

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Πτυχιακή εργασία

# **Οι Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος ως Μέσο Ελέγχου της Αποτελεσματικότητας της Επιχείρησης**

ΔΙΝΑΡΔΑΚΟΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ  
Παλαιολόγος Κωνσταντίνος

ΠΑΤΡΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ-ΚΑΪΜΑΚΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	3
Κεφάλαιο Πρώτο Δομή της βιομηχανικής επιχείρησης – κοστολογική οργάνωση.....	3
Κεφάλαιο Δεύτερο: Συστήματα κοστολόγησης . Εξατομικευμένη – κοστολόγηση κατά φάση.....	23
Κεφάλαιο Τρίτο: Ορισμός και δραστηριότητες της αναλυτικής λογιστικής και εφαρμογές.....	68
Κεφάλαιο Τέταρτο: Γενικό εφαρμογών κοστολόγησης – αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης.....	105
Κεφάλαιο Πέμπτο: Ανάλυση αριθμοδεικτών στη διοίκηση επιχειρήσεων.....	141
Κεφάλαιο έκτο: Μέθοδοι κοστολόγησης A.B.C – A.B.M (Activity based cost) (Activity Based Management).....	161
Κεφάλαιο Έβδομο: Πρότυπο κόστος και λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.....	174
Κεφάλαιο Όγδοο: Ανάλυση νεκρού σημείου ισορροπίας (N.Σ.Ι.) και ελαστικοί προϋπολογισμοί σχετικά με τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων.....	184
Κεφάλαιο ένατο: Σχέδιο λογαριασμών αναλυτικής λογιστικής.....	189

## **ΠΡΟΛΟΓΟΣ**

Η εξέλιξη της οικονομικής επιστήμης έχει καθιερώσει σύγχρονα συστήματα διοίκησης και ελέγχου των επιχειρήσεων στη πτυχιακή αυτή εστιάζουμε την ανάλυση μας κυρίως στο πρότυπο κόστος (Standard Cost), στους προϋπολογισμούς των επιχειρήσεων, στην κοστολογική τους οργάνωση, στην ανάλυση οικονομικών καταστάσεων, στα σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης και στο νεκρό σημείο ισορροπίας που είναι τα κυριότερα εργαλεία manager.

Οι επιχειρήσεις όλο και περισσότερο στελεχώνονται με στελέχη που είναι γνώστες των θεμάτων αυτών και όλο και περισσότερο αποβάλλουν την παλιά νοοτροπία της εμπειρικής διοίκησης.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: Δομή της βιομηχανικής επιχείρησης – κοστολογική οργάνωση**

### **Δομή της βιομηχανικής επιχείρησης**

Η βιομηχανική μονάδα έχει σαν βασικό σκοπό την παραγωγή αγαθών και την προσφορά υπηρεσιών με απώτερο στόχο το κέρδος.

Βασικά τμήματα μιας παραγωγικής μονάδας είναι τα εξής:

- A) Τμήμα εφοδιασμού: ασχολείται με την παραλαβή, αποθήκευση και ομαλή εσωτερική διακίνηση των υλικών
- B) Τμήμα παραγωγής: λαμβάνουν χώρα όλες οι διαδικασίες μεταποίησης των υλικών σε έτοιμα προϊόντα
- Γ) Τμήμα διοίκησης: προγραμματίζει, οργανώνει, διευθύνει, συντονίζει και ελέγχει όλα τα υπόλοιπα τμήματα της επιχείρησης μέσω των διοικητικών στελεχών
- Δ) Τμήμα έρευνας και ανάπτυξης: γίνονται έρευνες με σκοπό την βελτίωση και την ανάπτυξη του προϊόντος της επιχείρησης ώστε να βελτιωθεί η ανταγωνιστική θέση της επιχείρησης στον κλάδο που ανήκει
- E) Τμήμα Διαθέσεως: έχει ως στόχο την διείσδυση στην αγορά μέσω επιτυχών διαφημιστικών προγραμμάτων
- ΣΤ) Χρηματοοικονομική λειτουργία: ασχολείται με τη μεγαλύτερη δυνατή απόδοση των κεφαλαίων της επιχείρησης, το καθορισμό του κεφαλαίου κίνησης και την κατάρτιση του προϋπολογισμού επενδύσεων που είναι απαραίτητες για την οικονομική ανάπτυξη της επιχείρησης

## Βιομηχανική παραγωγή

Παράγοντες βιομηχανικής παραγωγής :

- A) Πρώτες ύλες : τα υλικά αγαθά που επεξεργάζεται βιομηχανικά ή συναρμολογεί για την παρασκευή παραγωγή η κατασκευή προϊόντων. Διαχωρίζονται σε κύριες και δευτερεύοντες ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο κόστος παραγωγής
- B) Βοηθητικές ύλες : τα υλικά που δεν ενσωματώνονται από φυσική άποψη στο τελικό προϊόν αλλά είναι αναγκαία για την επεξεργασία των πρώτων υλών
- Γ) Υλικά συσκευασίας : τα υλικά αγαθά τα οποία συσκευάζουν την παραγωγή την προσφερόμενη στη πελατεία και τα οποία είναι μόνο μίας χρήσης και δεν επιστρέφονται από τους πελάτες στην επιχείρηση.
- Δ) Αναλώσιμα υλικά : τα χρησιμοποιούμενα υλικά για τη συντήρηση του παγίου εξοπλισμού και γενικώς την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας αυτής.
- Ε) Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων : τα αναλίσκόμενα για επισκευή του παγίου εξοπλισμού της βιομηχανικής μονάδας
- ΣΤ) Είδη συσκευασίας : τα υλικά μέσα τα οποία κρίνονται απαραίτητα για τη συσκευασία εμπορευμάτων η προϊόντων παραδιδόμενα στους πελάτες με το περιεχόμενο τους.
- Z) Εργατικά : τα οποία διαχωρίζονται σε άμεσα και έμμεσα
- Η) Γενικά βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ) : περιλαμβάνουν όλη την ομάδα 6 των οργανικών εξόδων της γενικής λογιστικής όπως διάφορα έξοδα, παροχές τρίτων, αμοιβές και έξοδα προσωπικού κ.λ.π

## Ανάλυση έννοιας κόστους

Την έννοια του κόστους τη συνθέτουν οι παρακάτω έννοιες:

- A) αγοραστική δύναμη
- B) σκοπός δαπάνης για την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης
- Γ) η πραγματοποίηση των στόχων της επένδυσης

## Διάρθρωση κόστους (διακρίσεις κόστους)

- 1) κόστος πραγματικό : είναι εκείνο που προσδιορίζεται μετά τη πραγματοποίηση των δαπανών
- 2) κόστος αρχικό : είναι αυτό που περιλαμβάνει τα άμεσα εργατικά και την άμεση εργασία
- 3) κόστος μετατροπής : περιλαμβάνει άμεσα εργατικά και ΓΒΕ
- 4) κόστος παραγωγής : περιλαμβάνει το κόστος των άμεσων υλικών, άμεσων εργατικών και το κόστος των ΓΒΕ
- 5) κόστος εμπορικό : προκύπτει από το κόστος παραγωγής αν το προσαυξήσουμε με τα έξοδα διάθεσης και της διαφήμισης
- 6) ολικό κόστος : προκύπτει από το εμπορικό κόστος αν το προσαυξήσουμε με τα υπόλοιπα κόστη όλων των λειτουργιών της επιχείρησης. Δηλαδή : ολικό κόστος = κόστος παραγωγής + κόστος διαθέσεως + κόστος λειτουργιών + κόστος διοίκησης + κόστος χρηματοοικονομικής + κόστος έρευνας και ανάπτυξης

### θέσεις κέντρα κόστους

Είναι τα τμήματα της επιχείρησης τα οποία κατά τη λειτουργία τους συγκεντρώνουν ορισμένα κόστη όπως: το τμήμα επισκευών μιας επιχείρησης για τις δοκιμές του χρησιμοποιήσει 20 τόνους ύδατος ενώ για τη συντήρηση του τμήματος υδρεύσεως δαπάνησε 400 ώρες εργασίας.

### Ενδιάμεσοι-τελικοί φορείς

Είναι το προϊόν υλικό ή αύλο το οποίο παραγόμενο σε διάφορες φάσεις ή στάδια κατεργασίας δεν είναι δυνατόν να διατεθεί στη κατανάλωση υπό την παρούσα μορφή αυτών των σταδίων παραγωγής.

### Τελικός φορέας κόστους

Καλείται κάθε προϊόν υλικό ή αύλο το οποίο παράγεται και προορίζεται να διατεθεί ή είναι δυνατό να διατεθεί υπό τη μορφή που παράγεται.

### Περιεχόμενο-λειτουργία της ομάδας 9 του ΕΓΛΣ και συνδεσμολογία μεταξύ γενικής και αναλυτικής λογιστικής

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

### Υποχρεωτικοί λογαριασμοί ομάδας 9

Λογαριασμός 90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι λογαριασμοί  
Λογαριασμός 91 Ανακατάταξη εξόδων-αγορών και εσόδων  
Λογαριασμός 92 Κέντρα θέσεις κόστους  
Λογαριασμός 93 Κόστος παραγωγής  
Λογαριασμός 94 Αποθέματα  
Λογαριασμός 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος  
Λογαριασμός 96 Έσοδα-Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα  
Λογαριασμός 97 Διαφορές Ενσωματώσεως και καταλογισμού  
Λογαριασμός 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

### Λογαριασμός 90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί

Με αυτό τον λογαριασμό επιτυγχάνεται η μεταφορά κονδυλίων τα οποία έχουν καταχωρηθεί στη γενική λογιστική, στην αναλυτική γι' αυτό το λόγο ονομάζονται αντικριζόμενοι λογαριασμοί.

### **Λογαριασμός 91 Ανακατάταξη εξόδων-αγορών και εσόδων**

Λειτουργεί ως διάμεσος ανάμεσα στον λογαριασμό 90 και στους λοιπούς λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής. Στο τέλος της χρήσης και προς της ολοκλήρωσεως του προσδιορισμού των ολικών αναλυτικών αποτελεσμάτων, ο λογαριασμός πρέπει να είναι εξισωμένος.

### **Λογαριασμός 92 Κέντρα θέσεις κόστους**

Υποδιαιρείται σε πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους και σε αυτούς καταχωρούνται κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατά προορισμό για το λόγο αυτό καλούνται “λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό”.

#### **Ονομασία των υπό λογαριασμών**

Λογαριασμός 92.00 έξοδα λειτουργίας παραγωγής

Λογαριασμός 92.01 έξοδα διοικητικής λειτουργίας

Λογαριασμός 92.02 έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης

Λογαριασμός 92.03 έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

Λογαριασμός 92.04 έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Ο λογαριασμός χρεώνεται με κονδύλια οργανικών εξόδων (κατόπιν λογιστικοποίησης στη γενική λογιστική) υπολογιστικών εξόδων (μη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 97) προϋπολογιστικών εξόδων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος υπολογιστικά, αξία παροχών και αντιπαροχών (εξυπηρετήσεις μεταξύ κυρίων και βοηθητικών τμημάτων) αξία πρώτων υλών, βοηθητικών και λοιπών υλικών, ημιτελών προϊόντων (μη καταλογισμός απευθείας στους φορείς κόστους παραγωγής) ο λογαριασμός πιστώνεται με τον καταλογισμό του κόστους των τμημάτων στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής και με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων όταν θεωρούνται ότι διαμορφώνουν μικτό αποτέλεσμα.

### **Λογαριασμός 93 Κόστος παραγωγής**

Όπου συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους.

### **Λογαριασμός 94 Αποθέματα**

Είναι ο βασικός λογαριασμός παρακολουθήσεως των εμπορευμάτων της αναλυτικής λογιστικής καθώς επίσης ενημερώνεται και με το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής αλλά και με τα βοηθητικά υλικά της παραγωγής.

### **Λογαριασμός 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος**

Εδώ παρακολουθούνται όλες οι αποκλίσεις θετικές ή αρνητικές που προκύπτουν μεταξύ πρότυπου και πραγματικού κόστους.

### **Λογαριασμός 96 Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα**

Εδώ παρακολουθούμε τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής καθώς και τυχόν υπολογιστικά έσοδα εντασσόμενα στην αναλυτική λογιστική και πάντοτε σύμφωνα με της ανάγκες της οικονομικής μονάδας. Εδώ υπάρχουν τρεις υποχρεωτικοί υπό λογαριασμοί οι οποίοι αξίζει να αναλυθούν όσον αφορά τη χρέωση και τη πίστωση τους και έχουν ως εξής: 96.20 κόστος παραγωγής ή αγορά πωλημένων. Χρεώνεται με πίστωση των οικείων υπό λογαριασμών του 94 με το κόστος πωλημένων (κόστος παραγωγής είτε κόστος αγοράς ) και πιστώνεται με χρέωση των οικείων υπό λογαριασμών του 96.22.

Υπό λογαριασμός 96.21 άμεσα έξοδα πωλήσεων χρεώνεται με πίστωση του 92.03 έξοδα λειτουργίας διάθεσης και πιστώνεται με χρέωση του 96.22 (προσδιορισμός μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων).

Υπό λογαριασμός 96.22 μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

### **Λογαριασμός 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού**

Οι υπό λογαριασμοί του εν λόγω πρωτοβαθμίου χρησιμοποιούνται για την παρακολούθηση των διαφορών οι οποίες δημιουργούνται τη στιγμή κατά την οποία λογίζουμε στο κόστος και στα έσοδα ή καταλογίζουμε στους τελικούς φορείς τα έξοδα κατ' είδος, τα ομαδοποιημένα στοιχεία κόστους καθώς και τα οργανικά έσοδα (μεταφορά στην ενεργητική λογιστική) και πιστώνεται με χρέωση του υπολογαριασμού 98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού.

### **Λογαριασμός 98 Αναλυτικά αποτελέσματα**

Είναι ο λογαριασμός που χρησιμοποιείται στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού ή στο τέλος κάθε χρήσης λογαριασμός τόσο σημαντικός όσο και ο λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης ή αποτελέσματα χρήσης της γενικής λογιστικής.

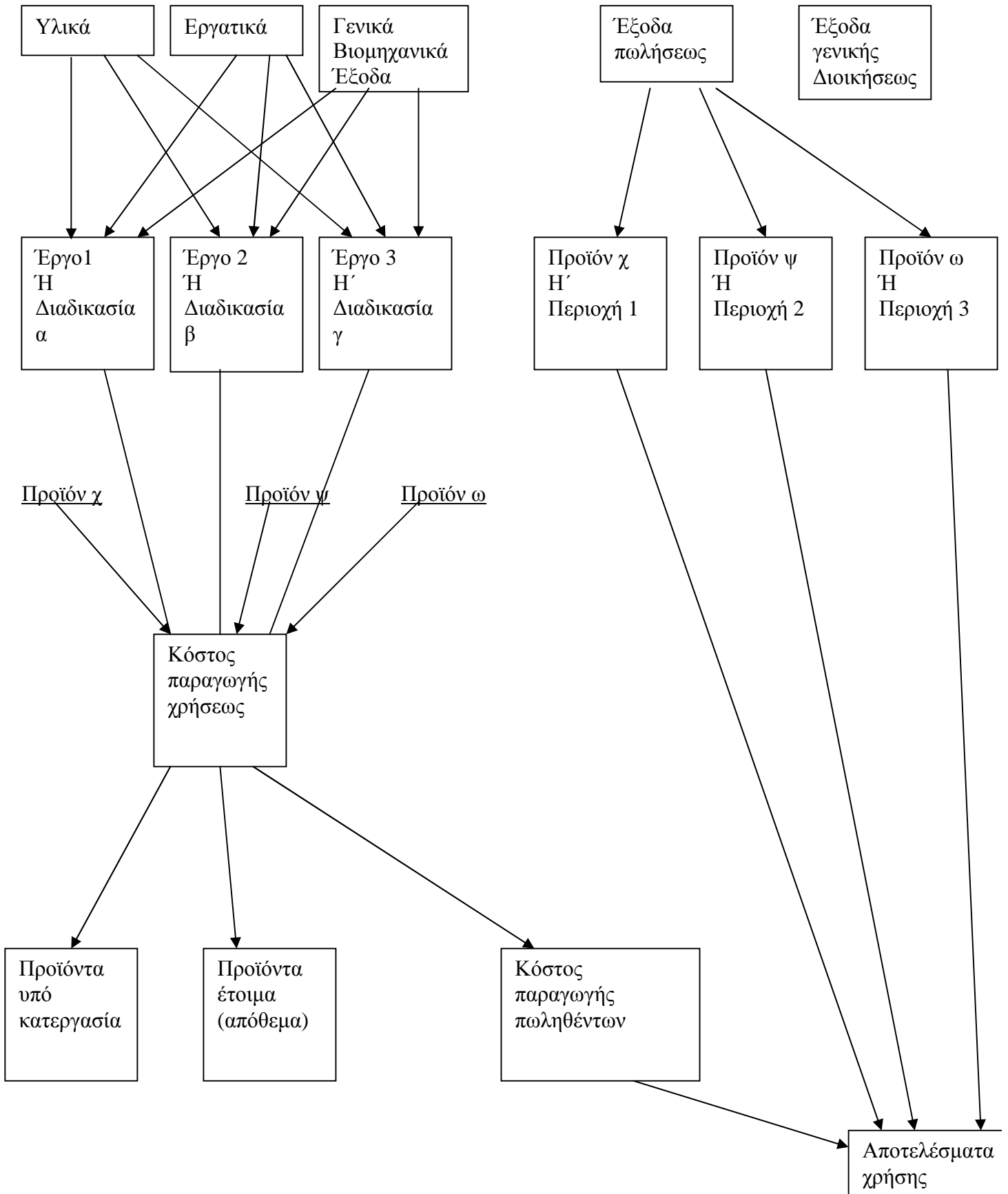
Πιο συγκεκριμένα στους υπολογαριασμούς του 98 μεταφέρονται τα μικτά οργανικά αποτελέσματα (Λ 96) τα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών της επιχείρησης (Λ 92) τυχόντα υπολογιστικά έξοδα καθώς και τυχούσες διαφορές αποσβέσεων που βαρύνουν το κόστος των ανωτέρω λειτουργιών, αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος (Λ 95- εφαρμογή συστήματος πρότυπης κοστολόγησης) διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού (Λ 97) καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα της ομάδας 8, τα οποία μεταφέρονται διαμέσου των λογαριασμών 90 (οριστικά) ή 91.08 (προϋπολογιστικά).

Επίσης στον υπό λογαριασμό 98.99 προσδιορίζονται τα αποτελέσματα χρήσης το υπόλοιπο αυτού του λογαριασμού είναι πάντα ίσο με το καθαρό αποτέλεσμα του (Λ 86 αποτελέσματα χρήσης) οι δύο παραπάνω λογαριασμοί θα διαφέρουν όταν υπάρχει ο λογαριασμός 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού από τυχόν υπολογιστικά έσοδα και έξοδα της χρήσεως.

