών.

3) Λοιπά Βιομηχανικά Έξοδα.

Στην κατηγορία αυτήν υπάγονται τα λοιπά έξοδα που είναι απαραίτητα για την σωστή λειτουργία του εργοστασιακού χώρου και γενικά για την ομαλή που της παραγωγής. Η κινητήρια δύναμη ο φωτισμός και η ύδρευση του εργοστασίου τα τηλεφωνικά και τα τηλεγραφικά, οι αποσβέσεις του κτηρίου και του εργοστασίου, τα ασφάλιστρα και τα του εργοστασίου, οι αποσβέσεις, οι φόροι και τα τέλη. Τα Γ.Β.Ε. είναι κοινά και

κατανέμονται στα προϊόντα ύστερα υπολογισμό, βάση συντελεστού.

Σύμφωνα με τα παραπάνω τα κόστος παραγωγής βιομηχανικό ή εργοστασιακό περιλαμβάνει μόνο τα εξής στοιχεία: πρώτες ύλες, άμεση εργασία και Γ.Β.Ε. που είναι απαραίτητα για την παραγωγή των προϊόντων.

Έτσι το βιομηχανικό κόστος είναι ανεξάρτητο από οποιονδήποτε άλλο παράγοντα επηρεάζεται στο παραγωγικό κύκλωμα.(έξοδα διοικητικής λειτουργίας, λειτουργίας διάθεσης, χρηματοοικονομικής κ.λ.π. το κόστος παραγωγής που υπολογίζεται με αυτόν το τρόπο αντιπροσωπεύει καθαρά το κόστος γεννήσεως του. Είναι το κόστος που πραγματοποιήθηκε μέχρι την ώρα που το προϊόν φεύγει από το εργοστάσιο για την αποθήκη ετοιμών προϊόντων. Για τον λόγο αυτό είναι απόλυτα συγκρίσιμο.

8. Επιμερισμός των εξόδων-φύλλο επιμερισμού.

Όλα τα έξοδα παρακολουθούνται σε διαφορετικούς λογαριασμούς ανάλογα με το είδος και τον σκοπό για τον οποίο γίνονται. Κάθε ένας από τους λογαριασμούς αυτούς υποδιαιρείται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. σε αναλυτικότερους ή δευτεροβάθμιους λογαριασμούς.

Στους λογαριασμούς αυτούς θα πρέπει να βρίσκονται όλα τα ποσά εκείνα που θα επιβαρυνθεί το κόστος (αρχικό και βιομηχανικό) μέσα σε μια κόστολογική περίοδο. Αυτό όμως πολλές φορές δεν είναι δυνατό διότι ορισμένα έξοδα δεν είναι γνωστά όπως για παράδειγμα οι αποσβέσεις που υπολογίζονται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, οι τόκοι των ξένων κεφαλαίων που υπολογίζονται ανά τρίμηνο ή εξάμηνο και άλλα έξοδα που έχουν καταχωρηθεί περισσότερα από ότι αναλογούν στο χρονικό διάστημα της κοστολόγησης. Στην περίπτωση αυτή γίνεται προσεκτική έρευνα και καθορίζονται ποια ακριβώς από τα έξοδα αφορούν το χρονικό διάστημα της κοστολόγησης και αφαιρούνται εκείνα που δεν ανήκουν ενώ αντίθετα προστίθενται εκείνα που ανήκουν και δεν έχουν καταχωρηθεί.

Αφού προσδιοριστούν με αυτό τον τρόπο τα ποσά που αφορούν την κοστολογική περίοδο καταχωρούνται σε στήλες με ένα μέσο που ονομάζεται **ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ Ή ΜΕΡΙΣΜΟΥ.**

Αυτό το φύλλο μερισμού είναι μια πολύστηλη κατάσταση που περιλαμβάνει τουλάχιστον τις εξής στήλες: **ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ, ΠΟΣΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ, ΒΑΣΗ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΜΙΑ ΣΤΗΛΗ ΓΙΑ ΚΑΘΕ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ.**

Οι διάφορες λειτουργίες της επιχείρησης και οι υποδιαίρεσεις τους συνιστούν ισάριθμες θέσεις ή κέντρα κόστους. Ο αριθμός αυτός εξαρτάται βασικά από την οργανωτική δομή του οργανισμού. Τα πιο συνηθισμένα τμήματα στα οποία διαχωρίζεται μια βιομηχανική επιχείρηση είναι τα εξής:

Το τμήμα (λειτουργία) εφοδιασμού, με αντίστοιχο λογαριασμό " ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΥ"

Το τμήμα (λειτουργία) παραγωγής με αντίστοιχο λογαριασμό "ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ" ή Γ.Β.Ε.

Το τμήμα (λειτουργία) διοίκησης με αντίστοιχο λογαριασμό "ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ"

Το τμήμα (λειτουργία) διάθεσης με αντίστοιχο λογαριασμό "ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ"

Το τμήμα (λειτουργία) χρηματοοικονομικό, με αντίστοιχο λογαριασμό "ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΞΟΔΑ"

Για να γίνει με επιτυχία ο μερισμός των γενικών εξόδων στα διάφορα τμήματα λαμβάνονται υπ' όψη κριτήρια τα οποία πρέπει να προσεγγίζουν την πραγματικότητα. Για παράδειγμα για τον μερισμό του ενοικίου λαμβάνονται σαν βάση τα τετραγωνικά μέτρα του καταλαμβάνει κάθε λειτουργία. Για τον φωτισμό ο όγκος κ.λ.π. στη συνέχεια με βάση το φύλλο μερισμού γίνονται οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές με τις οποίες τα έξοδα από τους λογαριασμούς των εξόδων κατά είδος μεταφέρονται στους λογαριασμούς των εξόδων κατά λειτουργία.

Η αναταξινόμηση των ειδών κόστους (εξόδων)κατά λειτουργία είναι πρωταρχικής σημασίας διότι:

Α) καθιστά γνωστό το κόστος κάθε λειτουργικής περιοχής και κάθε υποδιαίρεσης της.

Β) διευκολύνει τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών, διότι καθιστά δυνατή την σύγκριση πραγματοποιηθέντων- προϋπολογισθέντων και τον προσδιορισμό των αποκλίσεων κάθε λειτουργικής περιοχής και υποδιαίρεσης της. Έτσι γίνεται δυνατή η απόδοση ευθυνών.

Γ) παρέχει στη διοίκηση στοιχεία χρήσιμα για την λήψη αποφάσεων σχετικά με ότι αφορά την αναδιάρθρωση των λειτουργιών.

Δ) από τον λειτουργικό χαρακτήρα κάθε κόστους εξαρτάται ο χαρακτηρισμός του ή μη ως κόστος –εξόδου και ο πιο πέρα κατάλληλος λογιστικός χειρισμός του. Το κόστος για παράδειγμα.

Για μεγαλύτερη κατανόηση ακολουθεί το παράδειγμα 2.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2.

πηγή αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης. Κ.Καρδακαρη. σελ.11

Οι λογαριασμοί των εξόδων της βιομηχανικής επιχείρησης "ΒΗΤΑ Ο.Ε." έχουν ως εξής:

Άμεσα υλικά 6500000, μισθοί διοικητικού προσωπικού 4000000, ημερομίσθια εργοστασίου 4500000, ασφάλιστρα 375000, αποσβέσεις κτηρίων 225000, αποσβέσεις μηχανημάτων 800000, αποσβέσεις εξοπλισμού 125000, ενοίκια 2000000, τόκοι και συναφή έξοδα 200000, διαφημίσεις 375000, φωτισμός 300000, καύσιμα 500000, ύδρευση 625000, υλικά καθαριότητας 50000, τηλεφωνικά 200000, προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα τραπεζών 100000, προμήθειες και έξοδα τραπεζών 165000.

Κατά την σύνταξη της απογραφής τέλους χρήσεως διαπιστώθηκαν ότι α) έχει δοθεί προκαταβολή στην υπάλληλο Α 50000 έναντι μισθού Ιανουαρίου, β) στα ασφάλιστρα περιλαμβάνονται και 75000 που αφορούν την πρώτη δόση της επόμενης χρήσης, γ) δεν έχουν πληρωθεί λογαριασμοί: Δ.Ε.Η. ποσού 50000, Ο.Τ.Ε. ποσού 80000 και Δ.Ε.Υ.Α.Π. 17500.

Να γίνει η σύνταξη του φύλου επιμερισμού και οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές σύμφωνα με τα παρακάτω δεδομένα:

Α) Μισθοί διοικητικού προσωπικού, Φόροι-Τέλη και ασφάλιστρα μερίζονται μεταξύ των τμημάτων Εφοδιασμού, Παραγωγής, Διοίκησης, και Διάθεσης ως οι αριθμοί 2,5,3,2 αντίστοιχα.

Β) Αποσβέσεις ανάλογα με τους αριθμούς 1,5,2,2

Γ) Ενοίκια ανάλογα με τους αριθμούς 3,7,3,2

Δ) Φωτισμός, Ύδρευση, Υλικά καθαριότητας και Τηλεφωνικά από 1/4 στην κάθε λειτουργία.

Ε) Διαφημίσεις που αφορούν την υπηρεσία της διάθεσης και

Στ) Τόκοι, έξοδα και προμήθειες τραπεζών που αφορούν την χρηματοοικονομική υπηρεσία.

Στη συνέχεια τα έξοδα εφοδιασμού μεταφέρονται στην παραγωγή (επαναμερίζονται) στην παραγωγή.

1° Για να γίνει η σύνταξη του φύλλου επιμερισμού πρέπει πρώτα να γίνουν οι εγγραφές τακτοποίησης των εξόδων σύμφωνα με τις παρατηρήσεις της απογραφής.

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		50000	
33.00 Προκαταβολές προσωπικού	50000		
33.00.00 Υπάλληλος Α	50000		
60 ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ			50000
60.00 αμοιβές έμμισθου προσωπικού	50000		
Τακτοποίηση εξόδου σύμφωνα με την απογραφή τέλους χρήσεως			
36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡ. ΕΝΕΡΓΗΤ.		75000	
36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων	75000		
36.00.00 ασφάλιστρα	75000		
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ			75000
62.05 Ασφάλιστρα ομοίως.	75000		
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		125501	
62.00 Δ.Ε.Η.	42373		
62.02 Ε.Υ.Δ.Α.Π.	14831		
62.03 Ο.Τ.Ε.	67797		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		22499	
54.00 φόρος προστιθέμενης αξίας	22499		
54.00 18 Φ.Π.Α. 18%	22499		
56 ΜΕΤΑΒ. ΛΟΓΑΡ. ΠΑΘΗΤ.			147500
65.01 Έξοδα χρήσεως πληρωτέα ομοίως			
Τακτοποίηση εξόδου σύμφωνα με την απογραφή τέλους χρήσεως.			

2° Σύνταξη του φύλλου επιμερισμού.

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ ΜΕΡΙΣΜ.	ΒΑΣΗ ΕΠΙΜ.	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ (ΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ)					
			ΕΦΟΔ.	ΠΑΡΑΓ.	ΔΙΟΙΚ.	ΔΙΑΘ.	ΧΡΗΜ	
Άμεσα υλικά	6500000	Δελ.εξα.		6500000				
Μισθοί Δ. Πρ.	4000000	2,5,3,2	666667	1666666	1000000	666667		
Ημερ. Εργαστ.	4500000	Μισθ. κ.		4500000				
Φόροι-τέλη	400000	2,5,3,2	66667	166666	100000	66667		
Ασφάλιστρα	300000	2,5,3,2	50000	125000	75000	50000		
Αποσβ. Κτιρ.	225000	1,5,2,2	22500	112500	45000	45000		
Αποσβ. Μηχ.	800000	1,5,2,2	80000	400000	160000	160000		
Αποσβ. Εξοπλ.	125000	1,5,2,2	12500	62500	25000	25000		
Ενοίκια	2000000	3,7,3,2	400000	933333	400000	266667		
Τοκ. & συν. Εξ.	200000	ειδ. δαπ.					200000	
Διαφημίσεις	375000	τιμ. διαφ.				375000		
Φωτισμός	350000	Ανα. 1/4	87500	87500	87500	87500		
Καύσιμα	500000	Δελ.εξα.		500000				
Υδρευσης	80000	Ανα. 1/4	20000	20000	20000	20000		
Υλικά	50000	Ανα. 1/4	12500	12500	12500	12500		
καθαριωτ.								
Τηλεφωνικά	280000	Ανα. 1/4	70000	70000	70000	70000		
Προεξ. Τοκ. & εξ. Τραπ.	100000	Ειδικ. Δαπ.					100000	
Προμ. Τραπ. & έξοδα τραπ.	165000	Ειδικ. Δαπ.					165000	
ΣΥΝΟΛΟ	20950000		1488334	1515665	1995000	1845001	465000	
				1488334				
				16649999	1995000	1845001	465000	

3° Σύμφωνα με το φύλλο επιμερισμού θα γίνουν οι έξιεις έγγραφες.

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		16664999
23.00 Παραγωγή Χ	11000000	
23.11 Έξοδα λειτουργίας αγορών	1488334	
23.12 έξοδα λειτουργίας παραγωγής.	4156665	
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		4305001
80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μεικτών αποτελεσμάτων	4305001	
ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ		

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ		
80.02.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	1995000	
80.02.02 Έξοδα λειτ. διαθεσης	1845001	
80.02.06 έξοδα χρημ/νομικης λειτουρ.	465000	
24 ΠΡΩΤΕΣ & ΒΟΗΘ. ΥΛΕΣ		6500000
24.00 Πρωτες ύλες	6500000	
60 ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚ.		8500000
60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπ.	4000000	
60.01 Αμοιβές ημερ/σθιων προσωπ.	4500000	
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		3010000
62.00 Φωτισμός.	350000	
62.02 υδρευσης	80000	
62.03 Τηλεφωνικά	280000	
62.04 Ενοίκια	2000000	
62.05 Ασφάλιστρα	300000	
63 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ		400000
63.04 Δημοτικοί φόροι-τέλη	400000	
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		425000
64.02 Έξοδα προβ. Διαφημ.	375000	
64.08 Υλικά μέσης κατανάλωσης.	50000	
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		200000
65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρ.	200000	
66 ΑΠΟΣΒ. ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡ. ΚΟΣΤ.		1150000
66.01 Αποσβέσεις κτιρίων	225000	
66.02 Αποσβέσεις μηχανημ.	800000	
66.04 αποσβέσεις έπιπλα. εξοπλ.	125000	
25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ		500000
25.04 Λοιπα καύσιμα – λιπαντικά	500000	
Κατανομή δαπανών σύμφωνα με το φύλλο μερισμού		
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		1488334
23.12 Έξοδα λειτουργικής παραγωγής	1488334	
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		1488334
23.11 Έξοδα λειτουργίας αγορών.	1488334	
Καταλογισμός εξοδων εφοδ.στη παραγ.		

11. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Τα στοιχεία του κόστους παραγωγής.

Υπάρχουν τρεις βασικοί τύποι κόστους που περιλαμβάνονται στα παραγόμενα προϊόντα σε μια βιομηχανική επιχείρηση. Αυτοί ονομάζονται στοιχεία κόστους και περιλαμβάνουν:

- 1) Άμεσα υλικά (πρώτες ύλες)
- 2) Άμεση εργασία
- 3) Γενικά βιομηχανικά έξοδα (Γ.Β.Ε)

Άμεσα υλικά

Άμεσα υλικά είναι εκείνα τα υλικά που μορφοποιούνται και τελικά εξατομικεύονται σε ένα συγκεκριμένο προϊόν. Τα Άμεσα υλικά αποτελούν μέρος του προϊόντος, όπως το ξύλο σε ένα τραπέζι, ή ο χάλυβας σε μια ατμομηχανή. Για πολλά προϊόντα τα Άμεσα υλικά αποτελούν το μεγαλύτερο, από πλευράς συμμετοχής, στοιχείο κόστους σε ένα παραγόμενο προϊόν.

Μερικά από τα υλικά, αν και χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, εντούτοις δεν κάνουν φανερή την παρουσία τους στο παραγόμενο προϊόν. Για παράδειγμα, η κολλά η οποία χρησιμοποιείται για την συγκόλληση δυο μερών είναι ένα τέτοιο υλικό. Τα υλικά αυτά ονομάζονται έμμεσα υλικά και για τον λόγο αυτό μεταφέρονται στα Γ.Β.Ε.

Άμεση εργασία

Άμεση εργασία είναι το κόστος της εργασίας που παρέχεται σε ένα συγκεκριμένο προϊόν και που μπορεί απευθείας να εξατομικευτεί στο προϊόν αυτό. Το σύνολο του κόστους της εργασίας όμως δεν είναι δυνατόν να εξατομικευτεί απευθείας στο κόστος ενός ορισμένου προϊόντος. Για παράδειγμα, οι εργαζόμενοι που μεταφέρουν τα υλικά από την αποθήκη στην παραγωγή και οι εργαζόμενοι, οι οποίοι επισκευάζουν και συντηρούν το βιομηχανοστάσιο και τα μηχανήματα της παραγωγής, αν και αποτελούν μέρος της παραγωγικής διαδικασίας, εντούτοις, το κόστος της εργασίας τους δεν

είναι όμοιο με το κόστος της άμεσης εργασίας , διότι δεν μπορεί να εξατομικευτεί στα προϊόντα. Αυτή η εργασία χαρακτηρίζεται ως Έμμεση εργασία και μεταφέρεται στο κόστος των Γ.Β.Ε.

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Γενικά βιομηχανικά έξοδα ονομάζονται όλες οι δαπάνες της παραγωγικής λειτουργίας (κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών) εκτός των δαπανών που αναφέρονται στα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία.

Αναλυτικότερα στα Γενικά Βιομηχανικά έξοδα περιλαμβάνονται:

- Το κόστος των έμμεσων υλικών
- Το κόστος των έμμεσων εργατικών και
- Τα λοιπά έξοδα παραγωγής

α) Έμμεσα Υλικά

Κατά τις τεχνικές διαδικασίες μεταποίησης των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα, χρησιμοποιούνται ορισμένα υλικά που είναι απαραίτητα για την συμπλήρωση του προϊόντος όπως: διάφορα οξέα, ηλεκτρόδια για την συγκόλληση μετάλλων, διάφορες κόλλες, προκάκια, σπάγκοι, χαρτιά, χρωστικές ύλες κ.α.

Τα υλικά αυτής της κατηγορίας ονομάζονται έμμεσα υλικά. Είναι έμμεσο στοιχείο κόστους επειδή δεν είναι εφικτή η είναι οικονομικά ασύμφορη(λόγω της μικρής τους αξίας) η παρακολούθηση της χρησιμοποιήσεως τους κατά προϊόν όταν στην βιομηχανία παράγονται διάφορα (ανόμοια) προϊόντα, όπως συμβαίνει κατά κανόνα.

β) Έμμεσα Ημερομίσθια

Έμμεσα ημερομίσθια αντίθετα από τα άμεσα, ονομάζονται τα ημερομίσθια των εργατών που δεν ενεργούν απευθείας στις πρώτες ύλες αλλά συμβάλουν κατά τρόπο έμμεσο στην διεξαγωγή της παραγωγικής διαδικασίας. Είναι τα ημερομίσθια των εργαζόμενων που η παρουσία τους κρίνεται απαραίτητη για να μπορέσουν να αποδώσουν οι άμεσοι εργάτες. Η εργασία των εργατών αυτών ονομάζεται έμμεση εργασία.

Σε αυτήν την κατηγορία υπάγεται η εργασία των εποπτών, των συντηρητών μηχανών, των καθαριστών του εργοστασιακού χώρου, των υπάλληλων της τεχνικής υπηρεσίας και άλλων.

Η έμμεση εργασία μια που εισφέρεται για ολόκληρη ταυτόχρονα την παραγωγή –για όλα τα προϊόντα- αποτελεί έμμεσο στοιχείο κόστους. Η αμοιβή της δεν είναι εύκολο να διαχωριστεί κατά προϊόν. Είναι κοινό κόστος και γι' αυτό συμπεριλαμβάνεται στα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

γ) Λοιπά Έξοδα Παραγωγής

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται τα λοιπά έξοδα που είναι απαραίτητα για την λειτουργία του εργοστασιακού χώρου και για την ομαλή ροή της παραγωγής όπως:

- Οι αποσβέσεις των μηχανών και του κτιρίου του εργοστάσιου
- Η κινητήρια δύναμη
- Η ύδρευση και ο φωτισμός του εργοστάσιου
- Τα τηλεφωνικά, τηλεγραφικά κ.λπ.
- Οι φόροι και τα τέλη της παραγωγής
- Τα ασφάλιστρα του εργοστάσιου και
- Τα γενικά έξοδα εφοδιασμού που θεωρούνται προέκταση του κόστους των υλικών που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή (όταν δεν κοστολογούνται ιδιαίτεως).

Ενώ τα άμεσα υλικά και τα άμεσα ημερομίσθια μπορούν να μετρηθούν και να διαχωριστούν κατά προϊόν και να ενσωματωθούν στο κόστος των ανόμοιων προϊόντων με ακρίβεια, η ενσωμάτωση των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων παρουσιάζει πρόβλημα. Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα είναι κοινό κόστος και ο υπολογισμός τους κατά προϊόν θα γίνει κατά τρόπο έμμεσο. Η κατανομή τους δηλαδή στα ανόμοια προϊόντα θα γίνει με κάποια αναλογία. Με έναν συντελεστή, που να ανταποκρίνεται σε κάποια λογική βάση, ώστε να καταστούν δεκτικά μετρήσεως. Κατά συνέπεια η κατανομή τους στο κόστος των προϊόντων γίνεται με προσέγγιση.

Για να σχηματίσουμε όμως μια εικόνα πως υπολογίζεται (εξωλογιστικά) το κόστος παραγωγής και κυρίως για να αντιληφθούμε την διάφορα από

πλευράς κοστολόγησης, των άμεσων και έμμεσων στοιχείων του κόστους, όταν παράγονται (μεταξύ τους) προϊόντα παραθέτουμε ένα απλό παράδειγμα:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3.

1^ο Η βιομηχανική επιχείρηση «ΑΕΤΟΣ» παράγει δυο διαφορετικά προϊόντα, το προϊόν "χ" και το προϊόν "ψ" από την ίδια πρώτη ύλη. Τα προϊόντα διαφέρουν μεταξύ τους από άποψη σχήματος κατασκευής κ.λπ.

2^ο Σε μια περίοδο παράχθηκαν 1000 μονάδες προϊόντος "χ" και 800 μονάδες προϊόντος "ψ".

3^ο Λογιστικά δεδομένα περίπου:

α) Όπως προκύπτει από τα δελτία εξαγωγής υλικών αναλώθηκαν 3000 μονάδες πρώτης ύλης για το προϊόν "χ" και 4000 μονάδες για το προϊόν "ψ". Το κατά μονάδα κόστος (αγοράς) της πρώτης ύλης είναι 20 δρχ.

β) Από τις μετρήσεις των χρόνων απασχόλησης των άμεσων εργατικών (Δελτία ατομικής απασχόλησης), διαπιστώθηκε ότι η παραγωγή του προϊόντος "χ" χρειάστηκε συνολικά 2000 τεχνικές ώρες και 2000 βοηθητικές ενώ το "ψ" 2400 τεχνικές και 2400 βοηθητικές ώρες. Το κόστος εργασίας ανέρχεται σε 120 δρχ. κατά τεχνική ώρα και 70 δρχ. κατά βοηθητική ώρα.

γ) Τα Γ.Β.Ε (της περιόδου) ανήλθαν σε 264000 δρχ και βαρύνουν τα προϊόντα "χ" και "ψ", με συντελεστή που προσδιορίζεται με βάση τον αριθμό των τεχνικών ωρών.

Σύμφωνα με τα παραπάνω το κόστος παραγωγής (της περιόδου) κάθε προϊόντος και το κατά μονάδα κόστος θα έχει ως εξής:

Ι. ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ.

ΕΙΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΠΡΟΪΩΝ Ξ				ΠΡΟΪΩΝ Ψ				ΣΥΝΟΛΟ			
	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	Τ Μ	ΑΞΙΑ		ΠΟΣΟΤΗΤΑ	Τ Μ	ΑΞΙΑ		ΠΟΣΟΤΗΤΑ	Τ Μ	ΑΞΙΑ	
ΠΡΩΤΗ ΥΛΗ	3000	20		60000	4000	20		80000	7000	20		
ΑΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ												
α) Τεχνιτών	2000	120	24000		2400	120	28800		4400	120	52800	
β) Βοηθών	2000	70	14000	38000	2400	70	16800	45600	4400	70	30800	83600
Γ.Β.Ε	2000	6		12000	2400	60		14400	4400	60		26400
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩ.				56000				68000				124000

Ι. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΟΥ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΩΣ

Συντελεστής Γ.Β.Ε = Γ.Β.Ε (περιόδου) / Τεχνικές ώρες = 264000/4400=60
 δρχ κατά τεχνική ώρα

ΙΙΙ. ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΤΑ ΜΟΝΑΔΑ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ Χ

=560000 δρχ. / 1000 μονάδες =560 δρχ.

ΙV. ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΤΑ ΜΟΝΑΔΑ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ Χ

=680000 δρχ. / 800 μονάδες =850 δρχ.

Τυπολογία της παραγωγής των προϊόντων.

Με τον παραπάνω όρο, εννοούμε την νομοτελειακή κατάταξη των μορφών κάτω από τις οποίες εμφανίζεται το προϊόν της ανθρώπινης παραγωγής γενικά, στο σύνολο της σαν διαδικασίας που παρέχει στον άνθρωπο ό,τι είναι αναγκαίο για τη ζωή του σε κάθε τόπο και χρόνο.

Τα προϊόντα της παραγωγής στο σύνολο της, σαν φαινόμενου, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες: τα πράγματα, τις υπηρεσίες και τις

κατασκευές. Λόγος για κατάταξη με βάση κοινά κατά περίπτωση χαρακτηριστικά, μπορεί να γίνει μόνο προκειμένου για τα πράγματα. Οι άλλες δυο κατηγορίες περιλαμβάνουν πάντοτε προϊόντα που ανήκουν σε κατηγορίες, αλλά μέσα στην κατηγορία διατηρούν ξεχωριστά, αποκλειστικά χαρακτηριστικά κατά περίπτωση.

Οι κατασκευές, επειδή πρόκειται πάντοτε για ένα τεχνικό έργο με ειδικά αποκλειστικά δικά του τεχνικά χαρακτηριστικά, που μετά την ολοκλήρωση του παρέχει υπηρεσίες συγκεκριμένες και μοναδικές (π.χ. μια γέφυρα, ένα οικοδόμημα, ένα λιμάνι, κλπ). Το γεγονός ότι το κάθε τεχνικό έργο ανήκει σε μια μεγαλύτερη κατηγορία που έχει κοινά βασικά χαρακτηριστικά (γέφυρες, οικοδομήματα, λιμάνια), δεν αναιρεί το γεγονός ότι μέσα στην κατηγορία διατηρεί την μοναδικότητά του, παρέχοντας συγκεκριμένες υπηρεσίες που κανένα άλλο στην κατηγορία του δεν παρέχει στον ίδιο τόπο και χρόνο. Εξάλλου, οι υπηρεσίες είναι σε κάθε περίπτωση προϊόντα μη τυποποιημένα, επειδή συνδέονται πάντοτε με τα ειδικά χαρακτηριστικά, είτε του προσώπου, είτε της οργάνωσης που τις παρέχει. Και γι' αυτό το προϊόν, ισχύει επίσης η παρατήρηση, ότι ανήκει βέβαια σε μια γενικότερη κατηγορία (υπηρεσίες: τραπεζικές, ξενοδοχειακές, ασφάλισης, μεταφορικές, κλπ.), αλλά σύγχρονα αποτελεί και μια μοναδικότητα σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση.

Συμπεραίνουμε λοιπόν τα παρακάτω.

Δεν μπορεί βέβαια να γίνει λόγος για μορφές της παραγωγής με την έννοια που εδώ αναπτύσσουμε, προκειμένου για τα **προϊόντα-υπηρεσίες**. Οι υπηρεσίες μπορούν να καταχτούν βέβαια σε κατηγορίες, αλλά μέσα στην κάθε κατηγορία δεν μπορούν να διακριθούν μορφές, τύποι παραγωγής, γιατί λείπει η ομοιομορφία. Οι υπηρεσίες που παρέχονται από την κάθε επιχείρηση του ανάλογου κάθε φορά κλάδου, είναι μοναδικές.

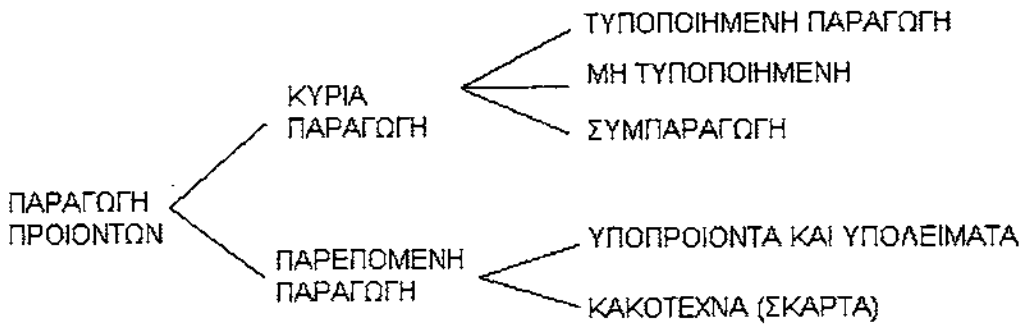
Αντίθετα προκειμένου για **προϊόντα-πράγματα**, γίνεται λόγος για μορφές παραγωγής; όπως είναι η παραγωγή τυποποιημένων ή μη τυποποιημένων προϊόντων, κλπ, όπως θα δούμε παρακάτω, γιατί τα προϊόντα μολονότι προέρχονται από ειδικό το καθένα κατασκευαστή, εντούτοις έχουν, το κάθε είδος, κοινές τεχνικές προδιαγραφές, τις προδιαγραφές που με αυτές το προϊόν κυκλοφορεί στην αγορά. Θεωρείται βέβαια αυτονόητο, ότι από την κατάταξη που εδώ εξετάζουμε, εξαιρούνται τα προϊόντα της φυσικής παραγωγής (γεωργία, αλιεία), επειδή είναι όλα, μέσα σε κάθε είδος, απολύτως

όμοια.

Τέλος, στα προϊόντα-κατασκευές ισχύει η μορφή όχι μόνο της μη τυποποιημένης, αλλά της μοναδικής, της αποκλειστικής κατασκευής σε κάθε έργο.

Ωστόσο δεν πρέπει να γίνει παρανόηση, ότι το κόστος σαν πληροφορία και η κοστολόγηση σαν διαδικασία, δεν ενδιαφέρουν παρά μόνο την παραγωγή των προϊόντων-πραγμάτων και ιδιαίτερα των τυποποιημένων. Το κόστος σαν δείκτης της οικονομικότητας της παραγωγής κάθε είδους, παρέχει πολύτιμες πληροφορίες και στην πρόπτωση των μη τυποποιημένων προϊόντων και στην περίπτωση των υπηρεσιών, αλλά και στην περίπτωση των εξατομικευμένων καταστάσεων. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις, με το κόστος μπορεί να γίνουν πολύτιμες συγκρίσεις με το αντίστοιχο κόστος των ανταγωνιστών, αλλά και να συναχθούν στατιστικά στοιχεία για το κόστος των ξεχωριστών κατεργασιών.

Η τυπολογική κατάταξη της παραγωγής και των προϊόντων της, διατυπώνονται παραστατικά όπως παρακάτω:



Σχήμα 6. Τυπολογική κατάταξη της παραγωγής και των προϊόντων.

➤ *Κύρια παραγωγή.*

Σαν κύρια, εννοούμε την παραγωγή, που εξετάζοντας την από την πλευρά του υποκείμενου της (του παραγωγού-επιχειρηματία), υπήρξε η σκόπιμη, η ηθελημένη παραγωγή και από την πλευρά του αντικειμένου(προϊόντος), υπήρξε η κύρια πηγή των εσόδων της επιχείρησης. Η κύρια λοιπόν αυτή παραγωγή προϊόντων, περιλαμβάνει δυο υποκατηγορίες, την τυποποιημένη

και την μη τυποποιημένη παραγωγή.

Είναι φανερό, ότι η κοστολόγηση σαν οικονομική διαδικασία ξεκινάει να προσδιορίσει το κόστος της κύριας παραγωγής, επειδή αυτήν ακριβώς και μόνο αυτή την παραγωγή επιδιώκει. Η παρεπόμενη παραγωγή, όπως θα δούμε παρακάτω δεν επιδιώκεται από την επιχείρηση. Προκύπτει αναγκαία και συνεπώς δεν είναι δυνατόν να ξεχωριστούν δαπάνες για την παραγωγή της, αφού προκύπτει σαν αναγκαία συνέπεια του κόστους που καταβάλλεται για να πραγματοποιηθεί η κύρια παραγωγή. Έτσι η κοστολόγηση αυτών των (παρεπόμενων) προϊόντων, είναι λίγο ως πολύ αυθαίρετη, γιατί στηρίζεται σε υποθέσεις, παραδοχές και τεκμήρια.

- Η "τυποποιημένη παραγωγή"

Τυποποιημένη παραγωγή έχουμε σε κάθε περίπτωση που το προϊόν περνάει από τις ίδιες θέσεις κόστους και δέχεται την ίδια κατεργασία από την καθεμία, στην διαδρομή του χρόνου και την κατεργασία αυτή την δέχονται όλες οι μονάδες του προϊόντος που περνάνε από την κατεργασία αυτή. Πρόκειται πάντοτε για την παραγωγή προϊόντων που πληρούν ορισμένες προδιαγραφές(που στις οργανωμένες οικονομίες καθιερώνονται από οργανισμούς τυποποίησης) και που συνεπώς παράγονται για το σύνολο των καταναλωτών που αγοράζουν αυτά τα προϊόντα ανάμεσα σε πολλά αλλά παρόμοια τους.

- Η "μη τυποποιημένη παραγωγή"

Μη τυποποιημένη παραγωγή, έχουμε στις περιπτώσεις που τα διάφορα προϊόντα που παράγονται, δεν έχουν κοινές προδιαγραφές, με συνέπεια να μην περνάνε από όλες τις κατεργασίες αλλά από κάποιες επιλεκτικά, διαφορετικές το καθένα, αλλά και τότε από τις κατεργασίες αυτές δέχονται διαφορετική επεξεργασία το καθένα μοναδικό προϊόν ή παρτίδα προϊόντων.

- "Συμπαγωγή"

Σπάνια περίπτωση, υπαρκτή όμως, αποτελεί η παραγωγή από την ίδια παραγωγική διαδικασία, σύγχρονα, περισσότερων από ένα κυρίων προϊόντων. Η περίπτωση συναντιέται κυρίως στην βιομηχανία πετρελαίου, όπου στην διύλιση με κλασματική απόσταξη του πετρελαίου, παίρνονται τα

προϊόντα, όλα κύρια , καθαρό πετρέλαιο, βενζίνη, κηροζίνη, κλπ.

Στις περιπτώσεις αυτές το κόστος της κοινής κατεργασίας θα κατανεμηθεί με ένα κοινό βασικό στοιχείο(π.χ κιλό ή λίτρο) και το υπόλοιπο, το κόστος των ειδικών κατεργασιών, του κάθε ξεχωριστού προϊόντος που προέκυψε από την αρχική κοινή κατεργασία, για να αποκτήσει και τα δικά του τεχνικά χαρακτηριστικά, θα βαρύνει προφανώς τα προϊόντα που δέχτηκαν την καθεμία ειδική παραπέρα κατεργασία.

➤ **Παρεπόμενη παραγωγή.**

Αντίθετη από την έννοια της κύριας , είναι η έννοια της παρεπόμενης παραγωγής. Σαν παρεπόμενη εννοούμε την παραγωγή που πρώτον, δεν υπήρξε οπωσδήποτε ηβηλημένη παραγωγή αλλά αναγκαίο (τεχνολογικό) επακόλουθον της κύριας και δεύτερον δεν αποτελεί βασική πηγή εσόδων για την επιχείρηση. Στην κατηγορία λοιπόν αυτήν κατατάσσεται οτιδήποτε άλλο προκύπτει από την παραγωγική διαδικασία , εκτός από τα εμπορεύσιμα προϊόντα που έχουν τις γνωστές από πριν χαρακτηριστικές τους προδιαγραφές.

• **“Υποπροϊόντα & υπολείμματα”**

Από την παραγωγική διαδικασία κατά την παραγωγή ενός προϊόντος, προκύπτουν κατ’ αρχήν σαν οικονομικές αξίες, που είναι αναγκαία αν και όχι σκόπιμη η θελημένη συνέπεια αυτής της παραγωγής, οι αξίες που εκφράζονται με τους όρους: υποπροϊόντα(by products) και υπολείμματα.

Τα πράγματα αυτά, έχουν τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

1. Προκύπτουν το καθένα από την ίδια κάθε φορά φάση της παραγωγικής διαδικασίας και συνεπώς έχουν κοινά τεχνικά χαρακτηριστικά

2. Στη φάση αυτή της κατεργασίας προκύπτουν επειδή ολοκληρώθηκε η παραγωγική τους διαδρομή.