### **Λογαριασμός 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις**

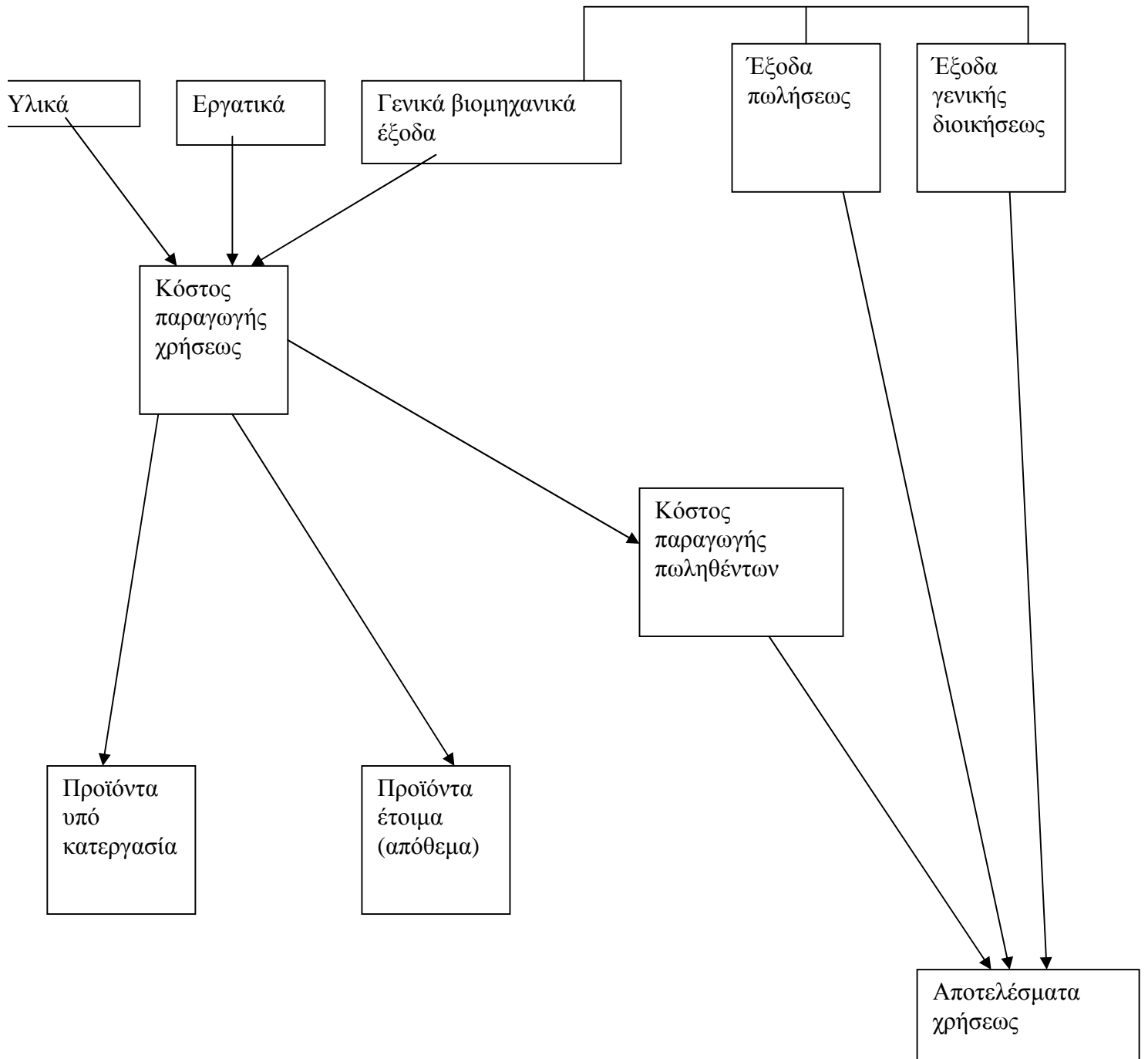
Ο παρών λογαριασμός λειτουργεί ως ενδιάμεσος ή ως αντικρουόμενος διευκολύνει στην 1<sup>η</sup> περίπτωση την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής στην 2<sup>η</sup> τη διασύνδεση κάθε είδους διακίνησης ανάμεσα στα διάφορα εργοστάσια ή υποκαταστήματα τα οποία όμως απαραίτητως τηρούν αυτόνομη αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης.

**ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΠΟΡΕΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ**





**ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΠΟΡΕΙΑΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**



## **Κοστολόγηση**

Είναι η διαδικασία και το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στη συγκέντρωση, κατάταξη, καταγραφή, επιμερισμό καταλλήλως των δαπανών, ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος, παραγωγικής διαδικασίας, υπηρεσίας που υπάρχει μέσα στην επιχείρηση ή διατίθεται από αυτή.

## **Εσωλογιστική – εξωλογιστική κοστολόγηση σύμφωνα με το ΕΓΛΣ**

### **Α) Εσωλογιστική κοστολόγηση**

Είναι η παρακολούθηση της εσωτερικής διακίνησης των πρώτων υλών, η κατανομή αυτών κατά ποσότητα και αξία σε κάθε είδος των παραγόμενων τελικών φορέων, καθώς και η γενικότερη διαμόρφωση του κόστους αυτών εφόσον για το σκοπό αυτό τηρούνται βιβλία εις τρόπον, ώστε να προκύπτει από αυτά το αργότερο στο τέλος της χρήσης και έπειτα από κατάλληλες λογιστικές διαδικασίες και εγγραφές το τελικό αποτέλεσμα (κόστος παραγωγής) για κάθε προϊόν.

### **Εξωλογιστική κοστολόγηση**

Έχουμε όταν το λειτουργικό κόστος δε σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές αλλά ο προσδιορισμός του και ο καταλογισμός του στους τελικούς φορείς κόστους γίνεται με εμπειρικά δεδομένα.

### **Διαδικασία κοστολόγησης**

- Α) Συγκέντρωση των κοστολογήσιμων μεγεθών, δηλαδή των αναλωμένων υλικών και των εξόδων
- Β) Προσδιορισμός του λειτουργικού κόστους των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης και ανάλυση αυτού κατά κέντρα – θέσεις κόστους.
- Γ) Εξεύρεση του κόστους των παραγόμενων προϊόντων
- Δ) Επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσης με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως χρηματοοικονομικής και διαθέσεως.

## **ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ – ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ**

Σε αυτό το βιβλίο καταχωρούμε:

- 1) Στα πρώτα φύλλα τις τεχνικές προδιαγραφές.
- 2) Αφού αφήσουμε αρκετά φύλλα καταχωρούμε την παραγωγή ως εξής:
  - Α) Με το δελτίο εξαγωγής των αποθηκών καταχωρούμε στην αριστερή σελίδα τα υλικά που δίνονται στην παραγωγή, πρώτες και βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας, αναλυτικά σε ιδιαίτερη στήλη το καθένα.
  - Β) Με το δελτίο παραγωγής που εκδίδεται καθημερινά ή κάθε δεύτερη Τρίτη μέρα κ.λ.π. Καταχωρούμε στη δεξιά σελίδα του βιβλίου παραγωγής – κοστολογίου τα έτοιμα προϊόντα που παράγονται λεπτομερώς και σε ιδιαίτερη στήλη.
- 3) Μετά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου κάνουμε την κοστολόγηση χωριστά για κάθε προϊόν σε όλα τα έτοιμα προϊόντα.

### Τεχνικές προδιαγραφές

Έστω ότι η βιομηχανία παράγει έτοιμα ενδύματα και μεταξύ των άλλων παράγει και γυναικεία ταγιέρ. Η τεχνική προδιαγραφή θα αφορά το κόστος κατασκευής ενός ταγιέρ και θα ισχύει για ένα χρόνο εκτός και αν αλλάξουν οι συνθήκες εργασίας, αύξηση ημερομισθίων κ.λ.π.

Το κόστος ενός ταγιέρ αν το πολλαπλασιάσουμε βρίσκουμε το κόστος όσων ταγιέρ θέλουμε. Η τεχνική προδιαγραφή θα καταχωρηθεί στα πρώτα φύλλα του βιβλίου παραγωγής – κοστολογίου όπως παρακάτω

<b>ΤΕΧΝΙΚΗ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΝΟΣ ΤΑΓΙΕΡ</b>	
<b>1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1998</b>	
Υφάσματα Δημητριάδης Α.Α	Ευρώ 11600
Κουμπιά μεγάλα 4×300	1200
Φόδρα Μ 2×800	1600
Καναβάτσο μ. 1×400	150
Τρύπωμα 1×200	400
Κουβαρίστρα 1×250	200
Κουμπιά μικρά 6×150	250
Διάφορα βιομηχανικά έξοδα	900
Εργατικά Ημερομίσθια 2×5000	1500
Ασφάλιστρα εργατικών 30% επί των ημερομισθίων	10000
	3000
Συνολικό κόστος ταγιέρ	Ευρώ 30800

Όταν υπάρχει φύρα πρέπει απαραίτητα να αναγραφεί στις τεχνικές προδιαγραφές γιατί σε αντίθετη περίπτωση θα είναι λανθασμένη και άκυρη η τεχνική προδιαγραφή.

Επίσης στο κοστολόγιο προσθέτονται και τα τυχόν βιομηχανικά έξοδα που δεν συμπεριλήφθηκαν ακριβώς στις τεχνικές προδιαγραφές και τα οποία έχουν καταχωρηθεί στον λογαριασμό παραγωγή σε εκτέλεση Λ.23

Έστω ότι η επιχείρηση παρήγαγε 140 ταγιέρ με ποιότητα υφάσματος ΑΑ ολόκληρο το χρόνο το κοστολόγιο γίνεται όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα

<b>ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟ ΤΗΣ 31<sup>ης</sup> ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1998</b>	
<b>Κατασκευή 140 ταγιέρ</b>	
Ύφασμα Δημητριάδη ΑΑ μέτρα 406×4000	Ευρώ 1.624.000
Κουμπιά μεγάλα 560×300	168.000
Κουμπιά μικρά τεμ. 840×150	126.000
Φόδρα μέτρα 280×800	224.000
Καναβάτσο μέτρα 42×500	21.000
Φερμουάρ τεμάχια 140×400	56.000
Τρυπώματα τεμ. 140×200	28.000
Κουβαρίστρες τεμ. 140×250	35.000
Εργατικά ημερομίσθια 280×5000	1.400.000
Ασφάλιστρα προσωπικού 30% επί των ημερομισθίων	420.000
Αποσβέσεις παγίων παραγωγής και αναλογία Διοικήσεως	14.000
Διάφορα βιομηχανικά έξοδα	210.000
<b>Συνολικό κόστους 140 ταγιέρ</b>	<b>4.326.000</b>

4.326.000:140=30.900 Άρα το κάθε ταγιέρ της ποιότητας αυτής μας στοίχισε 30.900 Ευρώ

### **Εφαρμογή κανόνων καταμερισμού του εργοστασιακού κόστους**

Η εταιρεία ΑΣΤΗΡ Α.Ε. παράγει 2 προϊόντα χ και ψ τα οποία διέρχονται από τα τρία στάδια παραγωγικής διαδικασίας Α, Β και Γ.

Το εργοστασιακό κόστος κατανέμεται στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας καθώς και στα αντίστοιχα προϊόντα που παράγονται βασιζόμενοι στους εξής κανόνες.

Λογαριασμοί εξόδων	Κανόνες κατανομής του κόστους στα τμήματα παραγωγής.
60 Αμοιβές Έξοδα Προσωπικού Άμεσα εργατικά	Κατανέμονται στα τμήματα Α, Β και Γ με βάση τα ποσοστά της άμεσης εργασίας του κάθε τμήματος χωριστά.
Έμμεσα εργατικά	Κατανέμονται στα επιμέρους τμήματα Α, Β και Γ με βάση τα ποσοστά της άμεσης εργασίας του κάθε τμήματος χωριστά.
61 Αμοιβές και έξοδα Τρίτων Επεξεργασίες	Κατανέμονται στα τμήματα Α, Β και Γ με βάση τα πραγματικά ποσά που καταβλήθηκαν για επεξεργασία και βαρύνουν τα αντίστοιχα τμήματα.
Λοιπές αμοιβές τρίτων	Κατανέμονται στα τμήματα παραγωγής Α, Β και Γ ανάλογα με τον αριθμό των απασχολούμενων εργατών στα αντίστοιχα τμήματα
62 Παροχές Τρίτων Ηλεκτρικό ρεύμα - Τηλέφωνο-νερό	Κατανέμονται στα διάφορα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας με βάση τους μετρητές κατανομής της δαπάνης αυτής που τοποθετήθηκαν και υπάρχουν στα αντίστοιχα τμήματα
Επισκευές και συντηρήσεις	Κατανέμονται στα διάφορα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας ανάλογα με την

	αξία κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού που διατηρεί το κάθε τμήμα ή του χώρου που χρησιμοποιεί για συντήρηση κτηρίων.
Λοιπές παροχές τρίτων	Κατανέμονται στα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας ανάλογα με τον αριθμό των απασχολούμενων εργατών στα αντίστοιχα τμήματα παραγωγής.
63 Φόροι – Τέλη	Κατανέμονται στα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας ανάλογα με τον αριθμό των απασχολούμενων εργατών στα αντίστοιχα τμήματα παραγωγής.
64 Διάφορα Έξοδα	Κατανέμονται στα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας ανάλογα με τον αριθμό των απασχολούμενων εργατών στα αντίστοιχα τμήματα παραγωγής.
66 Αποσβέσεις	Κατανέμονται στα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας, ανάλογα με τις αποσβέσεις των μηχανημάτων που υπάρχουν στα αντίστοιχα παραγωγικά τμήματα ή του χώρου του κτηρίου που χρησιμοποιεί το κάθε τμήμα χωριστά.

**Κατανομή του κόστους του κάθε τμήματος στα επιμέρους προϊόντα που παράγονται**

Λογαριασμοί υλικών δαπανών	Κανόνες κατανομής του κόστους στα προϊόντα που παράγονται
A και B Ύλες-Υλικά Συσκευασίας	Κατανέμονται στα προϊόντα που παράγονται, με βάση τις μονάδες ισοδυναμίας (παραγόμενες μονάδες × τεχνικές προδιαγραφές= μονάδες ισοδυναμίας
Έξοδα Λογαριασμών	Τα έξοδα παραγωγής που απεικονίζονται στους Λογαριασμούς 60-66 κατανέμονται στα προϊόντα που παράγονται, με βάση τις ημερήσιες δυναμικότητες της επιχείρησης. Ως ημερήσιες δυνατότητες παίρνονται τα κιλά από το κάθε προϊόν χωριστά που μπορεί να παράγει η επιχείρηση μέσα σε μια μέρα, αντίστοιχα ως βασικό προϊόν παίρνεται πάντα το προϊόν χ, που θα μπαίνει ως αριθμητής, ενώ ως παρανομαστές μπαίνουν οι ημερήσιες δυναμικότητες των προϊόντων χ και ψ αντίστοιχα. Έτσι προκύπτουν οι συντελεστές ισοτιμίας που πολλαπλασιαζόμενες με τις παραγόμενες μονάδες δίνουν τις μονάδες ισοτιμίας. Με βάση τα ποσοστά που προκύπτουν από τις μονάδες ισοτιμίας κατανέμονται οι δαπάνες των λογαριασμών 60-66 στα προϊόντα που παράγονται στο κάθε τμήμα ξεχωριστά

## Άσκηση

Η βιομηχανία ΑΣΤΗΡ Α.Ε. έχει ως αντικείμενο εργασιών την κονσερβοποίηση ροδάκινων και λειτουργεί παραγωγικά μόνο τους μήνες Μάιο – Οκτώβριο δηλαδή συνολικά 6 μήνες κάθε χρόνο. Για τη χρήση 2002 προϋπολογίζονται ως ετήσιες παραγωγικές αποσβέσεις το ποσό 120.000 Ευρώ. Εφαρμόζεται η μηνιαία κοστολόγηση.

Ζητείται: Να γίνει ο λογιστικός χειρισμός των αποσβέσεων αυτών στα βιβλία της Α.Ε.

Λύση

Α) οι αποσβέσεις ανά μήνα είναι 10.000 ευρώ ( $12.000/12=10.000$  ευρώ). Με τις αποσβέσεις αυτές και στο τέλος του κάθε μήνα από τους 12 μήνες του έτους, στο ημερολόγιο της αναλυτικής λογιστικής γίνονται οι δύο παρακάτω λογιστικές εγγραφές ως εξής:

### Ημερολόγιο Αναλυτικής λογιστικής

	Χρέωση	Πίστωση
66 Αποσβέσεις	10.000	
(11.99-16.99) Αποσβεσμένα πάγια (10.000)		
58.66 Προϋπολογισμένες αποσβέσεις (10.000)		
66.99 προϋπολογισμένες αποσβέσεις		10.000

Β) Στους 6 παραγωγικούς μήνες του έτους (Μάιο – Οκτώβριο) και με ημερομηνία την τελευταία μέρα του καθένα από τους μήνες αυτούς γίνονται επιπλέον και οι παρακάτω δύο λογιστικές εγγραφές :

Αποσβέσεις  $120.000$  ευρώ/6 μήνες= $20.000$  ευρώ= αποσβέσεις ανά μήνα

### Ημερολόγιο Αναλυτικής λογιστικής

	Χρέωση	Πίστωση
66.99 Προϋπολογισμένες αποσβέσεις	20.000	
52.66 Προϋπολογισμένες αποσβέσεις	20.000	
92.00.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων (20.000)		
90.00.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων		40.000

## Τυπολόγιο Βιομηχανικού Λογισμού

A) Εμπορικό κόστος = Βιομηχανικό κόστος + μεταβλητές δαπάνες διάθεσης

B) Πλήρες κόστος = Εμπορικό κόστος + Δαπάνες εφοδιασμού + Διάθεσης + Διοίκησης + χρήματος.