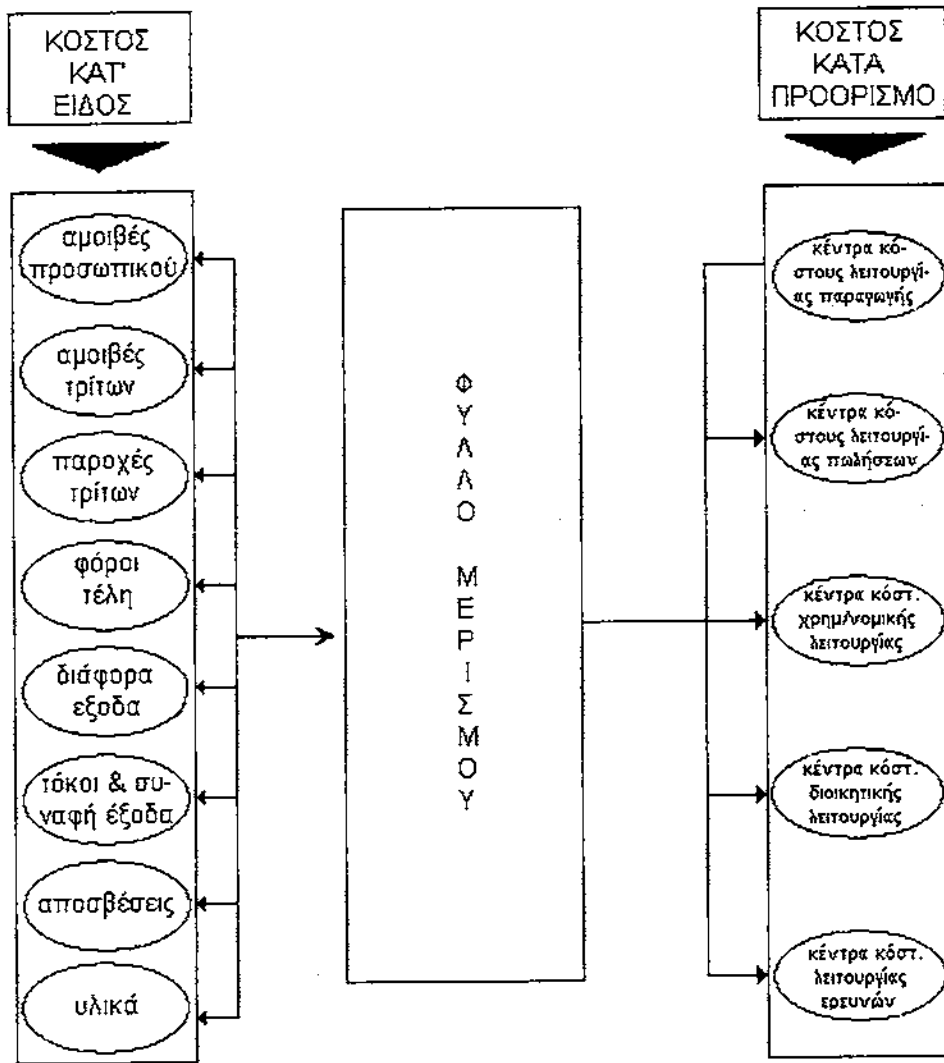
• **“Κακότεχνα (σκάρτα)”**

Είναι στατιστικά δεδομένο, σε κάποια φάση της παραγωγής του προϊόντος,

μια ποσότητα να μην εξελιχθεί ομαλά, να μην αποκτήσει(όλες) τις τεχνικές προδιαγραφές που ιέ επέτρεπαν να συνεχίσει την πορεία της στα επόμενα στάδια της παραγωγής μέχρι την ολοκλήρωση της στο στάδιο του έτοιμου προϊόντος, αλλά να διακόπτει απρόοπτα η παραγωγική της διαδρομή. Η ποσότητα αυτή, είναι ουσιαστικά ένα ημικατεργασμένο προϊόν, που εξελίχθηκε όπως ακριβώς και όλα τα άλλα μέχρι την προτελευταία για αυτό κατεργασία, ενώ στην τελευταία έγινε άχρηστο σαν ημικατεργασμένο προϊόν.

Βέβαια δεν σημαίνει ότι το προϊόν αυτό δεν έχει καμία αξία. Στις περισσότερες περιπτώσεις μπορεί να πουληθεί ή να ξαναχρησιμοποιηθεί σαν υποκατάστατο πρώτης ύλης ή τέλος υπό όρους να διορθωθεί και να συνεχίσει την παραγωγική του διαδρομή μέχρι την ολοκλήρωση της.

12. ΠΟΡΕΙΑ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟ



Σχήμα 7. πορεία εγγραφών παρακολουθήσεως κόστους κατ' είδος και κατά προορισμό

Τα έξοδα που συγκεντρώθηκαν σε κάθε θέση κόστους επιβαρύνουν τους σχετικούς φορείς κόστους, για τον καταλογισμό των οποίων χρησιμοποιούμε διάφορα κριτήρια, για τα οποία θα αναφερθούμε πιο κάτω:

Κόστος εφοδιασμού

Φορείς κόστους των γενικών εξόδων αγορών κατά μια εκδοχή είναι όλες οι ύλες που αγοράστηκαν. Κατά άλλη εκδοχή – και πιο ορθή – είναι οι ποσότητες

που αναλώθηκαν.

Η επιβάρυνση γίνεται με καταλογισμό αυτών ανάλογα της αξίας η ανάλογα με τις μονάδες βάρους, μήκους κ.λπ.

Αν έχουμε π.χ. για καταλογισμό Γενικά έξοδα αγορών ποσού 6.000.000 δρχ. και έχουν αγοραστεί:

Πρώτη ύλη Α μονάδες 30000 προς 120 δρχ. = 3.600.000

Πρώτη ύλη Β μονάδες 20000 προς 70 δρχ. = 1.400.000

Και έχουν αναλωθεί:

Πρώτη ύλη Α μονάδες 20000 προς 120 δρχ. = 2.400.000

Πρώτη ύλη Β μονάδες 10000 προς 70 δρχ. = 700.000

Θα έχουμε τον πιο κάτω μερισμό:

α) ΜΕΡΙΣΜΟΣ ΟΛΩΝ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΠΟΥ ΑΓΟΡΑΣΤΗΚΑΝ.

1^η Βάση μερισμού: η αξία της πρώτης ύλης

$$A \ 3.600.000 * 6.000.000 : 5.000.000 = 4.320.000$$

$$B \ 1.400.000 * 6.000.000 : 5.000.000 = \underline{1.680.000}$$

6.000.000

2^η Βάση μερισμού: οι μονάδες βάρους

$$A \ 30.000 * 6.000.000 : 50.000 = 3.600.000$$

$$B \ 20.000 * 6.000.000 : 50.000 = \underline{2.400.000}$$

6.000.000

3^η Βάση μερισμού: η αξία και οι μονάδες βάρους

(είναι ο συνδυασμός των δυο προηγούμενων)

$$A \ 4.320.000 + 3.600.000 = 7.920.000 : 2 = 3.960.000$$

$$B \ 1.680.000 + 2.400.000 = 4.080.000 : 2 = \underline{2.040.000}$$

6.000.000

β) ΜΕΡΙΣΜΟΣ ΜΕ ΤΟ ΠΟΣΟ ΤΩΝ ΥΛΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΩΘΗΚΑΝ.

1^η Βάση επιμερισμού: η αξία των αναλωθέντων υλικών

$$A \ 2.400.000 * 6.000.000 : 3.100.000 = 4.645.160$$

$$B \ 700.000 * 6.000.000 : 3.100.000 = \frac{1.354.840}{6.000.000}$$

2^η Βάση επιμερισμού: οι μονάδες που αναλώθηκαν

$$A \ 20.000 * 6.000.000 : 30.000 = 4.000.000$$

$$B \ 10.000 * 6.000.000 : 30.000 = \frac{2.000.000}{6.000.000}$$

3^η Βάση επιμερισμού: η αξία και οι μονάδες

$$A \ 4.645.160 + 4.000.000 = 8.645.160 : 2 = 4.322.580$$

$$B \ 1.345.840 + 2.000.000 = 3.354.840 : 2 = \frac{1.677.420}{6.000.000}$$

Επομένως το κόστος εφοδιασμού αποτελείται:

- Από την αξία των πρώτων υλών
- Από τα έξοδα αγορών (τα οποία επιβαρύνουν άμεσα τις πρώτες ύλες), ειδικά έξοδα και
- Από τα γενικά έξοδα αγορών

Τα γενικά έξοδα αγορών καταλογίζονται επί της αξίας των πρώτων υλών, οι οποίες δίνονται για την παραγωγή, βάσει μιας των πιο πάνω βάσεων. Έτσι η τιμή κτίσης των πρώτων υλών και τα γενικά έξοδα αγορών μας δίνουν το κόστος εφοδιασμού, δηλαδή το κόστος των υλών που παραδόθηκαν στο εργοστάσιο για κατεργασία.

Βιομηχανικό κόστος

Φορείς κόστους των γενικών βιομηχανικών εξόδων είναι τα προϊόντα. Η επιβάρυνση γίνεται με μερισμό τους μεταξύ των προϊόντων που παράγονται, ανάλογα με την αξία των πρώτων υλών ή ανάλογα με τα ημερομίσθια ή συσχετισμό και των δυο π.χ.

Γενικά βιομηχανικά έξοδα για καταλογισμό 900.000

προϊόν Α: Αξία πρώτων υλών 3.000.000, ημερομίσθια 500.000

προϊόν Β: Αξία πρώτων υλών 2.000.000, ημερομίσθια 300.000

1^η Βάση μερισμού: η αξία των πρώτων υλών

προϊόν Α: $3.000.000 * 900.000 : 5.000.000 = 540.000$ ή 18% επί των πρώτων υλών.

προϊόν Β: $2.000.000 * 900.000 : 5.000.000 = 360.000$ ή 18% επί των πρώτων υλών.

2^η Βάση μερισμού: τα ημερομίσθια

προϊόν Α: $500.000 * 900.000 : 5.000.000 = 562.500$ ή 112,5%

προϊόν Β: $300.000 * 900.000 : 5.000.000 = 337.500$ ή 112,5%

3^η Βάση μερισμού: αξία πρώτων υλών και ημερομίσθιων

προϊόν Α: $3.500.000 * 900.000 : 5.800.000 = 543.103$ ή 15,517%

προϊόν Β: $2.300.000 * 900.000 : 5.800.000 = 356.897$ ή 15,517%

Επομένως το βιομηχανικό κόστος αποτελείται από:

- Το κόστος εφοδιασμού
- Τα ημερομίσθια που πληρώθηκαν για την παραγωγή του προϊόντος και

- Τα έξοδα παραγωγής η Γενικά βιομηχανικά έξοδα παραγωγής

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα επιβαρύνουν τα προϊόντα που παράγονται με βάση μιας από τις πιο πάνω βάσεις

Εμπορικό κόστος

Φορείς κόστους των γενικών εξόδων πωλήσεων είναι τα προϊόντα που πωλούνται. Η επιβάρυνση τους γίνεται είτε με βάση το κόστος των πωλήσεων, είτε με βάση την τιμή πώλησης τους, είτε με βάση τις μονάδες που πουλήθηκαν.

Π.χ. Έστω γενικά έξοδα πωλήσεων για καταλογισμό 2.000.000 δρχ. και οι μονάδες των πωλήσεων, για το προϊόν Α 3.000 τιμή πώλησης 2.800 δρχ. και για το προϊόν Β 4.000 τιμή πώλησης 1.500 δρχ.

Το βιομηχανικό κόστος για κάθε μονάδα Α = 2.000 δρχ. και Β = 1.000 δρχ.

α) Με βάση το βιομηχανικό κόστος

$$A \ 3.000 * 2.000 = 6.000.000 * 2.000.000 : 10.000.000 = 1.200.000$$

$$B \ 4.000 * 1.000 = 4.000.000 * 2.000.000 : 10.000.000 = \frac{800.000}{2.000.000}$$

β) Με βάση την τιμή πώλησης

$$A \ 3.000 * 2.800 = 8.400.000 * 2.000.000 : 14.400.000 = 1.166.667$$

$$B \ 4.000 * 1.500 = 6.000.000 * 2.000.000 : 14.400.000 = \frac{833.333}{2.000.000}$$

γ) Με βάση τις μονάδες που πουλήθηκαν

$$2.000.000 : 7.000 = 285,71428$$

Επομένως:

$$A: 3.000 * 285,71428 = 857.142,84$$

$$B: 4.000 * 285,71428 = \underline{1.142.857,16}$$

$$2.000.000,00$$

Επομένως το εμπορικό κόστος αποτελείται:

- Από το βιομηχανικό κόστος των μονάδων που πωλήθηκαν
- Από τα ειδικά έξοδα πωλήσεων και
- Από τα γενικά έξοδα πωλήσεων

Τα γενικά έξοδα πωλήσεων μερίζονται ανάλογα με μια από τις πιο παραπάνω βάσεις.

13. ΗΜΙΤΕΛΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

13.1 Παραγωγή σε Εξέλιξη.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., παραγωγή σε εξέλιξη είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και αλλά στοιχεία του κόστους. (π.χ. εργασία, Γ.Β.Ε.) τα οποία κατά την διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας. Παραγωγή σε εξέλιξη για παράδειγμα συνιστούν το βαμβάκι που βρίσκεται στις μηχανές για να γίνει νήμα, το νήμα που παραμένει στις μηχανές για να γίνει ύφασμα, το ύφασμα που κόπηκε για να γίνει ένδυμα.

Έτσι ως παραγωγή σε εξέλιξη θεωρούνται:

- Οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που εξήχθησαν από την αποθήκη και παραδόθηκαν προς βιομηχανοποίηση, ανεξάρτητα από το αν άρχισε η κατεργασία τους ή αν παραμένουν πρόσκαιρα ακατέργαστες.
- Τα αναλώσιμα υλικά και ανταλλακτικά που εξήχθησαν από την αποθήκη και παραδόθηκαν στα διάφορα τμήματα για ανάλωση και τα οποία αντιμετωπίζονται ως γενικά βιομηχανικά έξοδα.
- Τα ημικατεργασμένα προϊόντα που βρίσκονται πρόσκαιρα μέσα στα παραγωγικά τμήματα που τα παρήγαγαν και τα οποία δεν έχουν παραδοθεί στην αποθήκη, αλλά πρόκειται να παραδοθούν σε άλλα τμήματα για περαιτέρω επεξεργασία.

Είναι πιθανό σε κάποιο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, η παραγωγή σε εξέλιξη να προσλάβει την μορφή ημιτελούς προϊόντος, δηλαδή την μορφή και τα χαρακτηριστικά αγαθού με το οποίο είναι δυνατό να ικανοποιηθούν κοινωνικές ανάγκες επειδή όμως τα ημιτελή αυτά προϊόντα προορίζονται για περαιτέρω επεξεργασία εξακολουθούν να παραμένουν στο χώρο της παραγωγής και να χαρακτηρίζονται ως "παραγωγή σε εξέλιξη" παραγωγή σε εξέλιξη συνίσταται από:

- Υλικά που έχουν υποστεί μερική κατεργασία ή που παραμένουν προσωρινά ακατέργαστες αναμένοντας την σειρά τους για κατεργασία.
- Δαπάνες που έγιναν για την κατεργασία των υλών αυτών.

Το κύριο χαρακτηριστικό της παραγωγής σε εξέλιξη είναι η αδυναμία μετρήσεως του παραχθέντος έργου, επειδή το προϊόν είναι ακόμα αδιαμόρφωτο.

Το υπό παραγωγή λοιπόν προϊόν δεν παραλαμβάνεται και δεν αποθηκεύεται. Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι η "παραγωγή σε εξέλιξη" ή τα υλικά και αλλά είδη που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας κατά την διάρκεια της χρήσεως δεν παρακολουθούνται από τους υπολογαριασμούς του 94 επειδή δεν αποτελούν αντικείμενο παραλαβής και παραδόσεως. Τα υλικά αυτά μεταφέρονται από τους οικείους λογαριασμούς του 94 μόνο κατά το τέλος της χρήσης ή της περιόδου υπολογισμού και έπειτα από διενέργεια απογραφής.

13.2 Διάκριση των Ημιτελών Προϊόντων από την Παραγωγή σε Εξέλιξη.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. ημιτελή προϊόντα είναι αυτά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση. Δηλαδή ημιτελές χαρακτηρίζεται το προϊόν, για μια επιχείρηση, το οποίο προορίζεται για παραπέρα βιομηχανοποίηση ώστε να καταστεί έτοιμο προϊόν ή να πωληθεί στη κατάσταση που βρίσκεται, επειδή μπορεί ως προϊόν να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη των κοινωνικών αναγκών.

Για παράδειγμα σε μια υφαντουργική επιχείρηση, το παραχθέν από το βαμβάκι νήμα, το οποίο θα υποστεί παραπέρα βιομηχανοποίηση για να μετατραπεί σε ύφασμα, είναι ημιτελές προϊόν, γιατί το νήμα μπορεί να πωληθεί από την επιχείρηση, αφού μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Το βαμβάκι όμως που βρίσκεται στις μηχανές υπό κατεργασία για να γίνει νήμα δεν μπορεί στην κατάσταση που βρίσκεται να πωληθεί από την επιχείρηση δεν είναι ημιτελές προϊόν αλλά συνιστά παραγωγή σε εξέλιξη.

Δεν πρέπει να γίνεται σύγχυση των ημιτελών προϊόντων με τα καλούμενα ημικατεργασμένα προϊόντα. Τα ημικατεργασμένα είναι υλικά- προϊόντα που έχουν παραχθεί από την συμπλήρωση ενός μέρους από τα διάφορα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας που απαιτούνται, για να γίνουν έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα. Αυτά τα προϊόντα δεν μπορούν να πωληθούν από την επιχείρηση γιατί δεν έχουν ακόμα αποκτήσει τα χαρακτηριστικά Αγάθων που να μπορούν να καλύψουν κοινωνικές ανάγκες. Για παράδειγμα το νήμα που βρίσκεται στις

μηχανές για ύφανση οι λαμαρίνες που έχουν κοπεί προκειμένου να γίνουν ψυγείο είναι ημικατεργασμένα προϊόντα και δεν μπορούν να πωληθούν από την επιχείρηση γιατί δεν έχουν ακόμα αποκτήσει την μορφή αγαθού που να μπορεί να καλύψει κοινωνικές ανάγκες. Είναι ημικατεργασμένα προϊόντα- παραγωγή σε εξέλιξη, αντίθετα με το παραγόμενο νήμα από την επεξεργασία του βαμβακιού το οποίο προορίζεται για να υποστεί παραπέρα βιομηχανοποίηση αλλά όμως μπορεί να διατεθεί για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών και μπορεί να πωληθεί ως αγαθό άσχετα αν για την συγκεκριμένη επιχείρηση που παράγει και πωλεί υφάσματα (έτοιμα προϊόντα), το νήμα για αυτή την επιχείρηση αποτελεί ημιτελές προϊόν.

13.3 Προσδιορισμός της Αξίας της Παραγωγής σε Εξέλιξη.

Για να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής των ετοιμών και ημιτελών προϊόντων είναι αναγκαίο να προσδιοριστεί προηγουμένως το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη, το οποίο να αφαιρεθεί από το συνολικό κόστος παραγωγής για να απομείνει το κόστος παραγωγής που αναλογεί στα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα.

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Κόστος} \\ \hline \text{Παραγωγής Ετοιμών} \\ \hline \text{\& Ημιτελών} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Συνολικό} \\ \hline \text{Κόστος} \\ \hline \text{Παραγωγής} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{Κόστος} \\ \hline \text{Παραγωγής σε} \\ \hline \text{Εξέλιξη} \\ \hline \end{array}$$

Για τον προσδιορισμό της αξίας της παραγωγής σε εξέλιξη απαιτείται ο προσδιορισμός:

- Της ποσότητας των υλικών που βρίσκονται σε κατεργασία στο τέλος της χρήσης και
- Των βιομηχανικών εξόδων τα οποία πρέπει να βαρύνουν τα προαναφερόμενα υλικά, το ύψος των οποίων είναι ανάλογο του βαθμού κατεργασίας των υλικών.

Στις περισσότερες των περιπτώσεων δεν είναι εύκολο να γίνει μηνιαία

φυσική απογραφή των υλικών που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας και συνιστούν παραγωγή σε εξέλιξη. Και αυτό γιατί δεν είναι δυνατό να σταματήσουμε την παραγωγή για να μετρήσουμε την ποσότητα των υλικών που βρίσκονται σε αυτές υπό κατεργασία. Επομένως η ποσότητα των υλικών αυτών θα πρέπει να προσδιοριστεί κατά προσέγγιση υπολογιστικά. Ένας τρόπος είναι και ο ακόλουθος:

➤ Την ποσότητα κατ είδος προϊόντος που παράγεται κάθε μήνα, όπως προκύπτει από τις οικίες μερίδες της αποθήκης, τις πολλαπλασιάζουμε με τις τεχνικές προδιαγραφές κάθε προϊόντος και βρίσκουμε την αναλωμένη ποσότητα κάθε μιας, πρώτης και βοηθητικής ύλης που χρησιμοποιήθηκε για κάποιο προϊόν.

➤ Τις ποσότητες των υλών που αναλώθηκαν με βάση την προηγούμενη διαδικασία τις συγκρίνουμε με τις αντίστοιχες αναλωμένες ποσότητες πρώτων και βοηθητικών υλών που προκύπτουν από τις μερίδες αποθήκης, και συγκρίνουμε τις διαφορές.

➤ Από τις διαφορές που προκύπτουν από την προηγούμενη διαδικασία αφαιρούμε το ποσό της φυράς που προβλέπεται από τις τεχνικές προδιαγραφές και το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί την ποσότητα των υλικών που βρίσκεται σε κατεργασία δηλαδή την παραγωγή σε εξέλιξη.

➤ - Στη συνέχεια ανάλογα με το στάδιο επεξεργασίας που βρίσκονται τα προαναφερόμενα υλικά, επιβαρύνονται υπολογιστικά με βιομηχανικά έξοδα, με βάση λ.χ. συντελεστές επιβαρύνσεως που έχουν προσδιοριστεί κατά στάδιο παραγωγής με βάση τα ετήσια δεδομένα της προηγούμενης χρήσεως.

14. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Υπάρχουν τρεις βασικοί τύποι κόστους που περιλαμβάνονται στα παραγόμενα προϊόντα σε μια βιομηχανική επιχείρηση. Αυτοί έχουν παρουσιαστεί αναλυτικότερα στο κεφάλαιο 6 και ονομάζονται στοιχεία κόστους και περιλαμβάνουν:

- Άμεσα Υλικά. (πρώτες ύλες)
- Άμεση Εργασία
- Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. (Γ.Β.Ε.)

Όμως όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση δε ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής, αλλά μόνο εκείνες που απορρέουν από την κανονική άσκηση των λειτουργιών αυτής.

Ενδεικτικές περιπτώσεις τέτοιων δαπανών είναι οι έξης:

1. τα παντός είδους πρόστιμα και προσαυξήσεις.
2. οι τόκοι υπερημερίας
3. οι ποινικές ρήτρες
4. οι ελευθεριότητας δηλ. δωρεές και εισφορές για κοινωφελείς σκοπούς, τα δώρα και βοηθήματα και οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στο προσωπικό.
5. οι υπερβολικές φύρες αποθηκείσεως μεταφοράς και βιομηχανοποίησης.
6. η πληρωμή ημερών απεργίας του προσωπικού
7. οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές.
8. οι υπερημερίες που καταβάλλονται στο τελωνείο ή στην ελεύθερη ζώνη για την καθυστέρηση παραλαβής φορτίων.
9. η απώλεια κεφαλαίου που προέρχεται από δανεισμό σε τρίτους ή στο προσωπικό της επιχειρήσεως
10. οι δαπάνες προηγούμενων χρήσεων.
11. τα ασφάλιστρα ζωής των μελών της επιχειρήσεως
12. οι απολογιστικές δαπάνες και το τεκμαρτό ενοίκιο
13. οι αποσβέσεις των δαπανών ιδρύσεως.\
14. οι αποσβέσεις των δαπανών πρώτης εγκατάστασης.

15. τα ασφάλιστρα ζωής των πιστώσεων.
16. οι προβλέψεις για υποτιμήσεις
17. οι δαπάνες που αντιστοιχούν στην αργία ή την υποαπασχόληση της επιχειρήσεως. Οι δαπάνες αυτές αποτελούν το σταθερό κόστος που δεν απορροφάται από την πραγματική απασχόληση γιατί αυτή είναι μικρότερη της κανονικής.

Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις τα διάφορα είδη κόστους όπως μισθοί, ημερομίσθια, υπηρεσίες τρίτων, ασφάλιστρα, αποσβέσεις κ.α. δεν προορίζονται μόνο για την λειτουργία της παραγωγής, αλλά εξυπηρετούν κατά ένα ποσοστό και τις άλλες λειτουργίες της. Για παράδειγμα, οι δραστηριότητες της διοίκησης, της διάθεσης και της χρηματοδότησης δημιουργούν όμοια είδη κόστους με αυτά της λειτουργίας της παραγωγής, όπως μισθούς, αποσβέσεις κ.α. Τα κόστη αυτά που δεν προορίζονται για την λειτουργία της παραγωγής, όπως μισθούς, ασφάλιστρα, αποσβέσεις κ.α. Τα κόστη αυτά που δεν προορίζονται για την λειτουργία της παραγωγής δεν πρέπει να μεταφέρονται στον λογαριασμό Γ.Β.Ε επειδή η δημιουργία του κόστους αυτού δεν σχετίζεται με την παραγωγή προϊόντων. Αντίθετα, αυτά τα κόστη πρέπει να θεωρηθούν έξοδα της περιόδου και πρέπει να κατανέμονται στο λειτουργικό κόστος για το οποίο προορίζονται. Για να γίνουν αυτά κατανοητά ας υποθέσουμε ότι η εταιρία «ΕΨΙΛΟΝ» είχε τις ακόλουθες δαπάνες κατά τον μήνα Απρίλιο:

Μισθοί Διοικητικών Στελεχών	20000
Μισθοί Υπάλληλων Διοίκησης	12000
Διαφήμιση	30000
Διάφορα έξοδα πωλήσεων	<u>15000</u>
Σύνολο	77000

Η έγγραφη της πραγματοποίησης των πιο πάνω δαπανών και της κατανομής τους στο κατά λειτουργία κόστος θα είναι:

[8] Γ.Ε.Δ	32000
Μισθοί	
Μισθοί και ημερομίσθια πληρωτέα	32000

[9] Γ.Ε.Π.		45000
Διαφήμιση	30000	
Διάφορα έξοδα	15000	
Λογαριασμοί Ε ή Π		45000

Είναι ευνόητο, ότι με την απευθείας χρέωση των λειτουργιών με το κόστος κατ' είδος, δεν επηρεάζεται η κοστολόγηση της παραγωγής του προϊόντος του μήνα της εταιρίας <<ΕΨΙΛΟΝ>>. Το ίδιο θα ισχύει και για όσα αλλά έξοδα πώλησης και διοίκησης πραγματοποιούνται έκτα την διάρκεια του μήνα, συμπεριλαμβανόμενων των αποσβέσεων που αναφέρονται σε κτίρια και εξοπλισμό γραφείου, των ασφάλιστρων για τις εγκαταστάσεις των γραφείων και σχετικά αλλά κόστη.

15. ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Υπάρχουν πολλές δυσκολίες στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής που κύρια αναφέρονται στον εντοπισμό και προσδιορισμό των δαπανών όπως:

- Πολλές φορές συμβαίνει μια δαπάνη, η οποία εκ πρώτης όψεως συνιστά αναμφισβήτητο τμήμα του άμεσου κόστους, να πρέπει να αντιμετωπισθεί σαν έμμεσο κόστος ή τουλάχιστον κατά ένα τμήμα της. Για παράδειγμα η άμεση εργασία που αναλύεται για να γίνει ένα καινούργιο προϊόν, ή μια τροποποίηση ενός υπάρχοντος προϊόντος.

- Η ανάλυση ορισμένων υλικών είναι δύσκολο να μετρηθεί έτσι μολονότι η δαπάνη αυτή θα μπορούσε να ήταν στοιχείο του άμεσου κόστους από ανάγκη αντιμετωπίζεται σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο. (π.χ. τα διάφορα υλικά μικρούλικα, μικροεργαλεία, ή αλλά αναλώσιμα τα οποία χρησιμοποιούνται στην παραγωγή και δεν αντιστοιχίζονται με την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων).

- Ο χαρακτηρισμός πολλών δαπανών, όπως της ηλεκτρικής ενέργειας, η άλλης ενέργειας, που χρησιμοποιείται στην παραγωγή, παρουσιάζει δυσκολίες. Στη θεωρία η ενέργεια αποτελεί άμεσο κόστος, γιατί εξαρτάται από την ύπαρξη των φορέων του κόστους.

Όμως για να θεωρηθεί αυτή η δαπάνη σαν άμεσο κόστος θα πρέπει σε κάθε μηχανή να υπάρχει ένας μετρητής και έτσι να προσδιορίζονται τα έξοδα της ενέργειας που καταναλώνεται.

Επειδή όμως αυτό δεν είναι εύκολο στην πράξη, η δαπάνη για ενέργεια θεωρείται σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο.

- Δυσκολίες επίσης υπάρχουν στον προσδιορισμό των συντελεστών επιβάρυνσης των φορέων του κόστους με γενικά βιομηχανικά έξοδα.

16. ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό το κόστος κατ' είδος ομαδοποιείται στις διάφορες λειτουργίες ή δραστηριότητες (λειτουργικές υποδιαιρέσεις) της επιχειρήσεως. Το λειτουργικό κόστος σχηματίζεται από στοιχεία διαφορετικής φύσης που έχουν ίδιο σκοπό – προορισμό, που είναι:

- Το κόστος της παραγωγικής λειτουργίας.
- Το κόστος της λειτουργίας των αγορών.
- Το κόστος της λειτουργίας της διάθεσης.
- Το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.
- Το κόστος της διοικητικής λειτουργίας
- Το κόστος της λειτουργίας των ερευνών και ανάπτυξης.

Με την συγκέντρωση του κόστους κατά λειτουργία συνήθως επιδιώκονται:

- Ο έλεγχος του μεγέθους του και των φορέων που είναι υπεύθυνοι για αυτό.
- Η μέτρηση της αποδοτικότητας που προκύπτει από την σύγκριση του με το αντίστοιχο έργο που παράγεται.
- Η διευκόλυνση του καταλογισμού του στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους.

Για την ενσωμάτωση στο κόστος παραγωγής της του προϊόντος των λειτουργικών εξόδων διοίκησης και διάθεσης, προβάλλονται μεταξύ άλλων και τα εξής επιχειρήματα:

- Είναι δαπάνες άσχετες με την παραγωγική λειτουργία, δηλ με την δημιουργία προϊόντων. Κατά συνέπεια η ενσωμάτωση τους στο κόστος παραγωγής δεν εξυπηρετεί καμία σκοπιμότητα.
- Όταν παράγεται ποικιλία προϊόντων όπως κατά κανόνα συμβαίνει, ο μερισμός τους στο κόστος των προϊόντων προσκρούει σε αξεπέραστες δυσκολίες.

Η εκλογή της βάσεως μερισμού μοιραία θα γίνει με υποκειμενικά κριτήρια, αφού δεν υπάρχει άμεση σχέση των εξόδων και της

παραγωγής.

Η αυθαίρετη αυτή βάση μερισμού θα καταλήξει σε ανακρίβεια υπολογισμού του κατά μονάδα κόστους, που θα παραπλανήσει την διοίκηση στην λήψη αποφάσεων.

- Δεν υπάρχει για πολλά λειτουργικά έξοδα ένα όριο ως το οποίο να θεωρούνται "λογικά" ανεκτά στο κόστος.
- Αν τα έξοδα αυτά ενσωματωθούν στο κόστος παραγωγής, ένα μέρος από αυτά θα βαρύνει τα αποθέματα και θα εμφανιστεί στον ισολογισμό.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ.

Τα λειτουργικά έξοδα με την καθιερωμένη σημασία του όρου, πραγματοποιούνται από τις λειτουργίες διοίκησης και διάθεσης. Χαρακτηρίζονται δε από το γεγονός ότι ακολουθούν μια δική τους πορεία που επηρεάζεται από τους χειρισμούς και τις μεθόδους της διοίκησης να τα κρατήσει σε χαμηλά επίπεδα. Είναι δηλαδή ελεγχόμενα έξοδα.

Τα έξοδα αυτά δεν ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής αλλά αφαιρούνται από το λειτουργικό κέρδος.

17. ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Το είδος αυτό του κόστους, είναι εκείνο που γίνεται αποδεκτό σαν "κόστος" από τους περισσότερους συγγραφείς. Ο μελετητής σχηματίζει την εντύπωση ότι αυτό το είδος είναι το μοναδικό κόστος, επειδή παίρνει την μεγαλύτερη ανάπτυξη και ανάλυση, στη σχετική βιβλιογραφία. Πέραν αυτού, κάτι λέγεται και για κάποιο κόστος προϋπολογιστικό και για κάποιο standard cost, αλλά με γενικότητες και(στην περίπτωση του τελευταίου) συνήθως με ασάφειες.

Προσδιορίζεται λοιπόν στην σχετική βιβλιογραφία, με εννοιολογική επάρκεια και ακρίβεια το κανονικό κόστος, μένει όμως η ασάφεια για το πρακτικό περιεχόμενο του όρου "κανονικό". Και η ασάφεια αυτή επισημάνεται και στους δυο άξονες των δαπανών, δηλαδή και στο είδος των δαπανών που πρέπει να περιλάβει ένα "κανονικό" κόστος, αλλά και στην έκταση τους. Προσδιοριστικό ότι "κανονικό" κόστος προκύπτει...εάν ληφθεί ο, υπό τις αυτές συνθήκες παραγωγής, μέσος όρος των(δια δημιουργία έργου) αναλώσεων μιας, μάλλον μακράς χρονικής περιόδου.

Όμως και μετά την διευκρίνιση αυτή, η έννοια του κανονικού δεν μπαίνει σε μια στερεή βάση, διότι ο μέσος όρος των αναλώσεων, έστω και μιας μακράς περιόδου, θα περιλάβει και τον μέσο όρο όλων των δαπανών που από τυχαίους(διαφορετικούς ίσως κάθε φορά) όρους, πραγματοποιήθηκαν μέσα σε αυτή την μακριά χρονική περίοδο.

Κατά την γνώμη μας το "κανονικό" πρέπει να προσδιοριστεί και σαν περιεχόμενο, να οριστούν δηλαδή σαν κατηγορίες βέβαια, τα είδη των άξιων που οι αναλώσεις τους θα περιληφθούν στο κόστος, αλλά και οι κανόνες που θα προσδιορίζουν το ανεκτό πόσο από την κάθε τέτοια άξια. Με δεδομένο όμως, ότι το "κανονικό" κόστος είναι ένα κόστος απολογιστικό, το ένα από τα δυο είδη του απολογιστικού κόστους, αυτοί οι καθορισμοί θα γίνουν με την μορφή μιας εκκαθάρισης του "ιστορικού" κόστους, το οποίο θα πρέπει να χωριστεί σε δυο μέρη: στο "κανονικό" και εξαιρετικό, το περιστασιακό, μετά από κάθε μικρότερη η ετήσια περίοδο κοστολόγησης. Τότε μόνο θα είναι αποτελεσματική η πρόταση ότι το κανονικό κόστος θα προκύψει από δαπάνες που το ύψος τους θα είναι ο μέσος όρος μιας μακρίας περιόδου, όταν ο μέσος όρος αυτός θα περιλάβει μόνο τις κανονικές δαπάνες αυτής της περιόδου.

Κατά τους συγγραφείς "κανονικό" κόστος, είναι αυτό που περιλαμβάνει μόνο τις δαπάνες που σαν είδη θεωρούνται "κοστολογήσιμες" και σαν

ποσά θεωρούνται "ομαλές". Από τα στοιχεία αυτά του ορισμού, μπορούν να καθοριστούν με κανόνες γενικής εφαρμογής μόνο τα είδη των δαπανών που θα περιληφθούν στο κανονικό κόστος , ενώ οι κανόνες που θα ορίζουν τα ποσά, θα τεθούν από την κάθε ξεχωριστή επιχείρηση, επειδή είναι συνάρτηση της τεχνικής και των μεθόδων που αυτή χρησιμοποιεί και που είναι οι μόνοι παράγοντες που προσδιορίζουν το πόσο της δαπάνης που είναι "ομαλό". Το μόνο που θα μπορούσε να καθοριστεί γενικά, θα ήταν η μέθοδος με αυτήν που θα προσδιορίζονται οι "ομαλές" αναλώσεις (π.χ. άμεσος όρος μιας 5ετίας για κάθε επιχείρηση ή ο μέσος όρος του επιχειρηματικού κλάδου, κ.λπ.).

Με το δεδομένο ότι η επιχειρηματική δράση περιλαμβάνει και δαπάνες που είτε κατά είδος, είτε κατά πόσο υπερβαίνουν αυτό που θεωρείται ομαλό και κανονικό, η επιχείρηση μπορεί να καταρτίσει ένα "κανονικό" κόστος με δυο τρόπους.

- Ο πρώτος είναι ο εξής:
 - Καταχωρεί κανονικά, όλα τα έξοδα της κατά είδος
 - Προβαίνει στην χρονική προσαρμογή των εξόδων και προσδιορίζει έτσι τα "δουλεμένα"
 - Καταρτίζει ένα κόστος με όλα τα ("δουλεμένα") έξοδα, οποιουδήποτε είδους και ποσού, όποτε θα της προκύψει ένα "ιστορικό" κόστος
 - Από το κόστος αυτό αφαιρεί τις δαπάνες που θεωρεί πέρα από το "ομαλό" το "κανονικό" και αποκτάει έτσι ένα "κανονικό" κόστος.

- Με τον δεύτερο τρόπο, κατά την αρχική καταχώρηση των εξόδων κατά είδος, αφαιρεί αμέσως τα είδη και τα ποσά εκείνα που από τα έξοδα θεωρεί πέρα από το "ομαλό", το "κανονικό" και καταχωρεί στους σχετικούς λογαριασμούς μόνο ό,τι θεωρεί σαν ομαλό και κανονικό, με το οποίο στο τέλος της περιόδου καταρτίζει ένα κόστος που δεν χρειάζεται καμία εκκαθάριση γιατί είναι αυτό που επιχείρηση θεωρεί "κανονικό".

Το Ε.Γ.Λ.Σ. μακριά από κάθε επιστημονική βάση, ορίζει:

"Κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή αυτών Αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την

χρησιμοποίηση τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Αν ξεπεράσει κανείς την ασάφεια του ορισμού, διαπιστώνει ότι πρόκειται για έννοιες που δεν έχουν καμία σχέση με το κόστος και συνεπώς δεν επιδέχονται κριτική από αυτή την σκοπιά. Μάλλον πρόκειται για σύγχυση. Ο ορισμός φαίνεται να αποδίδει περισσότερο την έννοια του εξόδου. Εξάλλου το σχέδιο αναφέρει και περιγράφει διάφορα "είδη" κόστους, άπειρα σε αριθμό με μικροπαραλλαγές από το ένα στο άλλο, είδη άγνωστα στην επιστημονική θεωρία, και όπου συγχέονται οι έννοιες, του είδους του κόστους και του επιπέδου πληρότητας του κόστους.

18. ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ

Η ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ

Το κόστος διάθεσης περιλαμβάνει το σύνολο των εξόδων τα οποία δημιουργούνται από την στιγμή της παραγωγής του προϊόντος μέχρι την διάθεση του στους πελάτες-πολλές φορές μεταξύ της έννοιας του κόστους της παραγωγής και του κόστους της διάθεσης παρεμβάλλεται και η έννοια του κόστους παραγωγής συμπεριλαμβανόμενων των εξόδων αποθήκευσης και φορτώσεως.

Ο φυσικός διαχωρισμός της παραγωγικής λειτουργίας έναντι της λειτουργίας διαθέσεως είναι τόσο σαφής ώστε δεν θα έπρεπε κατ' αρχήν να δημιουργείται σύγχυση για το περιεχόμενο των αντιστοιχών ειδών κόστους.

Παρά τη φυσική όμως αυτή αυτοτέλεια των εξόδων τα οποία συνιστούν το καθένα τα δυο είδη αυτών του κόστους -του κόστους της παραγωγής και της διάθεσης- υπάρχει διάφορα αντιλήψεων για το αν και κατά πόσο το κόστος της διοικητικής και χρηματοοικονομικής λειτουργίας, τα έξοδα δηλαδή της Γενικής διοίκησης και οι τόκοι πρέπει να επιπέσουν στο σύνολο η μέρος αυτών στο κόστος διάθεσης, η να επιμερισθούν στο κόστος των τριών βασικών δραστηριοτήτων της βιομηχανικής επιχείρησης των αγορών, της παραγωγής και της διάθεσης.

Έτσι κατά την πρώτη αντίληψη η οποία προβλέπεται και από το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο τα έξοδα της Γενικής διοίκησης και οι τόκοι επιμερίζονται κατά την αναλογία που πρέπει μεταξύ του κόστους των αγορών, παραγωγής και της διάθεσης. Κατά την αντίληψη επομένως αυτή το κόστος διαθέσεως –πλην των αποκλειστικών εξόδων στον τομέα των πωλήσεων από τα οποία αυτό σχηματίζεται –απορροφά και αναλογία του κόστους της διοικητικής και χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Κατά μια άλλη αντίληψη το κόστος της διοίκησης και οι τόκοι μαζί με τα έξοδα διάθεσης συνθέτουν τα αποκαλούμενα λειτουργικά και κατά κανόνα κοστολογούνται ως έξοδα πωλήσεως μία διοικήσεως η ως έξοδα πωλήσεως και γενικά έξοδα.

Κατά την θεωρητική ακρίβεια το λειτουργικό κόστος δεν κοστολογείται με την έννοια της προσθήκης του στο κόστος της παραγωγής των πωληθέντων αλλά φέρεται σε χρέωση του λογαριασμού "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ" ως

αρνητικό στοιχείο των μικτών κερδών τα οποία προκύπτουν σαν διάφορα.

Η διάφορα αυτή των αντιλήψεων για το κόστος διάθεσης παρόλο ότι συντελεί -όπως είναι φυσικό- στην διαφοροποίηση του προσδιοριζόμενου ύψους αυτού κατά περίπτωση καθόλου τις αρχές οι οποίες διέπουν την μελέτη των σχετικών κοστολογικών προβλημάτων.

Σήμερα, αφενός λόγω της καθημερινής παρατηρούμενης διόγκωσης του κόστους της διάθεσης, αφετέρου δε λόγω της νευρώδους προσπάθειας που καταβάλλεται από την σύγχρονη βιομηχανική επιχείρηση να κυριαρχήσει δια του προγραμματισμού και των ρευστών ακόμα συνθηκών της αγοράς, η λογιστική επεξεργασία και η μελέτη του κόστους της διάθεσης επέσυρε την προσοχή της στην θεωρία και την πράξη.

Θα μπορούσαμε να πούμε πως η λειτουργία αυτή, έχει τον ίδιο σκοπό τον οποίο επιδιώκει η κοστολόγηση και η μελέτη της διαμόρφωσης του κόστους παραγωγής, την παροχή δηλαδή των πληροφοριών οι οποίες επιτρέπουν την λήψη μέτρων προς συμπίεση του κόστους. Για τα έξοδα διαθέσεως ειδικότερα η μείωση του κόστους δεν εκφράζεται μόνο με απόλυτες αριθμητικές ενδείξεις αλλά κυρίως με αυτά επιδιωκόμενη διευρύνσεως του όγκου των πωλήσεων.

Η μελέτη του κόστους διαθέσεως και η κοστολόγηση αυτών των εξόδων που τα συγκροτούν γίνεται βασικά με λογιστικές διαπιστώσεις, συμπληρώνεται όμως και με διάφορες υπολογιστικές εργασίες, εξωλογιστικά, από τις οποίες προκύπτουν πολύτιμοι ιδιωτικοοικονομικές πληροφορίες.

Η επεξεργασία γενικώς των στοιχείων διάθεσης περιλαμβάνει :

- Τον προσδιορισμό των εξόδων που συνιστούν το κόστος αυτό κατ' είδος.
- Τον προσδιορισμό του κόστους κατά λειτουργία διαθέσεως.
- Την συσχέτιση και κοστολόγηση των εξόδων διάθεσης.

Η μελέτη του κόστους διάθεσης που γίνεται με τις πιο πάνω διακρίσεις, εφόσον επιχειρηθεί θα αποκαλύψει εξίσου σημαντικά συμπεράσματα με αυτά στα οποία οδηγεί η ανάλυση του κόστους της παραγωγής, διότι το πλήθος των στοιχείων, συντελεστών και ενδείξεων που προκύπτουν θα οδηγήσει προς μια σκοπιμότερη εμπορική πολιτική της επιχείρησης.

Η ΣΥΝΘΕΣΗ ΚΑΙ Η ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΔΙΑΘΕΣΗΣ

Τα έξοδα διαθέσεως, όπως ακριβώς και τα έξοδα παραγωγής αποτελούνται από τα έξοδα κατά είδος. Σήμερα γίνεται διάκριση μεταξύ των εξόδων πωλήσεως και των εξόδων διαθέσεως. Στην έννοια των εξόδων πωλήσεως περιλαμβάνονται τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την επίτευξη των πωλήσεων δηλαδή μισθοί και προμήθειες πωλητών, διαφημίσεις ενοίκια αιθουσών εκθέσεων κλπ. Στην έννοια των εξόδων διαθέσεως περιλαμβάνονται τα έξοδα που χρειάζονται για να φθάσει το προϊόν στον πελάτη δηλαδή αποθήκευσης, συσκευασίας, κλπ.

Τα έξοδα κατά είδος που πραγματοποιούνται από τις διάφορες λειτουργίες διαθέσω, συνθέτουν το οικείο λειτουργικό κόστος. Οι λειτουργίες διαθέσεως μπορούν να παραλληλισθούν με τα παραγωγικά τμήματα και τις κατεργασίες στα κέντρα κόστους δηλαδή τα οποία δημιουργούνται κατά την πραγματοποίηση των δαπανών παραγωγής.

Η έκταση των λειτουργιών διαθέσεως είναι διαφορετική για κάθε επιχείρηση και ποικίλει ανάλογα με την έκταση της, του πλήθους και του είδους των προϊόντων τα οποία παράγει και της πολιτικής των πωλήσεων την οποία ακολουθεί.

Ενδεικτικά αναφέρουμε ένα σχήμα λειτουργικής διάρθρωσης κόστους διαθέσεως προσαρμοσμένο προς τις ανάγκες μεγάλης επιχείρησης ειδών ευρείας κατανάλωσης που είναι το πιο κάτω:

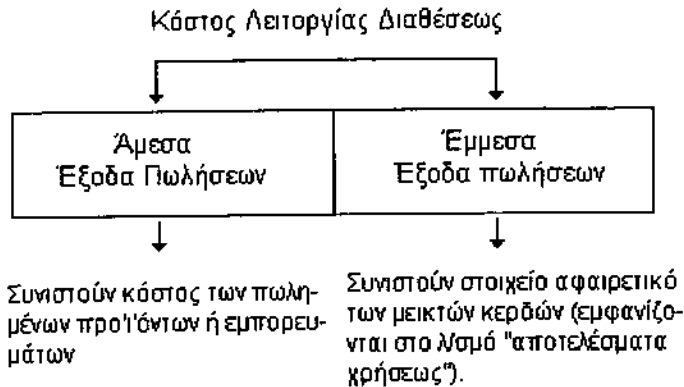
- Κόστος αποθηκείσεως
- Κόστος λήψεως παραγγελιών και εισπράξεις λογαριασμών
- Κόστος πραγματοποιήσεως πωλήσεων
- Κόστος παραδόσεως.

Το καθένα από τα παραπάνω είδη λειτουργικού κόστους σχηματίζεται:

A) Από άμεσα έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται χάριν ορισμένου τμήματος πωλήσεων π.χ. ορισμένου προϊόντος, πωλήσεων ορισμένης περιοχής, προς ορισμένη κατηγορία πελατών κλπ.

B) Από έμμεσα έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται χάριν του συνόλου

των πωλήσεων.



Σχήμα 8. το Κόστος της Λειτουργίας Διάθεσης

ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΕΙΤΕ ΑΜΕΣΑ, ΕΙΤΕ ΕΜΜΕΣΑ ΔΙΑΚΡΙΝΟΝΤΑΙ ΣΕ:

- **ΣΤΑΘΕΡΑ:** τα οποία δεν μεταβάλλονται από την διακύμανση του όγκου των πωλήσεων.
- **ΗΜΙΜΕΤΑΒΛΗΤΑ:** που αποτελούνται κατά ένα μέρος από σταθερά έξοδα και κατά το άλλο μέρος από μεταβλητά.
- **ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ:** τα οποία αυξομειώνονται ανάλογα με την διακύμανση του όγκου των πωλήσεων.

Κατά αντιστοιχία με τις αρχές που ισχύουν για το κόστος παραγωγής, το λειτουργικό κόστος διαθέσεως στο σύνολο του είναι **ΗΜΙΜΕΤΑΒΛΗΤΟ** και αναλύεται σε **ΣΤΑΘΕΡΟ** μέρος και **ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ**.

Το μεταβλητό μέρος μετατρέπεται σε αναλογικό, με την εξεύρεση της τάσης της σχετικής καμπύλης σύμφωνα με τις αρχές του ελαστικού προϋπολογισμού.

ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΣΧΕΤΙΣΜΟΙ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΔΙΑΘΕΣΗΣ.

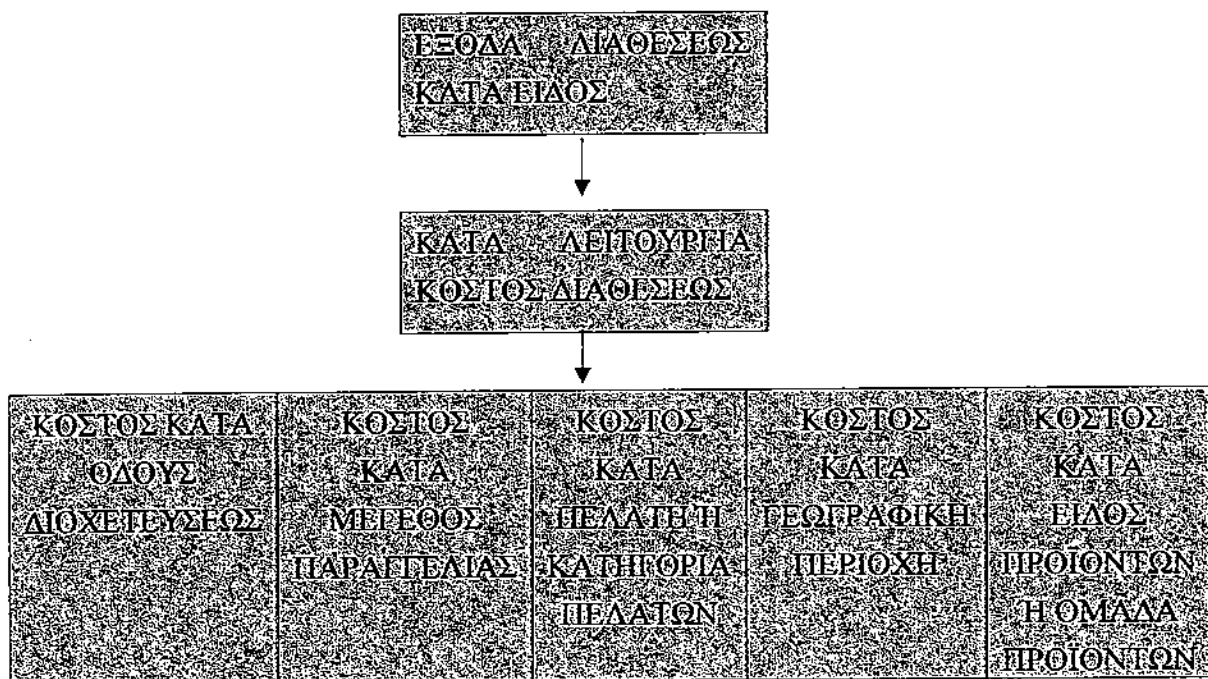
Το κόστος διάθεσης που καταρτίζεται για κάθε λειτουργία μπορεί να υποστεί τους συσχετισμούς οι οποίοι φαίνονται στο πιο κάτω διάγραμμα.

Η εκλογή του φορέα επί του οποίου το κόστος διαθέσεως κατά λειτουργία θα επιβαρυνθεί εξαρτάται από το είδος των πληροφοριών οι οποίες κρίνονται σαν γόνιμες στην συγκεκριμένη περίπτωση, εάν μάλιστα ληφθεί υποψιών ότι κατά φορέα συσχετισμοί γίνονται συνήθως εξωλογιστικά. Όλοι οι πιο πάνω συνδυασμοί μπορούν να επιτευχθούν.

Το κλειδί της επιτυχίας για τους πιο πάνω συσχετισμούς βρίσκεται στην εκλογή του κατάλληλου κριτηρίου. Μερικά από τα οποία είναι τα εξής:

- Κατανομή του λειτουργικού κόστους διαθέσεως επί των προϊόντων. Στην περίπτωση αυτή φορείς κόστους είναι το κάθε ένα προϊόν οι ομάδες προϊόντων.
- Κατανομή του λειτουργικού κόστους διαθέσεως κατά γεωγραφική περιοχή.

Ο σκοπός του επιμερισμού του κόστους διαθέσεως κατά γεωγραφική περιοχή πωλήσεων είναι η διαφώτιση της σχετικής κατά περιοχή διακυμάνσεως των εξόδων διαθέσεως η οποία σχετιζόμενη με τις τιμές που πραγματοποιούνται παρέχει αναλυτικά στοιχεία του μικτού και καθαρού κέρδους κατά περιοχή.



Σχήμα 9 Διάγραμμα Κοστολογικών Συσχετισμών Εξόδων Διαθέσεως.

Κριτήρια του επιμερισμού του κόστους διαθέσεως κατά Γεωγραφική περιοχή εννοούνται:

- Για το κόστος διεκπεραιώσεως παραγγελιών: τον αριθμό γραμμών τιμολογήσεως.
- Για το κόστος συσκευασίας και φορτώσεως: το βάρος ή τον αριθμό που φορτώνονται.
- Κόστος μεταφοράς: Τον άμεσο επιμερισμό ή το βάρος ή τον αριθμό μονάδων κ.λπ.
- Κόστος πωλήσεων (επιδίωξης πωλήσεων): τον αριθμό πωλητών.
- Κόστος διαφημίσεως: αναφορές χρόνου κ.ο.κ.

➤ Κατανομή του λειτουργικού κόστους διαθέσεως κατά κατηγορία πελατών.

Η ανάλυση του κόστους διαθέσεως κατά κατηγορία πελατών είναι νομίζουμε παρά πολύ ενδιαφέρουσα.

Πρόκειται περί συνδυασμένης λογιστικής και στατιστικής αναλύσεως δια της οποίας επιδιώκεται να διαφωτιστεί το μικτό και καθαρό κέρδος που προκύπτει κατά κατηγορία πελατών επί των οποίων ενδεχόμενα ισχύουν και διάφορες τιμές πωλήσεων.

➤ Κατανομή του λειτουργικού κόστους διαθέσεως κατά εντεταλμένων στις πωλήσεις.

Με την κατανομή αυτή επιδιώκεται η συνάρτηση του αποτελέσματος που επιτεύχθηκε από τα πρόσωπα που έχουν ενταχθεί για τις πωλήσεις.

Στην περίπτωση αυτή τα έξοδα χωρίζονται σε δυο κατηγορίες:

- α) Τα άμεσα κατά πωλητή στα οποία συμπεριλαμβάνονται:
 - i) Οι αποδοχές ή οι προμήθειες του πωλητού.
 - ii) Τα έξοδα ταξιδιού του πωλητή.

β) Τα έμμεσα ως προς τους πωλητές τα οποία αφορούν τις ποσότητες που πωλούνται από κάθε πωλητή και τα οποία προκύπτουν από τον καταμερισμό του συνόλου των ποσοτήτων που πωλούνται από κάθε πωλητή.

➤ Κατανομή του λειτουργικού κόστους διαθέσεως κατά μέγεθος παραγγελιών.

Η κατανομή αυτή ακολουθεί τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται στον προσδιορισμό του κόστους διαθέσεως κατά κατηγορία πελατών, με μόνη την διάφορα, ότι αντί της κατάταξης των πελατών κατά κατηγορία εδώ έχουμε κατάταξη κατά το μέγεθος των παραγγελιών.

Διάφορα στο κόστος διαθέσεως κατά παραγγελιά θα προκύπτει από τον λόγο ότι ορισμένα έξοδα δεν ακολουθούν αναλογική διαμόρφωση του ύψους τους σε σχέση με τις ποσότητες που διετεθήσαν αλλά είναι σταθερά ή μεταβλητά κατά παραγγελιά.

➤ Κατανομή του λειτουργικού κόστους διαθέσεως κατά οδό διοχέτευσης.

Συμβαίνει πολλές φορές οι βιομηχανικές επιχειρήσεις να διαθέτουν την παραγωγή των προϊόντων τους ταυτόχρονα στο λιανικό και στο χονδρικό εμπόριο με διαφορετικό κατά κανόνα τιμολόγιο. Οι δυο αυτοί οδοί διοχτεύσεως οδηγούν όπως είναι φυσικό και σε διαφορετικά έξοδα.

Με τον προσδιορισμό των εξόδων διοχτεύσεως κατά οδό μερίζεται το σύνολο τους στις δυο κατηγορίες και στην συνέχεια τα δεδομένα αυτά συσχετίζονται συνήθως με κόστος κατά το μέγεθος παραγγελιάς σε σχέση με το μικτό κέρδος.

➤ Μικτοί συνδυασμοί

Ένας αξιόλογος συνδυασμός είναι ο προσδιορισμός των εξόδων διαθέσεως κατά γεωγραφική περιοχή και κατά κατηγορία πελατών ή παραγγελιών. Ένας άλλος συνδυασμός είναι κατά γεωγραφική περιφέρεια και εντεταλμένος στις πωλήσεις.

19. ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Όπως έχουμε ήδη πει η λειτουργία της διοικήσεως συντάσσεται σε όλα τα στάδια της λειτουργίας μιας επιχείρησης και καθ' όλη την διάρκεια της ζωής της. Η διοίκηση καθορίζει το γενικό σχέδιο δηλαδή το πρόγραμμα δράσης της επιχείρησης και εποπτεύει την εκτέλεση του.

Οι βασικές δραστηριότητες της λειτουργίας της διοίκησης είναι:

- Σχεδιασμός για μακροχρόνια περίοδο της επιχειρηματικής πολιτικής
- Σχεδιασμός για βραχυχρόνια περίοδο της επιχειρηματικής δράσης.
- Γενικός προγραμματισμός εκτέλεσης των αποφάσεων
- Διεύθυνση της εκτέλεσης των αποφάσεων.
- Επίβλεψη της εκτέλεσης των αποφάσεων
- Κριτική των αποτελεσμάτων και των μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των αποφάσεων.

Στο κόστος της λειτουργίας της διοικήσεως περιλαμβάνονται:

- Όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας της γενικής λογιστικής, που αφορούν την λειτουργία αυτή εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα.
- Τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που αφορούν την λειτουργία αυτή.

Σκοπός του σχεδιασμού και του προγραμματισμού της δράσεως επιχειρήσεως και γενικά των δραστηριοτήτων της διοικήσεως αυτής είναι το κέρδος. Το κόστος συνεπώς της λειτουργίας της διοικήσεως πρέπει να βαρύνει τα συνολικά αποτελέσματα της επιχειρήσεως. Δηλαδή θα πρέπει να φέρεται αφαιρετικά από τα μικτά κέρδη.. την λύση αυτή ακολουθεί και το Ε.Γ.Λ.Σ. που ορίζει ότι το συνολικό κόστος της λειτουργίας αυτής επιβαρύνει τα μικτά οργανικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης. το κόστος της λειτουργίας της διοικήσεως συγκεντρώνεται και παρακολουθείται από το Ε.Γ.Λ.Σ. από τον λογαριασμό 92.01 και βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα μεταφερόμενο στη χρέωση του λογαριασμού 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως"

ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Περιλαμβάνει:

Όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 που αφορούν την λειτουργία αυτή. εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα, καθώς και της ανάλωσης υλικών που αφορούν την λειτουργία αυτή.

- αμοιβές και έξοδα προσωπικού.
- Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- Παροχές τρίτων
- Φόρους-τέλη
- Διάφορα έξοδα
- Αποσβ. παγίων κοστολογίσημες
- Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
- Αναλώσεις υλικών (για επισκευές συντηρήσεις κ.λ.π.

Μεταφέρεται:

Ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας αυτής βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται σε χρέωση του λογ/σμου 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως"

Έξοδα διοίκησης είναι όσα χρησιμοποιούνται για την ομαλή και αποτελεσματική λειτουργία της διοίκησης. Σε γενικά πλαίσια τα έξοδα διοίκησης περιλαμβάνουν όλα τα έξοδα που δεν εντάσσονται στα έξοδα παραγωγής και διάθεσης.

Η λειτουργία αυτή αποτελείται συνήθως από την γενική διεύθυνση, τη γραμματεία, το λογιστήριο κ.α.

Στη πράξη παρατηρείται αδικαιολόγητη διόγκωση του κόστους γενικής διοικήσεως, το οποίο περιλαμβάνει ανομοιογενή έξοδα. Έτσι στοιχεία του κόστους διάθεσης όπως εκπτώσεις, έξοδα τιμολογίων, έξοδα τήρησης λογαριασμών πελατών, ανεπίδεκτες εισπράξεως, απαιτήσεις και αλλά παρόμοια έξοδα και ζημιές πολλές φορές εμφανίζονται στα βιβλία σαν έξοδα γενικής διοικήσεως.

Επίσης οι απολαβές του διοικητικού προσωπικού χαρακτηρίζονται σαν κόστος διοίκησης, χωρίς να γίνεται διαχωρισμός τους σε άμεσα ή έμμεσα και χωρίς μερισμό των λειτουργιών.

Έτσι είναι φανερό πως μια τέτοια συγκέντρωση ανομοιογενών εξόδων δημιουργεί σύγχυση στην σωστή έννοια του κόστους διοίκησης. Επομένως

σωστό περιεχόμενο του κόστους δεν μπορεί να προκύψει χωρίς προσεκτική μελέτη της φύσης και του προσδιορισμού των. Εξόδων.

Όπως φαίνεται και στο παραπάνω σχήμα. Το περιεχόμενο των εξόδων διοίκησης αποτελείται από ένα σύνολο διαφορετικών εξόδων, στο οποίο περιλαμβάνονται στοιχεία όπως τα παρακάτω:

- Μισθοί και αμοιβές διευθυντών
- Μισθοί προσωπικού γραφείων
- Έξοδα ταξιδιών
- Αμοιβές ελεγκτών
- Έξοδα παραστάσεως συμβούλων
- Δικαστικά
- Γραφική ύλη
- Εφοδιασμοί γραφείων
- Ταχυδρομικά και τηλεφωνικά έξοδα
- Φωτισμός και θέρμανση
- Αποσβέσεις
- Ασφάλιστρα
- Διάφορα έξοδα
- Συνδρομές και δωρεές
- Εισφορές σε επαγγελματικούς συνδέσμους
- Έξοδα αυτοκίνητων
- Φόροι-τέλη

Τα κατ' είδος έξοδα διοικήσεως μπορεί να αποτελούν ιδιαίτερο αναλυτικό καθολικό που αντιπροσωπεύεται στο γενικό καθολικό με τον λογαριασμό "έξοδα διοίκησης".

Ο λογαριασμός αυτός διαμορφώνεται επίσης και με την ομαδοποίηση των γενικών εξόδων της επιχείρησης.

Τα έξοδα γενικής διοίκησης παρουσιάζουν δυο βασικά χαρακτηριστικά.

- Παραμένουν σε μέγεθος σταθερά γιατί δεν επηρεάζονται από μεταβολές του όγκου παραγωγής και των πωλήσεων, ακόμη σε περιπτώσεις μεγάλων διακυμάνσεων της δράσης της επιχείρησης.
- Αποτελούνται από έμμεσα στοιχεία του κόστους. Μπορούν να

ταξινομηθούν με βάση την λειτουργική διάρθρωση της επιχείρησης. Με την ταξινόμηση αυτή εξακριβώνεται ξεχωριστά στο κόστος της κάθε υπηρεσίας της διοίκησης.

Ταυτόχρονα γίνεται πιο εύκολος ο έλεγχος των στοιχείων του κόστους της διοίκησης.

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΞΟΔΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Από θεωρητική άποψη δεν αμφισβητείται η ορθότητα της κοστολόγησης των εξόδων διοίκησης, γιατί είναι απαραίτητα στοιχεία του ολικού κόστους των προϊόντων.

Τα έξοδα διοίκησης επειδή δημιουργούνται για την εξυπηρέτηση όλων των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, πρέπει να μεριστούν σε όλες τις υπόλοιπες λειτουργίες της επιχείρησης, ανάλογα με την απασχόληση της διοίκησης σε κάθε λειτουργία. Έτσι θα βαρύνουν τα προϊόντα μαζί με άλλα έμμεσα έξοδα.

Για τον μερισμό των εξόδων γενικής διοίκησης λαμβάνονται συνήθως κριτήρια υποκειμενικά, που δηλώνουν την μέριμνα που κατέβαλε η διοίκηση σε κάθε λειτουργία.

Ορίζεται συνήθως ένα ποσοστό π.χ. το κόστος διοίκησης μερίζεται με τις αναλογίες 20% για εφοδιασμό, 30% για την παραγωγή και 50% για την διάθεση.

Μεγάλη μερίδα λογιστών δεν κοστολογεί τα έξοδα διοίκησης, γιατί τα θεωρεί ως αρνητικά στοιχεία των εσόδων.

Σαν επιχειρήματα αυτής της λογικής προβάλλονται πολλά τα κυριότερα είναι:

- Δεδομένου ότι τα κριτήρια μερισμού των εξόδων της διοίκησης είναι υποκειμενικά, ο μερισμός είναι αυθαίρετος.
- Δεν υπάρχουν σχέσεις μεταξύ εξόδων διοίκησης και κέντρων κόστους του εργοστάσιου, για να καθοριστούν κατάλληλα κριτήρια μερισμού ή καταλογισμού, με τρόπο που η επιβάρυνση να είναι όσο το δυνατόν πιο ορθή.
- Μέρος των εξόδων της διοίκησης που έχει ενσωματωθεί στο κόστος των προϊόντων, είναι πιθανόν να ενσωματωθεί στον ισολογισμό μαζί με τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα, γεγονός που αυξάνει το κόστος των αποθεμάτων. Αντίθετα το Μέρος που έχει ενσωματωθεί στο κόστος

διάθεσης θα βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης.

Είναι φανερό, ότι αν δεν γίνει κοστολόγηση των εξόδων διοίκησης δεν μπορεί να προσδιοριστεί το ολικό κόστος του προϊόντος και συνεπώς στα καθαρά αποτελέσματα που δημιουργεί. Παράλληλα η διοίκηση δεν διαφωτίζεται στην τιμολογιακή πολιτική.

20. ΑΜΕΣΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

20.1 Η ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η Επιστήμη και η πρακτική αντιμετωπίζουν το πρόβλημα αυτό με δυο τρόπους:

Πρώτο: Με την εφαρμογή του συστήματος της άμεσης κοστολόγησης (Direct Costing System), της χρησιμοποίησης δηλαδή του άμεσου κόστους για την κοστολόγηση των προϊόντων, των υπηρεσιών και γενικά των αναπτυσσομένων δραστηριοτήτων. Σύμφωνα με το σύστημα αυτό το κόστος μιας λειτουργίας, ενός τμήματος, ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας κ.λπ. σχηματίζεται **μόνο** από κοστολογικά στοιχεία άμεσα που το επιβαρύνουν ευθέως, χωρίς μερισμό, πραγματοποιούνται συνήθως εξ ολοκλήρου για το συγκεκριμένο προϊόν, υπηρεσία κ.λπ. προσδιορίζονται εύκολα και με ακρίβεια και αναγνωρίζονται κατά κανόνα στον φορέα (προϊόν, υπηρεσία, τμήμα) τον οποίο βαρύνουν. Τέτοια στοιχεία είναι οι πρώτες ύλες που ενσωματώνονται και αναγνωρίζονται στο προϊόν (π.χ. το ύφασμα στο έτοιμο ένδυμα, η λαμαρίνα στο αυτοκίνητο, το δέρμα στα παπούτσια κ.λπ.), η άμεση εργασία όταν μετριέται η απασχόληση του εργαζόμενου στην λειτουργία της μηχανής που παράγεται το συγκεκριμένο προϊόν, το ηλεκτρικό ρεύμα που αναλώνεται στην παραγωγή του προϊόντος (π.χ. του αλουμινίου, του νικελίου, του χρωμίου κ.λπ.). Επειδή το άμεσο κόστος κυριαρχείται από στοιχεία μεταβλητού κόστους, για τον λόγο αυτό η άμεση κοστολόγηση ταυτίζεται συνήθως με το άμεσο μεταβλητό κόστος. Έτσι το σύστημα της άμεσης κοστολόγησης απαλλάσσει το κόστος από τα προβλήματα που δημιουργεί η κατανομή του έμμεσου κόστους στις λειτουργίες και τους φορείς κόστους και βελτιώνει σημαντικά την φερεγγυότητα του καθιστώντας το κατάλληλο για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Δεύτερο: Με την περιστολή του θέσει έμμεσου κόστους και την μετατροπή του σε άμεσο. Με τον τρόπο αυτό αυξάνεται η ποσοστιαία συμμετοχή του άμεσου κόστους στο συνολικό κόστος και βελτιώνεται η αξιοπιστία του. Αυτό επιτυγχάνεται με την χρησιμοποίηση σύγχρονων τεχνολογικών μέσων μέτρησης των ποσοτικών στοιχείων του κόστους και σύνδεσης του με συγκεκριμένη δραστηριότητα, λειτουργία ή προϊόν όπως αναφέρεται στην

επόμενη παράγραφο.

20.2 Η ΕΜΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Έμμεσο κόστος (indirect cost) είναι το κόστος το οποίο πραγματοποιείται και αφορά δυο ή περισσότερα προϊόντα ή κέντρα κόστους και είναι αδύνατο ή δύσκολο να προσδιορισθεί με ακρίβεια τι μέρος από αυτό αφορά τις επιμέρους λειτουργίες ή τους επιμέρους φορείς κόστους. Για τον λόγο αυτόν η κοστολόγηση του έμμεσου κόστους, ή των στοιχείων του, γίνεται κατόπιν κατανομής του με την χρησιμοποίηση κατάλληλων κριτηρίων ή βάσεων. Για να γίνει πιο κατανοητό το παραπάνω αναφέρουμε τρία παραδείγματα:

Παράδειγμα α : Ο μισθός του γενικού διευθυντή ενός εργοστασίου, το οποίο έχει πέντε παραγωγικά τμήματα, είναι κόστος έμμεσο, ως προς το κόστος κάθε ενός από τα πάντα τμήματα, γιατί ο γενικός διευθυντής ασχολείται με όλα τα τμήματα και είναι αδύνατο, πρακτικά, να βρεθεί πόσο ασχολείται με το κάθε ένα από αυτά. Το ίδιο ισχύει με τις αμοιβές του λογιστή του εργοστασίου, του θυρωρού, των φυλάκων και γενικά με όλο το κόστος της Διευθύνσεως του εργοστασίου.

Παράδειγμα β : Η αξία του ηλεκτρικού ρεύματος που ξοδεύεται σε ολόκληρο το εργοστάσιο είναι κόστος έμμεσο, για τα επί μέρους τμήματα του εργοστασίου, επειδή δεν γνωρίζουμε -ελλείπει σχετικών μετρήσεων- πόσο ηλεκτρικό ρεύμα ξοδεύεται σε κάθε τμήμα ή υπηρεσία του εργοστασίου.

Παράδειγμα γ : Το κόστος των τηλεπικοινωνιών μιας επιχείρησης – τηλεφωνικά τέλη, φαξ, ταχυδρομικά – είναι έμμεσο ως προς τις βασικές λειτουργίες της (Διοίκησης, Παραγωγής και Πωλήσεις), επειδή όλες οι τηλεφωνικές γραμμές βρίσκονται στο τηλεφωνικό κέντρο και δεν μπορεί να βρεθεί τι μέρος του κόστους τηλεπικοινωνιών αφορά την κάθε μια από τις βασικές λειτουργίες αλλά, ακόμη περισσότερο, τις λειτουργικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης.

21. ΤΑ ΒΑΣΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Βασικός παράγοντας που προδικάζει και καθορίζει το σύστημα κοστολόγησης σε μια επιχείρηση είναι η φύση της παραγωγικής διαδικασίας, δηλαδή τόσο ο τρόπος διεξαγωγής της παραγωγής όσο και τα στάδια κατεργασίας που συντελούνται στην επιχείρηση.

Τα βασικά σύστημα κοστολόγησης είναι δυο:

- Το σύστημα της εξατομικευμένης παραγωγής η της κατά προϊόν η έργο κοστολογήσεως και
- Το σύστημα της μαζικής παραγωγής η της κατά φάση κοστολογήσεως.

Στα επόμενα γίνεται διεξοδική ανάπτυξη των ιδιοτήτων και των χαρακτηριστικών των παραπάνω δυο συστημάτων κοστολόγησης. Εδώ θέλουμε εισαγωγικά να επισημάνουμε μόνο τα σπουδαιότερα που είναι:

- Στο σύστημα κοστολόγησης της εξατομικευμένης παραγωγής :
 - Το κόστος εξευρίσκεται ύστερα από συγκέντρωση όλων των εντολών παραγωγής η των φύλλων κόστους.
 - Το κόστος εξευρίσκεται στο τέλος με την αποπεράτωση της παραγωγής και όχι σε τακτική χρονική περίοδο,
 - Απαιτεί ασυγκρίτως πληρέστερη, σε σχέση με το άλλο σύστημα, λογιστικό-διοικητική οργάνωση (συμπλήρωση ειδικών έντυπων, παρακολούθηση των αναλώσεων υλικών κ.λπ.).
- Στο σύστημα κοστολόγησης της μαζικής παραγωγής το κόστος :
 - Καθορίζεται κατά χρονικές περιόδους (εβδομάδα, μήνα κ.λπ.).
 - Προσδιορίζεται για κάποια ποσότητα παραγωγής που λαμβάνεται ως μονάδα (1 τόνος, 1000 μέτρα κ.λπ.).
 - Προσδιορίζεται κατά στάδια παραγωγής.

21.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η κοστολόγηση κατά παραγγελιά χρησιμοποιείται σε τέτοιες παραγωγικές διαδικασίες, όπου πολλά διαφορετικά προϊόντα, παραγγελιές, ή ομάδες προϊόντων παράγονται σε κάθε περίοδο. Σαν παραδείγματα βιομηχανιών που τυπικά θα χρησιμοποιούσαν κοστολόγηση κατά παραγγελιά αναφέρονται οι ειδικής παραγγελιάς εκτυπώσεις, βιομηχανίες επίπλων, βιομηχανίες μηχανών, εργαλείων, ναυπηγεία κ.α.

Αυτοί οι τύποι βιομηχανιών απαιτούν ένα σύστημα κοστολόγησης όπου το κόστος πρέπει να διανεμηθεί ξεχωριστά σε κάθε ανεξάρτητη παραγγελιά (όπως μια παραγγελιά ειδικής εκτύπωσης) ή ομάδα Αγαθών (όπως η παραγωγή 10 μηχανών ειδικής χρήσης) και, όπου το ξεχωριστό ανά μονάδα κόστος μπορεί να υπολογιστεί για κάθε παραγόμενο είδος. Φυσικά, η κοστολόγηση κατά παραγγελιά πιθανόν να παρουσιάζει προβλήματα στην παρακολούθηση και στην διανομή του κόστους, που δεν διατηρούνται στην μέθοδο της κοστολόγησης κατά φάση. Αντί να διαιρούμε το συνολικό κόστος της παραγωγής με τις χιλιάδες όμοιων μονάδων, στην κοστολόγηση κατά παραγγελιά πρέπει με κάποιο τρόπο να διαιρέσουμε το συνολικό κόστος της παραγωγής με λίγες, βασικά ανόμοιες μονάδες.

Ανεξάρτητα από το αν κάποιος ασχολείται με κοστολόγηση κατά φάση η κοστολόγηση κατά παραγγελιά, το πρόβλημα του καθορισμού του κόστους ανά μονάδα απαιτεί εκτίμηση κατά προσέγγιση κάθε είδους. Η διάφορα μεταξύ της κατά παραγγελιά και της κατά φάση μεθόδου κοστολόγησης βρίσκεται στον τρόπο που γίνεται η εκτίμηση αυτή.