### Η Διαμόρφωση του κόστους κατά επίπεδα

Άμεσα Υλικά + Άμεση Εργασία	1 <sup>ο</sup> Αρχικό
Αρχικό + Δαπάνες Κατεργασίας	2 <sup>ο</sup> Άμεσο
Άμεσο + Δαπάνες Λειτουργίας παραγωγής	3 <sup>ο</sup> Βιομηχανικό
Βιομηχανικό + Μεταβλητό δαπάνες διάθεσης	4 <sup>ο</sup> Εμπορικό
Εμπορικό + Μεταβλητό δαπάνες διάθεσης	5 <sup>ο</sup> Πλήρες

### Τελικοί φορείς – το προϊόν

Τελικός φορέας του κόστους παραγωγής είναι το προϊόν ενώ ενδιάμεσοι φορείς κόστους είναι τα ενδιάμεσα τμήματα της επιχείρησης δηλαδή οι λειτουργίες της και τα ημιτελή προϊόντα της. Τέλος οι βιομηχανικές επιχειρήσεις που έχουν ενεργητικό ή καθαρό κύκλο εργασιών πάνω από 9 εκατομμύρια Ευρώ έχουν υποχρέωση να ενημερώνουν τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής του ΕΓΛΣ κάθε μέρα ή το αργότερο στο τέλος κάθε μήνα ή τριμήνου. Ενώ οι επιχειρήσεις που έχουν κύκλο εργασιών μικρότερο των 9.000.000 Ευρώ μπορούν να προσδιορίζουν τα κοστολογικά αποτελέσματα τους μια φορά στο τέλος της χρονιάς.

### Ανάλυση Κόστους και Εσόδων σε συνάρτηση με τον όγκο παραγωγής – νεκρό σημείο

Βασικές υποθέσεις για να ισχύει το νεκρό (αδρανές) σημείο του κύκλου εργασιών (B/E)

- 1) Η τιμή πωλήσεως ανά μονάδα προϊόντος θα είναι η ίδια με αυτήν που προβλέφθηκε και δεν θα αλλάξει.
- 2) Η πραγματική αξία των πωλήσεων θα είναι η ίδια με εκείνη που προβλέφθηκε.
- 3) Το κόστος παραγωγής δεν μεταβάλλεται δηλαδή οι τιμές των συντελεστών παραγωγής δεν αλλάζουν.
- 4) Η παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης θα παραμείνει σταθερή και η παραγωγικότητα του εργοστασίου είναι σταθερή.
- 5) Τα έσοδα από τις πωλήσεις μεταβάλλονται ανάλογα με την αύξηση ή μείωση των πωλήσεων στην αγορά (ελαστικότητα ίση με τη μονάδα ) γιατί π.χ. μπορεί να μειωθεί το ύψος των πωλήσεων και να αυξηθούν τα έσοδα από τις πωλήσεις, επειδή αυξήθηκε η τιμή, αν υπάρχει μεγάλη ελαστικότητα ( $E > 1$ ).

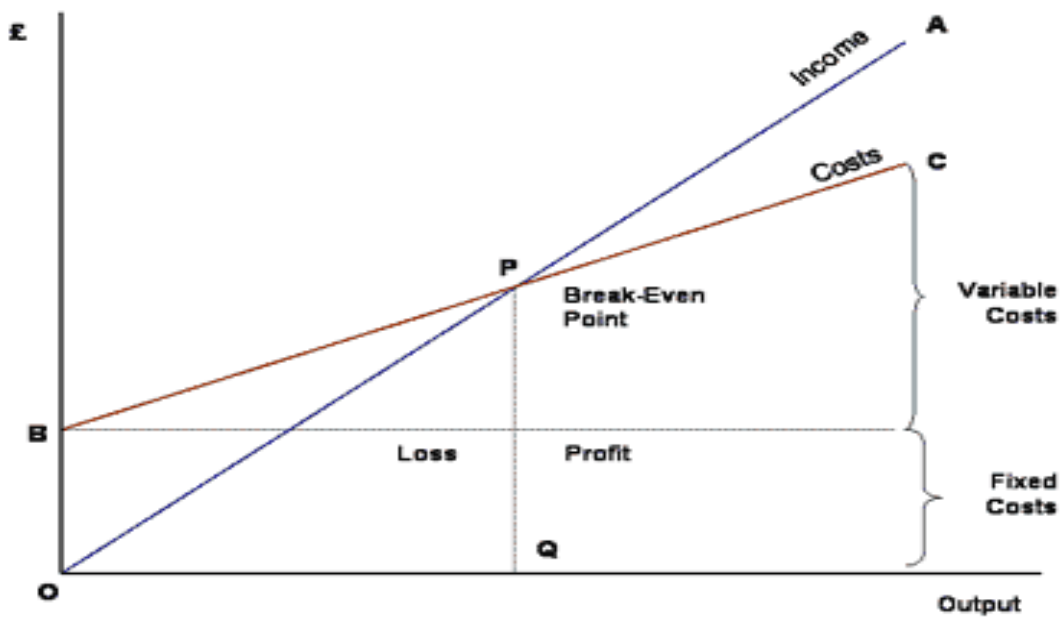
- 6) Υποθέτουμε ότι οτιδήποτε παράγουμε το πουλάμε. Υπάρχει απεριόριστη ζήτηση δηλαδή δεν υπάρχουν μονοπωλιακές δυνάμεις στην αγορά.

### Νεκρό Σημείο του κύκλου εργασιών (B/E)

Νεκρό σημείο (Break even point or B/E) είναι το σημείο του κύκλου εργασιών στο οποίο το κέρδος είναι μηδέν ή είναι το σημείο του κύκλου εργασιών στο οποίο τα συνολικά έσοδα είναι ίσα με τα συνολικά έξοδα.

Δηλαδή στο νεκρό σημείο  $TR$  (Total Revenue)= $TC$  (Total Cost) ή εξ' ορισμού το B/E είναι εκείνο όταν  $\Pi=0$  ( $K$ = κέρδος, Profit).

Νεκρό σημείο είναι το σημείο όπου η επιχείρηση παράγει τόσες μονάδες προϊόντος ώστε το μικτό περιθώριο κέρδους να είναι ίσο με τα συνολικά σταθερά έξοδα.





## **Κοστολόγηση Συμπαράγωγων και υποπαραγωγών**

Συμπαράγωγα είναι τα προϊόντα που μπορούν να ξεχωρίσουν από τα κύρια προϊόντα και να διατεθούν ατομικά σαν χωριστά προϊόντα με σημαντική τιμή πώλησης, μολονότι προέρχεται κατά βάση από τις ίδιες πρώτες ύλες και με την ίδια διαδικασία ή σειρά διαδικασιών με τα κύρια προϊόντα να έχουν υποστεί την ίδια ακριβώς επεξεργασία, μερικά η και συνολικά.

Τα βασικά χαρακτηριστικά των «συμπαράγωγων» προϊόντων είναι τα ακόλουθα:

- 1) Έχουν μία αναπόφευκτη φυσική σχέση η οποία προϋποθέτει κοινή και ταυτόχρονη επεξεργασία.
- 2) Υπάρχει ένα σημείο διαχωρισμού (split-off-point) πέρα από το οποίο παράγονται χωριστά προϊόντα που μπορούν να πωληθούν ή να υποστούν και άλλη επεξεργασία στη συνέχεια.
- 3) Έχουν μία κάποια ατομική χωριστή τιμή πώλησης.

## **Κοινό Κόστος (joint cost)**

Είναι το κόστος όλων των συντελεστών που είναι απαραίτητοι και χρησιμοποιούνται στη κοινή διαδικασία για τη παραγωγή των «συμπαράγωγων», υποπροϊόντων και υποπαραγωγών. Τα κοινά έξοδα δεν μπορούν να αναγνωριστούν και να αποδοθούν σε συγκεκριμένο προϊόν και είναι αδιαίρετα γιατί καταναλώθηκαν για όλα μαζί τα προϊόντα. Κοινά έξοδα παρουσιάζονται μόνο μέχρι του σημείου διαχωρισμού όπου παράγονται χωριστά προϊόντα, τα κύρια και βοηθητικά, συμπαράγωγα ή υποπροϊόντα. Έξοδα πέρα από το σημείο αυτό μπορούν να αποδοθούν σε συγκεκριμένο πια προϊόν και ονομάζονται ξεχωριστά έξοδα (separable costs).

## **Κέντρα κόστους κύρια και βοηθητικά**

Κέντρα κόστους είναι η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας η περιοχή εύθινης για την οποία πραγματοποιείται μέτρηση της αποτελεσματικότητας της.

Κριτήρια δημιουργίας θέσεων είναι:

1. Αυτοτέλεια χώρου. Δηλαδή να αποτελεί 1 συγκεκριμένο και περιορισμένο τομέα δραστηριότητας
2. Τεχνολογική διάρθρωση. Δηλαδή να διακρίνονται τα στάδια έλευσης των αγαθών ως αυτόνομα.
3. Κέντρα επενδύσεως ή κέντρα κόστους (όπως π.χ. ο κλάδος ανταλλακτικών μίας αντιπροσωπίας αυτοκινήτων)
4. Έλεγχος κόστους. Όσο μεγαλύτερα είναι τα μεγέθη μίας οικονομικής μονάδας, τόσο ο αριθμός των κοστολογικών κέντρων είναι μεγαλύτερος.

Τα κύρια κέντρα κόστους έχουν ως βασικό σκοπό λειτουργίας την παραγωγή των ενδιάμεσων η τελικών προϊόντων.

Τα βοηθητικά κέντρα κόστους λειτουργούν με κύριο σκοπό την εξυπηρέτηση των αναγκών των κύριων κέντρων κόστους. Ιδιαιτερότητα παρουσιάζει το κόστος των βοηθητικών τμημάτων, το οποίο επιμερίζεται και επιβαρύνει τα κύρια κέντρα κόστους με τα οποία είναι συνδεδεμένα και συλλειτουργεί. Έτσι τα έμμεσα έξοδα μετατρέπονται σε άμεσα και μαζί με το κόστος των κύριων κέντρων σχηματίζουν το λειτουργικό κόστος.

## **Φορείς κόστους**

Οι φορείς κόστους διακρίνονται σε:

1. Τελικοί φορείς κόστους  
Είναι το προϊόν ή η υπηρεσία που παράγεται και που προορίζεται να διατεθεί στην αγορά
2. Ενδιάμεσοι φορείς κόστους  
Είναι τα προϊόντα που παράγονται σε διάφορες φάσεις ή στάδια κατεργασίας, τα οποία δεν είναι δυνατό να διατεθούν στη κατανάλωση με τη μορφή που παίρνουν στα στάδια αυτά της παραγωγής. Το κόστος του ενδιάμεσου ή τελικού φορέα αποτελείται από στοιχεία άμεσου και έμμεσου κόστους.

## **Φύλλο επιμερισμού εξόδων**

Το φύλλο μερισμού εξόδων είναι ένα φύλλο εργασίας στο οποίο τα οργανικά έξοδα κατανέμονται και επιμερίζονται μεταξύ των λειτουργιών, κυρίων και βοηθητικών, ανάλογα με την ωφελεία της κάθε μίας. Συντάσσεται πριν από τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης και συμβάλει στον προσδιορισμό των εξόδων σε κοστολογήσιμα και μη. Κοστολογήσιμα έξοδα είναι εκείνα που επιβαρύνουν το κόστος των προϊόντων που έχουν παραχθεί και μη κοστολογήσιμα είναι εκείνα που μεταφέρονται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσης. Το φύλλο μερισμού εξόδων συντάσσεται με βάση την πείρα και την κρίση του κοστολόγου, λογιστή έχοντας υπόψιν τα όρια που θέτουν οι νόμοι. Δυσκολία παρουσιάζει η επιλογή του κριτηρίου επιμερισμού βάσει του οποίου θα γίνει η κατανομή των εξόδων στις επιμέρους λειτουργίες. Οι πιο ευρύτερα χρησιμοποιούμενες βάσεις επιμερισμού, παρουσιάζονται πιο κάτω:

## **Βάσεις επιμερισμού κυρίων τμημάτων**

Βάση επιμερισμού	Είδος δαπάνης
Επιφάνεια (m <sup>2</sup> )	Ενοίκια, δημοτικά τέλη, κοινόχρηστα έξοδα
Αριθμός εργαζομένων	Έξοδα διεύθυνσης, αναψυκτήριο, επίβλεψη
Αξία	Αποσβέσεις, ασφάλιστρα, μεταφορικά, αποθήκευτρα
Βάρος υλικών Όγκος ((m <sup>3</sup> ) (θέρμανση)	Θέρμανση

Βοηθητικά τμήματα	Βάση επιμερισμού
Αναψυκτήριο	Αριθμός εργαζομένων
Συντήρηση	Αριθμός επισκέψεων, ώρες καταναλωθείσες για κάθε τμήμα, Αξία των ωρών αυτών.
Φαρμακείο	Αριθμός εργαζομένων, Αριθμός περιπτώσεων
Αποθήκες	Αριθμός αιτήσεων χορηγήσεων
Ποιοτικός έλεγχος	Αριθμός λειτουργίας μηχανημάτων, Αριθμός ωρών άμεσης εργασίας

## **Ορισμός και δραστηριότητες της αναλυτικής λογιστικής**

Η αναλυτική λογιστική είναι μία ολοκληρωμένη διαδικασία μέτρησης, ανάλυσης, υπολογισμού και Παρουσίασης του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών μίας επιχείρησης καθώς και 1 μέτρο της αποδοτικότητας και της καλής λειτουργίας της.

Παρακολουθεί λογιστικά γεγονότα τα οποία καλύπτουν τις εσωτερικές ανάγκες της οικονομικής μονάδας (προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών αποτελεσμάτων, λήψη διαφόρων πληροφοριών χρήσιμων για επιχειρηματικές αποφάσεις) σε αντίθεση με τη γενική λογιστική που παρακολουθεί το σύνολο των λογιστικών γεγονότων που είναι αποτέλεσμα της συνολικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας (με τρίτους και το προσωπικό).

## **Μέθοδοι κοστολόγησης**

Η κοστολόγηση εμφανίζεται με τις δύο παρακάτω μορφές

- i. Εσωλογιστική κοστολόγηση (ολοκληρωμένη μορφή) είναι εκείνη η οποία αντλεί τα απαιτούμενα κοστολογικά δεδομένα από τα βιβλία και τα στοιχεία της οικονομικής μονάδας. Η εσωλογιστική κοστολόγηση προϋποθέτει και στηρίζεται στην λογιστικοποίηση των κοστολογικών στοιχείων για τον σχηματισμό αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.
- ii. Εξωλογιστική λογιστική (ατελής μορφή) είναι εκείνη η οποία στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα και όχι σε λογιστικές εγγραφές.

## **Βασικές κατηγορίες κόστους**

Ο όρος <<κόστος>> εκφράζει την οικονομική θυσία που πραγματοποιήθηκε για την επίτευξη ενός συγκεκριμένου σκοπού. Επομένως σκόπιμο είναι να προσδιορίζονται κάθε φορά τα είδη του κόστους όπως πιο κάτω.

## **Κόστος Πραγματικό**

Πραγματικό κόστος είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά που έχουν πραγματοποιηθεί και αφορούν την δραστηριότητα των λειτουργιών της οικονομικής μονάδας ή την παραγωγή των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Δηλαδή το κόστος αυτό υπολογίζεται μετά την πραγματοποίηση του βάσει πραγματικών αριθμητικών στοιχείων που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία. Το πραγματικό κόστος κατά κανόνα αναφέρεται σε ενσώματα ή ασώματα αγαθά που παράγονται (προϊόντα ή υπηρεσίες) ή που αγοράζονται (εμπορεύματα) ή σε δραστηριότητες και λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.

Το πραγματικό κόστος λέγεται και ιστορικό επειδή προσδιορίζεται εκ' των υστέρων δηλαδή μετά την πραγματοποίηση των δαπανών. Ονομάζεται ακόμα και λογιστικό επειδή προσδιορίζεται λογιστικά σε αντίθεση με άλλου τύπου κόστους που προσδιορίζονται με υπολογισμούς δηλαδή εξωλογιστικά. Το πραγματικό κόστος διακρίνεται στις ακόλουθες κατηγορίες.

### **1) Κόστος αρχικό (prime cost)**

Είναι το κόστος που αποτελείται από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία και ενσωματώνεται στο προϊόν ή στην υπηρεσία που παράγεται δηλαδή:

Αρχικό κόστος= Άμεσα υλικά + Άμεση εργασία

Το αρχικό κόστος χρησιμοποιείται βασικά ως κριτήριο κατανομής του έμμεσου κόστους αποτελεί τον πυρήνα διαμόρφωσης του πλήρους κόστους παραγωγής και είναι αντικείμενο ελέγχου των φορέων που ευθύνονται για την πραγματοποίησή του.

Σχετικά με τα στοιχεία που αποτελούν το αρχικό κόστος διευκρινίζονται τα εξής:

- **Άμεσα υλικά** είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που απαιτούνται για την παραγωγή του προϊόντος. Στα παραπάνω δεν περιλαμβάνονται εκείνα τα υλικά που αν και αναλώνονται στην παραγωγή του προϊόντος δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος του. Για παράδειγμα τα ηλεκτρόδια συγκόλλησης στη συναρμολόγηση κατασκευών.
- **Άμεση εργασία** είναι το πραγματικό κόστος του χρόνου εργασίας που αναλώνεται για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Ο χρόνος αυτός προσδιορίζεται έπειτα από μετρήσεις και όχι από υπολογισμούς ή κατανομές εκτός αν οι κατανομές γίνονται με βάση στοιχεία πραγματικής απασχόλησης κατά συγκεκριμένο παραγόμενο προϊόν (παραγωγή κατά παραγγελία).

## 2. Κόστος μετατροπής η κατεργασίας (conversion cost)

Είναι το σύνολο των ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται κατά την μετατροπή της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν σε κάθε στάδιο ή φάση κατεργασίας. Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής, άμεσα και έμμεσα εκτός από την αξία των άμεσων υλικών δηλαδή:

Κόστος μετατροπής = Κόστος άμεσης εργασίας + Γ.Β.Ε

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα περιλαμβάνουν τα κατ' είδος οργανικά έξοδα (οι λογαριασμοί της ομάδας 6) πλην των άμεσων εργατικών. Επίσης περιλαμβάνεται και η αξία των έμμεσων υλικών παραγωγής, όπως π.χ. συντήρησης και επισκευών αποθηκών πρώτων και βοηθητικών υλών.

## 3. Κόστος παραγωγής (production cost)

Είναι το κόστος που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος σε μία ή περισσότερες φάσεις ή στάδια παραγωγής.

Δηλαδή αποτελείται από το σύνολο των ομαλών οργανικών στοιχείων του κόστους.

Συγκεκριμένα το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει τα εξής:

- 1) Ανάλωση των πρώτων υλών
- 2) Άμεσα εργατικά
- 3) Γενικά βιομηχανικά έξοδα

Κόστος παραγωγής= Κόστος άμεσων υλικών + κόστος άμεσης εργασίας + Γ.Β.Ε

Το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με έξοδα διοικητικής λειτουργίας, διάθεσης, ερευνών και ανάπτυξης καθώς και έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας. Δεν περιλαμβάνει επίσης τα έξοδα λειτουργίας των αποθηκών ετοιμών προϊόντων τα οποία βαρύνουν το κόστος λειτουργίας διάθεσης. Εάν προσθέσουμε στο κόστος παραγωγής το κόστος των παραπάνω λειτουργιών προκύπτει το ολικό κόστος.

## 4. Κόστος λειτουργίας διάθεσης

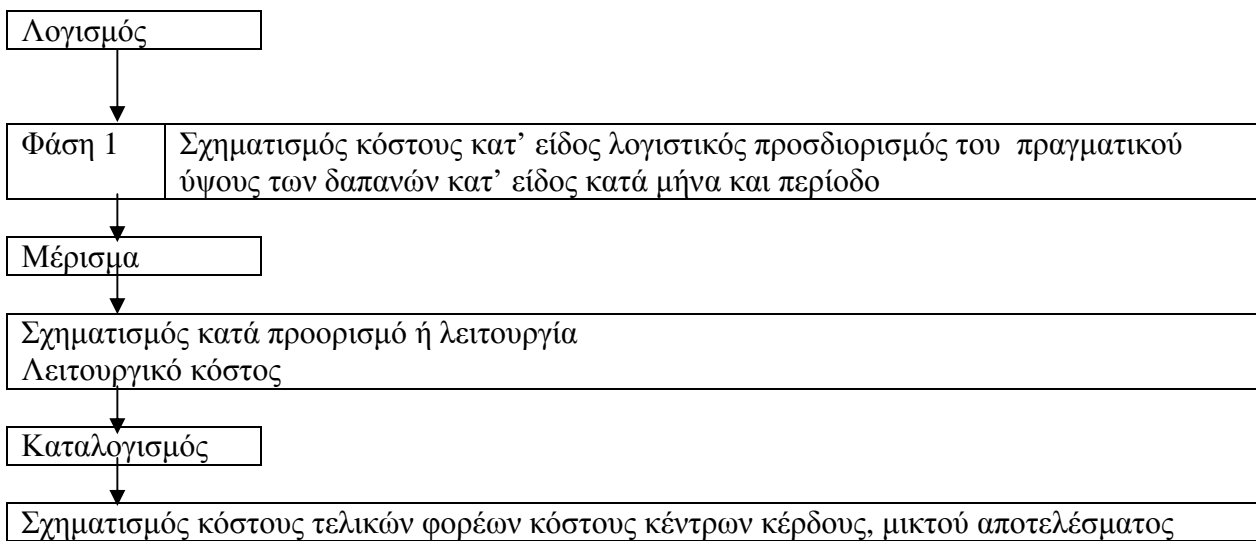
Περιλαμβάνει τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων.

## Τα βοηθητικά τμήματα της παραγωγής

Τα βοηθητικά τμήματα είναι μη παραγωγικά. Δηλαδή το προϊόν δεν περνάει από αυτά. Έχουν όμως έξοδα και τα έξοδα τους αφορούν τα τμήματα της λειτουργίας της παραγωγής. Άρα συμμετέχουν στο κόστος παραγωγής.

## Οργάνωση και διαδικασία της κοστολόγησης

5. Τα απαραίτητα για την κοστολόγηση έντυπα.
6. Καθορισμός των κύριων και βοηθητικών κέντρων (θέσεων) κόστους.
7. Καθορισμός των βάσεων μερισμού των έμμεσων κατ' είδος εξόδων της ομάδας 6 στα (κύρια και βοηθητικά) κέντρα κόστους.



## Οι βασικοί λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής

### **90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί**

Για την μεταφορά στην αναλυτική λογιστική των:

- 1) Αρχικών αποθεμάτων.
- 2) Αγορών.
- 3) Εξόδων κατ' είδος.
- 4) Εσόδων κατ' είδος.
- 5) Αποτελεσμάτων (λογαριασμοί 81-85)

### **92 Κέντρα θέσεις κόστους**

Συγκεντρώνει το κόστος κατά προορισμό

Έξοδα λειτουργίας:

- 1) Παραγωγής
- 2) Διοίκησης
- 3) Ερευνών και ανάπτυξης
- 4) Διάθεσης
- 5) Χρηματοοικονομικής

### **93 Κόστος παραγωγής**

Συγκεντρώνεται το κόστος κατ' είδος προϊόντος

### **94 Αποθέματα**

Παρακολουθούνται τα αποθέματα:

- 1) Αγοραζόμενα
- 2) Παραγόμενα

### **96 Έσοδα-Μικτά-Αναλυτικά-Αποτελέσματα**

Παρακολουθούνται:

- 1) Η ομάδα 7
- 2) Το κόστος των πωλημένων
- 3) Τα άμεσα έξοδα πωλήσεων
- 4) Τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

### **98 Αναλυτικά Αποτελέσματα**

Συγκεντρώνονται στο τέλος της περιόδου τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσμάτων:

- 1) Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (λογαριασμός 81)
- 2) Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων (λογαριασμός 82)
- 3) Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (λογαριασμός 83)
- 4) Πρόσθεση αποσβέσεων (λογαριασμός 85)
- 5) Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα (λογαριασμός 98.99)
- 6) Αποτελέσματα Χρήσης (λογαριασμός 88)

### **Προαιρετικοί λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής**

91 Ανακατάταξη εξόδων αγορών και εσόδων εξυπηρετεί τις εξής ανάγκες:

- 1) Την κατάταξη των εξόδων και εσόδων κατά τρόπο διαφορετικό της γενικής και αναλυτικής λογιστικής
- 2) Την ομαδοποίηση των έμμεσων εξόδων για την κατανομή του με κοινό κριτήριο
- 3) Την εξεύρεση βραχύχρονων αποτελεσμάτων στα πλαίσια της αναλυτικής λογιστικής

95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος παρακολουθούνται:

- 1) Οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού παρακολουθούνται:

- 1) Οι διαφορές μεταξύ των εξόδων που καταχωρήθηκαν στην Γενική λογιστική και εκείνων που ενσωματώθηκαν στην Αναλυτική λογιστική
- 2) ομοίως οι διαφορές εσόδων
- 3) οι διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους στα τελικά προϊόντα.

99 Εσωτερικές Διασυνδέσεις χρησιμοποιείται με σκοπό:

- 1) Είτε συνδέσμου μεταξύ των αναλυτικών ημερολογίων της αναλυτικής λογιστικής του ίδιου υποκαταστήματος ή εργοστασίου (διάμεσοι λογαριασμοί)
- 2) Είτε συνδέσμου μεταξύ εργοστασίων ή υποκαταστημάτων της επιχείρησης (αντικριζόμενοι λογαριασμοί).

## **Κεφάλαιο 2 Συστήματα κοστολόγησης. Εξατομικευμένη - κοστολόγηση κατά φάση**

### **Συστήματα κοστολόγησης**

- i. Στις επιχειρήσεις που παράγουν έργο κατά παραγγελία των πελατών τους και σύμφωνα με τις εντολές τους. Οι εντολές αυτές ορίζουν τις «τεχνικές προδιαγραφές» των προς κατασκευή έργων και δεσμεύουν τον κατασκευαστή. Η παραγγελία του πελάτη μπορεί να αναφέρεται στην κατασκευή ενός και μόνου έργου ή στην κατασκευή μίας σειράς ομοειδών έργων (Productions par lots)
- ii. Στις επιχειρήσεις που παράγουν εξατομικευμένα προϊόντα όχι κατ' εντολή των πελατών τους αλλά για την δημιουργία δικών τους αποθεμάτων, όπως γίνεται στην επιπλοποιία.

### **Βασικά μεγέθη του κόστους**

- 1) Το κόστος των πρώτων και βοηθητικών υλών που αναλώθηκαν για την κατασκευή του.
- 2) Το κόστος της άμεσης εργασίας που αναλώθηκε για το συγκεκριμένο έργο.
- 3) Το έμμεσο κόστος (Γενικό Βιομηχανικό Κόστος) που αναλογεί στο έργο αυτό.

### **Η επιβάρυνση με το έμμεσο κόστος παραγωγής**

Ο καταλογισμός των ΓΒΕ γίνεται με την χρησιμοποίηση του συντελεστή επιβαρύνσεως. Ο συντελεστής αυτός καθορίζεται προϋπολογιστικά με βάση ορισμένα προϋπολογιζόμενα στοιχεία όπως είναι οι εργατοώρες οι μηχανοώρες κ.α. ή το κόστος αυτών. Σημειώνεται ότι ο συντελεστής επιβαρύνσεως μπορεί να είναι ένας για όλα τα τμήματα ή ένα για κάθε τμήμα. Στην περίπτωση που κάθε τμήμα έχει δικό του συντελεστή ο καταλογισμός του έμμεσου κόστους είναι ακριβότερος.

**Συντελεστής Επιβαρύνσεως ΓΒΕ= Ετήσια προϋπολογισμένα ΓΒΕ/ Ετήσιες Προϋπολογισμένες εργατοώρες ή μηχανοώρες.**

Ένας ακόμα συντελεστής επιβαρύνσεως είναι εκείνος που επιβαρύνει το κόστος παραγωγής του έργου με ολόκληρο το κόστος μετατροπής (κόστος άμεσης εργασίας+ ΓΒΕ). Δηλαδή ο συντελεστής επιβαρύνσεως, ενιαίος ή κατά τμήμα, μπορεί να έχει την παρακάτω μορφή.

**Συντελεστής Επιβαρύνσεως κόστος μετατροπής= Προϋπολογιστικό κόστος μετατροπής/ Προϋπολογισμένες ώρες άμεσης εργασίας ή ώρες λειτουργιών μηχανών**

### Εφαρμογή κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής

Η μηχανουργική εταιρεία «Ατσάλι ΑΕ» ξεκινά την παραγωγική της δραστηριότητα στις 1.1.2006 η εταιρεία ως νεοϊδρυόμενη δεν εμφανίζει υπόλοιπο στον λογαριασμό «παραγωγή σε εξέλιξη». Αν υποθέσουμε ότι μία χρήση περιορίζεται μέσα σε ένα μήνα τότε με βάση τα βιβλία και τα στοιχεία στοιχεία στις 31.12.2006 προκύπτουν τα παρακάτω μεγέθη.

#### 1) Άμεσα υλικά και άμεση εργασία που αναλώθηκαν κατά παραγγελία

Αριθμός εντολής παραγωγής	Κόστος άμεσων υλικών	Κόστος άμεσης εργασίας
No 101	80.213	150.895
No 102	128.516	209.606
No 103	96.225	163.225
No 104	77.829	136.990
Σύνολα	382.783	660.746

#### 2) Ώρες άμεσης εργασίας κατά τμήμα και κατά εντολή παραγωγής

Αριθμός εντολής	Τμήματα			Σύνολα
	T1	T2	T3	
No 101	82	94	117	293
No 102	163	176	68	407
No 103	96	91	130	317
No 104	118	76	72	266
Σύνολα	459	473	387	1.283

3) Ο καταλογισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων γίνεται με βάση της ώρες άμεσης εργασίας και με προϋπολογισμένους συντελεστές επιβαρύνσεως κατά τμήμα. Οπότε η αναλογία του γενικού βιομηχανικού κόστους ανά ώρα για κάθε τμήμα είναι:

Τμήμα1=600 Ε/Η

Τμήμα2=520 Ε/Η

Τμήμα3=490 Ε/Η

#### 4) Καταλογισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων ανά εντολή και ανά τμήμα

Αριθμός Εντολής	T1	T2	T3	Σύνολα
No 101	22×600=49.200	94×520=48.880	117×490=57.330	155.410
No 102	163×600=97.800	176×520=91.520	68×490=33.320	222.640
No 103	96×600=57.600	91×520=47.320	130×490=63.700	168.620
No 104	118×600=70.800	76×520=39.520	72×490=35.280	145.600
Σύνολα	459×600=275.400	437×520=227.240	387×490=189.630	692.270



5) Αποπερατώθηκαν οι εντολές NO 101 και 102 και τα προϊόντα παρελήφθησαν από την αποθήκη. Από τα υλικά της παραγγελίας NO 102 παρήχθησαν υπολείμματα 4000 μονάδες που αποτιμούνται προς 10 €ανά μονάδα.

### Λύση

#### Πίνακας κοστολόγησης των εντολών παραγωγής

Εντολές	No 101	No 102	No 103	No 104
Κόστος άμεσων υλικών	80.213	128.516	96.225	77.829
Κόστος άμεσης εργασίας	150.895	209.606	163.255	136.990
Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	155.410	222.640	168.620	195.600
Κόστος Αποπερατωμένων Κόστος παραγωγής σε εξέλιξη Υπολείμματα (10.400)	386.518	560.762	428.100	360.419
Πραγματικό κόστος		520.762		

93 Κόστος Παραγωγής		386.518	
93.00 Κόστος παραγωγής εντολής No 101	80.213		
93.00.00.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	150.895		
93.00.01.00 Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής	<u>155.410</u>		
93.00.01.60 Αμοιβές έξοδα προσωπικού			
93.00.02.00 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής			
93.01 Κόστος παραγωγής No 102		560.762	
93.01.00.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	128.516		
93.01.01.00 Κόστος			

άμεσων εξόδων			
93.01.01.60 Αμοιβές	209.606		
έξοδα προσωπικού			
93.01.02.00 Κόστος	<u>222.640</u>		
έμμεσων εξόδων			
παραγωγής			
93.02 Κόστος Παραγωγής		428.100	
No 103			
93.02.00.00 Κόστος	96.225		
άμεσων εξόδων			
παραγωγής			
93.02.01.00 Κόστος			
άμεσων εξόδων			
παραγωγής			
93.02.01.60 Αμοιβές	163.255		
έξοδα προσωπικού			
93.02.02.00 Κόστος	<u>168.620</u>		
έμμεσων εξόδων			
παραγωγής			
93.03 Κόστος Παραγωγής		360.419	
No 104			
93.03.00.00 Κόστος	77.829		
αναλωμένων άμεσων			
υλικών			
93.03.01.00 Κόστος			
άμεσων εξόδων			
παραγωγής			
93.03.01.60 Αμοιβές	136.990		
έξοδα προσωπικού			
93.03.02.00 Κόστος	<u>145.600</u>		
έμμεσων εξόδων			
παραγωγής			
94 Αποθέματα			382.783
94.24 Πρώτες			
βοηθητικές – Υλικά			
συσκευασίας			
94.24.00.99	382.783		
Καταλογισμένες			
αναλώσεις πρώτων και			
βοηθητικών υλών – Υλικά			
92 Κέντρα θέσεις κόστους			1.353.016
92.00 Έξοδα λειτουργίας			
παραγωγής			
92.00.99.00			
Καταλογισμένο κόστος	560.940		
τμήματος T1			
92.00.99.01			
Καταλογισμένο κόστος	580.000		
τμήματος T2			
92.00.99.02			

Καταλογισμένο κόστος τιμήματος Τ3	<u>212.076</u>		
Επιβάρυνση των φορέων κόστους με το κόστος των άμεσων υλικών της άμεσης εργασίας και τον καταλογισμό σ' αυτούς τους κόστους των κύριων τιμημάτων παραγωγής			
94 Αποθέματα		907.280	
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.00.00 Προϊόντα εντολής Νο 101	386.518		
94.21.01.00 Προϊόντα εντολής Νο 102	<u>520.762</u>		
94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα		40.000	
94.22.00.20 Υπολείμματα	<u>40.000</u>		
93 Κόστος παραγωγής			
93.00 Κόστος παραγωγής εντολής Νο 101			386.518
93.00.00.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	80.213		
93.00.01.00 Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής	150.895		
93.00.02.00 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής	<u>155.410</u>		
93.01 Κόστος παραγωγής εντολής Νο 102			560.762
93.01.00.00 Κόστος	128.516		

<p>αναλωμένων άμεσων υλικών 93.01.01.00 Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής 93.01.01.60 Αμοιβές έξοδα προσωπικού 93.01.02.00 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής</p> <p>Μεταφορά των έτοιμων προϊόντων στους οικείους λογαριασμούς των αποθεμάτων</p>	<p><u>222.640</u></p>		
<p>94 Αποθέματα 94.23 Παραγωγή σε Εξέλιξη 94.23.00.00 Κόστος εντολής Νο 103 94.23.01.00 Κόστος εντολής Νο 104 93 Κόστος Παραγωγής 93.02 Κόστος Παραγωγής Νο 103 93.02.00.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών 93.02.01.00 Κόστος άμεσων εξόδων 93.02.01.60 Αμοιβές Έξοδα Προσωπικού 93.02.02.00 Κόστος Έμμεσων εξόδων παραγωγής 93.03 Κόστος Παραγωγής Νο 104 93.03.00.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών 93.03.01.00 Κόστος αμέσων εξόδων παραγωγής 93.03.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού 93.03.02.00 Κόστος έμμεσων εξόδων</p>	<p>428.100</p> <p><u>360.419</u></p> <p>96.225</p> <p>163.255</p> <p><u>168.620</u></p> <p>77.829</p> <p>136.990</p> <p><u>145.600</u></p>	<p>788.519</p>	<p>428.100</p> <p>360.419</p>

παραγωγής Μεταφορά των ημιτελών στον λογαριασμό των αποθεμάτων και συγκεκριμένα στη παραγωγή σε εξέλιξη			
--	--	--	--

Σημείωση

Οι αντίθετοι λογαριασμοί 92.00.99.00 και 92.00.99.02 θα μεταφερθούν στην πίστωση των αντιστοίχων για τον καθένα κύριο λογαριασμό (λογαριασμοί των τμημάτων παραγωγής που τηρούνται στον πρωτοβάθμιο 98) και οι διαφορές που προκύπτουν στον 92 (χρεωστικές ή πιστωτικές) μεταφέρονται στο τέλος της χρήσης στο λογαριασμό 97.10 "Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού"

## Έρευνα 1

Η <<κλωστοϋφαντουργεία ΔΕΛΤΑ>> παράγει από βαμβάκι υφάσματα για <<λευκά είδη>> ως εξής:

Α) από την επεξεργασία 2 ποιτήτων βαμβακιού στο νηματουργείο της εταιρείας παράγονται 2 ποιότητες νήματος δηλαδή

1) Από βαμβάκι Α ποιότητας παράγεται νήμα ΠΙΕΝΙΕ (Α ποιότητας)

2) Από βαμβάκι Β ποιότητας παράγεται νήμα ΚΑΡΝΤΕ (Β ποιότητας)

κατά την επεξεργασία του βαμβακιού Α ποιότητας αποχωρίζονται οι μικρές ίνες βαμβακιού που επαναχρησιμοποιούνται (μαζί με το βαμβάκι β ποιότητας) για την παραγωγή νήματος <<ΚΑΡΝΤΕ>>

Β) Από το νήμα με τη χρησιμοποίηση και κολλαριστικού υλικού παράγεται στο υφαντουργείο της εταιρείας ύφασμα <<ΕΚΡΟΥ>> οι ποιότητες του οποίου είναι ανάλογες των ποιτήτων του νήματος που χρησιμοποιήθηκε δηλαδή

-Από νήμα Α ποιότητας (ΠΙΕΝΙΕ) παράγεται ύφασμα Α ποιότητας

-Από νήμα Β ποιότητας (ΚΑΡΝΤΕ) παράγεται ύφασμα Β ποιότητας. Τα αποκόμματα νημάτων που προκύπτουν κατά την παραγωγή των υφασμάτων γίνονται στουπιά τα οποία πωλούνται.