21.1.2 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Στην κατηγορία των επιχειρήσεων εξατομικευμένης παραγωγής υπάγονται οι επιχειρήσεις (κατασκευαστικές, βιομηχανικές κ.λπ.) που παράγουν ή κατασκευάζουν εξατομικευμένα, μη τυποποιημένα, έργα ή προϊόντα, δηλαδή έργα ή προϊόντα μεταξύ τους ανόμοια. Οι επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής διακρίνονται στις εξής δυο υποκατηγορίες:

- Στις επιχειρήσεις που παράγουν κατά παραγγελιά των πελατών τους και σύμφωνα με τις εντολές αυτών, οι οποίες συνήθως περιλαμβάνονται στις "τεχνικές προδιαγραφές" των προς κατασκευή έργων. Τα προϊόντα ακολουθούν διαφορετική το καθένα σειρά των κατεργασιών που δεν μοιάζουν, κατά κανόνα, με την σειρά των κατεργασιών προϊόντων παραγγελιάς αλλού πελάτη. Η παραγγελιά του πελάτη είναι δυνατό να αναφέρεται στην κατασκευή ενός μόνο έργου, όπως είναι δυνατό να συμβαίνει λ.χ. στις ναυπηγικές, στις κατασκευαστικές-δομικές επιχειρήσεις, στα μηχανουργεία, όταν στις επιχειρήσεις αυτές ανατίθεται η κατασκευή ενός εξατομικευμένου έργου, η στην κατασκευή μιας διακεκριμένης σειράς ομοειδών κατασκευών (production par lots), όπως συμβαίνει λ.χ. στις αεροναυπηγικές, τις κατασκευαστικές, εκδοτικές επιχειρήσεις η στις αυτοκινητοβιομηχανίες, όταν στις επιχειρήσεις αυτές ανατίθεται η κατασκευή μιας σειράς προϊόντων του αυτού ή ανόμοιου τύπου, όπου έχουμε ταυτότητα κατεργασιών και ομοιόμορφη διαδικασία παραγωγής για το προϊόν όμως της συγκεκριμένης παραγγελιάς.
- Στις επιχειρήσεις που παράγουν εξατομικευμένα προϊόντα όχι κατά εντολή των πελατών τους , αλλά για την δημιουργία δικών τους αποθεμάτων , όπως είναι δυνατό να συμβαίνει λ.χ. σε ορισμένα επιπλοποιεία.

Επισημαίνεται ότι για κάθε εξειδικευμένη κατασκευή (προϊόν , έργο κ.λπ.) απαιτούνται συνήθως διαφορετικές πρώτες ύλες, διαφορετική άμεση Εργασία και έμμεσες δαπάνες και συνεπώς για κάθε κατασκευή πρέπει να γίνεται ιδιαίτερη κοστολόγηση.

Τέλος όπως προαναφέραμε, τα κύρια χαρακτηριστικά του συστήματος κοστολόγησης της εξατομικευμένης παραγωγής είναι ότι:

- Το κόστος εξευρίσκεται ύστερα από συγκέντρωση όλων των εντολών παραγωγής η των φύλλων κόστους,
- Το κόστος εξευρίσκεται στο τέλος με την αποπεράτωση της παραγωγής και όχι σε τακτική χρονική περίοδο,
- Απαιτεί ασυγκρίτως πληρέστερη σε σχέση με το σύστημα της μαζικής παραγωγής, λογιστικοδιοικητική οργάνωση (συμπλήρωση ειδικών έντυπων, λεπτή παρακολούθηση των αναλώσεων υλικών κ.λπ.

21.1.3 ΒΑΣΙΚΑ ΜΕΓΕΘΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΠΙ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Το κόστος κάθε εξατομικευμένου έργου ή μιας σειράς όμοιων έργων συντίθεται από τα ακόλουθα μεγέθη:

- Το κόστος των πρώτων και λοιπών υλών που αναλώθηκαν για το συγκεκριμένο έργο. Οι πρώτες ύλες και τα λοιπά υλικά συγκεντρώνονται κατά έργο με την βοήθεια έντυπων που αριθμούνται κατά αύξοντα αριθμό έργου.
- Το κόστος της άμεσης εργασίας που αναλώθηκε για το συγκεκριμένο έργο, το οποίο επίσης προσδιορίζεται κατά έργο με βάση τους αύξοντες αριθμούς των έργων.
- Αναλογία έμμεσου κόστους (γενικών βιομηχανικών εξόδων)

Τα δύο τελευταία μεγέθη συνθέτουν το καλούμενο κόστος μετατροπής ή κόστος κατεργασίας.

Στο σύστημα της εξατομικευμένης κοστολόγησης το κόστος των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και της αναλογίας των γενικών βιομηχανικών εξόδων συγκεντρώνεται κατά έργο προοδευτικά με την πρόοδο εκτελέσεως του έργου. Η συγκέντρωση αυτή στο σύστημα της εξωλογιστικής κοστολόγησης γίνεται στο "φύλλο κόστους έργου".

21.1.4 ΤΑ ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΑ ΓΙΑ ΤΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΝΤΥΠΑ

Η υπηρεσία κοστολόγησης οφείλει να παρακολουθεί ποια υλικά αναλώθηκαν και ποια κατεργασία - γενική ή ειδική - διενεργήθηκε για κάθε παραγγελιά και συνεπώς οφείλει να επιβάλλει την συμπλήρωση ορισμένων βασικών έντυπων από τα οποία να προκύπτουν οι απαραίτητες πληροφορίες.

Τέτοια βασικά έντυπα είναι:

- Η "εντολή παραγωγής" (ή κατασκευής), στην οποία δίνεται αύξοντας αριθμός και στην οποία περιγράφεται το είδος και η ποσότητα του προς εκτέλεση έργου, η χρονολογία ενάρξεως και περατώσεως της κατασκευής κ.λπ. Η εντολή αυτή συνοδεύεται από άλλες καταστάσεις στις οποίες

αναγράφονται τα απαραίτητα για την εκτέλεση του έργου υλικά, η σειρά των κατεργασιών που θα ακολουθήσουν, τα σχέδια των προκατασκευαστικών έργων, οδηγίες εκτελέσεως κ.λπ. Η εντολή παραγωγής εξατομικεύει την παραγγελιά από άλλες παραγγελίες που ενδεχομένως να εκτελούνται συγχρόνως στο εργοστάσιο.

- Η "αίτηση υλικών", που εκδίδεται από τα τμήματα και απευθύνεται στις αποθήκες για να χορηγήσουν τα απαιτούμενα υλικά.
- Το "δελτίο εξαγωγής" (Εσωτερικής Διακίνησης) πρώτων και βοηθητικών υλών που εκδίδεται από το λογιστήριο αποθηκών με βάση τις "αιτήσεις υλικών".
- Τα "δελτία χρόνου"(time tickets) κατά εργαζόμενο από τα οποία προκύπτουν οι ώρες άμεσης εργασίας που διατέθηκαν για κάθε εντολή παραγωγής.
- Διάφορα έντυπα, από τα οποία προκύπτουν τα απαραίτητα στοιχεία για τον καταλογισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων (όπως λ.χ. ώρες άμεσης εργασίας κατά τμήμα και εντολή παραγωγής, ώρες λειτουργίας μηχανών κατά εντολή παραγωγής).
- Τα "δελτία συμπληρώσεως παραγωγής" ή "φύλλα κόστους έργου", που εκδίδονται από τον αρμόδιο τεχνικό κατά την αποπεράτωση της εκτελέσεως της εντολής.

21.1.5 ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΜΕ ΤΟ ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί των εξόδων της ομάδας θ έχουν χρονικά τακτοποιηθεί, το κόστος παραγωγής επιβαρύνεται με τα πραγματοποιημένα και προϋπολογιζόμενα έξοδα που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς αυτούς.

Στην περίπτωση όμως που δεν έχει προηγηθεί χρονική τακτοποίηση των εξόδων, δηλαδή στην περίπτωση που οι λογαριασμοί των εξόδων δεν έχουν προσαρμοστεί στο σωστό τους ύψος, η Επιβάρυνση του κόστους παραγωγής των λειτουργιών και των φορέων κόστους με το έμμεσο κόστος δυνατό να γίνει με την χρησιμοποίηση κατάλληλου συντελεστή επιβαρύνσεως. Ο συντελεστής αυτός καθορίζεται προϋπολογίσθηκα με βάση ορισμένα προϋπολογιζόμενα στοιχεία, όπως είναι οι εργατοώρες, οι μηχανοώρες κ.α. ή

το κόστος αυτών. Ωστε ο συντελεστής επιβαρύνσεως προκύπτει από την σχέση:

Επίσης: προϋπολογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα / Επίσης προϋπολογιζόμενες εργασίες ή μηχανούρες

Σημειώνεται ότι ο συντελεστής επιβαρύνσεως δυνατό να είναι ένας για όλα τα τμήματα ή να προσδιορίζεται κατά τμήμα, όποτε ο καταλογισμός του έμμεσου κόστους είναι ακριβέστερος.

Στο τέλος της χρήσεως, η Διάφορα μεταξύ πραγματοποιημένου και καταλογισμένου έμμεσου κόστους δυνατό να τύχει της ακόλουθης κοστολογικής μεταχειρίσεως:

- Να μεταφερθεί σε αύξηση ή μείωση, κατά περίπτωση, του κόστους των πωλημένων. Η μεταχείριση αυτή ακολουθείται συνήθως στην πράξη.
- Να μεριστεί και να μεταφερθεί σε αύξηση ή μείωση, κατά περίπτωση, του κόστους πωλημένων, της παραγωγής σε εξέλιξη και των έτοιμων προϊόντων.
- Να μεταφερθεί στον λογαριασμό εκμεταλλεύσεως.

Κατά το Ε.ΓΛΣ, η Διάφορα πραγματοποιημένων - προϋπολογισμένων εξόδων είτε ανακοστολογείται, είτε μεταφέρεται στους αρμόδιους υπολογισμούς του 97 και στα αποτελέσματα χρήσεως (λογά 98, 99).

Ο Κ.ΒΣ όμως φρονούμε, ότι επιβάλλει, σε κάθε περίπτωση, την ανακοστολόγηση των προαναφερομένων διαφόρων, αφού απαιτεί η αποτίμηση των αποθεμάτων να γίνεται στο πραγματικό κόστος παραγωγής, στο οποίο, για να είναι πραγματικό, πρέπει να περιλαμβάνονται και οι διάφορες πραγματοποιημένων - προϋπολογισμένων εξόδων.

Συντελεστής είναι δυνατό να χρησιμοποιείται για την Επιβάρυνση του κόστους παραγωγής με ολόκληρο το κόστος μετατροπής (κόστος άμεσης εργασίας + γενικά βιομηχανικά έξοδα). Για την εξεύρεση του συντελεστή αυτού ισχύουν αναλόγως τα παραπάνω. δηλαδή ο συντελεστής επιβαρύνσεως, ενιαίος ή κατά τμήμα, προσδιορίζεται με την σχέση:

Προϋπολογισμένο κόστος μετατροπής / προϋπολογισμένες ώρες άμεσης εργασίας ή ώρες λειτουργίας μηχανών

21.2 ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

21.2.1 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΜΑΖΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΩΝ ΜΑΖΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.

Οι βιομηχανίες μαζικής παραγωγής, χρησιμοποιώντας τα υλικά και την παραγωγική διαδικασία, παράγουν προϊόντα σε μεγάλες ποσότητες. Τα προϊόντα που παράγονται ακολουθούν μια σειρά ομοιόμορφων κατεργασιών ή αλλιώς φάσεων παραγωγής, μέχρις ότου να πάρουν την τελική τους μορφή και να διατεθούν στην αγορά. Η παραγωγή στις βιομηχανίες αυτές είναι συνεχής και τυποποιημένη και τα προϊόντα που παράγονται διαθέτουν κάποιες συγκεκριμένες ποιοτικές προδιαγραφές και καλύπτουν συγκεκριμένες δαπάνες. Στην κατηγορία των βιομηχανιών μαζικής παραγωγής κατατάσσονται οι χημικές οι κλωστοϋφαντουργικές οι αυτοκινητοβιομηχανίες οι βιομηχανίες τροφίμων, και οι βιομηχανίες ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών ειδών.

Οι βιομηχανίες μαζικής παραγωγής διακρίνονται σε δυο κατηγορίες:

1. Βιομηχανίες μονοσταδιακής (ή μονοφασικής) παραγωγής. Δηλαδή βιομηχανίες στις οποίες η παραγωγική διαδικασία δεν είναι εύκολο να διαχωριστεί σε στάδια-φάσεις και αυτό γιατί τα επιμέρους στάδια στερούνται αυτοτέλειας υπό την έννοια ότι δε έχουν διάφορο βαθμό απασχολήσεως και από άποψη τεχνική της κοστολόγησεως αποτελούν μια φάση ή ένα στάδιο.

Στην κατηγορία αυτή εμπίπτουν βιομηχανίες όπως αυτές της κεραμοποιίας, της ζυθοποιίας κ.α. υπό την προϋπόθεση ότι παράγουν μόνο ένα είδος ή μια ποικιλία προϊόντος

2. Βιομηχανίες πολυσταδιακής παραγωγής ή παραγωγής κατά φάσεις. Σε αυτές τις βιομηχανίες η παραγωγή ολοκληρώνεται σε πολλά στάδια ή φάσεις. Οι οποίες μπορεί να έχουν διαφορετική κάθε φορά διάρθρωση όπως:

- Παραγωγή σε διαδοχικές φάσεις.

Σε κάθε φάση συντελείται μερική κατεργασία των πρώτων υλών, ή των ημικατεργασμένων προϊόντων που προέρχονται από μια

προηγούμενη φάση, μέχρι την τελευταία που ουσιαστικά ολοκληρώνεται η παραγωγική διαδικασία. Για παράδειγμα σε μια βιομηχανία ετοιμών ενδυμάτων έχουμε:

Βιομηχανία ετοιμών ενδυμάτων.

- Παραγωγή νήματος
 - Ύφανση
 - Βάψιμο
 - Ράψιμο
 - Σιδέρωμα
-
- Παραγωγή σε παράλληλες φάσεις
Οι βιομηχανίες αυτές παράγουν περισσότερα από ένα προϊόντα και κάθε ένα από αυτά παράγεται σε διαφορετικό τμήμα από το άλλο. Για παράδειγμα μια βιομηχανία λιπασμάτων παράγει με κάποια ορισμένη διαδικασία φωσφορικό οξύ από το οποίο ένα μέρος το αδιάθεται και το άλλο το χρησιμοποιούν για την παραγωγή φωσφορικών λιπασμάτων.
-
- Παραγωγή σε κατ' επιλογή φάσεις.
Εδώ έχουμε παραγωγή προϊόντων που διέρχονται από μερικές κοινές και από μερικές διάφορες φάσεις. Όπως για παράδειγμα σε μια βιομηχανία μπορεί να παράγει σιδερά ή και βαμμένα σιδερά. Τα δύο αυτά προϊόντα έχουν κοινά στάδια παραγωγής, μέχρι την στιγμή που διαχωρίζονται σε βαμμένα και όχι.
-
- Ταυτόχρονη παραγωγή πολλών προϊόντων.
Είναι αυτά που παράγονται από την επεξεργασία των αυτών πρώτων και βοηθητικών υλών κατά την διάρκεια της αυτής παραγωγικής διαδικασίας. Ονομάζονται Συμπαράγωγα ή προϊόντα ενωμένης παραγωγής. Συμπαράγωγα π.χ. είναι για μια αλευροβιομηχανία οι διάφοροι τύποι αλεύρων.

21.2.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗΝ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.

- Το κόστος παραγωγής άμεσο και έμμεσο συγκεντρώνεται κατά κοστολογική περίοδο και κατανέμεται κατά φάσεις, δηλ. κατά τμήματα κ.λ.π.
- Η παραγωγή που εκφράζεται σε ποσότητες (τόνους μέτρα κ.λ.π.) παρακολουθείται κατά φάση και τουλάχιστον κατά κοστολογική περίοδο.
- Όταν υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη στο τέλος της κοστολογικής περιόδου εκφράζεται σε ολοκληρωμένες μονάδες ύστερα από την εκτίμηση του βαθμού ολοκληρώσεως της σε υλικά, εργασία και Γ.Β.Ε.
- Όταν χάνονται ή καταστρέφονται μονάδες προϊόντων σε κάποιο τμήμα οι αξία τους επιβαρύνει τις συμπληρωμένες και παραμένουσες στο τμήμα μονάδες και έτσι με αυτό το τρόπο προσαυξάνεται το μέσο κατά μονάδα κόστος.
- Στις περιπτώσεις που η βιομηχανοποίηση πραγματοποιείται σε περισσότερα από ένα τμήματα το κόστος του ενός τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο με αποτέλεσμα να συγκεντρώνεται το ολικό κόστος παραγωγής στο τελευταίο τμήμα στο οποίο και ολοκληρώνεται και η παραγωγή.

Για ορισμένες από τις παραπάνω αρχές σημειώνονται τα ακόλουθα:

- Συγκέντρωση του κόστους παραγωγής κατά θέση- κέντρο κόστους.
Στην κατά φάση κοστολόγηση το κόστος παραγωγής συγκεντρώνεται κατά κέντρο κόστους, δηλαδή τουλάχιστον κατά φάση παραγωγής. Αφού κάθε φάση πρέπει να αποτελεί τουλάχιστον ένα κέντρο κόστους. ειδικότερα:

I. Το κόστος των πρώτων υλών και των υλικών.

Το κόστος των υλών αυτών συγκεντρώνεται κατά φάση- κέντρο κόστους σε καταστάσεις που συντάσσει το μηχανολογιστικό τμήμα της επιχείρησης με βάση τα δελτία εξαγωγών και συντάσσονται από τις αποθήκες και της επιχείρησης. Μπορεί όμως επίσης να προσδιοριστεί με τον εξής τύπο:

ΚΟΣΤΟΣ	ΚΟΣΤΟΣ	ΚΟΣΤΟΣ	ΚΟΣΤΟΣ
ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ	ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΥ	ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ
	ΕΝΑΡΞΕΩΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΥ	ΤΕΛΟΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

II. Το κόστος εργασίας.

Το κόστος της εργασίας συγκεντρώνεται κατά κέντρο κόστους με βάση τις μισθοδοτικές καταστάσεις που καταρτίζονται και αυτές από το μηχανολογιστικό τμήμα της επιχείρησης.

III. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα

Συγκεντρώνονται ανά τμήμα με βάση τα φύλλα μερισμού και την διαδικασία που ακολουθείται και έχουμε επιγράψει σε προηγούμενο κεφάλαιο.

- Καθιέρωση ισοδύναμων μονάδων για τον έλεγχο της παραγωγής.

Η μονάδα μέτρησης των προϊόντων που παράγονται από το παραγωγικό τμήμα λέγεται μονάδα παραγωγής, η οποία συνήθως είναι η ίδια με την μονάδα μετρήσεως του τελικού προϊόντος. Για παράδειγμα σε μια τσιμεντοβιομηχανία η μονάδα μέτρησης των πρώτων υλών είναι ο τόνος που είναι και μονάδα μέτρησης του τελικού προϊόντος που είναι τα τσιμέντα. Πολλές φορές όμως συμβαίνει η μονάδα μέτρησης των πρώτων υλών να μην είναι η ίδια με αυτή των παραγόμενων προϊόντων. Για παράδειγμα στην κλωστοϋφαντουργία όπου η πρώτες ύλες έχουν ως μονάδα μέτρησης το κιλό ενώ το προϊόν που παράγεται δηλαδή το νήμα μετριέται σε μέτρα.

Γίνεται λοιπόν κατανοητό ότι οι πρώτες ύλες και τα υλικά που διακινούνται σε ένα τμήμα πρέπει να μετριοούνται με την μονάδα μέτρησης της παραγωγής του τμήματος. η καθιέρωση της ίδιας μονάδας μέτρησης προκύπτει από την ανάγκη ελέγχου της παραγωγής. Δηλαδή στον έλεγχο της απόδοσης των πρώτων και βοηθητικών υλών. Του ποσοστού φύρας κ.λ.π.

- Προσδιορισμός του κόστους παραγωγής σε εξέλιξη (ημικατεργασμένα)

Εδώ μιλάμε για την διαδικασία κοστολογήσεως της παραγωγής στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτή η φυσική απογραφή των υλικών που βρίσκονται σε ημικατεργασμένη κατάσταση στο τέλος της κοστολογικής περιόδου. Η φυσική απογραφή θα πρέπει να γίνεται πάντα στο τέλος της

χρήσεως αφού η ακριβής κοστολόγηση των προϊόντων απαιτεί ακριβή κοστολόγηση των ημικατεργασμένων υλικών.

Η ακριβής κατανομή του κόστους μεταξύ των ολοκληρωμένων και των ημικατεργασμένων προϊόντων επιτυγχάνεται με την χρησιμοποίηση των ισοδύναμων μονάδων. Η ισοδύναμη μονάδα δεν είναι φυσική αλλά θεωρητική μονάδα που εκφράζει το ποσοστό της ολοκληρωμένης μονάδας. Δηλαδή που εκφράζει τις έτοιμες και ημικατεργασμένες μονάδες σε όρους έτοιμων μονάδων. Άρα όπως καταλαβαίνουμε 10 μονάδες ολοκληρωμένου προϊόντος ισοδυναμούν με 10 ισοδύναμες μονάδες, ενώ 10 μονάδες που είναι κατά το $\frac{1}{2}$ κατεργασμένες ισοδυναμούν με 5 ισοδύναμες μονάδες. Οι ισοδύναμες μονάδες μετριούνται ξεχωριστά για εργασία, υλικά και γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Με αυτό τον τρόπο έτοιμες και υπό κατεργασία μονάδες γίνονται ομοειδείς και επιτρέπεται η συνάθροιση, και η έκφραση τους σε όρους ολοκληρωμένων μονάδων. Έτσι γίνεται δυνατή η κατανομή του κόστους της φάσεως μεταξύ έτοιμων και ημικατεργασμένων.

Στην περίπτωση που στην αρχή της περιόδου υπάρχει απόθεμα ημικατεργασμένων μονάδων δημιουργείται το ερώτημα αν θα πρέπει να γίνει κοστολογική διάκριση μεταξύ των μονάδων που προέρχονται από ημικατεργασμένες μονάδες οι οποίες ολοκληρώνονται μέσα στην τρέχουσα περίοδο, από τις μονάδες των οποίων η παραγωγή άρχισε μέσα στην περίοδο αυτή. Επειδή και οι δυο απόψεις είναι σωστές, η πράξη χρησιμοποιεί, είτε την μέθοδο του σταθμικού μέσου όρου, όποτε και δεν γίνεται η διάκριση που αναφέραμε, είτε την μέθοδο FIFO όποτε γίνεται και η διάκριση αυτή.

Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου, το κόστος του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων προστίθεται στο κόστος της περιόδου και το άθροισμα αυτό διαιρείται με το συνολικό αριθμό ισοδύναμων μονάδων, για να προσδιοριστεί το κόστος της μονάδας προϊόντος.

Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος FIFO οι μονάδες του αρχικού αποθέματος θεωρείται ότι ολοκληρώνονται πριν από τις μονάδες της τρέχουσας περιόδου και συνεπώς το κόστος των δυο αυτών μονάδων προσδιορίζεται ξεχωριστά.

Στο παράδειγμα που ακολουθεί γίνεται κατανοητός ο τρόπος προσδιορισμού των ισοδύναμων μονάδων και η χρήση τους για τον καταλογισμό του κόστους στα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4.

Υποθέτουμε ότι η παραγωγή του προϊόντος πραγματοποιείται σε δυο διαδοχικές φάσεις και ότι η παραγωγή και το κόστος κάθε φάσης έχουν ως εξής.:

Φάση 1:

Το συνολικό κόστος παραγωγής της φάσεως ήταν 44000€, παρατηρήθηκαν 4000 μονάδες ολοκληρωμένου προϊόντος (νήματος) και 3000 μονάδες ολοκληρωμένες κατά 1/2.

Φάση 2:

Οι 4000 μονάδες έτοιμου προϊόντος (νήματος υποβλήθηκαν σε παραπέρα κατεργασία (ύφανση) και παρήχθησαν 5000 μονάδες τελικού προϊόντος (ύφασμα) και 2000 μονάδες προϊόντος ολοκληρωμένες κατά 2/5.

Το συνολικό κόστος κατεργασίας της φάσεως αυτής ήταν 37600€

Η κοστολόγηση των ετοιμών και των ημικατεργασμένων έχει ως εξής:

Φάση 1

Παραχθείσες ισοδύναμες μονάδες: $4000 + (3000 * 1/2) = 4000 + 1500 = 5500$

Κόστος μονάδας = συνολικό κόστος φάσεως / μονάδες παραγωγής
 $= 44000 / 5500 = 8$

Φάση 2

Παραχθείσες ισοδύναμες μονάδες: $5000 + (2000 * 2/5) = 5000 + 800 = 5800$

Κόστος μονάδων φάσεως 1 που μεταφέρθηκαν για παραπέρα κατεργασία:

Μονάδες $4000 * 8 =$ 32000

Κόστος κατεργασίας φάσεως 2 37600

Συνολικό κόστος φάσεως 69600€

Κόστος μονάδος = συνολικό κόστος φάσεως / μονάδες παραγωγής
 $= 69600 / 5800 = 12$

Στο τέλος της περιόδου (χρήσεως) η παραγωγή σε εξέλιξη (ημικατεργασμένα) θα αποτιμηθεί ως εξής:

Της φάσης 1 (44000-32000)=	12000
[ημικατεργασμενα μονάδες 3000 ή ισοδύναμες 1500*8]	
της φάσης 2 [69600-60000(5000*12)]=	9600
[ημικατεργασμενα μονάδες 2000*2/5=800*12]	<u> </u>
σύνολο	21600€

- Ροή του κόστους των φάσεων

Δυο είναι οι δυνατές εκδοχές για την ροή του κόστους:

1. Το κόστος κάθε φάσης ρέει προς την επόμενη φάση.

Σε αυτή την εκδοχή το κόστος της κάθε φάσης μεταφέρεται στην επόμενη μέχρι που συγκεντρώνεται το συνολικό κόστος στην τελευταία φάση. Για παράδειγμα έχουμε:

Φάση 1

Πρώτες ύλες	120000
Άμεση εργασία	300000
Γ.Β.Ε.	<u>80000</u>
	500000€
παραγόμενες μονάδες	<u>: 5000</u>
κόστος μονάδας	100€

Φάση 2

Κόστος φάσης 1	
(μονάδες 4000*100)	400000
άμεση εργασία	100000
Γ.Β.Ε.	<u>80000</u>
	580000€
παραγόμενες μονάδες	<u>: 4000</u>
ολικό κόστος μονάδας	145€

2. Το κόστος κάθε φάσης ρέει κατευθείαν προς το προϊόν

Κατά αυτή την εκδοχή μεταφέρεται το κόστος που προκύπτει κατά φάση απευθείας στο κόστος του προϊόντος. Έτσι προκύπτει το παρακάτω παράδειγμα.

Φάση 1

Πρώτες ύλες	170000
Άμεση εργασία	140000
Γ.Β.Ε.	<u>90000</u>
	400000€
παραγόμενες μονάδες (4000)	<u>: 4000</u>
κόστος μονάδας	100€

Φάση 2

άμεση εργασία	100000
Γ.Β.Ε.	<u>80000</u>
	180000€
παραγόμενες μονάδες (3000)	<u>: 3000</u>
κόστος μονάδας	60€
ολικό κόστος μονάδας	145€

Η εκδοχή αυτή παρουσιάζει διάφορες αδυναμίες κυρίως στις περιπτώσεις που στο τέλος της περιόδου υπάρχουν προϊόντα υπό κατεργασία.

21.2.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ

Η κατά φάση κοστολόγηση ακολουθεί τα εξής 5 βήματα:

Βήμα 1^ο Υπολογισμός της φυσικής ροής προκειμένου να προσδιοριστεί το στάδιο ολοκλήρωσης όλων των μονάδων με βάση τον πιο κάτω τύπο:

Αρχικό αποθεμιακήκατεργασμένων	+	Μονάδες προϊόντων των οποίων η παραγωγή αρχισε	=	Μονάδες που εξήλθαν από την φάση	+	Τελικό αποθεμιακήκατεργασμένων
--------------------------------	---	--	---	----------------------------------	---	--------------------------------

Η εξίσωση αυτή ισχύει με την εκδοχή ότι μια μονάδα προϊόντος αντιστοιχεί σε μια μονάδα πρώτης ύλης σε οποιαδήποτε φάση και αν αυτή εισέρχεται

στην παραγωγή. Στις περιπτώσεις που η εκδοχή αυτή δεν ανταποκρίνεται τότε είναι αναγκαίο να γίνουν κάποιοι προσθετοί υπολογισμοί.

Στις περιπτώσεις που η πρώτη ύλη προστίθεται σε διαδοχικά στάδια στην παραγωγή, όποτε και αυξάνονται κατά φάση και οι παραγόμενες μονάδες η παραπάνω εξίσωση γίνεται:

Αρχικό	Μονάδες που	Μονάδες	Μονάδες	Τελικό
Απόθεμα	αρχικά η	πρώτων	που	απόθεμα
Ημικατεργασμένων	κατεργασία η	Υλών που	εξέρχονται	ημικατεργασμένων
της φάσης	προέρχονται	προστίθενται	από την	της φάσης
	από	στη φάση	φάση	
	προηγούμενη			
	φάση			

Βήμα 2^ο Υπολογισμός των ισοδύναμων μονάδων χωριστά για το απόθεμα ενάρξεως ημικατεργασμένων, τις πρώτες ύλες και το κόστος κατεργασίας.

Βήμα 3^ο Προσδιορισμός του συνολικού κόστους της τρέχουσας περιόδου. Που είναι το άθροισμα:

Κόστος απόθεματος	Κόστος της
ενάρξεως	τρέχουσας
ημικατεργασμένων	περιόδου

Βήμα 4^ο Προσδιορισμός του κόστους της ισοδύναμης μονάδας ανάλογα με την μέθοδο ροής κόστους που χρησιμοποιείται.(μέσου σταθμικού όρου ή FIFO).

Βήμα 5^ο Κατανομή του συνολικού κόστους μεταξύ ημικατεργασμένων και ολοκληρωμένων μονάδων.

22. ΟΜΑΔΑ 9

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

22.1. Λογαριασμός (90) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί»

Ο λογαριασμός (90) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί» χρησιμοποιείται ως ο συνδετικός κρίκος μεταξύ των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης και των λογαριασμών της χρηματοοικονομικής λογιστικής, όταν εφαρμόζεται το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας των λογαριασμών της ομάδας 9.

Η μεταφορά των λογιστικών πληροφοριών από τη χρηματοοικονομική λογιστική στο σύστημα της αναλυτικής λογιστικής αποβλέπει στην επεξεργασία τους με στόχο τον υπολογισμό του λειτουργικού κόστους και τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, των υπηρεσιών και των αντικειμένων γενικά ή του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων και γενικά των αγαθών που αγοράζονται. Οι διάμεσοι λογαριασμοί χρησιμοποιούνται για τη μεταφορά δεδομένων της γενικής λογιστικής στην αναλυτική, δεδομένα που έχουν ήδη καταχωρηθεί στη χρηματοοικονομική λογιστική. Οι λογαριασμοί της χρηματοοικονομικής λογιστικής παραμένουν ανεπηρέαστοι από τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής (όπου αποτελεί ανεξάρτητη διαδικασία).

Οι λογαριασμοί της κατηγορίας (90) χαρακτηρίζονται και ως αντικριζόμενοι γιατί αντικρίζουν απόλυτα τους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της χρηματοοικονομικής λογιστικής και αντικρίζονται επίσης από αυτούς.

Το περιεχόμενο και η λειτουργία των λογαριασμών του 90 διέπεται από τις εξής δύο θεμελιώδεις αρχές:

- Τα ποσά που καταχωρούνται στους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της γενικής λογιστικής εγγράφονται άμεσα ή περιοδικά, αναλυτικά ή αθροιστικά στους λογαριασμούς του (90) με χρέωση ή πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

- Στο τέλος κάθε χρήσης, το υπόλοιπο καθενός λογαριασμού του (90) είναι ίσο αλλά αντίθετο με το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού της γενικής λογιστικής τον οποίο αντικρίζει ή παρακολουθεί.

Τρόπος λειτουργίας:

Οι αναλυτικοί του (90) χρεώνονται ή πιστώνονται με παράλληλη ενημέρωση των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 9 που παρακολουθούν αποθέματα έξοδα και έσοδα κατ' είδος ή κατά προορισμό, έξοδα και έσοδα προϋπολογιστικά, διαφορές πραγματοποιημένων – κοστολογημένων εξόδων, διαφορές από μη κοστολογήσιμα έξοδα, κ.λ.π.

Ειδικότερα: Στους λογαριασμούς (90.01) «αρχικά αποθέματα λογισμένα» και (90.02) «αγορές λογισμένες» παρακολουθούνται τα αρχικά αποθέματα και οι αγορές, όπως τα μεγέθη αυτά διαμορφώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 2. Οι λογαριασμοί των (90.01) και (90.02) αναπτύσσονται κατά τρόπο που το τελευταίο ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 2.

Στο λογαριασμό (90.01) «αρχικά αποθέματα λογισμένα» παρακολουθούνται τα αρχικά αποθέματα όπως αυτά διαμορφώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 2. Τα αρχικά αποθέματα καταλογίζονται στη χρέωση του λογαριασμού «αποθέματα» 94 με πίστωση του λογαριασμού (90.01).

Στο λογαριασμό (90.02) «αγορές λογισμένες» παρακολουθούνται οι αγορές όπως αυτές διαμορφώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 2. Οι αγορές καταλογίζονται στη χρέωση του λογαριασμού (94) «αποθέματα» ή του λογαριασμού (91.09) «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» με πίστωση του λογαριασμού (90.02). Επίσης ο λογαριασμός (90.02) χρεώνεται ή πιστώνεται με τις θετικές ή αρνητικές αποκλίσεις τιμής π.χ. πρώτων υλών, όταν ο προσδιορισμός τους γίνεται κατά την αγορά τους, με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος».

Οι λογαριασμοί (90.01) και (90.02) χρεώνονται στο τέλος της χρήσεως με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Στο λογαριασμό (90.06) «οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατά είδος οργανικά έξοδα, τα οποία έχουν καταχωρηθεί προηγούμενα στους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής. Τα οργανικά έξοδα καταλογίζονται στην πίστωση του λογαριασμού (90.06) με χρέωση των λογαριασμών:

- (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών εσόδων» στον λογαριασμό αυτό γίνεται η προομαδοποίηση ή ανακατάταξη οργανικών εξόδων κατά είδος πριν από τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς των κέντρων ή φορέων κόστους.
- «Οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» όταν τα έξοδα πρέπει προηγούμενα να μεριστούν στα διάφορα κέντρα ή φορείς κόστους επειδή κατά τη στιγμή της λογιστικοποίησης τους, είτε δεν είναι γνωστός ο φορέας ή το κέντρο κόστους που αφορούν, είτε δεν είναι γνωστό το ποσοστό με το οποίο θα επιβαρύνουν το φορέα ή το κέντρο κόστους.
- (91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» όταν τα κατά είδος οργανικά έξοδα λογίζονται προηγούμενα στα κέντρα ή στους φορείς κόστους με τιμές υπολογιστικές ή με τη χρήση ειδικών συντελεστών, όπως π.χ. στην περίπτωση που ο λογαριασμός ηλεκτρικού ρεύματος εκδίδεται και περιέρχεται στην επιχείρηση μετά από κάθε περίοδο λογαριασμού.
- «Κέντρα (θέσεις) κόστους» στο λογαριασμό αυτό διαμορφώνεται το λειτουργικό κόστος των τμημάτων ή λειτουργιών και γενικά των κέντρων κόστους ολόκληρης της επιχείρησης.
- (93) «Κόστος παραγωγής» στο λογαριασμό αυτόν σχηματίζεται το κόστος των ενδιάμεσων και τελικών φορέων και μόνο όταν πρόκειται για τα άμεσα στοιχεία κόστους, στην περίπτωση που επιτρέπεται και κρίνεται ότι τα στοιχεία αυτά είναι δυνατό να μην περάσουν προηγούμενα από το λογαριασμό (92) «κέντρα (θέσεις) κόστους».
- (97.02.02) «Διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα» στο λογαριασμό αυτόν μεταφέρονται έξοδα που εξαιτίας του μεγέθους τους και των συνθηκών πραγματοποιήσεώς τους κρίνεται ότι δεν πρέπει να ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος των τελικών φορέων, για να μην αλλοιώνονται το λειτουργικό κόστος και η συγκρισιμότητά

του από χρήση σε χρήση.

- (97.02.05) «Διαφορές πραγματικών – κοστολογημένων εξόδων» στο λογαριασμό αυτό μεταφέρονται διαφορές λογισμένων και κοστολογημένων εξόδων, για να μην αλλοιώνονται το ήδη σχηματισμένο λειτουργικό κόστος και το κόστος των τελικών φορέων.

Στο λογαριασμό (90.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατά είδος οργανικά έσοδα τα οποία προηγούμενα καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής. Ο λογαριασμός (90.07) χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών:

- (91.02) «Οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» όταν γίνεται προομαδοποίηση ή ανακατάταξη οργανικών εσόδων πριν από τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς του (96) «Έσοδα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα».
- «Οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» όταν τα κατά είδος οργανικά έσοδα ενσωματώνονται προηγούμενα στην αναλυτική λογιστική είτε στους λογαριασμούς του (96) είτε στο λογαριασμό (91.02) «οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» με υπολογιστικές τιμές όπως π.χ. στην περίπτωση που πραγματοποιούνται πωλήσεις προϊόντων κατά την περίοδο λογισμού, αλλά για διάφορους λόγους καθυστερεί η έκδοση των σχετικών τιμολογίων πωλήσεως και εξαιτίας αυτής της καθυστέρησης δεν γίνεται η λογιστικοποίηση των πωλήσεων στους λογαριασμούς 7 της γενικής λογιστικής. Στις περιπτώσεις αυτές τα σχετικά έσοδα ενσωματώνονται στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής προϋπολογιστικά κατά την περίοδο λογισμού, με χρέωση του λογαριασμού (91.07) ο οποίος πιστώνεται κατά τη μεταφορά των πραγματικών εσόδων στην αναλυτική λογιστική.
- Στους λογαριασμούς (96.00) έως (96.19) αυτούς συγκεντρώνονται τα έσοδα και στη συνέχεια μεταφέρονται στους λογαριασμούς του (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων.
- (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» όταν δεν μεσολαβεί η μεταφορά των οργανικών εσόδων κατά είδος στους

λογαριασμούς (96.00) έως (96.19).

- (97.03) «Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων» στο λογαριασμό μεταφέρονται διαφορές από λογισμένα έσοδα, οι οποίες προκύπτουν μετά τη μεταφορά των εσόδων αυτών στην αναλυτική λογιστική και τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων, για να μη μεταβάλλονται τα ήδη προσδιορισμένα αναλυτικά αποτελέσματα.

Στο λογαριασμό (90.08) «αποτελέσματα λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κονδύλια των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία καταχωρούνται προηγούμενα στους λογαριασμούς της ομάδας αυτής της γενικής λογιστικής. Ο λογαριασμός (90.08) χρεώνεται με τα ποσά των αποτελεσμάτων που έχουν προηγούμενα καταχωρηθεί στην πίστωση των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, με πίστωση των λογαριασμών:

- «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» όταν τα αυτοτελή αποτελέσματα ενσωματώνονται προηγούμενα στην αναλυτική λογιστική με υπολογιστικές τιμές, πριν λογιστικοποιηθούν και καταχωρηθούν στους λογαριασμούς της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής.
- (98.99.04) «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», (98.99.05) «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων », (98.99.06) «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» (98.99.07) «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» και (98.99.08) «Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων» στους λογαριασμούς αυτούς μεταφέρονται τα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8.

Στο τέλος κάθε χρήσης χρεώνονται οι λογαριασμοί του (90.08) που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Οι λογαριασμοί του (90.08) πιστώνονται με τα ποσά των αποτελεσμάτων που έχουν προηγούμενα καταχωρηθεί στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής με χρέωση των λογαριασμών:

- (91.08) «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» όταν προηγείται η ενσωματωμένη των αποτελεσμάτων αυτών στην αναλυτική λογιστική, πριν λογιστικοποιηθούν και καταχωρηθούν στους λογαριασμούς της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής.

- (98.99.04) έως (98.99.08) στους λογαριασμούς αυτούς μεταφέρονται τα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8.

Στο λογαριασμό (90.09) «υπολογιστικά έξοδα λογισμένα» παρακολουθούνται είτε τεκμαρτά έξοδα είτε μη εκκαθαρισμένα μέσα στη χρήση έξοδα, με αντίστοιχη ενημέρωση των αναλυτικών των λογαριασμών (91), (92) ανάλογα με την περίπτωση. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και οι διαφορές εξόδων που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς να έχει προηγηθεί η καταχώρησή τους στη γενική (π.χ. διαφορές αποσβέσεων πέρα από εκείνες που προσδιορίζονται με τους συντελεστές της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά).

Ο λογαριασμός (90.09) πιστώνεται κατά τη διάρκεια κάθε περιόδου λογισμού με τις διαφορές εξόδων και τα υπολογιστικά έξοδα τα οποία εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική, με χρέωση των λογαριασμών:

- (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά», (91.01) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» και (91.05) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» κατά την ενσωματωμένη π.χ. των υπολογιστικών εξόδων εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.
- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά την ενσωμάτωση των εξόδων αυτών το λειτουργικό κόστος εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξή τους. Στο τέλος κάθε χρήσεως ο λογαριασμός (90.09) χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Στο λογαριασμό (90.10) «υπολογιστικά έσοδα λογισμένα» παρακολουθούνται είτε τεκμαρτά έσοδα είτε μη εκκαθαρισμένα μέσα στη χρήση έσοδα (όπως π.χ. επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών της περιόδου, οι οποίες δεν είναι εκκαθαρισμένες), με αντίστοιχη ενημέρωση των αναλυτικών των λογαριασμών (91), (96) ανάλογα με την περίπτωση. Ο λογαριασμός (90.10) χρεώνεται κατά τη διάρκεια κάθε περιόδου λογισμού με τα υπολογιστικά έσοδα, τα οποία εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική με πίστωση των λογαριασμών:

- «Οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» (91.02) κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στους λογαριασμούς ανακατάταξης ή ομαδοποίησης εσόδων εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.

- (96.00) έως (96.19) ή (96.22) κατά την ενσωμάτωση των εσόδων αυτών απευθείας στους λογαριασμούς των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξη ή ομαδοποίησή τους. Στο τέλος κάθε χρήσης ο λογαριασμός (90.10) πιστώνεται με χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

Τα προϋπολογιστικά έσοδα, έξοδα, αποτελέσματα καθώς και οι προϋπολογισμένες αγορές αποθεμάτων, που η επιχείρηση θέλει να τα συμπεριλάβει στους υπολογισμούς της για τον προσδιορισμό των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, καταχωρούνται στη χρέωση ή πίστωση των λογαριασμών (91.06) «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», (91.07) «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», (91.08) «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» και (91.09) «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικές)» με παράλληλη πίστωση ή χρέωση των λογαριασμών (91) ή (92) ή (97) ή (98). Όταν αυτά πραγματοποιηθούν, θα μεταφερθούν στους αντίστοιχους αναλυτικούς λογαριασμούς του (90) με παράλληλη εξίσωση των αναλυτικών λογαριασμών του (91). Τυχόν προκύπτουσες διαφορές θα μεταφερθούν στους αρμόδιους αναλυτικούς λογαριασμούς του (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» ή ανακοστολογούνται.

22.2. Λογαριασμός (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων»

Ο λογαριασμός (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων» χρησιμοποιείται για την ανακατάταξη και ομαδοποίηση των εξόδων και εσόδων πριν από τον υπολογισμό του κόστους. Εδώ επίσης απεικονίζονται και τα προϋπολογιστικά έσοδα και έξοδα. Στη συνέχεια, τα έξοδα και έσοδα των αναλυτικών του (91) μεταφέρονται στον (92).

Τα λειτουργικά έξοδα που παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς της ομάδας 6, καταλογίζονται στη χρέωση είτε του λογαριασμού (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» είτε του λογαριασμού (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων» με παράλληλη πίστωση του λογαριασμού 990.06) «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα».

Ο λογαριασμός (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά» χρησιμοποιείται όταν εφαρμόζεται η τεχνική της ορθολογικής

επιβάρυνσης του κόστους και όπου είναι απαραίτητος ο διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό. Η ορθολογική επιβάρυνση είναι ένα σύστημα σύμφωνα με το οποίο το σταθερό κόστος κοστολογείται με βάση τη σχέση πραγματικής και κανονικής απασχόλησης [πραγματικό σταθερό κόστος Χ (πραγματική απασχόληση/ κανονική απασχόληση)]. Με τον προηγούμενο τύπο προκύπτει ότι ο συντελεστής σταθερού κόστους ανά μονάδα θα είναι πάντα σταθερός ανεξάρτητα από το ύψος της πραγματικής παραγωγής.

Η κανονική ή αναμενόμενη απασχόληση είναι εκείνη που έχει προγραμματίσει η επιχείρηση ότι θα πραγματοποιηθεί σε μία συγκεκριμένη περίοδο. Η κανονική απασχόληση αναφέρεται τόσο στην επιχείρηση ως σύνολο όσο και στις διάφορες λειτουργίες της ή τμήματα. Ο προσδιορισμός της απασχόλησης της λειτουργίας παραγωγής γίνεται κατά τμήμα, λειτουργία και κατά κέντρα κόστους. Ο καταλογισμός του σταθερού κόστους γίνεται με τη χρησιμοποίηση συντελεστών επιβάρυνσης (πραγματικό σταθερό κόστος περιόδου / μονάδες κανονικής απασχόλησης περιόδου). Οι μονάδες κανονικής απασχόλησης περιόδου αφορούν ώρες άμεσης εργασίας ή ώρες λειτουργίας μηχανημάτων, αξία αναλώσεων πρώτων υλών, παραγόμενες μονάδες κ.λ.π.

Στο λογαριασμό (91.05) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» εμφανίζονται τα έξοδα τα οποία πρέπει να μεριστούν στα διάφορα κέντρα ή φορείς κόστους, επειδή κατά τη στιγμή της λογιστικοποίησης, είτε δεν είναι γνωστός ο φορέας ή το κέντρο κόστους που αφορούν, είτε δεν είναι γνωστό το ποσοστό με το οποίο θα επιβαρύνουν το φορέα ή το κέντρο κόστους.

Στο λογαριασμό (91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» εμφανίζονται τα κατά είδος οργανικά έξοδα τα οποία λογίζονται προηγούμενα στα κέντρα ή στους φορείς κόστους με τιμές υπολογιστικές ή με τη χρήση ειδικών συντελεστών, όπως π.χ. στην περίπτωση που ο λογαριασμός του ηλεκτρικού ρεύματος εκδίδεται και περιέρχεται στην επιχείρηση μετά από κάθε περίοδο λογισμού. Τα σχετικά έξοδα ενσωματώνονται στους λογαριασμούς κέντρων ή φορέων κόστους προϋπολογιστικά κατά την περίοδο λογισμού, με πίστωση των λογαριασμών του 91.06 οι οποίοι χρεώνονται κατά τη μεταφορά των πραγματικών εξόδων στην αναλυτική λογιστική ή στην περίπτωση αντιστροφής της πορείας των εγγραφών, κατά την αρχική λογιστικοποίηση

των σχετικών εξόδων.

Ο λογαριασμός (91.06) πιστώνεται με τα προϋπολογιστικά έξοδα κατά είδος που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 9 με χρέωση των λογαριασμών:

- (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερό και μεταβλητό», (91.01) «οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» και (91.05) «οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» όταν πρόκειται να γίνει οποιασδήποτε μορφής ανακατάταξή τους.
- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» όταν τα κονδύλια των εξόδων καταχωρούνται απευθείας στη χρέωση των λογαριασμών του λειτουργικού κόστους.
- (93) «Κόστος παραγωγής» όταν πρόκειται για άμεσα στοιχεία κόστους, στην περίπτωση που επιτρέπεται και κρίνεται ότι τα στοιχεία αυτά μπορεί να μην περάσουν προηγούμενα από το λογαριασμό (92).

Ο λογαριασμός (91.06) χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού (90.06) «οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα» όταν τα προϋπολογιστικά έξοδα οριστικοποιούνται στη γενική λογιστική και τα αντίστοιχα κονδύλια μεταφέρονται στην αναλυτική. Διαφορές που ίσως διαπιστώνονται ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα έξοδα κατά είδος μεταφέρονται, είτε στους λογαριασμούς του κόστους (92) «κέντρα (θέσεις) κόστους», (93) «κόστος παραγωγής» όταν προβλέπεται και είναι δυνατή επανακοστολόγησή τους, είτε στο λογαριασμό (97.02.05) «διαφορές πραγματικών – κοστολογημένων εξόδων» με χρέωση ή πίστωση του (91.06). Ο λογαριασμός (91.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα», χρεώνεται με τα κονδύλια των εσόδων που δεν είναι οριστικά, προϋπολογίζονται όμως για τον ακριβή προσδιορισμό των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, με πίστωση των λογαριασμών:

- (01.02) «οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» όταν τα σχετικά κονδύλια εσόδων πρόκειται να υποστούν ανακατάταξη οποιασδήποτε μορφής πριν από τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς του «Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» (96).
- (96) «Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα», όταν τα σχετικά κονδύλια μεταφέρονται απευθείας στους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αποτελεσμάτων.

- «Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων» όταν προκύπτουν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα έσοδα και σε εκείνα που πραγματοποιούνται.

Ο λογαριασμός (91.07) πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού (90.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα», όταν τα προϋπολογιστικά έσοδα οριστικοποιούνται στη γενική λογιστική και τα αντίστοιχα κονδύλια μεταφέρονται στην αναλυτική. Τυχόν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα έσοδα κατά είδος μεταφέρονται, είτε στους λογαριασμούς των μικτών αποτελεσμάτων (96.22) «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» όταν η μεταφορά αυτή είναι δυνατή είτε στο λογαριασμό (97.03) «διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων» με χρέωση ή πίστωση του (91.07).

Ο λογαριασμός (91.08) «αποτελέσματα ενσωματωμένα» χρεώνεται ή πιστώνεται με τα κονδύλια των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία κατά το χρόνο προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων δεν έχουν λογιστικοποιηθεί, με πίστωση ή χρέωση των λογαριασμών του (98.99) «αποτελέσματα χρήσεως». Μετά την οριστικοποίηση των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8 χρεώνεται ή πιστώνεται ο λογαριασμός (90.08) «Αποτελέσματα λογισμένα» με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού (91.08). Τυχόν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 μεταφέρονται στους λογαριασμούς του (98.99) «αποτελέσματα χρήσεως» με χρέωση ή πίστωση του (91.08).

Στο λογαριασμό «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες» (91.09) παρακολουθούνται τα έσοδα, τα έκτακτα αποτελέσματα και οι αγορές που δεν λογιστικοποιούνται στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής ή λογιστικοποιούνται μέσω του συστήματος των υπολογαριασμών περιοδικής κατανομής του λογαριασμού (58). Ο λογαριασμός (91.09) πιστώνεται με τα αποθέματα που παραλαμβάνονται χωρίς να συνοδεύονται από τα σχετικά παραστατικά, ε προϋπολογιστικές τιμές, με χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων του (94) «αποθέματα».

Ο λογαριασμός (91.09) χρεώνεται με την πραγματική αξία των αγορασμένων αποθεμάτων, όταν τα σχετικά παραστατικά αξίας περιέλθουν στην επιχείρηση, με πίστωση του λογαριασμού (90.02) «Αγορές λογισμένες». Τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προϋπολογιστική και την

πραγματική αξία των αγορασμένων αποθεμάτων μεταφέρονται, είτε στους λογαριασμούς αποθεμάτων του (94) είτε στο λογαριασμό (97.02.06) «διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών» με χρέωση ή πίστωση του λογαριασμού (91.09) «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες».

22.3. Λογαριασμός (92) «Κέντρα Θέσεις Κόστους»

Ο λογαριασμός (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του λειτουργικού κόστους των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης. Σημειώνεται ότι τα μη κοστολογήσιμα έξοδα δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής αλλά μεταφέρονται στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως», είτε απευθείας είτε μέσω του λογαριασμού (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

Τα κέντρα κόστους διακρίνονται σε κύρια και βοηθητικά. Τα κύρια κέντρα είναι εκείνα που το κόστος τους επιβαρύνει τους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς (προϊόντα ή υπηρεσίες), ενώ τα βοηθητικά κέντρα είναι εκείνα που το κόστος τους κατανέμεται σε κύρια ή σε άλλα βοηθητικά κέντρα.

Για κάθε κέντρο κόστους ανοίγεται αντίστοιχος λογαριασμός, ο οποίος παίρνει το όνομα του τμήματος που παρακολουθεί. Οι τελευταίες αναλύσεις κάθε λογαριασμού στον οποίο συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος ενός κέντρου (π.χ. τμήματος) ταυτίζονται τουλάχιστον με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής.

Ο λογαριασμός (92) αναλύεται σε πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς στους οποίους συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης, δηλαδή της λειτουργίας παραγωγής, της διοικητικής λειτουργίας, της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, της λειτουργίας διαθέσεως και της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Στο λογαριασμό (92.00) «έξοδα λειτουργίας παραγωγής» συγκεντρώνεται το κόστος παραγωγής. Το κόστος λειτουργίας παραγωγής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή και συγκεκριμένα:

- Τα άμεσα και έμμεσα υλικά
- Την άμεση εργασία
- Τα άμεσα και έμμεσα γενικά βιομηχανικά έξοδα

Στο λογαριασμό (92.01) «έξοδα διοικητικής λειτουργίας» συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας της επιχείρησης, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Στο λογαριασμό (92.02) «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που αποδίδει έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης, όπως π.χ νέες μεθόδους παραγωγικής διαδικασίας, νέες ιδιοσκευές ή ευρεσιτεχνίες που θα αξιοποιηθούν.

Ο λογαριασμός (92.02) «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» δημιουργείται μόνο εάν η επιχείρηση διαθέτει οργανωμένες υπηρεσίες, οι οποίες ασχολούνται συστηματικά και αποκλειστικά σε επιστημονικές – τεχνολογικές έρευνες, με τελικό στόχο:

- Είτε την ανακάλυψη νέων προϊόντων ή την ουσιαστική βελτίωση των ήδη παραγόμενων, η παραγωγή και πώληση των οποίων βασίμως προσδοκάται ότι θα είναι επικερδής για την επιχείρηση.
- Είτε την ανακάλυψη νέων μεθόδων παραγωγικής διαδικασίας ή την ουσιαστική βελτίωση των ήδη εφαρμοζόμενων μεθόδων, με την εφαρμογή των οποίων βασίμως προσδοκάται ότι θα επιτευχθεί ουσιαστική βελτίωση του κόστους παραγωγής ή θα βελτιωθεί αξιόλογα η ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων.

Στο λογαριασμό (92.03) «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως της επιχείρησης στο οποίο περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Στο λογαριασμό (92.04) «έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας» συγκεντρώνονται οι τόκοι και τα συναφή έξοδα των λειτουργιών παραγωγής, διοικητικής, ερευνών – αναπτύξεως και διαθέσεως. Το λοιπό κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας (κόστος λειτουργίας οικονομικής διεύθυνσεως, λογιστηρίων, μηχανογραφήσεως και υπηρεσιών χρηματοδοτήσεων – ρευστοποιήσεως απαιτήσεων κατά το μέρος που αφορά τη χρηματοοικονομική λειτουργία) συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στο λογαριασμό (92.01) «έξοδα διοικητικής λειτουργίας» λόγω των δυσκολιών και πολλές φορές της αδυναμίας να διαχωριστεί το κόστος αυτό από το κόστος της διοικητικής λειτουργίας.

Ο λογαριασμός (92) χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών:

- (90.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα» με τα κονδύλια των κατά είδος οργανικών εξόδων.
- (90.09) «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα» με τα κονδύλια των υπολογιστικών εξόδων
- (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά», (90.01) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» και (91.05) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» με τα κονδύλια εξόδων που περνούν προηγούμενα από τους λογαριασμούς αυτούς προκειμένου να υποστούν ανακατάταξη ή άλλη επεξεργασία ή μερισμό.
- (91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα κονδύλια των προϋπολογιστικών εξόδων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος υπολογιστικά.
- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους», με την αξία των παροχών και αντιπαροχών που γίνονται μεταξύ των τμημάτων, κύριων και βοηθητικών.
- (92) «Αποθέματα» με την αξία των πρώτων υλών, βοηθητικών και λοιπών υλικών, καθώς και των ημιτελών προϊόντων, όταν δεν καταλογίζονται απευθείας στους λογαριασμούς φορέων κόστους παραγωγής.
- (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις του προτύπου κόστους που προσδιορίζονται για τα στοιχεία κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους.
- (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τα κονδύλια των υπολογιστικών εξόδων, όταν εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως χωρίς τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού (90.09) «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα».
- (97.10.01) «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τα κονδύλια των πιστωτικών διαφορών των λογαριασμών των τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών, οι οποίες διαφορές κρίνεται ότι δεν είναι σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό να μειώσουν το κόστος των φορέων.
- (97.10.06) «Διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού» με τα κονδύλια που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής

επιβάρυνσης όταν εξαιτίας της διακύμανσης του βαθμού απασχόλησης οι διαφορές είναι θετικής (η απασχόληση υπερβαίνει την προγραμματισμένη).

- (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια) τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

Ο λογαριασμός (92) πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με χρέωση των λογαριασμών:

- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά την κατανομή του κόστους των βοηθητικών τμημάτων ή κατά την αποτίμηση των παροχών και αντιπαροχών που γίνονται μεταξύ των τμημάτων.
- (93) «Κόστος παραγωγής» κατά τον υπολογισμό του κόστους των τμημάτων στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής.
- (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους που προσδιορίζονται για τα στοιχεία κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους.
- (97.10.01) «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τα κονδύλια των χρεωστικών διαφορών των λογαριασμών των τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών, για τις οποίες διαφορές κρίνεται ότι δεν είναι σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό να ενσωματωθούν στο κόστος των φορέων.
- (97.10.06) «Διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως» με τα κονδύλια που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβάρυνσης, όταν εξαιτίας της διακύμανσης του βαθμού απασχόλησης, οι διαφορές είναι αρνητικές (η απασχόληση υπολείπεται από την προγραμματισμένη).
- (96) «Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, τα οποία θεωρούνται διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων.
- (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως» με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, ερευνών – αναπτύξεως και χρηματοοικονομικής, το οποίο θεωρείται ότι βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και διαμορφώνει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως.
- (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή

υποκαταστήματα» με την αξία των υπηρεσιών που παρέχονται σε άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

Στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού, έπειτα από τον προσδιορισμό των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, ο λογαριασμός (92) εξισώνεται.

Το κόστος παραγωγής που σχηματίζεται στους λογαριασμούς (92) μεταφέρεται πάντα στη χρέωση των λογαριασμών κόστους παραγωγής του 93 και όχι απευθείας στους λογαριασμούς αποθεμάτων του 94.

22.4. Λογαριασμός (93) «κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)»

Ο λογαριασμός (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» παρακολουθεί το κόστος παραγωγής της επιχείρησης. Στο λογαριασμό (93) περιλαμβάνονται τα εξής:

- Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
- Κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
- Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων
- Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων
- Κόστος ανάπτυξης προϊόντων (πειραματικής παραγωγής)

Ο λογαριασμός (93) χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών:

- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους», με τα κονδύλια του έμμεσου κόστους που προηγούμενα συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στους λογαριασμούς κέντρων κόστους ή τμημάτων. «Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)» (94.03) με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της χρήσεως, το οποίο στην αρχή της επόμενης μεταφέρεται στους λογαριασμούς του (93).
- (94) «Αποθέματα» με την αξία, σε τιμές κόστους, των αποθεμάτων (όπως π.χ. πρώτων υλών ή ημιτελών προϊόντων) που εξάγονται από τις αποθήκες για βιομηχανοποίηση.
- (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους.

- (97.10.00) «Διαφορές απογραφών» με την αξία των τυχών διαφορών απογραφών που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσεως.
- (97.10.01) «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τα κονδύλια των πιστωτικών διαφορών που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους.
- (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των χορηγήσεων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) που τηρούν ανεξάρτητη λογιστική.

Ο λογαριασμός (93) πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με χρέωση των λογαριασμών:

- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με το ολικό ή μερικό κόστος της πραγματικής παραγωγής, όταν το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος έρευνας και αναπτύξεως.
- (94) «Αποθέματα» με το κόστος των αποθεμάτων που από την παραγωγική διαδικασία εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα κατεργασία.
- (93) «Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα κατεργασίας)» με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη κατά την διάρκεια της τρέχουσας χρήσεως.
- (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους.
- (96.20.14) «Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων» με το κόστος των παρεπόμενων δραστηριοτήτων.
- (96.20.16) «Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων» με το κόστος διοπαραγωγής πάγιων στοιχείων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το μέρος του κόστους ερευνών και αναπτύξεως που αφορά πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης.
- (97.10.00) «Διαφορές απογραφών» με την αξία των τυχόν διαφορών απογραφής που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσης.
- (97.10.01) «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τα κονδύλια των χρεωστικών διαφορών που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής

στους τελικούς φορείς κόστους.

- (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των παροχών προς άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) που τηρούν ανεξάρτητη λογιστική.

Οι εσωτερικές μεταφορές προϊόντων έτοιμων ή ημιτελών για παραπέρα κατεργασία, από ένα παραγωγικό τμήμα σε ένα άλλο ή από μία φάση σε άλλη του ίδιου τμήματος, γίνονται πάντα με τη μεσολάβηση του λογαριασμού (94), και ποτέ του λογαριασμού (93, έστω και αν δεν πραγματοποιείται εισαγωγή στην αποθήκη, ώστε να ελέγχονται οι ποσοτικές διακινήσεις που γίνονται μέσα στη μονάδα.

22.5. Λογαριασμός (94) «Αποθέματα»

Ο λογαριασμός (94) «Αποθέματα» παρακολουθεί τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα της επιχείρησης, είτε προέρχονται από αγορά, είτε παράγονται από την ίδια την επιχείρηση. Η τήρηση του λογαριασμού γίνεται κατά ποσότητα και αξίας. Εξαιρέση γίνεται για ορισμένες κατηγορίες αναλώσιμων υλικών που θεωρούνται ότι αναλώνονται αμέσως με την παραλαβή τους. Τα αναλώσιμα αυτά υλικά είναι δυνατό να παρακολουθούνται, είτε στο σύνολό τους, είτε κατά ομάδες, μόνο κατά αξία.

Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων κινούνται μόνο όταν αυτά εισάγονται σε κάποιο αποθηκευτικό χώρο και έτσι γίνονται αντικείμενο ποσοτικού ελέγχου. Αποθηκευτικός χώρος θεωρείται και ένα παραγωγικό μέσο ή μέσο αποθηκείσεως, ενταγμένο στο σύστημα της παραγωγικής διαδικασίας, όπου π.χ. το ημιτελές προϊόν, παραμένει αποθηκευμένο ώσπου να διακινηθεί στην επόμενη φάση ή στο επόμενο στάδιο κατεργασίας.

Αποθέματα τρίτων που βρίσκονται στα χέρια της επιχείρησης παρακολουθούνται αναλυτικά σε λογαριασμούς τάξεως. Αποθέματα της επιχείρησης που βρίσκονται στα χέρια τρίτων παρακολουθούνται σε ξεχωριστές μερίδες αποθήκης.

Η παραγωγή σε εξέλιξη ή τα υλικά και άλλα είδη που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας κατά τη διάρκεια της χρήσης δεν παρακολουθούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων του (94), επειδή δεν αποτελούν αντικείμενο παραλαβής και παράδοσης. Τα υλικά αυτά

μεταφέρονται στους λογαριασμούς του (94) μόνο κατά το τέλος της χρήσης ή της περιόδου υπολογισμού και έπειτα από διενέργεια απογραφής.

Ο λογαριασμός (94) χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

- (90.01) «Αρχικά αποθέματα λογισμένα» κατά το λογισμό των αρχικών αποθεμάτων στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής.
- (90.02) «Αγορές λογισμένες» κατά το λογισμό του οριστικοποιημένου κόστους αγορών, κατά τη διάρκεια της χρήσεως.
- (91.09) «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά) με το προϋπολογισμένο κόστος των αποθεμάτων, όταν δεν είναι γνωστό το ακριβές κόστος τους.
- (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη» με το κόστος παραγωγής των ετοιμών και ημιτελών προϊόντων καθώς και των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων και στο τέλος της χρήσης ή της περιόδου λογισμού, με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως προσδιορίζεται έπειτα από απογραφή.
- (94) «Αποθέματα» με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική.
- (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς, στην περίπτωση εφαρμογής πρότυπης κοστολόγησης, όταν οι αποκλίσεις αυτές προσδιορίζονται τη στιγμή της παραλαβής των αποθεμάτων.
- (97.10.00.01) «Πλεονάσματα» με την αξία των πλεονασμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε αυτή γίνεται κατά τη διάρκεια είτε κατά το τέλος της χρήσης.
- (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των αποθεμάτων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) στα οποία τηρείται αυτοτελής αναλυτική λογιστική.

Ο λογαριασμός (94) πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με το κόστος των αποθεμάτων που αναλώνονται, όταν η αξία τους χρεώνεται απευθείας στους

λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους.

- (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» με το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής, όταν καταλογίζονται απευθείας στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής, χωρίς τη μεσολάβηση του λογαριασμού (92).
- (94) «Αποθέματα» με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ τμημάτων, αποθηκών και των υποκαταστημάτων ή εργοστασίων τα οποία δεν τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.
- (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις κόστους αγοράς, όταν η επιχείρηση εφαρμόζει την πρότυπη κοστολόγηση και οι αποκλίσεις προσδιορίζονται κατά την αγορά ή παραλαβή π.χ. των υλικών.
- (96.20) «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων» με το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων αποθεμάτων.
- (97.10.00.00) «Ελλείμματα» με την αξία των ελλειμμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε κατά τη διάρκεια, είτε στο τέλος της χρήσης.
- (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με το κόστος των αποθεμάτων που αποστέλλονται σε άλλα τμήματα, αποθήκες ή υποκαταστήματα, τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.
- (90) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί» ή (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων» με τις μειώσεις του κόστους αγοράς των αποθεμάτων (εκπτώσεις ή επιστροφές).
- (99) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί», (90) «Αναλυτικά αποτελέσματα» και (98) «Εσωτερικές διασυνδέσεις» με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσης, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Η διαδικασία ενημέρωσης των λογαριασμών αποθεμάτων

Περίπτωση πρώτη:

Οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών τηρούνται στη γενική λογιστική (Ομάδα 2) και ενημερώνονται κατά ποσότητα και αξία με την

αρχική απογραφή και τις αγορές, και μόνο κατά ποσότητα με τις αναλώσεις, τις πωλήσεις και τις εσωτερικές διακινήσεις.

Σε δεύτερη φάση, στο τέλος κάθε μέρας ή κάθε εβδομάδας ή κάθε μήνα το αργότερο, τα δεδομένα κινήσεως των αποθηκών της γενικής λογιστικής μεταφέρονται στην αναλυτική συγκεντρωτικά, κατά ποσότητα και αξίας. Δηλαδή μεταφέρεται η απογραφή στην αρχή της χρήσης και μεταφέρονται οι αγορές, οι βιομηχανοποιήσεις,

οι πωλήσεις (κόστος πωλημένων) και οι εσωτερικές διακινήσεις, καθώς και οι αντιλογισμοί και μειώσεις των σχετικών λογαριασμών. Κατά τις μεταφορές αυτές κινούνται οι εξής λογαριασμοί:

- Με την αρχική απογραφή χρεώνεται ο λογαριασμός (94) «αποθέματα» με πίστωση του λογαριασμού (90) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί».
- Με τις αγορές χρεώνεται ο λογαριασμός (94) «αποθέματα» με πίστωση του λογαριασμού (90) «Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί» ή (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων».
- Με το κόστος πωλημένων πιστώνεται ο λογαριασμός (94) «Αποθέματα» με χρέωση του λογαριασμού (96) «Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα».
- Με τις βιομηχανοποιήσεις πιστώνεται ο λογαριασμός (94) «Αποθέματα» με χρέωση του λογαριασμού (93) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» ή του λογαριασμού (93) «Κόστος παραγωγής».
- Με τις εσωτερικές διακινήσεις χρεοπιστώνεται ο λογαριασμός (94) «αποθέματα» ενδεχόμενα δε και ο λογαριασμός (99) «Εσωτερικές διακινήσεις».
- Με τους αντιλογισμούς και τις μειώσεις (π.χ. εκπτώσεις αγορών ή διορθώσεις κ.λ.π.) πιστώνεται ο λογαριασμός (94) «αποθέματα» με χρέωση του λογαριασμού (90) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί» ή του λογαριασμού (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων» ή του λογαριασμού (93) «Κόστος παραγωγής» ή του λογαριασμού (94) «αποθέματα» ή του λογαριασμού (96) «Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» ή του λογαριασμού (99) «Εσωτερικές διακινήσεις» ή χρεώνεται ο λογαριασμός (94) με πίστωση του (92) ή του (93) ή του (94) ή του (96) ή του (99)

Περίπτωση δεύτερη:

Η πορεία των εγγραφών αρχίζει από την αναλυτική λογιστική. Στην περίπτωση αυτή οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών τηρούνται κατά ποσότητα και αξία στην αναλυτική λογιστική, όπου λογιστικοποιούνται τα πρωτογενή παραστατικά κινήσεως των αποθεμάτων (απογραφή, αγορές, βιομηχανοποιήσεις, πωλήσεις, διακινήσεις). Κατά τη λογιστικοποίηση των παραστατικών απογραφής (δελτίο ή βιβλίο απογραφής) και αγορών χρεώνονται αναλυτικά οι λογαριασμοί των αποθεμάτων (94) με πίστωση του (90).

Σε δεύτερη φάση, ημερήσια ή τουλάχιστον μέσα στη χρονική περίοδο που προβλέπεται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά, ενημερώνονται οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής, μόνο κατά αξίας, με την αρχική απογραφή και τις αγορές, καθώς και με τους αντιλογισμούς και τις μειώσεις τους ως εξής:

- Με την απογραφή ενάρξεως χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων της ομάδας 2 κατά το άνοιγμα των βιβλίων (εγγραφές ισολογισμού).
- Με τις αγορές «μετρητοίς» χρεώνονται ο λογαριασμός (50) «Προμηθευτές» με την ονομασία «αγορές μετρητοίς» με τη συνολική αξία των παραστατικών και πιστώνεται ο λογαριασμός (38.00) «Ταμείο».
- Με τις αγορές «επί πιστώσει» χρεώνονται ο λογαριασμός (50) «Προμηθευτές» με την ονομασία αγορές επί πιστώσει με τη συνολική αξία των παραστατικών και πιστώνονται οι αναλυτικοί λογαριασμοί των προμηθευτών.
- Τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα, με πίστωση του λογαριασμού (50) «Προμηθευτές» (αγορές μετρητοίς ή αγορές επί πιστώσει) ο οποίος λειτουργεί ως ενδιάμεσο, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων της ομάδας 2.

Περίπτωση τρίτη:

Η ενημέρωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την αρχική απογραφή και τις αγορές (καθώς και με τις εκπτώσεις – αντιλογισμούς) γίνεται ταυτόχρονα στους δύο τομείς της λογιστικής.

Κατά τη διαδικασία της ταυτόχρονης ενημέρωσης, τα παραστατικά λογιστικοποίησης π.χ. της αρχικής απογραφής και των αγορών – εκπτώσεων,

φέρουν διπλή κωδικαρίθμηση ώστε να είναι δυνατή η τροφοδότηση με το ίδιο παραστατικό των λογαριασμών, τόσο της γενικής όσο και της αναλυτικής λογιστικής. Τα αποθέματα που αποστέλλονται σε τρίτους για διάφορους λόγους π.χ. παρακαταθήκες προς πώληση, για ενέχυρο, για φύλαξη ή με σκοπό την προσωρινή παραμονή,- παρακολουθούνται στους ιδιαίτερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς «εμπορεύματα, προϊόντα κ.λ.π. σε τρίτους» που ανοίγονται και λειτουργούν ως υπολογαριασμοί του (94). Η παρακολούθηση αυτή γίνεται κατά ποσότητα και αξία, αναλυτικά για κάθε είδος αποθέματος, αποθηκευτικό χώρο και κατηγορία στην οποία ανήκει, με τρόπο που να εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η πληροφόρηση για τις αξίες των αποθεμάτων της επιχείρησης που βρίσκονται σε τρίτα πρόσωπα και για τους ειδικούς όρους από τους οποίους διέπονται αυτά.

Στις περιπτώσεις που διακινούνται αποθέματα μεταξύ αποθηκευτικών χώρων που τους χωρίζει μεγάλη απόσταση, είναι δυνατό, για να εξασφαλίζεται ο έλεγχος των διακινήσεων, να λειτουργούν ενδιάμεσοι υπολογαριασμοί του (94). Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται όταν πραγματοποιείται η αποστολή των αποθεμάτων, με πίστωση των αναλυτικών μερίδων του είδους, και πιστώνονται κατά την παραλαβή τους με χρέωση των αναλυτικών μερίδων της αποθήκης παραλαβής.

22.6. Λογαριασμός (95) «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος»

Ο λογαριασμός (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» παρακολουθεί τις αποκλίσεις στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση. Στο τέλος της χρήσης, οι αποκλίσεις είτε κατανέμονται μεταξύ αποθέματος και πωληθέντων είτε μεταφέρονται στο σύνολό τους στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως».

Οι αποκλίσεις προσδιορίζονται ως εξής:

Πρότυπο κόστος – πραγματικό κόστος = + ή – αποκλίσεις

Αν το πρότυπο κόστος είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό η απόκλιση είναι θετική και επηρεάζει θετικά τα τελικά αποτελέσματα ενώ στην αντίθετη περίπτωση η απόκλιση είναι αρνητική και επηρεάζει αρνητικά τα αποτελέσματα.

Οι αποκλίσεις ανάμεσα στο πρότυπο και στο πραγματικό κόστος

προσδιορίζονται κατά κανόνα για τα ακόλουθα στοιχεία:

- Τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες)
- Την άμεση εργασία
- Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα

Οι αποκλίσεις για κάθε κατηγορία από τις παραπάνω αναλύονται ως εξής:

- Για τις πρώτες ύλες: σε αποκλίσεις αποδόσεως και σε αποκλίσεις τιμής. Απόκλιση απόδοσης=(πρότυπη ποσότητα-πραγματική ποσότητα)X πρότυπη τιμή Απόκλιση τιμής = (Πρότυπη τιμή – Πραγματική τιμή) X πραγματική ποσότητα
- Για την άμεση εργασία: σε αποκλίσεις αποδοτικότητας και αποκλίσεις τιμής. Απόκλιση αποδοτικότητας=(Πρότυπες ώρες-πραγματικές ώρες) X πρότυπο ωρομίσθιο Απόκλιση τιμής = (πρότυπο ωρομίσθιο-πραγματικό ωρομίσθιο) X πραγματικές ώρες
- Για τα γενικά βιομηχανικά έξοδα: σε αποκλίσεις βαθμού απασχολήσεως, σε αποκλίσεις αποτελεσματικότητας και σε αποκλίσεις προϋπολογισμού.