Γ) Το ύφασμα <<ΕΚΡΟΝ>> εισάγεται στο βαφείο στο οποίο πλένεται και στη συνέχεια με χρησιμοποίηση ατμού και χημικών χρωμάτων παράγονται λευκά και μονόχρωμα υφάσματα τα οποία εισάγονται στο φινιστήριο και με την βοήθεια ατμού λαμβάνονται τα έτοιμα προς πώληση υφάσματα τα οποία είναι:

-Υφασμα Α ποιότητας από νήμα ΠΙΕΝΙΕ (Α ποιότητας)

-Υφασμα Β ποιότητας από νήμα ΚΑΡΝΤΕ (Β ποιότητας)

Δ) Ο χρησιμοποιούμενος ατμός από το βαφείο και το φινιστήριο παράγεται από το τμήμα ατμοπαραγωγής τα αποθέματα ενάρξεως χρήσεως 1996 της ομάδας 2 σύμφωνα με τα δεδομένα της απογραφής 31/12/1995 και των μερίδων αποθήκης αναλύονται ως ακολούθως:

Κωδικοί μερίδων Αποθήκης αρχικό απόθεμα	Κιλά	Μέτρα	Αξία ανά μονάδα	Συνολική Αξία
94.21.00 Προϊόντα Έτοιμα				
94.21.00.00 Ύφασμα Α ποιότητας		12.000	1.000	12.000.000
94.21.00.01 Ύφασμα Β ποιότητας		4.000	500	2.000.000
		16.000		14.000.000
94.21.01 Προϊόντα Ημιτελή				
94.21.01.00 Νήμα ΠΕΝΙΕ Α ποιот	1875		1.600	3.000.000
94.21.01.01 Νήμα ΚΑΡΝΤΕ (Β ποιот)	1125		800	900.000
94.21.01.02 Ύφασμα ΕΚΡΟΥ (Α ποιот)		5.000	600	3.000.000
94.21.01.03 Ύφασμα ΕΚΡΟΥ (Β ποιот)		7.000	300	2.100.000
94.21.01.04 Ύφασμα Βαμμένο (Α ποιот)		5.000	800	4.000.000
94.21.01.05 Ύφασμα Βαμμένο (Α ποιот)		5.000	400	2.000.000
	3.000	22.000		15.000.000
94.22.00 Υποπροϊόντα παραγωγής νημάτων				
94.22.00.00 Μικρές ίνες βαμβακιού	5.000		600	3.000.000
94.22.01 Υποπροϊόντα παραγωγής υφασμάτων				
94.22.01.00 Στουπιά	5.000		200	1.000.000
	10.000			4.000.000
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη νημάτων				
94.23.00.00 Νήματος ΠΕΝΙΕ	2.000		1.200	2.400.000
94.23.00.01 Νήματος ΚΑΡΝΤΕ	1.000		600	600.000
94.23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη υφασμ. Νημάτων				
94.23.01.00 Ύφασμα ΕΚΡΟΥ Α ποιот	2.000		1.600	3.200.000
94.23.01.01 Ύφασμα ΕΚΡΟΥ Β ποιот	2.000		800	800.000
	6.000			7.000.000
94.24.00 Πρώτες Ύλες Βαμβάκι				
94.24.00.00 Βαμβάκι Α Ποιότητας	5.000		1.200	6.000.000
94.24.00.01 Βαμβάκι Β ποιότητας	5.000		600	3.000.000
94.24.01 Βοηθητικές Ύλες (Κολλάρ, υλικά + χημικά χρώματα)				3.000.000
94.24.01.00 Κολλάρ Υλικό (1.500.000)				
94.24.01.01 Χημικά χρώματα (1.500.000)				
94.26.00 Ανταλλακτικά Μηχαν Εξ.				6.000.000

Υποθέτουμε ότι τα παρακάτω οργανικά κατ' είδος έξοδα που αφορούν το μήνα Ιανουάριο έχουν υπολογισθεί και καταχωρηθεί μέχρι την 31/1/96 στη Γενική Λογιστική: Αμοιβές προσωπικού 10.160.000, Αμοιβές τρίτων 2.875.000, Παροχές τρίτων 1.330.000, Διάφορα έξοδα 3.550.000, Τόκοι Έξοδα 2.000.000, Αποσβέσεις 1.470.000 Προβλέψεις 400.000 Χρησιμοποιήθηκαν ανταλλακτικά για επισκευές ως εξής: Νηματουργείο 800.000, Υφαντουργείο 500.000, Βαφείο 300.000, Φινιριστήριο 200.000 Ατμοπαραγωγή 200.000 € Ο καθορισμός των βάσεων μερισμού των κατ' είδος εξόδων στα κτήρια και βοηθητικά κέντρα κόστους γίνεται με διάφορα γνωστά κριτήρια μερισμού. Τα έξοδα λειτουργίας της Διεύθυνσης εργοστασίου κατανέμονται σε όλες τις θέσεις κόστους εκτός των τμημάτων προμηθειών και αποθηκών. Η κατανομή θα υπολογισθεί με ποσοστό στο κόστος λειτουργίας της των θέσεων κόστους όπως: 19,90% στο Υφαντήριο και 12,60% για τις υπόλοιπες θέσεις. Τα έξοδα λειτουργίας των τμημάτων προμηθειών και αποθηκών επιβαρύνουν το νηματουργείο.

Τα έξοδα λειτουργίας του τμήματος συντήρησης θα κατανεμηθούν ανάλογα με τις ώρες απασχόλησής του στα τμήματα όπως νηματουργείο 200 ώρες, υφαντήριο 250 ώρες, βαφείο 150 ώρες Φινιριστήριο 80 ώρες και Ατμοπαραγωγή 40 ώρες. Από την ατμοπαραγωγή διοχετεύθηκαν 100 κυβικά μέτρα στο φινιριστήριο. Επί συνόλου 180 εργάσιμων ωρών του μηνός Ιανουαρίου η απασχόληση των κύριων τμημάτων παραγωγής κάθε τμήματος και τα λοιπά σχετικά στοιχεία ήταν η ακόλουθη

Έξοδα Κατ' είδος	Ποσά Προς Μερισμό	Βοηθητικά κέντρα κόστους				
		92.00.03 Δ/ση Εργοστ.	92.00.52 Συντήρησης	92.00.53 Ατμ/γη	92.00.54 Προμηθ.	92.00.55 Αποθήκ.
Αμοιβές προσωπικού	10.160.000	980.000	710.000	630.000	330.000	320.000
Αμοιβές Τρίτων	2.875.000					
Παροχές Τρίτων	1.330.000		10.000	10.000		500.000
Διάφορα έξοδα	3.550.000					
Τόκοι Έξοδα	2.000.000					
Αποσβέσεις	1.470.000	80.000	80.000	90.000	70.000	100.000
Προβλέψεις	400.000	10.000	20.000	30.000	20.000	20.000
Αναλώσεις Υλικών	<u>2.000.000</u>			<u>200.000</u>		
Σύνολο	23.785.000	<u>1.070.000</u>	820.000	960.000	420.000	940.000
		(1.070.000)	<u>103.760</u>	121.100		
			923.760	<u>51.320</u>	(420.000)	(940.000)
				(1.132.420)		
Σύνολο	23.875.000					

Κύρια κέντρα κόστους						
92.00.00	92.00.01	92.00.02	92.00.03	92.01	92.03	92.04
Νηματουργείο	Υφαντήριο	Βαφείο	Φινιριστήριο	Διοικ.	Διάθεση	Χρηματ.
1.120.000	990.000	530.000	430.000	2.790.000	1.350.000	
					2.875.000	



30.000	30.000	10.000	10.000		730.000	
					3.550.000	
						<u>2.000.000</u>
180.000	170.000	140.000	110.000	300.000	150.000	
50.000	50.000	20.000	30.000	100.000	50.000	
<u>800.000</u>	<u>500.000</u>	<u>300.000</u>	<u>200.000</u>			
2.180.000	1.740.000	1.000.000	780.000	3.170.000	8.705.000	2.000.000
275.100	345.700	126.200	98.140			
1.360.000						
256.600	320.750	192.450	102.640			
		<u>629.100</u>	<u>503.320</u>			
4.071.700	2.406.450	1.947.750		3.170.000	8.705.000	2.000.000

Κατανομή (92.00.51) με ποσοστά επί του κόστους λειτουργιών των τμημάτων δηλαδή 820.000 \* 12,60%=103.320 (μόνο το υφαντουργείο 1.740.000\*19,90%=346.260)

Κατανομή (92.00.52) 923.760:720=1283 €/ώρα \* 200 νήματα αυτό ισούται με 256.600

Κατανομή (92.00.53) 1.132.420:180=6.291 €/κυβικά μέτρα  
 Βαφείο 6.291\*100 κυβικά μέτρα=629.100  
 Φινιστήριο 6291\*80=503.320

#### Ώρες λειτουργίας

- 1) Νηματουργείο 120 Βαμβάκι Α ποιότητας κιλά 25.000
- 2) Νηματουργείο 60 Βαμβάκι Β ποιότητας κιλά 20.000
- 3) Υφαντήριο 110 νήμα ΠΕΝΙΕ Α ποιότητας κιλά 18.000
- 4) Υφαντήριο 70 νήμα ΚΑΡΝΤΕ Β ποιότητας κιλά 20.000
- 5) Βαφείο 100 ύφασμα ΕΚΡΟΥ Α ποιότητας μέτρα 30.000
- 6) Βαφείο 80 ύφασμα ΕΚΡΟΥ Β ποιότητας μέτρα 40.000
- 7) Φινιριστήριο 100 ύφασμα Βαμμένο Α ποιότητας μέτρα 20.000
- 8) Φινιριστήριο 80 ύφασμα Βαμμένο Β ποιότητας μέτρα 20.000

Μετά την σχετική απογραφή προσδιορίστηκε ως εξής η παραγωγή σε εξέλιξη της 31/1/96

- Νημάτων ΠΕΝΙΕ (βαμβάκι Α ενσωματωμένη κατεργασία) 3.000 κιλά 1.365 αξία /κιλό 4.095.000 Συνολική αξία
- Νημάτων ΚΑΡΝΤΕ (βαμβάκι Β ενσωματωμένη κατεργασία) 2.000 κιλά 710 αξία /κιλό 1.480.000 Συνολική αξία
- Υφάσματος ΕΚΡΟΥ Α (νήμα Α ενσωματωμένη κατεργασία) 2.500 κιλά 1.713 αξία /κιλό 4.282.000 Συνολική αξία
- Υφάσματος ΕΚΡΟΥ Β (νήμα Β ενσωματωμένη κατεργασία) 1.500 κιλά 813 αξία /κιλό 1.219.500 Συνολική αξία

Σύμφωνα με τα σχετικά στοιχεία η παραγωγή τον μήνα Ιανουάριο ήταν η ακόλουθη:

- Νήμα ΠΕΝΙΕ κιλά 187.333
- Νήμα ΚΑΡΝΤΕ κιλά 21.025
- Ύφασμα ΕΚΡΟΥ Α ποιότητας μέτρα 49.690 ή 13.700 κιλά
- Ύφασμα ΕΚΡΟΥ Β ποιότητας μέτρα 59.480 ή 15.700 κιλά

- Ύφασμα βαμμένο Α ποιότητας μέτρα 30.000
- Ύφασμα βαμμένο Β ποιότητας μέτρα 40.000
- Ύφασμα φινιρισμένο Α ποιότητας μέτρα 20.000
- Ύφασμα φινιρισμένο Β ποιότητας μέτρα 20.000
- Μικρές ίνες βαμβακιού κιλά 4.000
- Στουπιά κιλά 4.500

(Στουπιά 2.000 από παραγωγή και 2.500 από ΕΚΡΟΥ Β)

τα στουπιά πωλούνται προς 200 ευρώ το κιλό αγοράστηκε βαμβάκι από τον προμηθευτή Α Ανδρέου

- Βαμβάκι Α ποιότητας κιλά 30.000 προς 1.393= 41.790.000
- Βαμβάκι Β ποιότητας κιλά 20.000 προς 736,5= 14.730.000  
56.520.000

Από την αποθήκη παραδόθηκαν στο εργοστάσιο για βιομηχανοποίηση οι εξής πρώτες και βοηθητικές ύλες οι οποίες την 31/1/96 είχαν όλες χρησιμοποιηθεί

- Βαμβάκι Α ποιότητας κιλά 25.000
- Βαμβάκι Β ποιότητας κιλά 20.000
- Μικρές ίνες βαμβακιού 4.000
- Κολλαριστικό υλικό αξίας 1.000.000
- Χημικά χρώματα 1.500.000

Η κατανομή των εξόδων των τμημάτων στα παραγόμενα προϊόντα γίνεται βάση των ωρών εργασίας για τον υπολογισμό της τιμής κτήσεως εφαρμόζεται η μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων. Η αξία των κολλαριστικών υλικών και των χημικών χρωμάτων κατανέμεται στο κόστος παραγωγής των υφασμάτων ανάλογα με τα μέτρα του υφάσματος κάθε ποιότητας πουλήθηκαν <<τοις μετρητοίς>> έτοιμα προϊόντα:

- Ύφασμα Α ποιότητας 28.000 μετρά προς 2.000 ευρώ
- Ύφασμα Β ποιότητας 21.000 μετρά προς 1.200 ευρώ

Ζητείται: να γίνουν οι κατάλληλες ημερολογιακές εγγραφές στην αναλυτική λογιστική και οι μεταφορές στον λογ/σμο του καθολικού (σε σχήμα T) με σκοπό

A) Να σχηματιστεί το λειτουργικό κόστος τον μήνα Ιανουάριο

B) Να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής των προϊόντων τον μήνα Ιανουάριο η φύρα επεξεργασίας, τα αναλυτικά κατ' είδος μικτά αποτελέσματα και τα συνολικά αποτελέσματα του μήνα

	Βοηθητική στήλη	Χρέωση	Πίστωση
94.21 Προϊόντα Έτοιμα - Ημιτελή		29.000.000	
94.21.00 Προϊόντα Έτοιμα	<u>14.000.000</u>		
94.21.00.00 Ύφασμα Α	12.000.000		
94.21.00.01 Ύφασμα Β	2.000.000		
94.21.01 Προϊόντα Ημιτελή	<u>15.000.000</u>		
94.21.01.00 Νήμα Α	3.000.000		
94.21.01.01 Νήμα Β	900.000		
94.21.01.02 Ύφασμα Α	3.000.000		
94.21.01.03 Ύφασμα Β	2.100.000		
94.21.01.04 Ύφασμα βαμμένο Α	4.000.000		
94.21.01.05 Ύφασμα βαμμένο Β	<u>2.000.000</u>		
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα			29.000.000
90.01.21 Προϊόντα Έτοιμα - Ημιτελή	<u>29.000.000</u>		
90.01.21.00 Έτοιμα	14.000.000		
90.01.21.01 Ημιτελή	<u>15.000.000</u>		
94.22 Υποπροϊόντα παραγωγής νημάτων		4.000.000	
94.22.00 Παραγωγή νημάτων	<u>3.000.000</u>		
94.22.00.00 Μικρές Ίνες	<u>3.000.000</u>		
94.22.01 Υποπροϊόντα παραγωγής υφάσματος	<u>1.000.000</u>		
94.22.01.00 Στουπιά	<u>1.000.000</u>		
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα			4.000.000
90.01.22 Υποπροϊόντα παραγωγής νημάτων			
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		7.000.000	
94.23.00 Παραγωγή νημάτων	<u>3.000.000</u>		
94.23.00.00 Νήμα Α	2.400.000		
94.23.00.01 Νήμα Β	<u>600.000</u>		
94.23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη νημάτων	<u>4.000.000</u>		
94.23.01.00 Ύφασμα Α	3.200.000		
94.23.01.01 Ύφασμα Β	<u>800.000</u>		
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα			7.000.000
90.01.23 Παραγωγή σε εξέλιξη			
94.24 α και β ύλες		12.000.000	
94.24.00 α ύλες βαμβάκι	<u>9.000.000</u>		
94.24.00.00 Βαμβάκι Α	6.000.000		
94.24.00.01 Βαμβάκι Β	<u>3.000.000</u>		
94.24.01 Βοηθητικές Ύλες	<u>3.000.000</u>		
94.24.01.00 Κολλητικό Υλικό	1.500.000		
94.24.01.01 Χημικά χρώματος	<u>1.500.000</u>		
90.01 Αρχικά Αποθέματα Λογισμένα			12.000.000

90.01.24 α και β ύλες			
94.26 Ανταλλακτικά παγίων			6.000.0000
94.26.00 Ανταλλακτικά μηχαν. Εξοπ.	<u>6.000.000</u>		
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα			6.000.000
90.01.21 Ανταλλακτικά παγίων	<u>6.000.000</u>		
94.24 α και β ύλες		56.520.000	
94.24.00 α ύλες	<u>56.520.000</u>		
94.24.00.00 Βαμβάκι Α	41.790.000		
94.24.00.01 Βαμβάκι Β	<u>14.730.000</u>		
90.02 Αγορές χρήσης Λογισμένες			56.520.000
90.02.24 α και β ύλες			
92.00 Έξοδα παραγωγής		2.000.000	
92.00.00 Νηματοουργείο	800.000		
92.00.00.26 Ανταλλακτικά			
92.00.01 Υφαντουργείο	500.000		
92.00.01.26 Ανταλλακτικά			
92.00.02 Βαφείο	300.000		
92.00.02.26 Ανταλλακτικά			
92.00.03 Φινιριστήριο	200.000		
92.00.03.26 Ανταλλακτικά			
92.00.53 Ατμοπαραγωγή	<u>200.000</u>		
92.00.53.26 Ανταλλακτικά			
94.26 Ανταλλακτικά παγίων			2.000.000
94.26.99 Καταλογισμός κόστους			
94.26.99.00 Εξοπλισμός Μηχανήματος			
Φύλλο Μερισμού			
92.00 Έξοδα παραγωγής		7.910.000	
92.00.00 Νηματοουργείο	<u>1.380.000</u>		
92.00.00.60 Αμοιβές προσωπικού	1.120.000		
92.00.00.62 Παροχές τρίτων	30.000		
92.00.00.66 Αποσβέσεις	180.000		
92.00.00.68 Προβλέψεις	<u>50.000</u>		
92.00.01 Υφαντήριο	<u>1.240.000</u>		
92.00.01.60 Αμοιβές προσωπικού	990.000		
92.00.01.62 Παροχές τρίτων	30.000		
92.00.01.66 Αποσβέσεις	170.000		
92.00.01.68 Προβλέψεις	<u>50.000</u>		
92.00.02 Βαφείο	<u>700.000</u>		
92.00.02.60 Αμοιβές προσωπικού	530.000		
92.00.02.62 Παροχές τρίτων	10.000		
92.00.02.66 Αποσβέσεις	140.000		
92.00.02.68 Προβλέψεις	<u>20.000</u>		
92.00.03 Φινιριστήριο	<u>580.000</u>		
92.00.03.60 Αμοιβές προσωπικού	430.000		

92.00.03.62 Παροχές τρίτων	10.000		
92.00.03.66 Αποσβέσεις	110.000		
92.00.03.68 Προβλέψεις	<u>30.000</u>		
92.00.51 Δ/ση Εργ.	<u>1.070.000</u>		
92.00.51.60 Αμοιβές προσωπικού	980.000		
92.00.51.66 Αποσβέσεις	80.000		
92.00.51.68 Προβλέψεις	<u>10.000</u>		
92.00.52 Συντήρηση	<u>820.000</u>		
92.00.52.60 Αμοιβές προσωπικού	710.000		
92.00.52.62 Παροχές τρίτων	10.000		
92.00.52.66 Αποσβέσεις	80.000		
92.00.52.68 Προβλέψεις	<u>20.000</u>		
92.00.53 Ατμοπαραγωγή	<u>760.000</u>		
92.00.53.60 Αμοιβές προσωπικού	630.000		
92.00.53.62 Παροχές τρίτων	10.000		
92.00.53.66 Αποσβέσεις	90.000		
92.00.53.68 Προβλέψεις	<u>30.000</u>		
92.00.54 Προμήθειες	<u>420.000</u>		
92.00.54.60 Αμοιβές προσωπικού	330.000		
92.00.54.66 Αποσβέσεις	70.000		
92.00.54.68 Προβλέψεις	<u>20.000</u>		
92.00.55 Αποθήκη	<u>940.000</u>		
92.00.55.60 Αμοιβές προσωπικού	320.000		
92.00.55.62 Παροχές τρίτων	500.000		
92.00.55.66 Αποσβέσεις	100.000		
92.00.55.68 Προβλέψεις	<u>20.000</u>		
92.01 Έξοδα διοίκησης			3.170.000
92.01.60 Αμοιβές προσωπικού	2.770.000		
92.01.66 Αποσβέσεις	300.000		
92.01.68 Προβλέψεις	<u>100.000</u>		
92.03 Έξοδα Διάθεσης			8.705.000
92.03.60 Αμοιβές προσωπικού	1.305.000		
92.03.61 Αμοιβές τρίτων	2.875.000		
92.03.62 Παροχές τρίτων	730.000		
92.03.64 Διάφορα έξοδα	3.550.000		
92.03.66 Αποσβέσεις	150.000		
92.03.68 Προβλέψεις	<u>50.000</u>		
92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικά		2.000.000	
92.04.65 Τόκοι – Έξοδα	2.000.000		
90.06 Οργανικά Έξοδα λογισμένα			21.785.000
90.06.60 Αμοιβές προσωπικού	10.160.000		
90.06.61 Αμοιβές Τρίτων	2.875.000		
90.06.62 Παροχές τρίτων	1.330.000		
90.06.64 Διάφορα Έξοδα	3.550.000		
90.06.65 Τόκοι Έξοδα	2.000.000		
90.06.66 Αποσβέσεις	1.470.000		
90.06.68 Προβλέψεις	<u>400.000</u>		

94.21 Προϊόντα Έτοιμα - Ημιτελή	Χρέωση	Πίστωση
	833.500.000	833.500.000

94.22 Υποπροϊόντα παραγωγής	Χρέωση	Πίστωση
	60.000.000	60.000.000

94.23 Παραγωγή σε Εξέλιξη	Χρέωση	Πίστωση
	20.000.000	20.000.000
	25.000.000	25.000.000

94.24 α' και β' ύλες	Χρέωση	Πίστωση
	150.000.000	280.000.000
	400.000.000	12.000.000
		25.800.000

94.25 Αναλώσιμα υλικά	Χρέωση	Πίστωση
	10.000.000	28.000.000
	30.000.000	12.000.000

94.26 Αναλώσιμα παγίων στοιχείων	Χρέωση	Πίστωση
	15.000.000	37.000.000
	35.000.000	13.000.000

92.00 Έξοδα παραγωγής	Χρέωση	Πίστωση
	434.000.000	495.500.000
	61.500.000	

92.01 Έξοδα διοίκησης	Χρέωση	Πίστωση
	137.000.00	137.300.000
	300.000	

92.02 Έξοδα έρευνας	Χρέωση	Πίστωση
	25.000.000	30.000.000
	3.000.000	
	2.000.000	

92.03 Έξοδα Διάθεσης	Χρέωση	Πίστωση
	134.000.000	15.000.000
	200.000	119.200.000

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικά	Χρέωση	Πίστωση
	110.000	110.000

96.22.71 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών	Χρέωση	Πίστωση
	728.500.000	1.100.000.000
	371.500.000	

96.22.72 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα υποπροϊόντων	Χρέωση	Πίστωση
	30.000.000	30.000.000

96.22.73 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα υπηρεσιών	Χρέωση	Πίστωση
	8.000.000	8.000.000

96.22.74 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα επιχορηγήσεις	Χρέωση	Πίστωση
	150.000.000	150.000.000

96.22.75 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα παρεπομένων ασχολιών	Χρέωση	Πίστωση
	2.000.000	2.000.000

96.22.76 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα Έσοδα κεφαλαίων	Χρέωση	Πίστωση
	20.000.000	20.000.000

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
	310.000.000	310.000.000

90.07 Οργανικά έσοδα λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
	1.310.000	1.310.000

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
	3.500.000	7.100.000
	7.100.000	3.500.000

98.99 Αποτελέσματα Χρήσης	Χρέωση	Πίστωση
	(ομάδα 8)7.100.000	(ομάδα 2)3.500.000
	12.000.000	551.500.000
	396.500.000	139.400.00
	555.000.000	

	139.400.000	
--	-------------	--

96.21.71 Άμεσα έξοδα ετοιμών	Χρέωση	Πίστωση
	15.000.000	15.000.000

96.20.71 κόστος παραγωγής ετοιμών	Χρέωση	Πίστωση
	713.500.000	713.500.000

90.02 Αγορές χρήσης λογισμένες	Χρέωση	Πίστωση
	465.000.000	465.000.000

90.06 Οργανικά έξοδα λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
	840.000.000	840.000.000

93.00 Κόστος παραγωγής	Χρέωση	Πίστωση
	20.000.000	733.500.00 Έτοιμα
	278.000.000	35.000.000 Υποπροϊόντα
	495.500.000	25.000.000 παραγωγή σε εξέλιξη

Τελικό απόθεμα υποπροϊόντων 20.000.000

Πωληθέντων 30.000.000

50.000.000

Αρχικό απόθεμα υποπροϊόντων 15.000.000

35.000.000 (αυτό που παρήχθη)

	Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
94.21 Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή		100.000.000	
94.22 Υποπροϊόντα – υπολείμματα		15.000.000	
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		20.000.000	
94.24 α και β ύλες		150.000.000	
94.25 Αναλώσιμα υλικά		10.000.000	
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων		15.000.000	
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα			310.000.000
94.24 α και β ύλες		400.000.000	
94.25 Αναλώσιμα υλικά		30.000.000	
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων		35.000.000	
90.02 Αγορές χρήσης λογισμένες			465.000.000



92.00 Έξοδα παραγωγής		434.000.000	
92.01 Έξοδα διοίκησης		137.000.000	
92.02 Έξοδα έρευνας		25.000.000	
92.03 Έξοδα διάθεσης		134.000.000	
92.03.00 έξοδα διεύθυνσης	119.000.000		
92.03.04 Έξοδα άμεσα πωλήσεων	<u>15.000.000</u>		
92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικά		110.000.000	
90.06 Οργανικά Έξοδα Λογισμένα			840.000.000
<b>90.07 Οργανικά έσοδα λογισμένα</b>			
		1.310.000.000	
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα			1.310.000.000
96.22.71 Ετοίμων	1.100.000		
96.22.72 Υποπροϊόντων	30.000.000		
96.22.73 Υπηρεσιών	8.000.000		
96.22.74 Επιχορηγήσεις	150.000.000		
96.22.75 Παρεπόμενων Ασχολιών	2.000.000		
96.22.76 Έσοδα κεφαλαίων	20.000.000		
<b>98.99 Αποτελέσματα Χρήσης</b>			
		7.100.000	
98.99.04 Ζημιές από εκποίηση	500.000		
98.99.05 Προσαυξήσεις εισφορών	600.000		
98.99.06 Προβλέψεις για κινδύνους	1.000.000		
98.99.08 Αποσβέσεις	5.000.000		
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα			7.100.000
<b>90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα</b>			
		3.500.000	
98.99 Αποτελέσματα χρήσης			3.500.000
98.99.04 Κέρδη από εκποίηση	1.000.000		
98.99.05 Επιστροφή τόκων	500.000		
98.99.07 Έσοδα προβλέψεων	<u>2.000.000</u>		
<b>92.00 Έξοδα παραγωγής</b>			
		61.500.000	
92.00.25 Αναλώσιμα υλικά	25.000.000		
92.00.26 Αναλώσεις παγίων	<u>36.500.000</u>		
92.01 Έξοδα διοικήσεως		300.000	
92.01.25 Αναλώσιμα υλικά	200.000		
92.01.26 Αναλώσεις παγίων	<u>100.000</u>		
92.02 Έξοδα ερευνών		3.000.000	
92.02.25 Αναλώσιμα υλικά	2.700.000		
92.02.26 Αναλώσεις παγίων	<u>300.000</u>		
92.03 Έξοδα διάθεσης		200.000	
92.03.25 Αναλώσιμα υλικά			28.000.000
92.03.26 Αναλώσεις παγίων			37.000.000
<b>Ο 94.23 πιστώνεται και πάει στον 93</b>			
93.00 Κόστος παραγωγής Π1		20.000.000	

93.00.03 Παραγωγή σε εξέλιξη	<u>20.000.000</u>		
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη			20.000.000
94.23.00 Προϊόν Π1	<u>20.000.000</u>		
<b>93.00 Κόστος παραγωγής Π1</b>			
93.00.00 κόστος άμεσων υλικών	<u>278.000.000</u>		
92.02 Έξοδα ερευνών		2.000.000	
92.02.24 α' και β' ύλες	<u>2.000.000</u>		
94.24 α' και β' ύλες			280.000.000
<b>93.00 Κόστος παραγωγής Π1</b>			
93.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων	<u>495.500.000</u>		
92.00 Έξοδα παραγωγής			495.500.000
<b>94.21 Προϊόντα Έτοιμα και ημιτελή</b>			
94.21.00 Προϊόν Π1	<u>733.500.000</u>		
94.22 Υποπροϊόντα – Υπολείμματα		60.000.000	
94.22.00 Προϊόν Π1	<u>60.000.000</u>		
93.00 Κόστος παραγωγής			793.500.000
<b>91.10 Διαφορές κατανάλωσης</b>			
91.10.00 Διαφορές απογραφής		12.000.000	
91.10.00.00.24 α ύλες			
94.24 α' και β' ύλες			12.000.000

96.21 Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων		15.000.000	
96.21.71 Ετοιμών	<u>15.000.000</u>		
92.03 Έξοδα διάθεσης			15.000.000
92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων	<u>15.000.000</u>		
<b>96.20 Κόστος παραγωγής πωλήσεων</b>			
96.20.71 Ετοιμών	713.500.000		
96.20.72 Υποπροϊόντων	<u>30.000.000</u>		
94.21 Προϊόντα έτοιμα			713.500.000
94.22 Υποπροϊόντα			30.000.000
<b>12/5/2006</b>			
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα		758.500.000	
96.22.71 Ετοιμών	728.500.000 (713.500.000+15.000.000)		
96.22.72 Υποπροϊόντα	<u>30.000.000</u>		
96.20 Κόστος παραγωγής πωλήσεων			743.500.000
96.20.71 Ετοιμών	713.500.000		
96.20.72 Υποπροϊόντων	<u>3.000.000</u>		

96.21 Άμεσα έξοδα			15.000.000
96.21.71 Ετοιμών	<u>15.000.000</u>		
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα		551.500.000	
96.22.71 Ετοιμών	371.500.000		
96.22.73 Υπηρεσιών	8.000.000		
96.22.74 Επιχορηγήσεων	150.000.000		
96.22.75 Παρεπομένων ασχολιών	2.000.000		
96.22.76 Εσόδων κεφαλαίων	<u>20.000.000</u>		
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης			551.500.000
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
Τα έξοδα μπαίνουν στον 98.99			

Πρακτική εφαρμογή

Φύλλο μερισμού  
Δεδομένα κοστολόγησης

Περιγραφή τμήματος	ποσά
Τμήμα T1	1.000.000
Τμήμα T2	1.500.000
Ηλεκτροπαραγωγή	500.000
Ατμοπαραγωγή	250.000
Συνεργείο	165.000
Ηλεκτρολογείο	<u>200.000</u>
	3.615.000

### Βάσεις Μερισμών

#### **Ηλεκτροπαραγωγή**

T1 μονάδες παραγωγής	600
T2 μονάδες παραγωγής	600
Ατμοπαραγωγή	<u>400</u>
	1.600

#### **Ατμοπαραγωγή**

T1 μονάδες παραγωγής	800
T2 μονάδες παραγωγής	800
Ηλεκτροπαραγωγή	<u>400</u>
	2.000

#### **Συνεργείο**

Τμήμα T1 ώρες εργασίας ανά τμήμα	150
Τμήμα T2 ώρες εργασίας ανά τμήμα	150
Ηλεκτροπαραγωγή ώρες εργασίας ανά τμήμα	100
Ατμοπαραγωγή ώρες εργασίας ανά τμήμα	<u>100</u>
	500

#### **Ηλεκτρολογείο**

Τμήμα T1 ώρες εργασίας ανά τμήμα	30
Τμήμα T2 ώρες εργασίας ανά τμήμα	40
Ηλεκτροπαραγωγή ώρες εργασίας ανά τμήμα	10
Ατμοπαραγωγή ώρες εργασίας ανά τμήμα	10
Συνεργείο	<u>10</u>
	100

Υπολογισμός αλληλοεξαρτώμενων τμημάτων

$$H = 557.000 + ((400/2000) * A)$$

$$A = 307.000 + (400/1600 * H)$$

$$A = 307.000 + (400/1600 * 557.000 + ((400/2.000) * A))$$

$$A = 307.000 + (0,25 * (557.000 + 0,2 * A))$$

$$A = 307.000 + 139.250 + 0,05 * A$$

$$0,95 A = 446.250$$

$$A = 446.250 / 0,95$$

$$A = 469.737$$

$$H = 557.000 + ((400/2.000) * 469.737)$$

$$H = 357.000 + 93.947,4$$

$$H = 650.947$$

### Α τρόπος

Ποσά	Μερισμός εξόδων στα τμήματα				Κύρια τμήματα	
	Βοηθητικά τμήματα				Τμήμα T1	Τμήμα T2
	Ηλεκτρολογείο	Συνεργείο	Ηλεκτροπαραγωγή	Ατμοπαραγωγή		
3.615.000	200.000	165.000	500.000	250.000	1.000.000	1.500.000
	-200.000	20.000	20.000	20.000	60.000	80.000
		-185.000	<u>37.000</u>	<u>37.000</u>	55.500	55.500
			<u>557.000</u>	<u>307.000</u>		
			-557.000	139.250	208.875	208.875
			0	-446.250	223.125	223.175
3.615.000	0	0	0	0	1.547.500	2.067.500

$$1.547.500 + 2.067.500 = 3.615.000$$

μόνο στα κύρια τμήματα %

Ατμοπαραγωγή μονάδες παραγωγής

T1                    800                800                50%

T2                    800                800                50%

Ηλεκτροπαραγωγή 400                                0

2.000                1.600                100%

### Β τρόπος

Ποσά	Μερισμός εξόδων στα τμήματα				Κύρια τμήματα	
	Βοηθητικά τμήματα				Τμήμα T1	Τμήμα T2
	Ηλεκτρολογείο	Συνεργείο	Ηλεκτροπαραγωγή	Ατμοπαραγωγή		
3.615.000	200.000	165.000	500.000	250.000	1.000.000	1.500.000
	-200.000	20.000	20.000	20.000	60.000	80.000
		-185.000	<u>37.000</u>	<u>37.000</u>	55.500	55.500
			<u>557.000</u>	<u>307.000</u>		
			-557.000		278.875	278.875
			0	-307.000	153.500	153.500
3.615.000	0	0	0	0	1.547.500	2.067.500

Ατμοπαραγωγή μονάδες παραγωγής

T1                    800                800                50%

T2                    800                800                50%

Ηλεκτροπαραγωγή 400                                0

2.000                1.600                100%

Ηλεκτροπαραγωγή μονάδες παραγωγής			
T1	600	600	50%
T2	600	600	50%
Ατμοπαραγωγή	400	0	
	1.600	1.200	100%

### Γ τρόπος

Ποσά	Μερισμός εξόδων στα τμήματα				Κύρια τμήματα	
	Βοηθητικά τμήματα				Τμήμα T1	Τμήμα T2
	Ηλεκτρολογείο	Συνεργείο	Ηλεκτροπαραγωγή	Ατμοπαραγωγή		
3.615.000	200.000	165.000	500.000	250.000	1.000.000	1.500.000
	-200.000	20.000	20.000	20.000	60.000	80.000
		-185.000	37.000	37.000	55.500	55.500
			557.000	307.000		
			-650.947	162.737		
			93.947	-469.737	244.105	244.105
3.615.000	0	0	0	0	1.547.500	2.067.500

$$1.547.500+2.067.500=3.615.000$$

### Εφαρμογή

#### Προσδιορισμός αποτελέσματος

Με βάση τα πιο κάτω δεδομένα της εταιρείας "ΑΛΦΑ" την 31/12 2006

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών εκμετάλλευσης και οργανικών εσόδων και εξόδων κατ' είδος (ομάδες 6 και 7) και των αρχικών και τελικών αποθεμάτων είχαν ως εξής

Κωδικός ΕΓΛΣ		Αρχικά Αποθέματα	Αγορές	Τελικά αποθέματα	Αναλωθέντα Ή πωληθέντα
21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	<b>500.000</b>	<b>0</b>	<b>2.470.000</b>	<b>1.970.000</b>
	Προϊόν Π1	320.000		1.280.000	
	Προϊόν Π2	180.000		1.190.000	
23	Παραγωγή σε εξέλιξη	<b>100.000</b>	<b>0</b>	<b>600.000</b>	<b>500.000</b>
	Προϊόν Π1	60.000		260.000	
	Προϊόν Π1	40.000		340.000	
24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες	<b>290.000</b>	<b>8.930.000</b>	<b>1.250.000</b>	<b>7.970.000</b>
	Πρώτες ύλες	200.000	7.800.000	1.000.000	7.000.000
	Α' ύλη Y1	120.000	4.680.000	600.000	4.200.000
	Α' ύλη Y2	80.000	3.120.000	400.000	2.800.000
	Βοηθητικές ύλες	50.000	1.050.000	200.000	900.000
	Υλικά συσκευασίας	40.000	80.000	50.000	70.000
25	Αναλώσιμα υλικά	<b>60.000</b>	<b>340.000</b>	<b>100.000</b>	<b>300.000</b>
	Σύνολα	<b>950.000</b>	<b>9.270.000</b>	<b>4.420.000</b>	<b>5.800.000</b>