Απόκλιση βαθμού απασχόλησης = (πρότυπες ώρες παραγωγής – προϋπολογισμένες πρότυπες ώρες) X σταθερός συντελεστής ΓΒΕ

Απόκλιση αποτελεσματικότητας = (πρότυπες ώρες παραγωγής – πραγματικές ώρες παραγωγής) X μεταβλητός συντελεστής ΓΒΕ

Απόκλιση προϋπολογισμού ΓΒΕ = προϋπολογισμένα ΓΒΕ – πραγματικά ΓΒΕ + (πραγματικές ώρες παραγωγής X μεταβλητό συντελεστή ΓΒΕ).

Οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως του κόστους (92) ή (93) χρεώνονται με το πραγματικό ύψος των κατά είδος ή ομαδοποιημένων στοιχείων κόστους

Ο λογαριασμός (95) χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών:

- (90.02) «Αγορές λογισμένες» με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων αυτών γίνεται κατά την αγορά τους.
- (91.09) «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το

πραγματικό κόστος, οπότε η καταχώρησή τους στους λογαριασμούς αποθεμάτων (χρέωση του λογαριασμού (94) «αποθέματα» με πίστωση του λογαριασμού (91.09) γίνεται με το πρότυπο κόστος.

Μετά τον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους χρεώνεται ο λογαριασμός (91.09) με πίστωση του λογαριασμού (90.02) «Αγορές λογισμένες». Η διαφορά ανάμεσα στη χρέωση και την πίστωση του 91.09 μεταφέρεται στο λογαριασμό (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος».

- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με τις αρνητικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους.
- (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» με τις αρνητικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι λογαριασμοί του (93) χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους.
- (94) «Αποθέματα» με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησής τους.
- (94) «Αποθέματα» με τις θετικές αποκλίσεις που ανακοστολογούνται στο τέλος της χρήσης, με τις οποίες μειώνεται το κόστος αποθεμάτων, τα οποία εμφανίζονται στην απογραφή με το πραγματικό τους κόστος.
- (98.99.02) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού (95) το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Ο λογαριασμός (96) πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

- (90.02) «Αγορές λογισμένες» με τις θετικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων αυτών γίνεται κατά την αγορά τους.
- (91.09) «Οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» με τις θετικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που δημιουργούνται κατά την παρεμβολή του λογαριασμού αυτού (91.09)

όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το κόστος αγοράς.

- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με τις θετικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους.
- (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» με τις θετικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι λογαριασμοί του (93) χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους.
- (94) «Αποθέματα» με τις θετικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησής τους.
- (94) «Αποθέματα» με τις αρνητικές αποκλίσεις, οι οποίες ενσωματώνονται στο κόστος των αποθεμάτων τέλους χρήσης, όταν τα αποθέματα εμφανίζονται στον ισολογισμό με το πραγματικό τους κόστος.
- (98.99.02) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού (95), το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

22.7.Λογαριασμός (96) «Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα»

Ο λογαριασμός (96) «Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» παρακολουθεί τα έσοδα της ομάδας 7 (οι λογαριασμοί (96.00) έως και (96.19), το κόστος πωλημένων (ο λογαριασμός 96.20) καθώς και όλα τα έξοδα που επηρεάζουν το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης (όπως, για παράδειγμα, τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, ο λογαριασμός 96.21). Στο λογαριασμό (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» γίνεται ο προσδιορισμός των μικτών αποτελεσμάτων. Στη συνέχεια, αυτά μεταφέρονται στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως».

Οι λογαριασμοί (96.00) έως και (96.19) συγκεντρώνουν τα έσοδα και λειτουργούν ως εξής: Πιστώνονται στις εξής περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

- «Όργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα» (90.07) με τα οργανικά

έσοδα κατά είδος, είτε αυτά καταχωρούνται προηγούμενα στη γενική λογιστική, είτε λογιστικοποιούνται απευθείας στην αναλυτική λογιστική, όταν δεν μεσολαβούν ανακατατάξεις (91.02) ή προϋπολογιστικές ενσωματώσεις (91.07).

- (91.02) «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» με τα οργανικά έσοδα, τα οποία μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική μετά από προηγούμενη ανακατάταξη στο λογαριασμό (91) «Ανακατάταξη εξόδων αγορών και εσόδων».
- (91.07) «Οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα οργανικά έσοδα που κατά την πραγματοποίησή τους δεν είναι απόλυτα εκκαθαρισμένα και για το λόγο λογίζονται με τιμές υπολογιστικές. Μετά την πλήρη εκκαθάρισή τους λογιστικοποιούνται με χρέωση του λογαριασμού (90.07) «Οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα» και πίστωση του (91.07).

Χρεώνονται στις εξής περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

- (90.07) «Οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα» με τα μειωτικά κονδύλια των λογισμένων εσόδων, όπως π.χ. είναι οι επιστροφές και οι εκπτώσεις. Σε περίπτωση που με τις εκπτώσεις δεν είναι δυνατή η πίστωση του συγκεκριμένου αναλυτικού λογαριασμού του εσόδου, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται προσωρινά σε συγκεντρωτικούς λογαριασμούς εκπτώσεων και μεταφέρονται στους λογαριασμούς μετά από κατανομή.
- Ο λογαριασμός (90.10) με τα μειωτικά στοιχεία (π.χ. διορθώσεις) τυχόν υπολογιστικών εξόδων.
- (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» κατά τη μεταφορά των υπολοίπων τους στους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Στο λογαριασμό (96.20) «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων» συγκεντρώνεται το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων, είτε αυτά προέρχονται από την παραγωγή, είτε προέρχονται από αγορές. Ο λογαριασμός (96.20) λειτουργεί ως εξής:

- Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων λογαριασμών του «αποθέματα» (94), με το κόστος των πωλημένων, είτε αυτό είναι κόστος παραγωγής (π.χ.

έτοιμα προϊόντα), είτε είναι κόστος αγοράς (π.χ. εμπορεύματα).

- Πιστώνεται, με χρέωση των λογαριασμών του (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» κατά τη μεταφορά των υπολοίπων του στους οικείους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Στο λογαριασμό (96.21) «άμεσα έξοδα πωλήσεων» συγκεντρώνονται τα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως, τα οποία θεωρούνται άμεσα ως προς τα πωλημένα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες.

Ο λογαριασμός (96.21) λειτουργεί ως εξής:

- Χρεώνεται με πίστωση των οικείων λογαριασμών του (92.03) «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων.
- Πιστώνονται με χρέωση των λογαριασμών (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» κατά τη μεταφορά των υπολοίπων στους οικείους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Ο λογαριασμός «μικρά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» λειτουργεί ως εξής:

- Πιστώνεται με χρέωση των λογαριασμών (96.00) έως και (96.19), κατά τη μεταφορά των εσόδων για τον προσδιορισμό των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, όταν τα έσοδα καταχωρούνται προηγούμενα στους λογαριασμούς (96.00) έως (96.19) ή με χρέωση των λογαριασμών (90.07), (90.10) «οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα», (91.02) «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» και (91.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», κατά περίπτωση, όταν τα έσοδα μεταφέρονται απευθείας στους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.
- Πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως», με τις τυχόν μικτές αναλυτικές ζημίες, κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.
- Χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών του (96.20) «κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων με το κόστος πωλημένων, κατά τη μεταφορά του κόστους τούτου στους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.
- Χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών του (96.21) «Άμεσα

έξοδα πωλήσεων» με τα έξοδα πωλήσεων, κατά τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

- Χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως» με τα τυχόν μικτά αναλυτικά κέρδη, κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

22.8. Λογαριασμός (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού»

Ο λογαριασμός (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» Παρακολουθεί τις διαφορές που προκύπτουν στις παρακάτω περιπτώσεις:

Όταν τα προϋπολογιστικά έξοδα και έσοδα αποκλίνουν από τα πραγματοποιημένα,

Όταν υπάρχει υποαπορρόφηση ή υπεραπορρόφηση σταθερών Γ.Β.Ε.

Όταν λογίζονται υπολογιστικά έξοδα και έσοδα,

Όταν οι χρησιμοποιούμενοι συντελεστές αποσβέσεων διαφέρουν από τους φορολογικούς

Όταν ορισμένα λειτουργικά έξοδα χαρακτηρίζονται ως μη κοστολογήσιμα επειδή είχαν καταλογιστεί στο κόστος προηγούμενων χρήσεων (π.χ. προβλέψεις),

Όταν αποτιμούνται σε προσωρινές τιμές τα υλικά που αναλώνονται και οι τιμές αυτές διαφέρουν από αυτές που διαμορφώνονται οριστικά,

Όταν υπάρχουν ελλείμματα ή πλεονάσματα στις αποθήκες κατά την απογραφή.

Από τις παραπάνω περιπτώσεις, προκύπτουν είτε διαφορές ενσωματώσεως, είτε διαφορές καταλογισμού.

Διαφορές ενσωματώσεως είναι εκείνες που προκύπτουν κατά το λογισμό των κατά είδος στοιχείων κόστους και των εσόδων στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και των οργανικών εσόδων της αναλυτικής λογιστικής.

Διαφορές καταλογισμού είναι εκείνες που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς του λειτουργικού κόστους.

Ο λογαριασμός (97.00) «διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων» λειτουργεί ως εξής:

Πιστώνεται με τα υπολογιστικά έξοδα ή τις διαφορές αποσβέσεων

που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική με χρέωση των λογαριασμών:

- ο (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά», (91.02) «οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» και (91.05) «οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως εξόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.
- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά την ενσωμάτωση των εξόδων αυτών στο λειτουργικό κόστος, εφόσον δεν προηγείται ανακατατάξή τους.

Χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού (98.99.03) «Διαφορές ενσωματωμένες και καταλογισμού» των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Ο λογαριασμός (97.01) «διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων» λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται με τα υπολογιστικά έσοδα που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική, με πίστωση των λογαριασμών:

- (91.02) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως ή ομαδοποιήσεως εσόδων.
- (96.00) έως και (96.19) ή (96.22) κατά την ενσωμάτωση των εσόδων αυτών απευθείας στους λογαριασμούς των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού (98.99.03) «Διαφορές ενσωματωμένες και καταλογισμού» των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Ο λογαριασμός (97.02) «διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων» λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται με τις χρεωστικές διαφορές που δημιουργούνται, με πίστωση των εξής λογαριασμών:

- (90.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα» με το τμήμα των κατά είδος εξόδων που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος ή στο κόστος παραγωγής, επειδή χαρακτηρίζεται ως μη κοστολογούμενο.
- (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά» ή (91.01) «οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» με τα μη κοστολογούμενα στοιχεία κόστους, όταν προηγείται ανακατάταξή τους

στο λογαριασμό (91).

- (91.05) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» με τα μη κοστολογούμενα στοιχεία κόστους, όταν προηγείται καταχώρησή τους στο λογαριασμό αυτό με σκοπό να μεριστούν στα κέντρα ή τους φορείς κόστους.
- (91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα(προϋπολογιστικά)» με τα μη κοστολογούμενα στοιχεία κόστους όταν προηγείται η ενσωμάτωσή τους στην αναλυτική λογιστική, μέσω του λογαριασμού αυτού με υπολογιστικές τιμές.
- (91.09) «Οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» με τις χρεωστικές διαφορές μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων που λογίζονται με βάση προϋπολογιστικές τιμές και της οριστικής αξίας τους.
- (94) «Αποθέματα» με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων που αναλώνονται ή πωλούνται σε τιμές μικρότερες από τις τιμές πραγματικού κόστους τους, όταν οι διαφορές αυτές δεν ανακοστολογούνται και εφόσον δεν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης.
- (98.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών του (97.02) «Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων» κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Πιστώνεται με τις πιστωτικές διαφορές που δημιουργούνται με χρέωση των εξής λογαριασμών:

- (91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τις πιστωτικές διαφορές μεταξύ της προϋπολογιστικά λογισμένης αξίας εξόδων και της πραγματικής.
- (91.09) «Οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» με τις πιστωτικές διαφορές μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων που λογίζονται με βάση προϋπολογιστικές τιμές και της οριστικής αξίας τους.
- (94) «Αποθέματα» με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων, τα οποία αναλώνονται ή πωλούνται σε μεγαλύτερες τιμές από τις τιμές πραγματικού του κόστους, όταν οι διαφορές αυτές δεν ανακοστολογούνται και εφόσον δεν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης

- (98.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών του (97.02) «Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων» κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Ο λογαριασμός (97.03) «διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων» λειτουργεί ως εξής:

- Χρεώνεται με τις χρεωστικές διαφορές που δημιουργούνται κατά το λογισμό εσόδων στην αναλυτική λογιστική, σε τιμές προϋπολογιστικές, με πίστωση του λογαριασμού (91.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)».
- Χρεώνεται με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών του (97.03) κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού (98.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».
- Πιστώνεται με τις πιστωτικές διαφορές που δημιουργούνται κατά το λογισμό εσόδων στην αναλυτική λογιστική, σε τιμές προϋπολογιστικές, με χρέωση του λογαριασμού (91.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)».
- Πιστώνεται με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών (97.03) κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως με χρέωση του λογαριασμού 998.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

Ο λογαριασμός (97.10) «διαφορές καταλογισμού» λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν στις εξής περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών:

- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των τμημάτων, κύριων και βοηθητικών, είτε μεταξύ τους, είτε στο κόστος παραγωγής, είτε στους τελικούς φορείς.
- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» ή (93) «Κόστος παραγωγής» όταν εφαρμόζεται σύστημα ορθολογικής επιβάρυνσης και τα διάφορα τμήματα υποαπασχολούνται όποτε προκύπτουν χρεωστικές διαφορές.
- (93) «κόστος παραγωγής» κατά την απογραφή, όταν διαπιστώνονται ελλείμματα στα αποθέματα που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία (παραγωγή σε εξέλιξη).
- (94) «Αποθέματα» κατά την απογραφή, όταν διαπιστώνονται ελλείμματα

στα αποθέματα.

- (98.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών (97.10) κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Πιστώνεται με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν στις εξής περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των τμημάτων, κύριων και βοηθητικών, είτε μεταξύ τους, είτε στο κόστος παραγωγής, είτε στους τελικούς φορείς.
- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» ή (93) «Κόστος παραγωγής» όταν εφαρμόζεται ορθολογικής επιβαρύνσεως και στα διάφορα τμήματα η πραγματική απασχόληση υπερβαίνει την κανονική, οπότε προκύπτουν πιστωτικές διαφορές.
- (93) «Κόστος παραγωγής» κατά την απογραφή, όταν διαπιστώνονται πλεονάσματα στα αποθέματα που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία (παραγωγή σε εξέλιξη).
- (94) «Αποθέματα» κατά την απογραφή, όταν διαπιστώνονται πλεονάσματα στα αποθέματα.
- (98.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών (97.10) κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού (98) μεταφέρεται στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως»

22.9. Ο λογαριασμός (98) «Αναλυτικά Αποτελέσματα»

Ο λογαριασμός (98) «Αναλυτικά αποτελέσματα» χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των λειτουργικών και μη λειτουργικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Στο λογαριασμό 98 συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών, στους οποίους απεικονίζονται τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα της επιχείρησης. Συγκεκριμένα στο λογαριασμό (98) μεταφέρονται:

- Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα λογαριασμός (96) «έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα»

- Τα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των λειτουργικών διοικητικής, ερευνών – αναπτύξεως, διαθέσεως και χρηματοοικονομικής από το λογαριασμό (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους».
- Τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και οι τυχόν διαφορές αποσβέσεων που βαρύνουν το κόστος των παραπάνω λειτουργιών από το λογαριασμό (92).
- Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης από το λογαριασμό (95) «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος».
- Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού από το λογαριασμό (97) «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».
- Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό (98) «αναλυτικά αποτελέσματα».

Στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως» προσδιορίζονται τα αποτελέσματα χρήσεως. Το υπόλοιπο του λογαριασμού (98.99) είναι πάντοτε ίσο με το καθαρό αποτέλεσμα του λογαριασμού (86) «αποτελέσματα χρήσεως» της γενικής λογιστικής. Οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσεως της γενικής λογιστικής (86) και της αναλυτικής (98.99) διαφέρουν στη διάρθρωσή τους και στο ύψος ορισμένων κονδυλίων. Ο λογαριασμός (98.99) περιλαμβάνει δύο ομάδες αποτελεσματικών λογαριασμών, οι οποίοι δεν υπάρχουν στην ανάλυση του (86). Πρόκειται για τους λογαριασμούς αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και τους λογαριασμούς διαφορών ενσωματώσεως και καταλογισμού.

Διαφορά υπάρχει στο μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης που δίνουν οι δύο λογαριασμοί. Η ισότητα στο μικτό αποτέλεσμα επιτυγχάνεται αν στο μέγεθος που προσδιορίζεται από την αναλυτική λογιστική προστεθούν αλγεβρικά τα κονδύλια των αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού.

Ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως» (98.99) λειτουργεί ως εξής:

- Χρεώνεται στις εξής περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:
- (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» με τις μικτές ζημίες που προσδιορίζονται για τις κύριες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης.

- (92.01) «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας» με το κόστος της διοικητικής λειτουργίας, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.
- (92.02) «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» με το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που δεν χαρακτηρίζεται ως κόστος πολυετούς αποσβέσεως (κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων).
- (92.03) «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» με το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως, κατά το μέρος που δεν βαρύνει άμεσα τα μικτά αποτελέσματα.
- (92.04) «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας» με το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.
- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα, τα οποία δεν βαρύνουν τους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους.
- (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν ανακοστολογούνται ή δεν επιβαρύνουν τα αποθέματα της απογραφής.
- (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τις χρεωστικές διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού εξόδων και εσόδων.
- (90.08) «Αποτελέσματα λογισμένα» με τα αρνητικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8.
- (91.08) «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα αρνητικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία πριν από την οριστικοποίησή τους ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική σε υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).
- (98.99.99) «Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες χρήσεως)» με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λοιπών λογαριασμών του (98.99) κατά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως.
- (90) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί», (94) «Αποθέματα» και (99) «Εσωτερικές διασυνδέσεις με τα καθαρά κέρδη χρήσεως κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Ο λογαριασμός (98.99) «αποτελέσματα χρήσεως» πιστώνεται στις εξής περιπτώσεις με χρέωση των λογαριασμών:

- (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» με τα μικτά κέρδη που προσδιορίζονται από τις κύριες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης.
- (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν επηρεάζουν το λειτουργικό κόστος ή τα αποθέματα απογραφής.
- (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τις πιστωτικές διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού εξόδων και εσόδων.
- (90.08) «Αποτελέσματα λογισμένα» με τα θετικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, κατά τη μεταφορά τους στην αναλυτική λογιστική.
- (91.08) «Αποτελέσματα ενσωματώμενα (προϋπολογιστικά)» με τα θετικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία πριν την οριστικοποίησή τους ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική σε υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).
- (98.99.99) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί» με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λοιπών υπολογισμών του (98.99) κατά τον προσδιορισμό των τελικών αποτελεσμάτων χρήσεως.
- (90) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί» και (99) «Εσωτερικές διασυνδέσεις» με τις καθαρές ζημίες χρήσεως κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

22.10 Ο Λογαριασμός (99) «Εσωτερικές διασυνδέσεις»

Ο λογαριασμός (99) «Εσωτερικές Διασυνδέσεις» λειτουργεί είτε ως διάμεσος για να διευκολύνει την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής, είτε ως αντικριζόμενος για να διασυνδέσει κάθε είδους διακινήσεις ανάμεσα στα διάφορα εργοστάσια ή υποκαταστήματα της επιχείρησης, τα οποία τηρούν ανεξάρτητη αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης.

Η παρεμβολή των λογαριασμών εσωτερικών διασυνδέσεων στο λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής του αυτού εργοστασίου ή υποκαταστήματος γίνεται όταν η λογιστική του κόστους λειτουργεί αποκεντρωμένα. Για παράδειγμα οι εξαγωγές από την αποθήκη προς τα

διάφορα τμήματα ή άλλες αποθήκες πρώτων και βοηθητικών υλών καταχωρούνται καθημερινά στο ημερολόγιο εξαγωγών αποθήκης. Στο τέλος της εβδομάδας ή του μήνα γίνεται εγγραφή των εξαγωγών της αντίστοιχης περιόδου, με βάση τα στοιχεία του ημερολογίου εξαγωγής, με σκοπό την ενημέρωση των μερίδων αποθήκης (θα χρεωθεί ο λογαριασμός (99.00)) «διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα» και θα πιστωθεί ο λογαριασμός «αποθέματα» (94). Παράλληλα, το τμήμα παραγωγής ημιτελών προϊόντων τηρεί άλλο ημερολόγιο κοστολογήσεως στο οποίο καταχωρούνται κατά είδος ημιτελή προϊόντα, διάφορα στοιχεία κόστους (πρώτες και βοηθητικές ύλες). Τα δεδομένα του ημερολογίου κοστολογήσεως σχετικά π.χ. με τις πρώτες και βοηθητικές ύλες λογιστικοποιούνται στο τέλος της εβδομάδας ή άλλης περιόδου θα χρεωθεί ο λογαριασμός (93) «κόστος παραγωγής» και θα πιστωθεί ο λογαριασμός (99.00) «διασυνδέσεις μέσα στο ίδιο το κατάστημα».

Οι λογαριασμοί (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» και (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» λειτουργούν ως αντικριζόμενοι για τις διακινήσεις αγαθών και υπηρεσιών που γίνονται ανάμεσα στα εργοστάσια ή τα υποκαταστήματα της επιχείρησης.

Ο λογαριασμός (99.00) «διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα» χρεώνεται στις εξής περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών.

- (94) «Αποθέματα» όταν ο (99.00) λειτουργεί ως διάμεσος λογαριασμός μεταξύ του (94) και (92) ή (93).
- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» όταν ο (99.00) λειτουργεί ως διάμεσος λογαριασμός μεταξύ του (92) και του (93).
- (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» όταν ο (99.00) λειτουργεί ως διάμεσος λογαριασμός μεταξύ των αναλυτικών λογαριασμών του (93) κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους.

Ο λογαριασμός «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα» πιστώνεται στις εξής περιπτώσεις με χρέωση των λογαριασμών:

- (92) «κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού των διάφορων στοιχείων κόστους στο κόστος της παραγωγικής λειτουργίας.

- (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού του λειτουργικού κόστους ή των άμεσων υλικών στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους.
- (94) «Αποθέματα» κατά τη λογιστικοποίηση του κόστους των φορέων με βάση τα ανακεφαλαιωτικά δεδομένα του ημερολογίου καταλογισμού του κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς.

Ο λογαριασμός «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» χρεώνεται στο τέλος της χρήσης με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής οι οποίοι μετά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Ο λογαριασμός (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» πιστώνεται με χρέωση ανάλογα με την περίπτωση των λογαριασμών (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων», (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους», (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» ή (94) «Αποθέματα» του υποκαταστήματος που λαβαίνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

Ο λογαριασμός (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» χρεώνεται στις εξής περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών:

- (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» όταν οι χορηγήσεις αφορούν υπηρεσίες ή έργο που παράγεται στα τμήματα, όπως π.χ. συντηρήσεις εγκαταστάσεων, ατμός ή ηλεκτρικό ρεύμα.
- (94) «Αποθέματα» όταν οι χορηγήσεις αφορούν αποστολές υλικών αγαθών όπως π.χ. για κατεργασία, συναρμολόγηση ή επισκευή.

Ο λογαριασμός (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» πιστώνεται στο τέλος της χρήσεως με χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής οι οποίοι έπειτα από τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 23

Στο κεφάλαιο αυτό θα ασχοληθούμε με την επιχείρηση «Β.Γ. ΣΠΗΛΙΟΠΟΥΛΟΣ Α.Β.Ε.Ε. ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ & ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ». Στο πρώτο μέρος θα γνωρίσουμε την επιχείρηση και πώς αυτή λειτουργεί, ενώ στο δεύτερο μέρος θα περιγράψουμε την τήρηση της αναλυτικής λογιστικής στην παραπάνω επιχείρηση.

Για λόγους οικονομίας θα υποθέσουμε ότι η επιχείρηση έχει τρία κύρια τμήματα παραγωγής και δύο βοηθητικά και όχι αυτά που έχει στην πραγματικότητα. Τέλος, τα ποσά που χρησιμοποιούνται στο δεύτερο μέρος είναι εξ ολοκλήρου υποθετικά για ευνόητους λόγους.

23.1. ΛΙΓΑ ΛΟΓΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Η επωνυμία της επιχείρησης είναι «Β.Γ. ΣΠΗΛΙΟΠΟΥΛΟΣ Α.Β.Ε.Ε. ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ & ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», με έτος ίδρυσης το 1895 και έδρα στην Ακτή Δυμαίων 87-89 στην παραλιακή ζώνη της Πάτρας.

Στην ίδια διεύθυνση βρίσκονται και οι εγκαταστάσεις, του Εργοστασίου «Οινοπνευματοποιίας, Διοξειδίου του Άνθρακα, Αποσταγματοποιίας, Ποτοποιίας», με εγκατεστημένη ισχύ που ανέρχεται στα 1122,5PS, καθώς και του Εργοστασίου Οινοποιίας και Συμπυκνωμένου Γλεύκους, με εγκατεστημένη ισχύ 422,5 PS.

Η βιομηχανία «Β.Γ. ΣΠΗΛΙΟΠΟΥΛΟΣ ΑΒΕΕ», βρίσκεται σε ιδιόκτητο οικόπεδο 21.427 τετραγωνικών μέτρων στην περιοχή Ακτή Πατρών και χωρίζεται σε:

1. Εργοστάσιο (Α') Οινοπνευματοποιίας – Διοξειδίου του άνθρακος – Αποσταγματοποιίας – Ποτοποιίας επιφάνειας 12.058 τ.μ. και
2. Εργοστάσιο (Β') Οινοποιίας & Συμπυκνωμένου Γλεύκους επιφάνειας 7.468 τ.μ.

Το σύνολο των εγκαταστάσεων χωρίζεται σε τμήματα, από τα οποία άλλα μεν είναι παραγωγικά, άλλα δε παράγουν μορφές ενέργειας απαραίτητες για τη λειτουργία των υπολοίπων βιομηχανικών μονάδων. Ένα μέρος των εγκαταστάσεων φιλοξενούν τα γραφεία και τις διοικητικές υπηρεσίες της εταιρείας.

Τα τμήματα του πρώτου (Α) εργοστασίου είναι:

1. Αποθήκη διαφόρων πρώτων υλών

Σ' αυτή γίνεται η συγκέντρωση των πρώτων υλών όπως σταφίδα, σύκα, χουρμάδες κ.λ.π. και αποθήκευση μέρους έτοιμου προϊόντος (οινόπνευμα).

2. Τμήμα εκσακχαρώσεως

Σ' αυτό γίνεται το βράσιμο των πρώτων υλών – εκχύλισή τους και η παραλαβή του σακχαρούχου υγρού.

3. Τμήμα εκσακχαρώσεως

Σ' αυτό γίνεται η ψύξη των σακχαρούχων υγρών και η ζύμωση αυτών εντός δεξαμενών για την μετατροπή των σακχαρούχων σε οινόπνευμα

4. Τμήμα αποστάξεως και διυλίσεως

Σ' αυτό γίνεται η απόσταξη των βιομηχανικών οίνων και η παραλαβή διαφόρων τύπων οινοπνεύματος.

5. Εμφιαλωτήριο φωτιστικού οινοπνεύματος

Σ' αυτό γίνεται η εμφιάλωση του μετουσιωμένου καθαρού οινοπνεύματος σε πλαστικά μπουκάλια.

6. Τμήμα Ξηραντηρίου

Σ' αυτό γίνεται ο καθαρισμός και η ξήρανση της τρυγίας δηλαδή της λάσπης που μένει μετά την απομάκρυνση των προϊόντων ζυμώσεως από σταφίδα στο κάτω μέρος της δεξαμενής μετά την προσθήκη ασβεστίου.

7. Τμήμα συλλογής, αποθηκεύσεως και εμφιαλώσεως του διοξειδίου του άνθρακα.

Σ' αυτό γίνεται η επεξεργασία του CO₂ που παράγεται κατά την ζύμωση του γλεύκους και η αποθήκευση αυτού υπό πίεση σε υγρή κατάσταση.

8. Τμήμα παραγωγής αποστάγματος κρασιού και αποθήκευση αυτού.

Σ' αυτό αποστάζονται κρασιά δεύτερης ποιότητας και παράγεται μπράντυ.

9. Τμήμα παραγωγής και αποστάγματος ούζου

Σ' αυτό γίνεται η παραγωγή αποστάγματος ούζου, αποθήκευση και εμφιάλωση αυτού.

10. Αποθήκη παλαιώσεως.

Σ' αυτή γίνεται η παλαίωση των κρασιών τα οποία είναι τοποθετημένα σε βαρέλια.

11. Τμήμα ποτοποιείου.

Σ' αυτό γίνεται η εμφιάλωση προϊόντων που παράγει η βιομηχανία ήτοι ούζο, μπράντυ και κρασιά.

12. Μονάδα επεξεργασίας αποβλήτων.

Σ' αυτή θα γίνεται η προεπεξεργασία των υγρών αποβλήτων του εργοστασίου.

Επίσης στο χώρο του εργοστασίου βρίσκονται και υπηρεσίες που καλύπτουν τα εργοστάσια της εταιρείας. Αυτές είναι:

1. Γραφεία.

Εδώ βρίσκονται τα γραφεία διευθύνσεως της βιομηχανίας, των τεχνικών υπηρεσιών και το λογιστήριο.

2. Συνεργεία συντηρήσεως του εργοστασίου.

Ήτοι συνεργεία των μηχανολογικών, ηλεκτρολογικών και οικοδομικών εγκαταστάσεων.

3. Λεβητοστάσιο

Σ' αυτό γίνεται η παραγωγή ατμού που χρησιμοποιείται στα διάφορα στάδια της παραγωγής.

4. Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας.

Σ' αυτόν γίνεται η μετατροπή της ηλεκτρικής ενέργειας από μέση τάση 15.000Volts σε χαμηλή τάση 400Volts.

Λειτουργία των εγκαταστάσεων – Φάσεις λειτουργίας

Εργοστάσιο ... (Α') ... Οινόπνευματοποιίας ... — Διοξειδίου ... του ... άνθρακα ... — Αποσταγματοποιίας και Ποτοποιίας.

1. Αποθήκη διαφόρων πρώτων υλών

Σ' αυτή γίνεται η συγκέντρωση και προσωρινή αποθήκευση της πρώτης ύλης και αποθήκευση μέρους του έτοιμου προϊόντος. Το τμήμα αυτό καταλαμβάνει επιφάνεια 1.887,5 τ.μ. σε πλήρη κάλυψη, είναι ύψους 11μ., κατασκευασμένο με

οπτοπλινθοδομή και σκεπή από φύλλα κυματοειδή αμιαντοσιμέντου τοποθετημένα σε μεταλλικά ζευκτά. Το εργοστάσιο ως πρώτη ύλη επεξεργάζεται:

A) Σε υγρή μορφή

Σούμα (παλαιά κρασιά)

Μελάσα

B) Σε στέρεα μορφή

• Κορινθιακή σταφίδα (εμπορεύσιμη και απορρίμματα)

• Σύκα (απόσυκα ή εμπορεύσιμα)

• Χουρμάδες

Η πρώτη ύλη σε υγρή μορφή φθάνει στο χώρο του εργοστασίου με βυτιοφόρα. Εδώ με τη βοήθεια ελικοειδούς αντλίας και φυγόκεντρης αντλίας, αδειάζεται και αποθηκεύεται σε μεταλλικές δεξαμενές.

Για την αποθήκευση αυτών υπάρχουν μια μεταλλική δεξαμενή χωρητικότητας 800 τόνων με συγκρότημα δύο φυγόκεντρων αντλιών, η μία 530 τόνων η άλλη 330 τόνων, οι οποίες και χρησιμοποιούνται για αποθήκευση μελάσας. Υπάρχει επίσης και μία δεξαμενή 330 τόνων για αποθήκευση παλαιών κρασιών (σούμα).

Η πρώτη ύλη σε στερεά μορφή φθάνει με φορτηγά, τοποθετημένη μέσα σε σακιά και ξεφορτώνεται με τη βοήθεια μεταφορικών ταινιών, που είναι τοποθετημένες στο δάπεδο.

Από το παραπάνω τμήμα τροφοδοτούνται με τη βοήθεια μεταφορικών ταινιών, το τμήμα εκσακχαρώσεως με πρώτη ύλη, σε στερεά ή υγρή μορφή.

Στο χώρο αποθήκευσης, υπάρχει συγκρότημα από τέσσερις μεταλλικές δεξαμενές χωρητικότητας 70 τόνων η κάθε μία, δεκαοχτώ δεξαμενές των 50 τόνων κάθε μία και μία των 20 τόνων, όπου αποθηκεύεται καθαρό οινόπνευμα προερχόμενο από το τμήμα παραγωγής οινοπνεύματος. Υπάρχουν επίσης δύο υπόγειες δεξαμενές χωρητικότητας 10 και 16 τόνων όπου συγκεντρώνεται άχρηστο οινόπνευμα.

Οι παραπάνω εγκαταστάσεις μεταλλικών δεξαμενών καλύπτονται με πυροσβεστικό δίκτυο, παροχής 80 κ.μ. Αυτό τροφοδοτείται από το αντλητικό συγκρότημα που ανήκει στο γενικότερο σύστημα πυρόσβεσης των εγκαταστάσεων. Υπάρχει προς τούτο αποθηκευμένη ποσότητα νερού 20 κυβικών μέτρων σε μεταλλική δεξαμενή για να διατηρούνται υπό πίεση οι εγκαταστάσεις του πυροσβεστικού δικτύου.

2. Τμήμα εκσακχαρώσεως

Σ' αυτό γίνεται η λήψη του σακχάρου που περιέχεται στην πρώτη ύλη υπό μορφή σιροπιών περί το 10 Be.

Το τμήμα καταλαμβάνει επιφάνεια 627τ.μ. είναι καλυμμένο κατά 80% με σκεπή από κεραμίδια, σε ύψος 8μ, στηριγμένη σε τσιμεντοκολώνες.

Η παραγωγική διαδικασία του τμήματος εκσακχαρώσεως είναι 24 ώρου βάσεως με τρεις βάρδιες. Αρχίζει από το τμήμα συστοιχίας δεξαμενών, που καλύπτουν το χώρο εκσακχαρώσεως.

Από αυτές:

- Η 1^η συστοιχία αποτελείται από 5 δεξαμενές χωρητικότητας 22 τόνων έκαστη
- Η 2^η συστοιχία αποτελείται από 6 δεξαμενές χωρητικότητας 30 τόνων έκαστη
- Η 3^η συστοιχία αποτελείται από 5 δεξαμενές χωρητικότητας 10 τόνων έκαστη
- Η 4^η συστοιχία αποτελείται από 3 δεξαμενές χωρητικότητας 80 τόνων έκαστη

Στην παραγωγική διαδικασία η μέγιστη ποσότητα επεξεργασίας ενός είδους πρώτης ύλης ανά 24 ώρες είναι:

A) σε στερεά μορφή

σταφίδα 35 τόνοι

σύκα 40 τόνοι

χουρμάδες 40 τόνοι

B) Σε υγρή μορφή

Μελάσα 50 τόνοι

Σούμα (παλαιά κρασιά) 100 τόνοι

Ο τρόπος επεξεργασίας πρώτων υλών σε στερεά μορφή, είναι διαφορετικός από αυτόν της υγρής μορφής.

Επεξεργασία πρώτων υλών στερεάς μορφής.

α) Σταφίδα: Η χημική της σύσταση είναι:

Σάκχαρο 55-70%

Υγρασία 15-18%

Τρυγικό οξύ 18-21%

Το υπόλοιπο είναι κυτταρίνη.

Η σταφίδα φθάνει με τη βοήθεια μεταφορικών ταινιών στις συστοιχίες των δεξαμενών εκσακχαρώσεως απ' όπου με άλλες μεταφερόμενες ταινίες εισάγεται στο εσωτερικό των δεξαμενών μέσω των στομιών αυτών.

Έτσι στην πρώτη δεξαμενή της συστοιχίας προστίθεται νερό περίπου $\frac{1}{4}$ του όγκου της και στη συνέχεια εισάγεται η σταφίδα. Διοχετεύεται «γυμνός» ατμός, με διάτρητο χάλκινο σωλήνα σχήματος σταυρού και το μίγμα νερού και σταφίδας θερμαίνεται στους 70-75° C με ανάδευση. Όταν η θερμοκρασία φθάσει στους 75° C

το μίγμα αφήνεται σε ηρεμία δύο ώρες περίπου οπότε συντελείται η παραλαβή των σακχάρων της σταφίδας από το θερμό νερό. Τα σακχαρούχα υγρά αντλούνται σε δύο υπόγειες δεξαμενές 20 κυβικών μέτρων κάθε μία όπου ρυθμίζεται η πυκνότητά τους σε 10ο Be ανάμειξη πυκνότερων με αραιότερα και από εκεί κατευθύνονται στο τμήμα ζυμώσεως. Τα υγρά με πυκνότητα 10ο Be περίπου οδηγούνται στο τμήμα ζυμώσεως, ενώ τα πολύ αραιά 4-5° Be φέρονται στη δεύτερη δεξαμενή της συστοιχίας εκσακχαρώσεως, αντί καθαρού νερού που προστέθηκε στην πρώτη δεξαμενή. Προστίθεται πάλι σταφίδα και ακολουθεί η ίδια πορεία όπως και στην πρώτη μέχρι φορτώσεως ολόκληρης της συστοιχίας.

Στην πρώτη δεξαμενή μετά την παραλαβή των σακχαρούχων υγρών προστίθεται νερό καθαρό, ώστε να είναι πάντα γεμάτη. Στη δεύτερη, Τρίτη δεξαμενή κλπ μετά τη λήψη των σακχαρούχων υγρών προστίθενται υγρά από την αμέσως προηγούμενη δεξαμενή. Όλες οι δεξαμενές κρατούνται σε θερμοκρασία 70-75° C.