Το φύλλο μερισμού που καταρτίστηκε στις 31/12 εξωλογιστικά με βάση τα δεδομένα της Γενικής λογιστικής έχει ως εξής:

Λ/σμός	Έξοδα κατ' είδος	Ποσά για Μερισμό	Λειτουργίες				
			Παραγωγή	Διοίκηση	Έρευνα	Διάθεση	Χρ/κα
60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού						
60.00	Αμοιβές έμμισθου προσωπικού	3.180.000		1.580.000	500.000	1.100.000	
60.01	Αμοιβές ημερομισθίων	10.000.000	10.000.000				
61	Αμοιβές τρίτων	200.000		200.000			
62	Παροχές τρίτων	3.200.000	2.000.000	400.000		800.000	
63	Φόροι – τέλη	980.000	800.000	100.000		80.000	
64	Διάφορα έξοδα	2.540.000	2.200.000	20.000	120.000	200.000	
65	Τόκοι και συναφή έξοδα	800.000					800.000
66	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	2.100.000	1.800.000	100.000	80.000	120.000	
	Υποσύνολο	23.000.000	<b>16.800.000</b>	<b>2.400.000</b>	<b>700.000</b>	<b>2.300.000</b>	<b>800.000</b>
24	Αναλώσιμα βοηθητικά υλικά	900.000	900.000				
24	Αναλώσιμα υλικά συσκευασίας	70.000				70.000	
25	Αναλώσιμα υλικά	300.000	300.000				
	Υποσύνολο	1.270.000	1.200.000	0	0	70.000	0
	Γενικό σύνολο	<b>24.270.000</b>	<b>18.000.000</b>	<b>2.400.000</b>	<b>700.000</b>	<b>2.370.000</b>	<b>800.000</b>

Επιμερισμός των εξόδων της λειτουργίας παραγωγής στα προϊόντα Π1 & Π2 (αρ. εγγραφή 11)

Επιμερισμός	
Π1	Π2
1.200.000	800.000
480.000	320.000
1.320.000	880.000
1.080.000	720.000
<b>4.080.000</b>	<b>2.720.000</b>
540.000	360.000
180.000	120.000
720.000	480.000
<b>4.800.000</b>	<b>3.200.000</b>

71 Πωλήσεις ετοιμών προϊόντων **36.800.000**  
 Προϊόν Π1 22.400.000  
 Προϊόν Π2 14.400.000

81 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα  
 81.02 Έκτακτες ζημιές 60.000  
 81.03 Έκτακτα κέρδη από εκποίηση παγίου 400.000  
 85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος  
 85.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων 140 000

Το κόστος των άμεσων εργατικών είναι: **10.000.000**  
 Επιβαρύνει τα προϊόντα:  
 Π1 6.000.000  
 Π2 4.000.000

Το κόστος των έμμεσων εξόδων παραγωγής καταλογίζεται στα προϊόντα με **βάση τα άμεσα εργατικά.**

<u>Αναλώθηκαν</u>	<b>Ποσά</b>	<b>Π1</b>	<b>Π2</b>
Αναλώσεις υλικών συσκευασίας (άμεσα εξ. Πωλ.)	70.0000	60.000	10.000
Αναλώσεις α ύλης Υ1	4.200.000	2.000.000	2.200.000
Αναλώσεις α ύλης Υ2	2.800.000	1.800.000	1.000.000

**Ζητούνται:**

- 1) Οι εγγραφές του κόστους παραγωγής των προϊόντων, των αναλυτικών αποτελεσμάτων και το κλείσιμο των λογαριασμών της ομάδας 9
- 2) Ενημέρωση των αναλυτικών καθολικών



Λύση

**Ημερολογιακές εγγραφές**

	Βοηθητική στήλη	Χρέωση	Πίστωση
94 Αποθέματα		500.000	
94.21 Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή	<u>500.000</u>		
94.2100 Προϊόντα έτοιμα	320.000		
94.21.00.00 Προϊόν Π1	180.000		
94.21.00.01 Προϊόν Π2			
94 Αποθέματα			
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		100.000	
94.23.00 Προϊόν Π1	60.000		
94.23.01 Προϊόν Π2	<u>40.000</u>		
94.24 A & B ύλες – Υλικά συσκευασίας		290.000	
94.24.00 Πρώτες ύλες	200.000		
94.24.00.00 Πρώτη ύλη Y1	120.000		
94.24.00.01 Πρώτη ύλη Y2	<u>80.0000</u>		
94.24.01 Βοηθητικά Υλικά	50.000		
94.24.02 Υλικά συσκευασίας	40.000		
94.25 Αναλώσιμα υλικά		60.000	
90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί			
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα			950.000
90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	500.000		
90.01.23 Παραγωγή σε εξέλιξη	100.000		
90.01.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες	290.000		
90.01.25 αναλώσιμα	<u>60.000</u>		
<b>Μεταφορά αρχικών αποθεμάτων</b>			
94.24 A & B ύλες – Υλικά συσκευασίας		8.930.000	
94.24.00 Πρώτες ύλες	7.800.000		
94.24.00.00 Πρώτη ύλη Y1	4.680.000		
94.24.00.01 Πρώτη ύλη Y2	<u>3.120.000</u>		
94.24.01 Βοηθητικά Υλικά	1.050.000		
94.24.02 Υλικά συσκευασίας	80.000		
94.25 Αναλώσιμα υλικά		340.000	
90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί			9.270.000
90.02 Αγορές λογισμένες			
90.02.24 A & B ύλες – Υλικά συσκευασίας	<u>8.930.000</u>		
90.02.25 Αναλώσιμα υλικά	<u>340.000</u>		
<b>Μεταφορά αγορών</b>			
92 Κέντρα κόστους		16.800.000	
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	10.000.000		
92.00.60 Αμοιβές προσωπικού	2.000.000		
92.00.62 Παροχές τρίτων	800.000		
92.00.63 Φόροι – Τέλη	<u>2.200.000</u>		
92.00.64 Διάφορα έξοδα	<u>1.800.000</u>		
92.00.66 Αποσβέσεις		2.400.000	
92.01 Έξοδα διοίκησης	1.580.000		

92.01.60 Αμοιβές προσωπικού	200.000		
92.01.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	400.000		
92.02.62 Παροχές τρίτων	100.000		
92.01.63 Φόροι – Τέλη	20.000		
92.01.64 Διάφορα έξοδα	<u>100.000</u>		
92.01.66 Αποσβέσεις		700.000	
92.02 Έξοδα έρευνας – ανάπτυξης			
92.02.60 Αμοιβές προσωπικού	500.000		
92.02.64 Διάφορα έξοδα	120.000		
92.02.66 Αποσβέσεις	<u>80.000</u>		
92.03 Έξοδα διοίκησης		2.300.000	
92.03.00 Έξοδα Δ/σης πωλήσεων			
92.03.00.60 Αμοιβές προσωπικού	1.100.000		
92.03.00.62	800.000		
92.03.00.63 Φόροι – Τέλη	80.000		
92.03.00.64 Διάφορα έξοδα	200.000		
92.03.00.66 Αποσβέσεις	<u>120.000</u>		
92.04 Χρηματοοικονομική λειτουργία		800.000	
92.04.65 Τόκοι και συναφή έξοδα	<u>800.000</u>		
90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί			23.000.000
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα			
90.06.60 Αμοιβές προσωπικού	13.180.000		
90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	200.000		
90.06.62 Παροχές τρίτων	3.200.000		
90.06.63 Φόροι – Τέλη	980.000		
90.06.64 Διάφορα έξοδα	2.540.000		
90.06.65 Τόκοι και συναφή έξοδα	800.000		
90.06.66 Αποσβέσεις	<u>2.100.000</u>		
<b>Μεταφορά Οργανικών εξόδων από Φύλλο μερισμού</b>			
90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί		36.800.000	
90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα			
90.07.71 Οργανικά έσοδα Ετοιμών προϊόντων	<u>36.800.000</u>		
96 Έσοδα Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα			36.800.000
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα			
96.22.71 Ετοιμών προϊόντων	<u>36.800.000</u>		
96.22.71.00 Προϊόν Π1	22.400.000		
96.22.71.02 Προϊόν Π2	<u>14.400.000</u>		
<b>Μεταφορά οργανικών εσόδων</b>			
90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί		400.000	
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα	<u>400.000</u>		
90.08.81 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα			
90.08.81 Έκτακτα κέρδη			
98 Αναλυτικά αποτελέσματα			
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως			400.000
98.99.04 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα	<u>400.000</u>		

98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη			
<b>Μεταφορά ανόργανων αποτελεσμάτων</b>			
98 Αναλυτικά αποτελέσματα			
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως		200.000	
98.99.04 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα			
98.99.04.02 Έκτακτες ζημιές	<u>60.000</u>		
98.99.08 Αποσβέσεις μη ενσωμ. στο λειτ. Κόστος	<u>140.000</u>		
90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί			
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα			200.000
90.08.81 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα	60.000		
90.08.85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτ. κόστος	<u>140.000</u>		
<b>Μεταφορά έκτακτων &amp; ανόργανων αποτελεσμάτων</b>			

92 Κέντρα κόστους			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		1.270.000	
92.00.80 Αναλώσεις βοηθητικών υλών	900.000		
92.00.81 Αναλώσεις αναλώσιμων υλικών	300.000		
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης			
92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων			
92.03.04.80 Υλικά συσκευασίας	<u>70.000</u>		
94 Αποθέματα			
94.24 Α & Β ύλες – Υλικά συσκευασίας			970.000
94.24.01 Βοηθητικά υλικά	900.000		
94.24.02 Υλικά συσκευασίας	<u>70.000</u>		
94.25 Αναλώσιμα υλικά			300.000
<b>Μεταφορά αναλώσιμων στο λειτουργικό κόστος</b>			
93 Κόστος παραγωγής			
93.00 Κόστος παραγωγής Π1		60.000	
93.00.03 Παραγωγή σε εξέλιξη Π1	<u>60.000</u>		
93.01 Κόστος παραγωγής Π2		40.000	
93.01.03 Παραγωγή σε εξέλιξη	<u>40.000</u>		
94 Αποθέματα			
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη			100.000
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη Π1	60.000		
94.23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη Π2	<u>40.000</u>		
<b>Μεταφορά ημιτελών στη παραγωγή</b>			
93 Κόστος παραγωγής			
93.00 Κόστος παραγωγής Π1		3.800.000	
93.00.00 Κόστος άμεσων υλικών Π1	<u>3.800.000</u>		
93.01 Κόστος παραγωγής Π2		3.200.000	
93.01.00 Κόστος άμεσων υλικών Π2	<u>3.200.000</u>		

94 Αποθέματα			7.000.000
94.24 Α & Β ύλες – Υλικά συσκευασίας			
94.24.00 Α & Β ύλες – Υλικά συσκευασίας			
94.24.00.00 Α' ύλη Υ1	4.200.000		
94.24.00.01 Α' ύλη Υ2	<u>2.800.000</u>		
<b>Αναλώσεις υλικών στο κόστος παραγωγής</b>			
93 Κόστος παραγωγής			
93.00 Κόστος παραγωγής Π1		6.000.000	
93.00.01 Κόστος άμεσων εξόδων Π1			
93.01 Κόστος παραγωγής Π2			
93.01.01 Κόστος άμεσων εξόδων Π2			
92 Κέντρα κόστους			
92.00 Έξοδα παραγωγής			
92.00.60 Αμοιβές προσωπικού			
<b>Μεταφορά άμεσων εργατικών</b>			

**Ο επιμερισμός γίνεται με τα άμεσα εργατικά.**

Π.χ οι παροχές τρίτων της λειτουργίας παραγωγής από το φύλλο μερισμού είναι 2.000.000 €  
 $2.000.000 \times 6.000.000 / 10.000.000 = 1.200.000$  Π1  $\times 4.000.000 = 800.000$  Π2

	Βοηθητική στήλη	Χρέωση	Πίστωση
93 Κόστος παραγωγής			
93.00 Κόστος παραγωγής Π1		4.800.000	
93.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων Π1	<u>4.800.000</u>		
93.00.02.62 Παροχές τρίτων	1.200.000		
93.00.02.63 Φόροι – Τέλη	480.000		
93.00.02.64 Διάφορα έξοδα	1.320.000		
93.00.02.66 Αποσβέσεις	1.080.000		
93.00.02.80 Αναλώσεις βοηθ. Υλικών	540.000		
93.00.02.81 Αναλώσεις αναλώσιμων υλικών	<u>180.000</u>		
93.01 Κόστος παραγωγής Π2			3.200.000
93.01.02 Κόστος έμμεσων εξόδων Π2	<u>3.200.000</u>		
93.01.02.62 Παροχές τρίτων	800.000		
93.01.02.63 Φόροι – Τέλη	320.000		
93.01.02.64 Διάφορα έξοδα	880.000		
93.01.02.66 Αποσβέσεις	720.000		
93.01.02.80 Αναλώσεις βοηθ. Υλικών	360.000		
93.01.02.81 Αναλώσεις αναλώσιμων υλικών	<u>120.000</u>		
92 Κέντρα κόστους			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			8.000.000
92.00.62 Παροχές τρίτων	2.000.000		
92.00.63 Φόροι – Τέλη	800.000		
92.00.64 Διάφορα έξοδα	2.200.000		
92.00.66 Αποσβέσεις	1.800.000		
92.00.80 Αναλώσεις βοηθ. Υλικών	900.000		
92.00.81 Αναλώσεις αναλώσιμων υλικών	<u>300.000</u>		
<b>Μεταφορά έμμεσων εξόδων στο κόστος</b>			

94 Αποθέματα			
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		24.500.000	
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα			
94.21.00.00 Προϊόν Π1	14.400.000		
94.21.00.01 Προϊόν Π2	<u>10.100.000</u>		
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		600.000	
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη Π1	260.000		
94.23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη Π2	<u>340.000</u>		
93 Κόστος παραγωγής			
93.00 Κόστος παραγωγής Π1			14.660.000
93.00.00 Κόστος άμεσων υλικών Π1	3.800.000		
93.00.01 Κόστος άμεσων εξόδων Π1	6.000.000		
93.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων Π1	4.800.000		
93.00.03 Παραγωγή σε εξέλιξη Π1	<u>60.000</u>		
93.01 Κόστος παραγωγής Π2			10.440.000
93.01.00 Κόστος άμεσων υλικών	3.200.000		
93.01.01 Κόστος άμεσων εξόδων	4.000.000		
93.01.02 Κόστος έμμεσων εξόδων	3.200.000		
93.01.03 Παραγωγή σε εξέλιξη	<u>40.000</u>		
<b>Μεταφορά κόστους παραγωγής στα αποθέματα</b>			
96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα			
96.20 Κόστος παραγωγής πωλημένων		22.530.000	
96.20.71 Κόστος πωλημένων ετοιμών	<u>22.530.000</u>		
96.20.71.00 Κόστος πωλημένων ετοιμών Π1	13.440.000		
96.20.71.01 Κόστος πωλημένων ετοιμών Π2	<u>9.090.000</u>		
94 Αποθέματα			
94.21 Έτοιμα προϊόντα – ημιτελή			22.530.000
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα	<u>22.530.000</u>		
94.21.00.00 Προϊόν Π1	13.440.000		
94.21.00.01 Προϊόν Π2	<u>9.090.000</u>		
<b>Κόστος πωλημένων</b>			
96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα			
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως		22.530.000	
96.22.71 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως ετοιμών πρ.			
96.22.71.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως ετοιμών πρ. Π1	13.440.000		
96.22.71.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως ετοιμών πρ. Π2	<u>9.090.000</u>		
96.20 Κόστος παραγωγής Πωλημένων			
96.20.71 Κόστος πωλημένων ετοιμών			22.530.000
96.20.71.00 Κόστος παραγόμενων πωλημένων Π1	13.440.000		
96.20.71.01 Κόστος παραγόμενων πωλημένων Π1	<u>9.090.000</u>		
Μεταφορά 96.20 σε 96.22			
96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα			

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως		70.000	
96.22.71 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως ετοιμών πρ.			
96.22.71.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως ετοιμών πρ. Π1	60.000		
96.22.71.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως ετοιμών πρ. Π2	<u>10.000</u>		
92 Κέντρα κόστους			
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης			70.000
92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων			
92.03.04.80 αναλώσεις Υλικών συσκευασίας	70.000		
<b>Άμεσα έξοδα πωλήσεων</b>			
96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα			
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως		70.000	
96.22.71 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως ετοιμών πρ.			
96.22.71.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως ετοιμών πρ. Π1	60.000		
96.22.71.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως ετοιμών πρ. Π2	<u>10.000</u>		
96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα			
96.21 Άμεσα έσοδα πωλήσεων			70.000
96.21.71 Άμεσα έσοδα πωλήσεων Ετοιμών			
96.21.71.00 Άμεσα έσοδα πωλήσεων Ετοιμών Π1	60.000		
96.21.71.01 Άμεσα έσοδα πωλήσεων Ετοιμών Π2	<u>10.000</u>		
<b>96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα</b>			
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως		14.200.000	
96.22.71 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως ετοιμών πρ.			
96.22.71.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως ετοιμών πρ. Π1	8.900.000		
96.22.71.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως ετοιμών πρ. Π2	<u>5.300.000</u>		
98 Αναλυτικά αποτελέσματα			
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως			14.200.000
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σεως			
98.99.00.00 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σεως Π1	8.900.000		
98.99.00.01 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σεως Π2	<u>5.300.000</u>		
<b>Μεταφορά μικτών αποτελεσμάτων στα αποτελέσματα χρήσης</b>			
98 Αναλυτικά αποτελέσματα			
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως		6.200.000	