Μετά πάροδο τριών 24ώρων θερμικής διαβροχής, η εκχύλιση της ξηράς σταφίδας έχει πλήρως συντελεστεί και η δεξαμενή εκκενώνεται δια αποχύσεως νερού και εκχειλισμένων σταφίδων, τα οποία αποτελούν τα απόβλητα (στερεά και υγρά) του τμήματος εκσακχαρώσεως.

Τα απόβλητα αυτά αποτελούνται από νερό με το μισό περίπου του βάρους τους σε εκχειλισμένες σταφίδες οι οποίες περιέχουν μόνο κυτταρίνη. Στην πρώτη άδεια δεξαμενή φέρονται αραιά σακχαρούχα υγρά από την τελευταία της συστοιχίας για να αρχίσει ο δεύτερος κύκλος φορτώσεως.

β) Σύκα: Η χημική τους σύσταση είναι:

Σάκχαρο 48-55%

Υγρασία 17-20%

Χρωστικές ουσίες ελάχιστες

Το υπόλοιπο είναι κυτταρίνη.

Η εκχύλιση των σύκων είναι ίδια με αυτή της σταφίδας.

γ) Χουρμάδες: Η χημική τους σύσταση είναι:

Σάκχαρο 50-58%

Υγρασία 15-18%

Το υπόλοιπο είναι κυτταρίνη.

Η εκχύλιση των χουρμάδων είναι ίδια με αυτή της σταφίδας

Επεξεργασία πρώτων υλών υγρής μορφής

α) Μελάσα: Η μελάσα είναι υπόλειμμα της βιομηχανικής σακχαρώσεως και είναι δύο τύπων:

1. Από τεύτλα (ελληνική) και

2. Από ζαχαροκάλαμο (που εισάγεται σε περίοδο έλλειψης ελληνικής)

Η χημική σύσταση της μελάσας είναι

1. Από τεύτλα:	Νερό 22%
	Συνολικά σάκχαρα 50%
	Εκχυλισματικές ουσίες χωρίς άζωτο 10%
	Αζωτούχα 10%
	Τέφρα 8%
2. Από ζαχαροκάλαμο:	Νερό 25%
	Σάκχαρα 56%
	Εκχυλισματικές ουσίες 13%
	Τέφρα 6%

Την τέφρα αποτελούν άλατα K, Na, Ca, Mg, Fe κ.λ.π.

Η μελάσα αντλείται από τις δεξαμενές αποθήκευσης στις συστοιχίες των δεξαμενών με την βοήθεια αντλιών και μέσω δικτύου σωληνώσεων. Η διαδικασία διαφέρει από αυτή των στερεών υλών στο ότι η μελάσα δεν χρειάζεται εκχύλιση. Γίνεται απλώς αραίωση μέχρι επιθυμητού Be 12-14° (πυκνότητας 1,091-1,1074) και ιμπερτοποίηση, καθόσον το μεγαλύτερο μέρος του τροφοδοτούμενου σακχάρου είναι σε μορφή καλαμοσάκχαρου.

Η ιμπερτοποίηση γίνεται με προσθήκη H₂SO₄ και θέρμανση στους 80ο C. Στα γλεύκη που προέρχονται από τη μελάσα προστίθεται περίπου 5% H₂SO₄ το μεγαλύτερο μέρος του οποίου δεσμεύεται από την αλκαλικότητα της μελάσας και παραμένει τελικά ενεργός οξύτητα (PH) 4,0 – 4,2 η οποία υπάρχει και στους οίνους που προέρχονται από τα γλεύκη αυτά. Τα σάκχαρα πλέον συγκεντρώνονται στις υπόγειες δεξαμενές και στη συνέχεια αντλούνται στο τμήμα ζυμώσεως.

β) Σούμα (παλαιά κρασιά)

Είναι προϊόν ή υπόλειμμα ολικής αποστάξεως δευτερευόντων οίνων ή σταφυλιών το οποίο παράγεται από τα οινοπνευματοποιεία Α' κατηγορίας (σουματζήδες) και παραδίδεται υποχρεωτικά στα οινοπνευματοποιεία Β' κατηγορίας προς ανακάθαρση. Οι παραδιδόμενες ποσότητες δεν αντιπροσωπεύουν παρά ελάχιστον ποσοστό των χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών (2-3%).

Η σούμα (παλαιά κρασιά) αντλείται απ' ευθείας στο τμήμα του οινοπνευματοποιείου, από τις δεξαμενές με τη βοήθεια αντλίας μέσω εγκαταστάσεως σωληνώσεων.

3. Τμήμα ζύμωσης

Σ' αυτό γίνεται η μετατροπή των σακχαρούχων υγρών σε βιομηχανικούς οίνους. Το τμήμα καλύπτει επιφάνεια 840 τ.μ. Εντός αυτού υπάρχει κτίριο επιφάνειας 84 τ.μ. ύψους 6,5μ, κατασκευασμένο από οπτοπλινθοδομή και σκεπή από οπλισμένο σκυρόδεμα.

Η παραγωγική διαδικασία του τμήματος είναι σε 24ωρη βάση, και αρχίζει από τις υπόγειες δεξαμενές συγκεντρώσεως των σακχαρούχων υγρών της εκσακχαρώσεως.

Τα σακχαρούχα υγρά περί τα 10ο Be με την βοήθεια συγκροτήματος τριών αντλιών και δικτύου σωληνώσεων αντλούνται από τις υπόγειες δεξαμενές συγκεντρώσεως, διοχετεύονται δια μέσου ψυγείου, όπου ψύχονται στη θερμοκρασία 15-20ο C.

Η εγκατάσταση του ψυγείου αποτελείται από δίκτυο σερπαντίνων όπου εξωτερικά βρέχεται με κρύο νερό προερχόμενο από τον υδατόπυργο του ονοπνευματοποιείου, ενώ εσωτερικά κυκλοφορούν τα σακχαρούχα υγρά.

Στη συνέχεια οδηγούνται και αποθηκεύονται στις μεταλλικές δεξαμενές ζύμωσης. Αυτές καταλαμβάνουν τον μεγαλύτερο χώρο του τμήματος ζύμωσης και είναι:

4 με συνολικό όγκο 1.000 κ.μ.

2 με ολικό όγκο 260 κ.μ.

2 με ολικό όγκο 240 κ.μ.

Το σύστημα συμπληρώνουν δύο δεξαμενές των 100 κ.μ. έκαστη, από οπλισμένο σκυρόδεμα. Η συνολική χωρητικότητα του τμήματος ζυμώσεως είναι 1.700 κ.μ.

Τα σακχαρούχα υγρά που αποθηκεύονται στις δεξαμενές ζύμωσης με ειδική καλλιέργεια ζύμης μετατρέπονται σε «βιομηχανικούς οίνους», ήτοι το σάκχαρο των υγρών αυτών μετατρέπεται σε αλκοόλη.

Η περιεκτικότητα των παρανόμενων οίνων έχει ως εξής:

Επίσης η ζύμη καλλιεργείται σε τέσσερις μεταλλικές δεξαμενές, εντός του κτιρίου και είναι:

2 δεξαμενές των 10 κ.μ. έκαστη

2 δεξαμενές των 5 κ.μ. έκαστη

συνολικού όγκου 30 κ.μ.

Κατά τη διάρκεια της ζύμωσης των σακχαρούχων υγρών δημιουργείται διοξείδιο του άνθρακα, το οποίο συλλέγεται με εγκατάσταση δικτύου σωληνώσεων και μεταφέρεται για επεξεργασία.

Οι παραγόμενοι «βιομηχανικοί οίνοι» με την βοήθεια εμβολοφόρων αντλιών αντλούνται στο τμήμα αποστάξεως και διυλίσεως.

4. Τμήμα αποστάξεως και διυλίσεως

Σ' αυτό γίνεται η απόσταξη των βιομηχανικών οίνων με παραγωγή καθαρού οινόπνεύματος, η αποθήκευση και φόρτωση αυτού για το εμπόριο. Το τμήμα είναι ανεπτυγμένο σε επιφάνεια 750 τ.μ.

Από αυτά 64 τ.μ. καλύπτονται με κτίριο ύψους 14 μέτρων από οπτοπλινθοδομή και σκεπή οπλισμένου σκυροδέματος εντός του οποίου γίνεται η παραγωγή οινόπνεύματος. Άλλα 45 τ.μ. είναι κτίριο γραφείων.

Η υπόλοιπη επιφάνεια είναι καλυμμένη με σκεπή από φύλλα αμιαντοτσιμέντου και χρησιμοποιείται για αποθήκευση και φόρτωση καθαρού οινόπνεύματος.

Η παραγωγική διαδικασία με λειτουργία τριών βαρδιών, ξεκινάει από το τμήμα ζυμώσεως όπου παράγονται οι «βιομηχανικοί οίνοι» από σταφίδα, σύκα, χουρμάδες, μελάσα και σούμα. Οι «βιομηχανικοί οίνοι» με τη βοήθεια αντλιών και δικτύου σωληνώσεων αντλούνται σε δεξαμενή η οποία είναι πάνω και υδροποιούμενα αποτελούν μέρος του ημικαθαρού οινόπνεύματος, το δε κυρίως οινόπνευμα πηγαίνει στην τρίτη αποστακτική στήλη.

Εκεί γίνεται τελικός ανακαθορισμός λαμβανομένων τριών κλασμάτων (κεφαλές που πηγαίνουν στο ημικαθαρό, το κυρίως οινόπνευμα –καθαρό- και τέλος τα ζυμέλαια που συγκεντρώνονται ξεχωριστά). Τα εξαντλημένα οινόπνεύματος υγρά. Εξέρχονται από την Τρίτη στήλη (διυλιστήριο) και μαζί με αυτά της πρώτης στήλης χύνονται στον υπόνομο και αποτελούν τα απόβλητα του τμήματος παραγωγής οινόπνεύματος.

Ημερησίως γίνεται επεξεργασία 150.000 λίτρων οίνων οινόπνεύματος βαθμού 8-9. Από αυτά αποχωρίζονται και συλλέγονται στις δεξαμενές οινόπνεύματος περί τα 13.000 λίτρα καθαρού οινόπνεύματος.

Η υπόλοιπη ποσότητα 137.000 λίτρα, αποτελεί τους εξαντλημένους οίνους. Στο ποσό αυτό πρέπει να προστεθεί και ποσότητα 65.000 λίτρων νερού που προέρχεται από τους υδροποιημένους ατμούς που εισέρχονται και στις τρεις στήλες αποστάξεως για βρασμό των οίνων και οινόπνευματούχων υγρών.

Στους οίνους από σταφίδα εκτός του οινόπνεύματος υπάρχουν ακόμη 2% στερεά συστατικά διαλυμένα (εκχύλισμα) και το υπόλοιπο 90% είναι νερό. Στους οίνους από σύκα τα διαλυμένα συστατικά είναι 4-5%. Οι ποσότητες του οινόπνεύματος καθώς και του νερού είναι τα ίδια.

Οι οίνοι ρέουν στην πρώτη στήλη αποστάξεως (υπάρχουν τρεις συνεχόμενες αποστακτικές στήλες) από το πάνω μέρος της στήλης όπου με τη βοήθεια γυμνού ατμού (εισέρχεται από το κάτω μέρος της στήλης) φέρονται σε βρασμό.

Οι οινόπνευματικοί ατμοί υφίστανται μέχρι 60ο βαθμούς (oGL) σε οινόπνευμα ανερχόμενοι προς το άνω μέρος της στήλης, ενώ τα εξαντλημένα από οινόπνευμα υγρά πηγαίνουν στο κάτω μέρος της στήλης όπου αποχετεύονται. Τα

οινοπνευματούχα υγρά των 60ο GL περίπου, φέρονται στο μέσο της δεύτερης στήλης.

Εδώ αραιώνονται και τα μεν πτητικά συστατικά (κεφαλές) οδεύουν προς τα ψυγεία νερού από τα ψυγεία ψύξεως των οινοπνευματούχων υγρών. Το νερό πλέον πηγαίνει σε δεξαμενή στο τμήμα εκσακχαρώσεως όπου χρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία αυτού.

Στο τμήμα αποστάξεως και διυλίσεως υπάρχουν επίσης:

8 δεξαμενές μεταλλικές των 20 τόνων

8 δεξαμενές από μπετόν των 12 τόνων

για την αποθήκευση του καθαρού και ημικαθαρού οινοπνεύματος. Ακόμη σ' αυτό το χώρο γίνεται η φόρτωση του οινοπνεύματος σε μεταλλικά βαρέλια για διακίνηση αυτού στο εμπόριο.

5. Τμήμα εμφιαλωτηρίου φωτιστικού οινόπνευματος

Σ' αυτό γίνεται η μετουσίωση του καθαρού οινόπνευματος και η εμφιάλωση αυτού για προσωρινή αποθήκευση ή διάθεση στο εμπόριο.

Το τμήμα καταλαμβάνει επιφάνεια 123.5 τ.μ., είναι καλυμμένο όλο το κτίριο ύψους 5μ., κατασκευασμένο με οπτοπλινθοδομή και σκεπή από φύλλα κυματοειδή αμιαντοσιμέντου τοποθετημένα σε μεταλλικά ζευκτά.

Το καθαρό οινόπνευμα παραγωγής του εργοστασίου, αναμιγνύεται με άλλο εισαγωγής και στη συνέχεια μετουσιώνεται με τη βοήθεια χρώματος μπλε του μεθυλενίου ώστε να χρησιμοποιείται μόνο για φωτιστικό οινόπνευμα.

Η παραγωγική διαδικασία του τμήματος το οποίο λειτουργεί ασυνεχώς, αρχίζει, παίρνοντας οινόπνευμα καθαρό από τις δεξαμενές αποθήκευσής του, εντός του τμήματος παραγωγής οινόπνευματος. Αφού γίνει η μεταφορά με βαρέλια και μετουσίωση αυτού ως παραπάνω, αδειάζεται σε δεξαμενή ανοξειδωτη χωρητικότητας 4 κ.μ., εντός του εμφιαλωτηρίου. Από εκεί ρέει στο δοχείο αναρροφήσεως από όπου αντλείται στο εμφιαλωτικό μηχάνημα, δυνατότητας 1.200 μπουκαλιών ανά ώρα, χωρητικότητας 250 γραμμαρίων ή των 350 γραμμαρίων.

Το φωτιστικό οινόπνευμα πλέον συσκευάζεται σε πλαστικά διαφανή μπουκάλια, τα οποία στη συνέχεια σε χάρτινα κιβώτια.

6. Τμήμα ξηραντηρίου

Σ' αυτό γίνεται η παραλαβή και επεξεργασία των «τρυγικών αλάτων». Το τμήμα καλύπτει επιφάνεια 182 τ.μ. Είναι καλυμμένο πλήρως και κατασκευασμένο με οπτοπλινθοδομή και στέγη από κεραμίδια.

Η λειτουργία του τμήματος είναι ασυνεχής.

Τα γλεύκη από τη σταφίδα περιέχουν «τρυγικό οξύ» και «όξινο τρυγικό κάλιο». Αυτά αποχωρίζονται υπό μορφή «τρυγικού ασβεστίου», με ειδική κατεργασία η οποία γίνεται μετά την αποζύμωση και πριν από την απόσταξη. Έτσι στις δεξαμενές ζυμώσεως του γλεύκους από σταφίδα προστίθεται υπό ανάδευση γάλα ασβεστίου μέχρι εξουδετερώσεως του μεγαλύτερου μέρους της τρυγικής οξύτητας (από ΡΗ 3,8-4,0 σε 6,0 περίπου) οπότε καθιζάνουν υπό μορφή στερεού «τρυγικού ασβεστίου».

Η ποσότητα της λάσπης που καθιζάνει είναι 1:100, δηλαδή σε μία δεξαμενή 250 τόνων θα πάρουμε 2.500 κιλά στερεού τρυγικού ασβεστίου.

Μετά την απομάκρυνση και απόσταξη του σταφιδίτου οίνου παραμένει το ίζημα του τρυγικού ασβεστίου. Αυτό αναμιγνύεται με νερό και μεταφέρεται με την βοήθεια αντλίας και δικτύου σωληνώσεων στις δεξαμενές της «τρυγιάς». Εκεί πλένεται με άφθονο νερό προς απομάκρυνση του παρασυρθέντος γλεύκους.

Στη συνέχεια αφού απομακρυνθεί το νερό και στεγνώσει το τρυγικό ασβέστιο (στερεό) τοποθετείται σε τελάρα και ξηραίνεται στον ήλιο.

Έπειτα κόβεται, τρίβεται και μεταφέρεται με την βοήθεια μεταφορικής ταινίας στο ξηραντήριο της τρυγιάς. Εκεί γίνεται το τελικό ψήσιμο του τρυγικού ασβεστίου με την βοήθεια ατμού. Έτοιμο πλέον συσκευάζεται σε σακιά των 50 κιλών και αποθηκεύεται ή διακινείται στο εμπόριο.

Επίσης το υγροποιημένο αέριο CO₂ μεταφέρεται από τον αποταμιευτή με γραναζωτή αντλία στους ζυγούς πληρώσεως φιαλών. Αυτές είναι ζυγαριές και έχουν σύστημα για το γέμισμα των φιαλών.

Η ποσότητα του διοξειδίου του άνθρακα που συλλέγεται είναι 25-30 τόνους το μήνα. Μετά το γέμισμα των φιαλών, αυτές αποθηκεύονται προσωρινά ή αποστέλλονται στο εμπόριο.

β. Τμήμα παραγωγής αποστάγματος κρασιού και αποθήκευσης αυτού

Σ' αυτό γίνεται η απόσταξη κρασιών (από σταφύλια) και η παραγωγή αποστάγματος (μπράντυ). Το τμήμα καλύπτει επιφάνεια 500τ.μ. Σ' αυτό υπάρχει κτίριο επιφάνειας 53.5 τ.μ. ύψους 16μ. κατασκευασμένο από μεταλλικό σκελετό και κάλυψη όλου από φύλλα αμιαντοτσιμέντου. Στον υπόλοιπο χώρο καλύπτεται μόνο ένα τμήμα 150 τ.μ. από σκεπή με φύλλα αμιαντοτσιμέντου.

Τα κρασιά προς απόσταξη είναι παραγωγής του δεύτερου εργοστασίου (οινοποιείου) ή αγοραζόμενα από τους συνεταιρισμούς. Αυτά αποθηκεύονται σε μεταλλικές δεξαμενές με όγκο:

3 των 50 τόνων

4 των 25 τόνων

1 των 800 τόνων

Συνολικής χωρητικότητας 1.000 τόνων, που βρίσκονται στο χώρο του τμήματος.

Από τις δεξαμενές το κρασί με την βοήθεια τριών αντλιών, μεταφέρεται εντός του κτιρίου που βρίσκονται οι τρεις στήλες αποστάξεως και τις τροφοδοτεί. Παροχή ατμού, απαραίτητη για την απόσταξη των κρασιών, είναι διαθέσιμη στο χώρο μέσω του κεντρικού συστήματος διανομής.

Από τις στήλες αυτές:

α) Στην πρώτη στήλη (αποστακτικό MARESTE) γίνεται επεξεργασία 1200 κιλών κρασιών ανά οκτάωρο 11 βαθμών οινοπνεύματος και μας δίνει 165 κιλά απόσταγμα (μπράντυ) 80 βαθμών.

β) Στη δεύτερη στήλη (αποστακτικό BARBET) γίνεται επεξεργασία 16.000 κιλών κρασιών ανά 24 ώρες, 1 βαθμών και μας δίνει 2200 κιλά απόσταγμα των 80 βαθμών.

γ) Στην τρίτη στήλη (αποστακτικό BARBET) γίνεται επεξεργασία 70.000 κιλών κρασιού ανά 24 ώρες, 1 βαθμών και μας δίνει 9.000 κιλά απόσταγμα καθαρότητας 80 βαθμών.

Το παραγόμενο απόσταγμα κρασιού μεταφέρεται με δίκτυο σωληνώσεων από τις αποστακτικές στήλες στις δεξαμενές αποθήκευσεως αποστάγματος. Αυτές είναι χωρισμένες σε τρεις συστοιχίες:

4 των 20 τόνων

4 των 10 τόνων

3 των 80 τόνων συν 1 των 25 τόνων συνολικής χωρητικότητας 365 τόνων.

Από εκεί το απόσταγμα διατίθεται στο εμπόριο.

9. Τμήμα παραγωγής και εμφιαλώσεως ούζου

Σ' αυτό γίνεται η παραγωγή αποστάγματος ούζου, παραγωγή ούζου και η εμφιάλωσή του. Το τμήμα καλύπτει επιφάνεια 90,2 τ.μ. Είναι καλυμμένο όλο το κτίριο ύψους 4,5μ. κατασκευασμένο με οπτοπλινθοδομή και σκεπή από οπλισμένο σκυρόδεμα.

Η παραγωγή αποστάγματος ούζου γίνεται στους δύο άμβυκες μετά ψυγείου και ανέρχεται σε 1.500 κιλά ανά 24 ώρες. Αποστάζεται μίγμα από 1.000 κιλά οινόπνευμα, 1.400 κιλά νερό και 100 κιλά σπόρου μάραθου, γλυκάνισου κλπ και λαμβάνεται 1500 κιλά απόσταγμα. Για τη λειτουργία του συγκροτήματος χρησιμοποιείται ατμός, από τον κεντρικό λέβητα.

Η παραγωγή ούζου γίνεται επίσης στους άμβυκες χρησιμοποιώντας νερό, οινόπνευμα, ζάχαρη και ανετόλ ή απόσταγμα ούζου. Η μέγιστη παραγωγή είναι 7 τόνοι ανά ημέρα ή 10.000 μπουκάλια ανά ημέρα.

Το παραγόμενο ούζο αποθηκεύεται προσωρινά σε πέντε δεξαμενές ανοξειδωτες των 2000 λίτρων και 5000 λίτρων. Το ούζο που είναι αποθηκευμένο στις ανοξειδωτες δεξαμενές μεταφέρεται με αντλίες ούζου στα φίλτρα ούζου για καλύτερο καθαρισμό.

10. Αποθήκευση παλαιώσεως

Σ' αυτή γίνεται η παλαίωση κρασιών. Η αποθήκη καλύπτει επιφάνεια 506 τ.μ., είναι σκεπασμένη όλη με κτίριο ύψους 4,5μ., κατασκευασμένο με οπτοπλινθοδομή και σκεπή από οπλισμένο σκυρόδεμα και ένα μέρος (χωρισμένο) αυτής χρησιμοποιείται για εμφιάλωση σε πλαστικά μπουκάλια καθαρού οινοπνεύματος.

Στο χώρο παλαιώσεως του αποστάγματος υπάρχουν σειρές από δρύινα βαρέλια μέσα στα οποία γίνεται η παλαίωση του αποστάγματος.

11. Τμήμα ποτοποιείου

Είναι νέο τμήμα, με προορισμό την εμφιάλωση προϊόντων που παράγει η εταιρεία. Καλύπτει επιφάνεια 300 τ.μ., είναι καλυμμένο με κτίριο ύψους 6μ., κατασκευασμένο από οπλισμένο σκυρόδεμα.

Στο χώρο του ποτοποιείου υπάρχουν οι δεξαμενές για την προσωρινή αποθήκευση του προς εμφιάλωση προϊόντος.

23.2. ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ – ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Στο μέρος αυτό θα περιγράψουμε την τήρηση της αναλυτικής λογιστικής στο παραπάνω εργοστάσιο βιομηχανίας οίνων και ποτών για το έτος 2001. Για την οικονομία της άσκησης θα υποθέσουμε ότι το εργοστάσιο έχει τρία κύρια τμήματα παραγωγής (εκσακχαρώσεως, ζυμώσεως, αποστάξεως) και δύο βοηθητικά (λεβητοστάσιο, υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας) καθώς και ότι παράγει δύο προϊόντα (καθαρό οινόπνευμα, λευκός οίνος) και δύο υποπροϊόντα (διοξείδιο του άνθρακα, ημικαθαρό οινόπνευμα). Τα ποσά που χρησιμοποιούνται είναι υποθετικά.

23.2.1. Παραγωγική διαδικασία – Τεχνολογική διάρθρωση

Η συγκεκριμένη επιχείρηση παράγει καθαρό οινόπνευμα, λευκό οίνο, ημικαθαρό οινόπνευμα και διοξείδιο του άνθρακα, μέσα από 3 φάσεις – τμήματα παραγωγής και χρησιμοποιώντας πρώτες ύλες που αγοράζει από άλλες επιχειρήσεις ή που παράγει η ίδια σαν παράγωγα των αγορασθέντων πρώτων υλών. Η εξελικτική πορεία των εργασιών της έχει ως εξής:

- Στο τμήμα Α «εκσακχαρώσεως» χρησιμοποιούνται ως πρώτα ύλες τα παρακάτω:

α) Σε στερεά μορφή:

Σταφίδα

Σύκα

Χουρμάδες

β) Σε υγρή μορφή:

Μελάσα

Σούμα

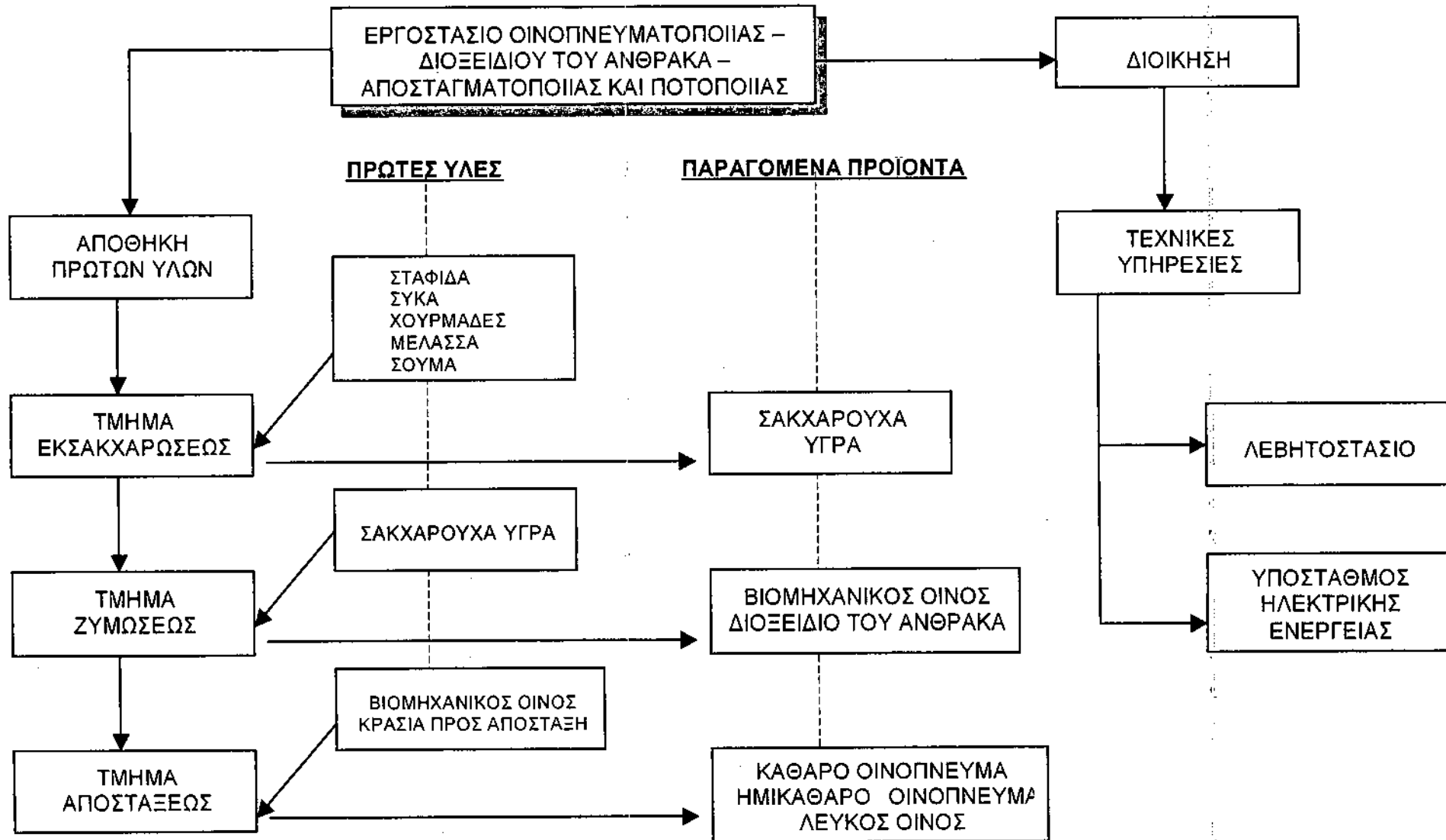
Αυτές οι πρώτες ύλες με τη βοήθεια μεταφορικών ταινιών και σωληνώσεων μεταφέρονται σε δεξαμενή και θερμαίνονται σε θερμοκρασία 70-75° C με ανάδευση. Όταν η θερμοκρασία φτάσει τους 75° C το μίγμα αφήνεται σε ηρεμία δύο ώρες οπότε συντελείται και η παραλαβή των σακχάρων. Τα σακχαρούχα υγρά αντλούνται σε δεξαμενές όπου ρυθμίζεται και η πυκνότητά τους και από εκεί κατευθύνονται στο τμήμα Β.

- Στο τμήμα Β «ζυμώσεως» χρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες τα σακχαρούχα υγρά που παραλαμβάνονται από το τμήμα εκσακχαρώσεως. Τα σακχαρούχα υγρά με τη βοήθεια αντλιών μεταφέρονται από τις δεξαμενές και διαμέσου ψυγείου, όπου και ψύχονται στους 15° C, αποθηκεύονται στις δεξαμενές ζύμωσης. Με ειδική επεξεργασία μετατρέπονται σε βιομηχανικούς οίνους. Κατά τη διάρκεια της ζύμωσης δημιουργείται διοξείδιο του άνθρακα το οποίο πωλείται.

- Στο τμήμα Γ «αποστάξεως» χρησιμοποιείται ο βιομηχανικός οίνος που παραλαμβάνεται από το τμήμα ζυμώσεις και κρασιά προς απόσταξη που προμηθεύονται από άλλες επιχειρήσεις. Τα κρασιά προς απόσταξη και ο βιομηχανικός οίνος μέσω ενός συστήματος σωληνώσεων μεταφέρονται σε δεξαμενές όπου με τη βοήθεια ατμού φέρονται σε βρασμό. Στο σημείο αυτό το βρασμένο μείγμα διαχωρίζεται σε επιμέρους δεξαμενές, με αναλογία 2/3 του μείγματος για την παραγωγή του οινόπνευματος και 1/3 του μείγματος για την παραγωγή του λευκού οίνου, όπου με την χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων αποστάξεως παράγονται καθαρό οινόπνευμα και λευκός οίνος. Κατά τη διάρκεια της αποστάξεως του καθαρού οινόπνευματος παράγεται, από τα υπολείμματα του μείγματος, και ημικαθαρό οινόπνευμα το οποίο πωλείται. Φύρα βιομηχανοποίησης προκύπτει στα τμήματα εκσακχαρώσεως και ζυμώσεως.

Η εξελικτική πορεία των εργασιών της επιχείρησης μπορεί να φανεί και παραστατικά στο σχήμα που ακολουθεί:

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΤΜΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ



23.2.2. Λογιστική Οργάνωση

- Η εταιρεία τηρεί τα λογιστικά της βιβλία σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.
- Η ενημέρωση των δύο τομέων της λογιστικής, δηλαδή της Γενικής Λογιστικής και της Αναλυτικής Λογιστικής, γίνεται ταυτόχρονα, με ηλεκτρονικό υπολογιστή.
- Το κόστος παραγωγής των προϊόντων προσδιορίζεται (εσωλογιστικά) στο τέλος κάθε μήνα. Για την οικονομία της άσκησης εδώ το κόστος παραγωγής των προϊόντων προσδιορίζεται για όλο το έτος.
- Για τον υπολογισμό της τιμής κτήσεως εφαρμόζεται πάγια η μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων.
- Οι μερίδες αποθήκης τηρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξίας, σύμφωνα με το σύστημα της διαρκούς απογραφής και είναι ενταγμένες στο λογαριασμό (94), του οποίου αποτελούν την τελευταία βαθμίδα λογαριασμών του.

23.2.3. Αποθέματα ενάρξεως χρήσεως

Σύμφωνα με τα δεδομένα της απογραφής τέλους της προηγούμενης χρήσης και των μερίδων αποθήκης έχουμε:

Κωδικοί μερίδων αποθήκης	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα			
94.21.00.00 Καθαρό οινόπνευμα	205.120	0,72	147.687
94.21.00.01 Λευκός οίνος	<u>1.010.000</u>	0,38	<u>383.800</u>
	1.215.120		531.487
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή			
94.21.01.00 Σακχαρούχα υγρά	8.000	0,42	3.360
94.21.01.01 Βιομηχανικός οίνος	<u>5.000</u>	0,28	<u>1.400</u>
	13.000		4.760
94.22.00 Υποπροϊόντα ζυμώσεως			
94.22.00.00 Διοξειδίο του άνθρακα	12.900	0,07	903
94.22.01 Υποπροϊόντα απόσταξης			
94.22.01.00 Ημικαθαρό οινόπνευμα	<u>20.200</u>	0,59	<u>11.918</u>
	33.100		12.821
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη σακχαρούχων υγρών	20.000	0,40	8.000
94.24.00 Πρώτες ύλες			
94.24.00.00 Σταφίδες	250.500	0,16	40.080
94.24.00.01 Σύκα	76.680	0,05	3.834
94.24.00.02 Χουρμάδες	150.000	0,09	13.500
94.24.00.03 Μελάσσα	1.408.000	0,08	112.640
94.24.00.04 Σούμα	95.000	0,47	44.650
94.24.00.05 Κρασιά προς απόσταξη	<u>440.000</u>	0,26	<u>114.400</u>
	<u>2.420.180</u>		<u>329.104</u>
94.26.00 Ανταλλακτικά μηχανολογικού εξοπλισμού			12.000

Οι ποσότητες είναι σε κιλά και οι αξίες σε Ευρο.

23.2.4.Συναλλαγές, αναλώσεις κ.λ.π. που πραγματοποιήθηκαν

1. Αγοράστηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης, από διάφορους προμηθευτές, τα εξής:

Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
Σταφίδες	935.000	0,17	158.950
Σύκα	126.000	0,05	6.300
Χουρμάδες	432.000	0,10	43.200
Μελάσσα	1.970.000	0,07	137.900
Κρασιά προς απόσταξη	1.021.000	0,29	296.090
Σούμα	<u>395.000</u>	0,41	<u>161.950</u>

Οι ποσότητες είναι σε κιλά και οι αξίες σε Euro.

2. Για τις παραπάνω αγορές καταβλήθηκαν μεταφορικά (προς 0,03 το κιλό) συνολικά Euro 146.370 και ασφάλιστρα μεταφοράς (προς 1% επί της αξίας) συνολικά

3. Οι πωλήσεις της εταιρίας είχαν ως εξής:

Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
Καθαρό οινόπνευμα	712.600	4,80	3.420.480
Λευκός οίνος	<u>703.980</u>	2,95	<u>2.076.741</u>
	<u>1.416.580</u>		<u>5.497.221</u>

4. Αποσβέσεις μηχανήματος M1 μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αξίας Euro 13.307

5. Έκτακτα κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου αξίας Euro 4.590.

23.2.5. Λοιπά δεδομένα

Υποθέτουμε ότι τα παρακάτω οργανικά έξοδα κατ' είδος που αφορούν το έτος, έχουν υπολογισθεί και καταχωρηθεί μέχρι 31/12 στη Γενική Λογιστική:

Αμοιβές προσωπικού	2.991.600 Euro
Αμοιβές τρίτων	150.000
Παροχές τρίτων	125.000
Διάφορα έξοδα	700.000
Τόκοι και συναφή έξοδα	130.000
Αποσβέσεις παγίων	300.000
Προβλέψεις	50.000

Χρησιμοποιήθηκαν ανταλλακτικά για την επισκευή του μηχανολογικού εξοπλισμού, ως εξής:

Τμήμα εκσακχαρώσεως	2.500 Euro
Τμήμα ζυμώσεως	1.700
Τμήμα αποστάξεως	4.200

Ο καθορισμός των βάσεων μερισμού των κατ' είδος εξόδων στα κύρια και βοηθητικά τμήματα κόστους, γίνεται με διάφορα γνωστά κριτήρια μερισμού. Τα έξοδα της διεύθυνσεως εργοστασίου κατανέμονται με ποσοστό 35% στα βοηθητικά τμήματα και με ποσοστό 10% στις υπόλοιπες θέσεις κόστους. Τα έξοδα λειτουργίας του τμήματος Λεβητοστασίου κατανέμονται με ποσοστό 30% στα κύρια τμήματα παραγωγής και 10% στον Υποσταθμό Ηλεκτρικής Ενέργειας. Τέλος ο Υποσταθμός Ηλεκτρικής Ενέργειας προμήθευσε το εργοστάσιο με 1.000 τόνους Volt. Η κατανομή του στα κύρια τμήματα θα γίνει βάσει της απορρόφησης ρεύματος του κάθε τμήματος:

Τμήμα εκσακχαρώσεως	340 τόνοι Volt
Τμήμα ζυμώσεως	560
Τμήμα αποστάξεως	100

Από τα έξοδα διάθεσης 153.782 Euro αποτελούν άμεσα έξοδα πωλήσεως τα οποία βαρύνουν την επιχείρηση και έχουν ως εξής:

Ασφάλιστρα μεταφοράς (1% επί των πωλήσεων) 54.922 Euro

Προμήθειες αντιπροσώπων, οι οποίοι μεσολάβησαν για την πραγματοποίηση των πωλήσεων, προς 0,05% επί των πωλήσεων 2.749

Με βάση τα παραπάνω προκύπτει το φύλλο μερισμού των κατ' είδος εξόδων που έχει ως εξής:

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ

ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ'	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΜΕΡΙΣΜΟ	ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ			ΚΥΡΙΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ			92.01	92.03	92.04
		92.00.51	92.00.52	92.00.53	92.00.00	92.00.01	92.00.02			
		ΔΙΕΥΘΗΣΗ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ	ΛΕΒΗΤΟΣΤ	ΥΠΟΣΤ ΗΛΕΚ. ΕΝΕΡ.	ΕΚΣΑΚΧΑΡ ΩΣΗΣ	ΖΥΜΩΣΗΣ	ΑΠΟΣΤΑΞΗΣ			
προσωπικού	2.991.600	1.000.000	250.000	250.000	197.500	198.300	195.800	500.000	400.000	
Αμοιβές τρίτων	150.000								150.000	
Παροχές τρίτων	125.000		35.000	35.000	15.000	20.000	15.000		5.000	
Διάφορα έξοδα	700.000								700.000	
Τόκοι & συναφή έξοδα	130.000									130.000
Αποσβέσεις	300.000	10.000	90.000	110.000	40.000	15.000	20.000	10.000	5.000	
Προβλέψεις	50.000		5.000	5.000	15.000	10.000	15.000			
Αναλώσεις υλικών	8.400				2.500	1.700	4.200			
ΣΥΝΟΛΑ	4.455.000	1.010.000	380.000	400.000	270.000	245.000	250.000	510.000	1.260.000	130.000
		1.010.000	353.500	353.500	101.000	101.000	101.000			
			733.500	73.350	220.050	220.050	220.050			
				826.850	281.129	463.036	82.685			
ΣΥΝΟΛΑ					872.179	1.029.086	653.735	510.000	1.260.000	130.000

• Κατανομή Διευθύνσεως Εργοστασίου: $1.010.000 \times 35\% = 353.500$ για τα δύο βοηθητικά τμήματα και $1.010.000 \times 10\% = 101.000$ για τις υπόλοιπες θέσεις κόστους.

• Κατανομή Λεβητοστασίου: $733.500 \times 30\% = 220.050$ για τα τρία κύρια τμήματα και $733.500 \times 10\% = 73.350$ για τον υποσταθμό ηλεκτρικής ενέργειας.

• Κατανομή Υποσταθμού Ηλεκτρικής Ενέργειας: 826.850X(340/1000)=281.129, 826.850X(560/1000)=463.036, 826.850X(100/1000)=82.685

Μετά από διενεργηθείσα απογραφή, η παραγωγή σε εξέλιξη της 31/12, προσδιορίστηκε ως εξής:

Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
Σακχαρούχα υγρά Οι ποσότητες είναι σε κιλά και οι αξίες σε Euro.	2.000	0,40	800

Από την αποθήκη παραδόθηκαν στο εργοστάσιο για βιομηχανοποίηση οι ξής πρώτες ύλες, οι οποίες στο τέλος του έτους είχαν όλες χρησιμοποιηθεί:

Είδος	Ποσότητα
Σταφίδες	985.000
Σύκα	135.000
Χουρμάδες	512.000
Μελάσσα	1.912.000
Κρασιά προς απόσταξη	912.000
Σούμα	411.000

Οι ποσότητες είναι σε κιλά

Επί συνόλου 200 εργάσιμων ωρών του έτους, η απασχόληση των κυρίων τμημάτων παραγωγής, σύμφωνα με το ημερολόγιο παραγωγής κάθε τμήματος και λοιπα στοιχεία, ήταν η ακόλουθη:

Ωρες λειτουργίας	Αντικείμενο επεξεργασίας	
Εκσακρώσεως 200	Σταφίδες, σύκα, χουρμάδες, μελάσσα, σούμα	2.850.000
Ζυμώσεως 200	Σακχαρώδη υγρά	985.000
Αποστάξεως 150	Βιομηχανικός οίνος	1.014.500
50	Κρασιά προς απόσταξη	912.000

Οι ποσότητες είναι σε κιλά

Σύμφωνα με τα στοιχεία (ημερήσια δελτία παραγωγής, δελτία εισαγωγής της αποθήκης, μερίδες αποθήκης), η παραγωγή του έτους ήταν η ακόλουθη:

Είδος	Ποσότητα
Σακχαρούχα υγρά	3.759.000
Βιομηχανικός οίνος	612.000
Διοξειδίο του άνθρακα	135.000
Καθαρό οινόπνευμα	484.333
Ημικαθαρό οινόπνευμα	800.000
Λευκός οίνος	642.167

Οι ποσότητες είναι σε κιλά.

Το διοξειδίο του άνθρακα και το ημικαθαρό οινόπνευμα πωλούνται προς 0,07 και 0,59 Euro αντίστοιχα.

Με βάση τα παραπάνω και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, θα γίνουν οι κατάλληλες ημερολογιακές εγγραφές στην Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως, για τα λογιστικά γεγονότα του έτους με σκοπό:

α) να σχηματισθεί το λειτουργικό κόστος του έτους

β) να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής των προϊόντων του έτους, η φύρα επεξεργασίας, τα αναλυτικά κατ' είδος μικτά αποτελέσματα και τα συνολικά αποτελέσματα του έτους.

Ημερολόγιο Αναλυτικής Λογιστικής

1			898.172	
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ				
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			531.487	
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα				
94.21.00.00 Καθαρό οινόπνευμα		147.687		
94.21.00.01 Λευκός οίνος		<u>383.800</u>		
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή			4.670	
94.21.01.00 Σακχαρούχα υγρά		3.360		
94.21.01.01 Βιομηχανικός οίνος		<u>1.400</u>		
94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα			903	
94.22.00 Υποπροϊόντα ζυμώσεως				
94.22.00.00 Διοξειδίο του άνθρακα		<u>903</u>		
94.22.01 Υποπροϊόντα αποστάξεως			11.918	
94.22.01.00 Ημικαθαρό οινόπνευμα		<u>11.918</u>		
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη			8.000	
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη σακχαρούχων υγρών				
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας			329.104	
94.24.00 Πρώτες ύλες				
94.24.00.00 Σταφίδες		40.080		
94.24.00.01 Σύκα		3.834		
94.24.00.02 Χουρμάδες		13.500		
94.24.00.03 Μελάσσα		112.640		
94.24.00.04 Σούμα		44.650		
94.24.00.05 Κρασιά προς απόσταξη		<u>114.400</u>		
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων			12.000	
94.26.00 Ανταλλακτικά μηχανολογικού εξοπλισμού				
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ				898.172
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα			536.247	
90.01.21 Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή λογισμένα			12.821	
90.01.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα λογισμένα			8.000	
90.01.23 Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη			329.104	
90.01.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες λογισμένες			<u>12.000</u>	
90.01.26 Ανταλλακτικά παγίων λογισμένα				
<i>Ανοιγμα λογαριασμών Αναλυτικής Λογιστικής με αξίας αποθεμάτων ενάρξεως</i>				
2			804.390	
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ				
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας			<u>804.390</u>	
94.24.00 Πρώτες ύλες				
94.24.00.00 Σταφίδες		158.950		
94.24.00.01 Σύκα		6.300		
94.24.00.02 Χουρμάδες		43.200		
94.24.00.03 Μελάσσα		137.900		
94.24.00.04 Σούμα		161.950		
94.24.00.05 Κρασιά προς απόσταξη		<u>296.090</u>		
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ				804.390
90.02 Αγορές λογισμένες				
90.02.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες λογισμένες			<u>804.390</u>	
90.02.24.00 Πρώτες ύλες λογισμένες (ακολουθούν οι υπολογαριασμοί του)				
<i>Αγορές πρώτων υλών</i>				

<p style="text-align: center;">3</p> <p>94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</p> <p>94.24. Πρώτες & βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας</p> <p>94.24.00 Πρώτες ύλες</p> <p style="padding-left: 20px;">90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</p> <p style="padding-left: 40px;">90.02 Αγορές λογισμένες</p> <p style="padding-left: 60px;">90.02.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες λογισμένες</p> <p>Ειδικά έξοδα της προηγούμενης αγοράς (2) πρώτων υλών ως εξής:</p> <p>Μεταφορικά : 4.879.000 X 0,03 = 146.370</p> <p>Ασφάλιστρα Μεταφοράς: 804.390 X 1% = 8.044 154.414</p>	<p style="text-align: right;"><u>154.414</u></p> <p style="text-align: right;">154.414</p>	<p style="text-align: right;">154.414</p>	<p style="text-align: right;">154.414</p>
<p style="text-align: center;">4</p> <p>90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</p> <p>90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα</p> <p>90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων λογισμένες</p> <p style="padding-left: 20px;">96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</p> <p style="padding-left: 40px;">96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης</p> <p style="padding-left: 60px;">96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών</p> <p style="padding-left: 80px;">96.22.71.00 Πωλήσεων έτοιμων προϊόντων</p> <p style="padding-left: 100px;">96.22.71.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 3.420.480</p> <p style="padding-left: 100px;">96.22.71.00.01 Λευκός οίνος <u>2.076.741</u></p> <p>Πώληση έτοιμων προϊόντων – Ενημέρωση λογαριασμών Αναλυτικής Λογιστικής</p>	<p style="text-align: right;"><u>5.497.221</u></p> <p style="text-align: right;">5.497.221</p>	<p style="text-align: right;">5.497.221</p>	<p style="text-align: right;">5.497.221</p>
<p style="text-align: center;">5</p> <p>92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</p> <p>92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως</p> <p>92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων</p> <p style="padding-left: 20px;">92.03.04.00 Καθαρό οινόπνευμα 35.915</p> <p style="padding-left: 40px;">92.03.04.01 Λευκός οίνος <u>21.756</u></p> <p style="padding-left: 20px;">90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</p> <p style="padding-left: 40px;">90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα</p> <p style="padding-left: 60px;">90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα 54.922</p> <p style="padding-left: 60px;">90.06.62 Παροχές τρίτων λογισμένες <u>2.749</u></p> <p>Έξοδα πραγματοποίησης της προηγούμενης πώλησης (4)</p> <p>Η κατανομή τους έχει ως εξής:</p> <p>Καθ. Οινόπν. :ασφ.μεταφ. 3.420.480X1%=34.205</p> <p style="padding-left: 20px;">Προμ. Αντιπ/που 3.420.480X0,05%=1.710</p> <p>Λευκός Οίνος :ασφ.μεταφ. 2.076.741X1%=20.717</p> <p style="padding-left: 20px;">Προμ. Αντιπ/που 2.076.741X0,05%=1.039</p>	<p style="text-align: right;"><u>57.671</u></p> <p style="text-align: right;">57.671</p>	<p style="text-align: right;">57.671</p>	<p style="text-align: right;">57.671</p>
<p style="text-align: center;">6</p> <p>98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</p> <p>98.99 Αποτελέσματα χρήσεως</p> <p>98.99.08 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος</p> <p style="padding-left: 20px;">90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</p> <p style="padding-left: 40px;">90.08 Αποτελέσματα λογισμένα</p> <p style="padding-left: 60px;">90.08.85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος <u>13.307</u></p> <p style="padding-left: 60px;">90.08.85.02 Αποσβέσεις μηχανήματος M1</p> <p>Αποσβέσεις μηχανήματος M1 μη ενσωματωμένου στο λειτουργικό κόστος</p>	<p style="text-align: right;"><u>13.307</u></p> <p style="text-align: right;">13.307</p>	<p style="text-align: right;">13.307</p>	<p style="text-align: right;">13.307</p>

7			
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			4.590
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα		<u>4.590</u>	
90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα			
90.08.81.03 Έκτακτα κέρδη λογισμένα	<u>4.590</u>		
90.08.81.03.03 Κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου			4.590
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως		<u>4.590</u>	
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα			
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη	4.590		
<i>Έκτακτα κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου</i>			
8			8.400
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.00 Τμήμα εκσακχαρώσεως		2.500	
92.00.00.80 Αναλώσεις υλικών	<u>2.500</u>		
92.00.01 Τμήμα ζυμώσεως		1.700	
92.00.01.80 Αναλώσεις υλικών	<u>1.700</u>		
92.00.02 Τμήμα αποστάξεως		<u>4.200</u>	
92.00.02.80 Αναλώσεις υλικών	<u>4.200</u>		
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			8.400
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων			
94.26.00 Αναλώσεις ανταλλακτικών παγίων στοιχείων		<u>8.400</u>	
94.26.00.00 Αναλώσεις ανταλλακτικών μηχανολογικού εξοπλισμού			
<i>Χρησιμοποίηση ανταλλακτικών για επισκευές μηχανολογικού εξοπλισμού</i>			
9			4.446.600
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.00 Εκσακχαρώσεις		267.500	
92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	197.500		
92.00.00.62 Παροχές τρίτων	15.000		
92.00.00.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	40.000		
92.00.00.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>15.000</u>		
92.00.01 Ζυμώσεις		243.300	
92.00.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	198.300		
92.00.01.62 Παροχές τρίτων	20.000		
92.00.01.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	15.000		
92.00.01.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>10.000</u>		
92.00.02 Αποστάξεως		245.800	
92.00.02.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	195.800		
92.00.02.62 Παροχές τρίτων	15.000		
92.00.02.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	20.000		
92.00.02.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>15.000</u>		
92.00.51 Διεύθυνση εργοστασίου		1.010.000	
92.00.51.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	1.000.000		
92.00.51.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματ.	<u>10.000</u>		
92.00.52 Λεβητοστάσιο		380.000	
92.00.52.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	250.000		
92.00.52.62 Παροχές τρίτων	35.000		
92.00.52.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	90.000		
92.00.52.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>5.000</u>		
92.00.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας		400.000	
92.00.53.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	250.000		
92.00.53.62 Παροχές τρίτων	35.000		
92.00.53.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	110.000		

92.00.53.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>5.000</u>		
92.01 Έξοδα λειτουργίας διοίκησης		510.000	
92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	500.000		
92.01.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματ.	<u>10.000</u>		
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης		1.260.000	
92.03.00 Έξοδα υπηρεσιών Διευθύνσεως Πωλήσεων	1.202.329		
92.03.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	400.000		
92.03.00.61 Αμοιβές τρίτων	95.078		
92.03.00.62 Παροχές τρίτων	2.251		
92.03.00.64 Διάφορα έξοδα	700.000		
92.03.00.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	<u>5.000</u>		
92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων	<u>57.671</u>		
92.03.04.61 Αμοιβές τρίτων	54.922		
92.03.04.62 Παροχές τρίτων	<u>2.749</u>		
92.04 Έξοδα λειτουργίας χρηματοοικονομικής		<u>130.000</u>	
92.04.65 Τόκοι και συναφή έξοδα	<u>130.000</u>		
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			4.446.600
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα		2.991.600	
90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού		150.000	
90.06.61 Αμοιβές τρίτων		125.000	
90.06.62 Παροχές τρίτων		700.000	
90.06.64 Διάφορα έξοδα		130.000	
90.06.65 Τόκοι και συναφή έξοδα		50.000	
90.06.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος		50.000	
90.06.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης		50.000	
<i>Φύλλο μερισμού των κατ' είδος εξόδων</i>			
10			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ		1.010.000	
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.00 Εκσακχαρώσεως		101.000	
92.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.00.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>101.000</u>		
92.00.01 Ζυμώσεις		101.000	
92.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.01.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>101.000</u>		
92.00.02 Αποστάξεως		101.000	
92.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.02.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>101.000</u>		
92.00.52 Λεβητοστάσιο		353.500	
92.00.52.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.52.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>353.500</u>		
92.00.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας		<u>353.500</u>	
92.00.53.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.53.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>353.500</u>		
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			1.010.000
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		<u>1.010.000</u>	
92.00.51 Διεύθυνση εργοστασίου (ακολουθούν οι υπολογαριασμοί του)	<u>1.010.000</u>		
<i>Κατανομή Διεύθυνσης Εργοστασίου</i>			
11			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ		733.500	
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.00 Εκσακχαρώσεως		220.050	
92.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.00.70.52 Λεβητοστάσιο	<u>220.050</u>		

92.00.01 Ζυμώσεις		220.050		
92.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων				
92.00.01.70.52 Λεβητοστάσιο <u>220.050</u>				
92.00.02 Αποστάξεως		220.050		
92.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων				
92.00.02.70.52 Λεβητοστάσιο <u>220.050</u>				
92.00.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας		73.350		
92.00.53.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων				
92.00.53.70.52 Λεβητοστάσιο <u>73.350</u>				
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ				733.500
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		733.500		
92.00.52 Λεβητοστάσιο <u>733.500</u>				
(ακολουθούν οι υπολογαριασμοί του)				
<i>Κατανομή Λεβητοστασίου</i>				
	12			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			826.850	
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής				
92.00.00 Εκσακχαρώσεως		281.129		
92.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων				
92.00.00.70.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας <u>281.129</u>				
92.00.01 Ζυμώσεις		463.036		
92.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων				
92.00.01.70.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας <u>463.036</u>				
92.00.02 Αποστάξεως		62.685		
92.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων				
92.00.02.70.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας <u>62.685</u>				
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ				826.850
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		826.850		
92.00.53 Υποσταθμός Ηλεκτρικής Ενέργειας <u>826.850</u>				
(ακολουθούν οι υπολογαριασμοί του)				
<i>Κατανομή Υποσταθμού Ηλεκτρικής Ενέργειας</i>				

Στη φάση ένα «Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών» έχουμε σαν πρώτες ύλες τις σταφίδες, σύκα, χουρμάδες, μελάσσα, σούμα και μέσω της παραγωγικής διαδικασίας παίρνουμε τα σακχαρούχα υγρά. Για να βρούμε πόσο μα κόστισε η κάθε πρώτη ύλη ξεχωριστά θα πρέπει να βρούμε μια τιμή για κάθε μια πρώτη ύλη (σταφίδες, σύκα κ.λ.π.), η οποία τιμή (πολλαπλασιαζόμενη με την ανάλωση της κάθε μιας ξεχωριστά) θα μας δώσει το ποσό που μας κόστισαν οι πρώτες ύλες στη φάση αυτή. Αυτό γίνεται ως εξής:

	Αρχικό απόθεμα	Αγορές	Εξόδα αγορών
94.24.00.00	250.500X0,16=40.080	935.000X0,17=158.950	935.000X0,03=28.050
σταφίδες	1.185.500X0,19=228.670		
94.24.00.01	76.680X0,05=3.834	126.000X0,05=6.300	126.000X0,03=3.780 6.300X1%= 63
σύκα	202.680X0,07=13.977		
94.24.00.02	150.000X0,09=13.500	432.000X0,10=43.200	432.000X0,03=12.960 43.200X1%=432
χουρμάδες	582.000X0,12=70.092		
94.24.00.03	1.408.000X0,08=112.640	1.970.000X0,07=137.900	1.970.000X0,03=59.100 137.900X1%=1.379
μελάσσα	3.378.000X0,09=311.019		
94.24.00.04	95.000X0,47=44.650	395.000X0,41=161.950	395.000X0,03=11.850 161.950X1=1.620
	490.000X0,45=220.070		

(ΦΑΣΗ Ι)

93.00 Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών

94.24.00.00	985.000 X 0,19 = 187.150	94.21.01.00	3.759.000 X 0,40 = 1.494.449
94.24.00.01	135.000 X 0,07 = 9.450	94.23.00	2.000 X 0,40 = 800
94.24.00.02	512.000 X 0,12 = 61.440	Φύρα	214.000
94.24.00.03	1.912.000 X 0,09 = 172.080	Βιομηχανοποιήσεως	
94.24.00.04	411.000 X 0,45 = 184.950		
94.23.00	20.000 X 0,40 = 8.000		
92.00.00	872.179		
	3.975.000	1.495.249	
		3.975.000	1.495.249

13			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			615.070
93.00 Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών			
93.00.00 Κόστος παραγωγής αμέσων υλικών		615.070	
93.00.00.00 Σταφίδες 187.150			
93.00.00.01 Σύκα 9.450			
93.00.00.02 Χουρμάδες 61.440			
93.00.00.03 Μελάσσα 172.080			
93.00.00.04 Σούμα 184.950			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			615.070
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες			
94.24.00 Πρώτες ύλες		615.070	
94.24.00.00 Σταφίδες 187.150			
94.24.00.01 Σύκα 9.450			
94.24.00.02 Χουρμάδες 61.440			
94.24.00.03 Μελάσσα 172.080			
94.24.00.04 Σούμα 184.950			
Αναλώσεις πρώτων υλών			
14			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			872.179
93.00 Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών		872.179	
93.00.02 Έξοδα λειτουργίας εκσακχαρώσεως 872.179			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			872.179

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		<u>872.179</u>		
92.00.00 Έξοδα εκσακχαρώσεως	872.179			
<i>Κατανομή εκσακχαρώσεως</i>				
	15		8.000	
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ		<u>8.000</u>		
93.00 Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών				
93.00.03 Παραγωγή σε εξέλιξη σακχαρούχων υγρών	<u>8.000</u>			8.000
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ				
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		<u>8.000</u>		
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη σακχαρούχων υγρών	8.000			
<i>Παραγωγή σε εξέλιξη προηγούμενου έτους</i>				
	16			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			1.495.249	
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		1.494.449		
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή				
94.21.01.00 Σακχαρούχα υγρά	<u>1.494.449</u>			
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη			<u>800</u>	
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη σακχαρούχων υγρών	<u>800</u>			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ				1.495.249
93.00 Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών		<u>1.495.249</u>		
93.00.00 Κόστος άμεσων υλικών	623.070			
93.00.02 Έξοδα λειτουργίας εκσακχαρώσεως	<u>872.179</u>			
<i>Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών</i>				

Στη δεύτερη φάση «Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων» έχουμε σαν πρώτη ύλη τα σακχαρούχα υγρά που πήραμε από τη φάση ένα «Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών». Σε αυτά όμως πρέπει να προσθέσουμε και τα σακχαρούχα υγρά που έχουμε σαν απόθεμα από το προηγούμενο έτος, έτσι ώστε να βρούμε την τιμή που θα μας δώσει το κόστος των σακχαρούχων υγρών στη φάση αυτή. Οπότε:

$$(1.494.449 + 3.360) : (3.759.000 + 8.000) = 0,39$$

(ΦΑΣΗ II)

93.01 Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων

94.21.01.00	985.000 X 0,39 = 384.150	94.21.01.01	612.000 X 2,29 = 1.403.786
92.00.01	1.029.086	94.22.00.00	135.000 X 0,07 = 9.450
		Φύρα	238.000
985.000	1.413.236	985.000	1.413.236

Το διοξειδίο του άνθρακα είναι υποπροϊόν του τμήματος ζυμώσεως και πωλείται προς 0,07το κιλό, δίχως να πραγματοποιείται δαπάνη για ειδικά έξοδα πωλήσεως.

17			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			384.150
93.01 Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων			
93.01.00 Κόστος παραγωγής αμέσων υλικών		<u>384.150</u>	
93.01.00.00 Σακχαρούχα υγρά		<u>384.150</u>	
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			384.150
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή		<u>384.150</u>	
94.21.01.00 Σακχαρούχα υγρά		<u>384.150</u>	
<i>Αναλώσεις υλικών</i>			
18			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			1.029.086
93.01 Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων		<u>1.029.086</u>	
93.01.02 Έξοδα λειτουργίας ζυμώσεως		<u>1.029.086</u>	
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			1.029.086
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		<u>1.029.086</u>	
92.00.01 Έξοδα ζυμώσεως		<u>1.029.086</u>	
<i>Κατανομή ζυμώσεως</i>			
19			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			1.413.236
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		1.403.786	
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή			
94.21.01.01 Βιομηχανικός οίνος		<u>1.403.786</u>	
94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα		<u>9.450</u>	
94.22.00 Υποπροϊόντα ζυμώσεως			
94.22.00.00 Διαξειδίδιο του άνθρακα		<u>9.450</u>	
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			1.413.236
93.01 Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων		<u>1.413.236</u>	
93.01.00 Κόστος άμεσων υλικών		384.150	
93.01.02 κόστος λειτουργίας ζυμώσεως		<u>1.029.086</u>	
<i>Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων</i>			

Η Τρίτη φάση «Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος και λευκού οίνου» χωρίζεται σε δύο επιμέρους φάσεις. Στη φάση «Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος» και στη φάση «Κόστος παραγωγής λευκού οίνου». Και οι δύο φάσεις χρησιμοποιούν τις ίδιες πρώτες ύλες, αλλά σε διαφορετικές αναλογίες. Δηλαδή τα 2/3 του μείγματος (κρασιά προς απόσταξη – βιομηχανικός οίνος) χρησιμοποιούνται για την παραγωγή του καθαρού οινοπνεύματος και το 1/3 του μείγματος για την παραγωγή του λευκού οίνου. Ομοίως και τα έξοδα της αποστάξεως χρησιμοποιούνται κατά τα 2/3 για την παραγωγή καθαρού οινοπνεύματος και κατά το 1/3 για την παραγωγή λευκού οίνου.

Για την παραγωγή καθαρού οινοπνεύματος θα πρέπει να προσθέσουμε στα 2/3 των βιομηχανικών οίνων από τη φάση II και τα 2/3 των βιομηχανικών οίνων που έχουμε ως αρχικό απόθεμα από το προηγούμενο έτος.

$$(1.403.768 * 2/3) = 935.857 + (2/3 * 1.400) = 933$$

$$(2/3 * 5.000) = 3.333 + (2/3 * 612.000) = 408.000$$

$$936.790 / 411.333 = 2,28$$

Ομοίως για την παραγωγή λευκού οίνου, έχουμε:
 $(1.403.786 \cdot 1/3) = 467.929 + (1/3 \cdot 1.400) = 467$
 $(5.000 \cdot 1/3) = 1.667 + (1/3 \cdot 612.000) = 204.000$
 $468.396 / 205.667 = 2,28$

Τέλος, στο «Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος» θα πρέπει να βρούμε την τιμή που μας δίνει πόσο μας κόστισαν τα κρασιά προς απόσταξη σ' φάση αυτή. Οπότε:

	Αρχικό απόθεμα	Αγορές	Εξόδα αγορών
94.24.00.05 κρασιά προς απόσταξη	$440.000 \times 0,26 = 114.400$	$1.021.000 \times 0,29 = 296.090$	$1.021.000 \times 0,03 = 30.630$ $296.090 \times 1\% = 2.961$
	$1.461.000 \times 0,30 = 444.081$		

(ΦΑΣΗ III)

93.02 Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος

94.21.01.01	$676.333 \times 2,28 = 1.542.039$	94.21.00.00	$484.333 \times 3,49 = 1.688.262$
94.24.00.05	$608.000 \times 0,30 = 182.400$	94.22.01.00	$800.000 \times 0,59 = 472.000$
92.00.02	435.823		
	1.284.333	2.160.262	1.284.333
			2.160.262

Το ημικαθαρό οινόπνευμα είναι υποπροϊόν του τμήματος απόσταξης και πωλείται προς 0,59 το κιλό, δίχως να πραγματοποιείται δαπάνη για ειδικά έξοδα πωλήσεως.

(ΦΑΣΗ III)

93.03 Κόστος παραγωγής λευκού οίνου

94.21.01.01	$338.167 \times 2,28 = 771.021$	94.21.00.01	$642.167 \times 1,68 = 1.080.133$
94.24.00.05	$304.000 \times 0,30 = 91.200$		
92.00.02	217.912		
	642.167	1.080.133	642.167
			1.080.133

20			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			2.586.660
93.02 Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος		1.724.439	
93.02.00 Κόστος παραγωγής αμέσων υλικών			
93.02.00.00 Βιομηχανικός οίνος 1.542.039			
93.02.00.01 Κρασιά προς απόσταξη 188.400			
		862.221	
93.03 Κόστος παραγωγής λευκού οίνου			
93.03.00 Κόστος παραγωγής αμέσων υλικών			
93.03.00.00 Βιομηχανικός οίνος 771.021			
93.03.00.01 Κρασιά προς απόσταξη 91.200			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			2.586.660
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		2.586.660	
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή			
94.21.01.01 Βιομηχανικός οίνος 2.313.060			
94.21.01.02 Κρασιά προς απόσταξη 273.600			
Αναλώσεις υλικών			

21			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			653.735
93.02 Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος		435.823	
93.02.02 Έξοδα λειτουργίας αποστάξεως <u>435.823</u>			
93.03 Κόστος παραγωγής λευκού οίνου		<u>217.912</u>	
93.03.02 Έξοδα λειτουργίας αποστάξεως <u>217.912</u>			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			653.735
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		<u>653.735</u>	
92.00.02 Έξοδα αποστάξεως <u>653.735</u>			
<i>Κατανομή αποστάξεως</i>			
22			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			2.160.262
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		1.688.262	
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα			
94.21.00.00 Καθαρό οινόπνευμα <u>1.688.262</u>			
94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα		<u>472.000</u>	
94.22.01 Υποπροϊόντα αποστάξεως			
94.22.01.00 Ημικαθαρό οινόπνευμα <u>472.000</u>			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			2.160.262
93.02 Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος		<u>2.160.262</u>	
93.02.00 Κόστος άμεσων υλικών 1.724.439			
93.02.02 Κόστος λειτουργίας αποστάξεως <u>435.823</u>			
<i>Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος</i>			
23			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			1.080.133
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		<u>1.080.133</u>	
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα			
94.21.00.01 Λευκός οίνος <u>1.080.133</u>			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			1.080.133
93.03 Κόστος παραγωγής λευκού οίνου		<u>1.080.133</u>	
93.03.00 Κόστος άμεσων υλικών 862.221			
93.03.02 Κόστος λειτουργίας αποστάξεως <u>217.912</u>			
<i>Κόστος παραγωγής λευκού οίνου</i>			

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να βρούμε το κόστος πωληθέντων. Για να βρούμε το κόστος πωληθέντων πρέπει να βρούμε την μέση τιμή, οπότε:

	Αρχικό απόθεμα Ετοιμών προϊόντων	Ετοιμα προϊόντα φάση III	κιλά αρχικού αποθέματος	κιλά έτοιμου προϊόντος
Καθαρό οινόπνευμα	(147.687	+ 1.688.262) :	(205.120 +	484.333)
	1.835.949	:	689.453 = 2,66	
Λευκός οίνος	(383.800	+ 1.080.133) :	(1.010.000 +	642.167)
	1.463.933	:	1.652.167 = 0,88	

Επομένως τα πωλημένα προϊόντα κόστισαν για εμάς:

$$94.21.00.00 \text{ καθαρό οινόπνευμα } 712.600 \times 2,66 = 1.895.516$$

$$94.21.00.01 \text{ λευκός οίνος } 703.980 \times 0,88 = \underline{619.502}$$

$$\gg 515.018$$

24			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		2.515.018	
96.20 Κόστος παραγωγής πωληθέντων			
96.20.01 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών & ημιτελών	<u>2.515.018</u>		
96.20.01.00 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών			
96.20.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 1.895.516			
96.20.01.00.01 Λευκός οίνος <u>619.502</u>			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			2.515.018
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα	<u>2.515.018</u>		
94.21.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 1.895.516			
94.21.00.01 Λευκός οίνος <u>619.502</u>			
<i>Κόστος παραγωγής ετοιμών προϊόντων</i>			
25			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		2.515.018	
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως			
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών & ημιτελών	<u>2.515.018</u>		
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών			
96.22.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 1.895.516			
96.22.01.00.01 Λευκός οίνος <u>619.502</u>			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			2.515.018
96.20 Κόστος παραγωγής πωληθέντων			
96.20.01 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών & ημιτελών	<u>2.515.018</u>		
96.20.01.00 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών			
96.20.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 1.895.516			
94.21.00.00.01 Λευκός οίνος <u>619.502</u>			
<i>Μεταφορά κόστους πωληθέντων ετοιμών στον 96.22</i>			
26			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		57.671	
96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων	<u>57.671</u>		
96.21.01 Άμεσα έξοδα προϊόντων ετοιμών & ημιτελών			
96.21.01.00 Προϊόντων ετοιμών			
96.21.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 35.915			
96.21.01.00.01 Λευκός οίνος <u>21.756</u>			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			57.671
92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	<u>57.671</u>		
92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων			
92.03.04.61 Αμοιβές τρίτων 54.922			
92.03.04.62 Παροχές τρίτων <u>2.749</u>			
<i>Μεταφορά των άμεσων εξόδων πωλήσεων στον 96.21</i>			
27			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		57.671	
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	<u>57.671</u>		
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών & ημιτελών			
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών			
96.22.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 35.915			
96.22.01.00.01 Λευκός οίνος <u>21.756</u>			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			57.671
96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων	<u>57.671</u>		
96.21.01 Προϊόντων ετοιμών & ημιτελών			
96.21.01.00 Προϊόντων ετοιμών			
96.21.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 35.915			
96.21.01.00.01 Λευκός οίνος <u>21.756</u>			
<i>Μεταφορά του 96.21 στον 96.22</i>			

28			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		2.924.532	
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	<u>2.924.532</u>		
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών & ημιτελών			
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών			
96.22.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 1.489.049			
96.22.01.00.01 Λευκός οίνος <u>1.435.483</u>			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			2.924.532
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	<u>2.924.532</u>		
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως			
98.99.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 1.489.049			
98.99.00.01 Λευκός οίνος <u>1.435.483</u>			
<i>Καθαρό Οινόπνευμα:</i> <i>Πωλ.3.420.480-Κόστος πωλ.1.895.516-αμ.εξ.πωλ.35.915=1.489.049</i>			
<i>Λευκός Οίνος:</i> <i>Πωλ.2.076.741-Κόστος πωλ.619.502-αμ.εξ.πωλ.21.756=1.435.483</i>			
<i>Μεταφορά του 96.22 στον 98.99</i>			
29			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		1.842.329	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	<u>1.842.329</u>		
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
98.99.01.00 Έξοδα λειτουργίας διοίκησης 510.000			
98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως 1.202.329			
98.99.01.03 Έξοδα λειτουργίας χρηματ/κων <u>130.000</u>			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			1.842.329
92.01 Έξοδα λειτουργίας διοίκησης 510.000	510.000		
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης 1.202.329	1.202.329		
92.03.00 Έξοδα υπηρεσίας διεύθυνσης πωλήσεων			
92.04 Έξοδα λειτουργίας χρηματ/κων <u>130.000</u>	<u>130.000</u>		
<i>Μεταφορά των 92.01, 92.03, 92.04 στον 98.99</i>			
30			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		2.929.122	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως			
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	2.924.532		
98.99.00.00 Καθαρό Οινόπνευμα 1.489.049			
98.99.00.01 Λευκός Οίνος <u>1.435.483</u>			
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	<u>4.590</u>		
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη <u>4.590</u>			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			2.929.122
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως			
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	1.842.329		
98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας 510.000	510.000		
98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως 1.202.329	1.202.329		
98.99.01.03 Έξοδα χρημ/κής λειτουργίας <u>130.000</u>	<u>130.000</u>		
98.99.08 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στις λειτουργικό κόστος	13.307		
98.99.99 Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη χρήσεως) <u>1.073.486</u>	<u>1.073.486</u>		
<i>Αποτελέσματα χρήσεως</i>			

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΒΑΝΑΚΑΣ Κ. ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ «ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ 2» 1994
2. ΒΑΡΒΑΚΗΣ Α. ΘΕΩΡΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ. ΕΚΔΩΣΕΙΣ ΚΩΝ.
3. ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ ΑΝΤΩΝΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ (EDP Auditing) ΑΘΗΝΑ 1998.
4. ΚΑΝΤΖΟΣ ΚΩΝ. ΜΒΑ ΡΗ.Δ «ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ & ΠΡΑΚΤΙΚΗ» ΕΚΔΩΣΕΙΣ ΑΘ. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ.
5. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Ι. Δ. «ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΟΜΑΔΑ 9 ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ» Α ΕΚΔΟΣΗ 1993
6. ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ Κ. «ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ» ΕΚΔΩΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ 4^η ΕΚΔΟΣΗ 1999
7. ΚΕΧΡΑΣ Δ. ΙΩΑΝΝΗΣ «ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΟΜΑΔΑ 9 ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.» ΕΚΔΩΣΕΙΣ ΑΘ. ΣΤΑΜΟΥΛΗ 1999
8. ΚΟΝΤΑΚΟΣ ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ, ΜΑΡΓΑΡΩΝΗΣ ΚΩΣΤΑΣ, ΖΑΡΙΦΗΣ ΑΝΤΩΝΗΣ «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΕ €ΥΡΟ» ΕΚΔΩΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ 2002
9. ΚΟΥΜΑΝΤΑΡΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ» ΕΚΔΩΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ 1999
10. ΜΥΡΙΑΝΘΟΠΟΥΛΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΓΕΩΡΓΙΟΣ «ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ» ΕΚΔΩΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ
11. ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ «ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ» 2^η ΕΚΔΟΣΗ ΕΚΔΩΣΕΙΣ ΑΘ. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ
12. ΠΑΓΓΕΙΟΣ Κ. ΓΙΑΝΝΗΣ «ΘΕΩΡΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ» ΤΕΥΧΟΣ 1 ΕΚΔΩΣΕΙΣ Α. ΣΤΑΜΟΥΛΗ 1993
13. ΠΑΓΓΕΙΟΣ Κ. ΓΙΑΝΝΗΣ «ΘΕΩΡΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ» ΤΕΥΧΟΣ 2 ΕΚΔΩΣΕΙΣ Α. ΣΤΑΜΟΥΛΗ 1993
14. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Δ. ΕΠΑΜΕΙΝΩΝΔΑ «ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ» 2^η ΕΚΔΟΣΗ 1998

15. ΠΟΜΩΝΗΣ Σ. Ν. «ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ» ΕΚΔΩΣΕΙΣ ΑΘ. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ
1993
16. ΣΑΚΕΛΛΗΣ Ι. ΕΜΜ. «ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ» ΕΚΔΩΣΕΙΣ ΒΡΥΚΟΥΣ Ε.Ε.
1992
17. ΣΑΚΕΛΛΗΣ Ι. ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ. «Η ΟΜΑΔΑ 9 ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ
ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΣΕ ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΙ ΕΤΗΣΙΑ ΒΑΣΗ
ΜΗΝΙΑΙΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΗΝΙΑΙΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΙ»
ΕΚΔΩΣΕΙΣ ΒΥΚΟΥΣ Ο.Ε.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. http://www.lib.teipat.gr/ptyxiakes/sdo/sdo_log/2001-2005/3594pe.pdf