98.99.01 Έξοδα μικτών αποτελεσμάτων			
98.99.01.00 Έξοδα Διοίκησης	2.400.000		
98.99.01.01 Έξοδα ερευνών	700.000		
98.99.01.02 Έξοδα διάθεσης	2.300.000		
98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικά	<u>800.000</u>		
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως			
92 Κέντρα κόστους			
92.01.99 Έξοδα Διοίκησης			2.400.000
92.02.99 Έξοδα ερευνών ανάπτυξης			700.000
92.03.99 Έξοδα διάθεσης			2.300.000
92.04.99 Έξοδα χρηματοοικονομικά			800.000
<b>Μεταφορά διοικ-διαθ-ερευνών-χρημ. Στα αποτελέσματα χρήσης</b>			
98 Αναλυτικά αποτελέσματα			
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως		14.600.000	
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σεως			
98.99.00.00 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σεως Π1	8.900.000		
98.99.00.01 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σεως Π2	5.300.000		
98.99.04 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα			
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη	<u>400.000</u>		
98.99 Αποτελέσματα Χρήσεως			
98.99.01 Έξοδα μικτών αποτελεσμάτων			
98.99.01.00 Έξοδα Διοίκησης			2.400.000
98.99.01.01 Έξοδα ερευνών			700.000
98.99.01.02 Έξοδα διάθεσης			2.300.000
98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικά			800.000
98.99.04 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα			0
98.99.04.02 Έκτακτες ζημιές			60.000
98.99.08 Αποσβέσεις			140.000
98.99.99 Καθαρά κέρδη χρήσης			8.200.000
<b>Καθαρά κέρδη χρήσης</b>			
98 Αναλυτικά αποτελέσματα			
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως		8.200.000	
90.01.99 Αρχικά αποθέματα λογισμένα		950.000	
90.02.99 Αγορές λογισμένες		9.270.000	
90.06.99 Οργανικά έξοδα λογισμένα		23.000.000	
90.08.99 Αποτελέσματα λογισμένα		200.000	
90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί			
90.07.99 Οργανικά έσοδα λογισμένα			36.800.000
90.08.99 Αποτελέσματα λογισμένα			400.000
94.21.99 Προϊόντα έτοιμα			2.470.000
94.23.99 Παραγωγή σε εξέλιξη			600.000
94.24.99 Α & Β ύλες- υλικά συσκευασίας			1.250.000
94.25.99 Αναλώσιμα υλικά			100.000
<b>Κλείσιμο των λογαριασμών</b>			

**Αναλυτικό καθολικό λογαριασμών ομάδας 9**

90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	Χρέωση	Πίστωση
		500.000

90.01.23 Παραγωγή σε εξέλιξη	Χρέωση	Πίστωση
		100.000

90.01.24 Πρώτες και βοηθ. Ύλες	Χρέωση	Πίστωση
		290.000

90.01.25 Αναλώσιμα υλικά	Χρέωση	Πίστωση
		60.000

90.01.99	Χρέωση	Πίστωση
	950.000	

90.02.24 Α και Β ύλες	Χρέωση	Πίστωση
		8.930.000

90.02.25	Χρέωση	Πίστωση
		340.000

90.02.99	Χρέωση	Πίστωση
9.270.000		

90.06.60 Αμοιβές προσωπικού	Χρέωση	Πίστωση
		13.180.000

90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	Χρέωση	Πίστωση
		200.000

90.06.62 Παροχές τρίτων	Χρέωση	Πίστωση
		3.200.000

90.06.63 Φόροι - τέλη	Χρέωση	Πίστωση
		980.000

90.06.64 Διάφορα έξοδα	Χρέωση	Πίστωση
		2.540.000



90.06.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	Χρέωση	Πίστωση
		2.100.000
90.06.99	Χρέωση	Πίστωση
	23.000.000	
90.06.65 Τόκοι & συναφή έξοδα	Χρέωση	Πίστωση
		800.000
90.07.71 Οργανικά έσοδα ετοιμών προϊόντων	Χρέωση	Πίστωση
	36.800.000	
90.07.99	Χρέωση	Πίστωση
		36.800.000
90.08.81	Χρέωση	Πίστωση
	400.000	60.000
90.08.85 Αποσβέσεις μη ενσωμ στο λ. κόστος	Χρέωση	Πίστωση
		140.000
90.08.99	Χρέωση	Πίστωση
	200.000	400.000
92.00.60 Αμοιβές προσωπικού	Χρέωση	Πίστωση
	10.000.000	10.000.000
92.00.62 Παροχές τρίτων	Χρέωση	Πίστωση
	2.000.000	2.000.000
92.00.63 Φόροι – τέλη	Χρέωση	Πίστωση
	800.000	800.000
92.00.64 Διάφορα έξοδα	Χρέωση	Πίστωση
	2.200.000	2.200.000
92.00.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	Χρέωση	Πίστωση
	1.580.00	1.800.000
92.00.80 Αναλώσεις βοηθητικών υλών	Χρέωση	Πίστωση
	900.000	
92.00.81 Αναλώσεις αναλώσιμων υλ.	Χρέωση	Πίστωση
	300.000	300.000

92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	Χρέωση	Πίστωση
	1.580.000	
92.01.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	Χρέωση	Πίστωση
	200.000	
92.01.62 Παροχές τρίτων	Χρέωση	Πίστωση
	400.000	
92.01.63 Παροχές τρίτων	Χρέωση	Πίστωση
	100.000	
92.01.64 Διάφορα έξοδα	Χρέωση	Πίστωση
	20.000	
92.01.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	Χρέωση	Πίστωση
	100.000	
92.02.60 Αμοιβές Προσωπικού	Χρέωση	Πίστωση
	500.000	
92.02.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	Χρέωση	Πίστωση
	80.000	
92.01.99 Καταλογισμένα Έξοδα Διοικ. Λειτουργ.	Χρέωση	Πίστωση
		2.400.000
92.02.64 Διάφορα έξοδα	Χρέωση	Πίστωση
	120.000	
92.02.99 Καταλογισμένα έξοδα ερευνών ανάπτυξης	Χρέωση	Πίστωση
		700.000
92.03.00.60 Αμοιβές προσωπικού	Χρέωση	Πίστωση
	1.100.000	

92.03.00.63 Φόροι – Τέλη	Χρέωση	Πίστωση
	80.000	
92.03.00.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	Χρέωση	Πίστωση
	120.000	
92.03.00.62 Παροχές τρίτων	Χρέωση	Πίστωση
	800.000	
92.03.00.64 Διάφορα έξοδα	Χρέωση	Πίστωση
	200.000	
92.03.04.80 Υλικά συσκευασίας	Χρέωση	Πίστωση
	70.000	
93.00.03 Παραγωγή σε εξέλιξη Π1	Χρέωση	Πίστωση
	60.000	
93.00.00 Κόστος άμεσων υλικών Π1	Χρέωση	Πίστωση
	3.800.000	3.800.000
93.00.01 Κόστος άμεσων εξόδων Π1	Χρέωση	Πίστωση
	6.000.000	6.000.000
93.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων Π1	Χρέωση	Πίστωση
93.00.02.62 Παροχές τρίτων	Χρέωση	Πίστωση
	1.200.000	
93.00.02.63 Φόροι – τέλη	Χρέωση	Πίστωση
	480.000	
93.00.02.64 Διάφορα έξοδα	Χρέωση	Πίστωση
	880.000	
93.01.03 Παραγωγή σε εξέλιξη Π2	Χρέωση	Πίστωση
	40.000	
93.01.00 Κόστος άμεσων υλικών Π2	Χρέωση	Πίστωση
	3.200.000	

93.00.01 Κόστος άμεσων εξόδων Π2	Χρέωση	Πίστωση
	4.000.000	
93.01.02 Κόστος έμμεσων εξόδων Π2	Χρέωση	Πίστωση
	3.200.000	
93.01.02.62 Παροχές τρίτων	Χρέωση	Πίστωση
	800.000	
93.01.02.63 Φόροι – τέλη	Χρέωση	Πίστωση
	320.000	
93.01.02.64 Διάφορα έξοδα	Χρέωση	Πίστωση
	880.000	
93.00.02.66 Αποσβέσεις παγίων	Χρέωση	Πίστωση
	1.080.000	
93.00.02.80 Αναλώσεις βοηθ. Υλικών	Χρέωση	Πίστωση
	540.000	
93.00.02.81 Αναλώσεις αναλωσίμων	Χρέωση	Πίστωση
	180.000	
93.01.02.66 Αποσβέσεις παγίων	Χρέωση	Πίστωση
	720.000	
93.01.02.80 Αναλώσεις βοηθ. Υλικών	Χρέωση	Πίστωση
	360.000	
93.01.02.81 Αναλώσεις αναλωσίμων	Χρέωση	Πίστωση
	120.000	
94.21.00.00 Προϊόν Π1	Χρέωση	Πίστωση
	320.000	13.440.000
	14.400.000	
94.23.00 Προϊόν Π1	Χρέωση	Πίστωση
	60.000	60.000
	260.000	
94.24.00.00 Πρώτη ύλη Υ1	Χρέωση	Πίστωση
	120.000	4.200.000
	4.680.000	

94.24.01 Βοηθητικά υλικά	Χρέωση	Πίστωση
	50.000	
	1.050.000	900.000

94.25 Αναλώσιμα υλικά	Χρέωση	Πίστωση
	60.000	300.000
	340.000	

94.23.99	Χρέωση	Πίστωση
		600.000

94.25.99	Χρέωση	Πίστωση
		100.000

94.21.00.01 Προϊόν Π2	Χρέωση	Πίστωση
	180.000	9.090.000
	10.100.000	

94.23.01 Προϊόν Π2	Χρέωση	Πίστωση
	40.000	
	340.000	

94.24.00.01 Πρώτη ύλη Υ2	Χρέωση	Πίστωση

94.24.02 Υλικά συσκευασίας	Χρέωση	Πίστωση
	80.000	2.800.000
	3.120.000	

94.21.99	Χρέωση	Πίστωση
		2.470.000

94.24.99	Χρέωση	Πίστωση
		1.250.000

96.20.71.01 Κόστος πωλημένων ετοιμών Π1	Χρέωση	Πίστωση
	13.440.000	13.440.000

96.22.71.00 Μικτά αναλ. Αποτελ. Ετοιμών Π1	Χρέωση	Πίστωση
	13.440.000	22.400.000
	60.000	
	13.500.000	
	8.900.000	

96.21.71.00 άμεσα έξοδα πωλήσεων Π1	Χρέωση	Πίστωση
	60.000	60.000
96.20.71.01 Κόστος πωλημένων ετοιμών Π1	Χρέωση	Πίστωση
	9.090.000	9.090.000
96.22.71.01 Μικτά αναλ. Αποτελ. Ετοιμών Π1	Χρέωση	Πίστωση
	9.090.000	14.400.000
	10.000	
	9.100.000	
	5.300.000	
96.21.71.00 άμεσα έξοδα πωλήσεων Π2	Χρέωση	Πίστωση
	10.000	10.000
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη	Χρέωση	Πίστωση
	400.000	400.000
98.99.08 Αποσβέσεις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	Χρέωση	Πίστωση
	140.000	140.000
98.99.00.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα Π2	Χρέωση	Πίστωση
	5.300.000	5.300.000
98.99.01.01 Έξοδα ερευνών ανάπτυξης	Χρέωση	Πίστωση
	700.000	700.000
98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικά	Χρέωση	Πίστωση
	800.000	800.000
98.99.04.02 Έκτακτες ζημιές	Χρέωση	Πίστωση
	60.000	60.000
98.99.00.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα Π1	Χρέωση	Πίστωση
	8.900.000	8.900.000
98.99.01.00 Έξοδα διοίκησης	Χρέωση	Πίστωση
	2.400.000	2.400.000
98.99.01.02 Έξοδα διάθεσης	Χρέωση	Πίστωση
	2.300.000	2.300.000

98.99.00.99 καθαρά κέρδη χρήσης	Χρέωση	Πίστωση
	8.200.000	8.200.000

### **Λειτουργική διάρθρωση των επιχειρήσεων**

Κατά βάση η επιχείρηση, ως αυτοτελής οικονομικός οργανισμός, μπορεί να παραλληλιστεί με έναν βιολογικό οργανισμό. Και τα δύο αποτελούνται από ένα σύνολο οργάνων τα οποία πρέπει να βρίσκονται σε σωστή αναλογία και να λειτουργούν αρμονικά μεταξύ τους, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η ανάπτυξη και η διατήρηση του οργανισμού στη ζωή. Για την επιχείρηση τα όργανα αυτά αποτελούν το έμψυχο και άψυχο υλικό της. Το σύνολο των οργάνων εκείνων που αποβλέπουν στην πραγματοποίηση του ίδιου σκοπού συγκροτούνται σε μια αυτοτελής ομάδα που ονομάζεται λειτουργία. Ως λειτουργία λοιπόν μπορούμε να ορίσουμε το σύνολο των δραστηριοτήτων που αποβλέπουν στην επίτευξη κάποιου συγκεκριμένου σκοπού. Με τον αποτελεσματικό συντονισμό όλων των λειτουργιών μίας επιχείρησης επιδιώκεται η επίτευξη των αντικειμενικών (τελικών) σκοπών του οργανισμού.

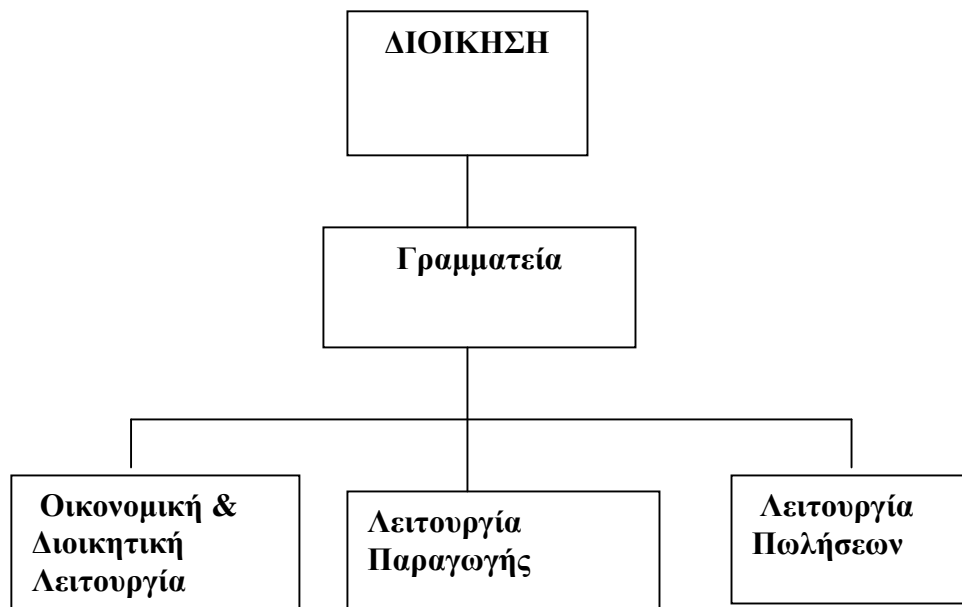
Όπως κάθε ζωντανός οργανισμός χαρακτηρίζεται από το στοιχείο της μοναδικότητας, έτσι και κάθε επιχείρηση παρουσιάζει τα δικά της χαρακτηριστικά γνωρίσματα γεγονός που την καθιστά μοναδική ακόμα και στις ομοειδείς της. Όλες οι επιχειρήσεις διαφέρουν μεταξύ τους τόσο από άποψη οργάνωσης όσο και από άποψη λειτουργικής διάρθρωσης. Καταλαβαίνουμε λοιπόν ότι ο αριθμός καθώς και η φύση των λειτουργιών που θα συνηρπάξουν σε μία επιχείρηση εξαρτάται αρχικά από το αντικείμενο δραστηριότητας της καθώς και από το μέγεθος της. Εξαιτίας λοιπόν του στοιχείου της μοναδικότητας που διακρίνει τις επιχειρήσεις, δεν είναι δυνατόν να προσδώσουμε ένα ομοιόμορφο και γενικό τύπο λειτουργικής διάρθρωσης για το σύνολο τους. Εκτός από τα παραπάνω προσδιοριστικά στοιχεία της διάρθρωσης μίας επιχείρησης σημαντικό ρόλο παίζουν και οι στόχοι που καθορίζονται. Όσο πιο μεγάλος είναι ο στόχος της επιχείρησης τόσο μεγαλύτερη θα είναι και η λειτουργική της διάρθρωση.

Όπως καταλαβαίνουμε, δεν είναι δυνατή η προσαρμογή της λειτουργικής διάρθρωσης των επιχειρήσεων σε ένα <<καλούπι>>, όμως η πιο συνήθης διάρθρωση που παρουσιάζει ο μεγαλύτερος αριθμός των επιχειρήσεων είναι η παρακάτω:

1. Η λειτουργία εφοδιασμού (ή προμηθειών)
2. Η λειτουργία Παραγωγής
3. Η λειτουργία Διοικήσεως
4. Η λειτουργία Ερευνών και ανάπτυξης
5. Η λειτουργία Διαθέσεως
6. Η λειτουργία χρηματοδοτήσεως (ή χρηματοοικονομική λειτουργία)

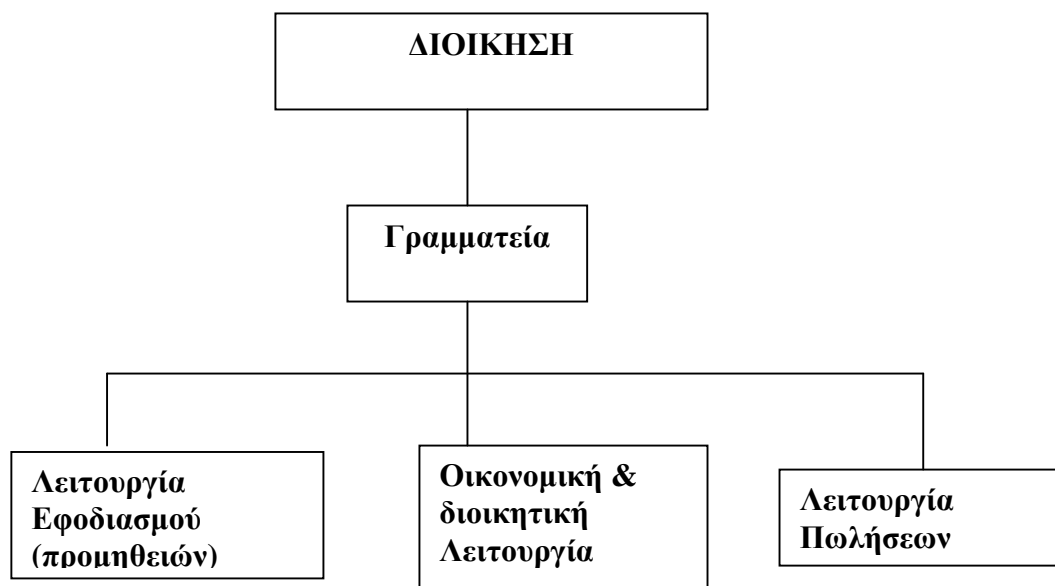
Η Λειτουργική διάρθρωση των επιχειρήσεων, σύμφωνα με το αντικείμενο δραστηριότητας τους μπορεί να απεικονιστεί ως παρακάτω:

Λειτουργική διάρθρωση μεταποιητικών επιχειρήσεων μικρού & μεσαίου μεγέθους

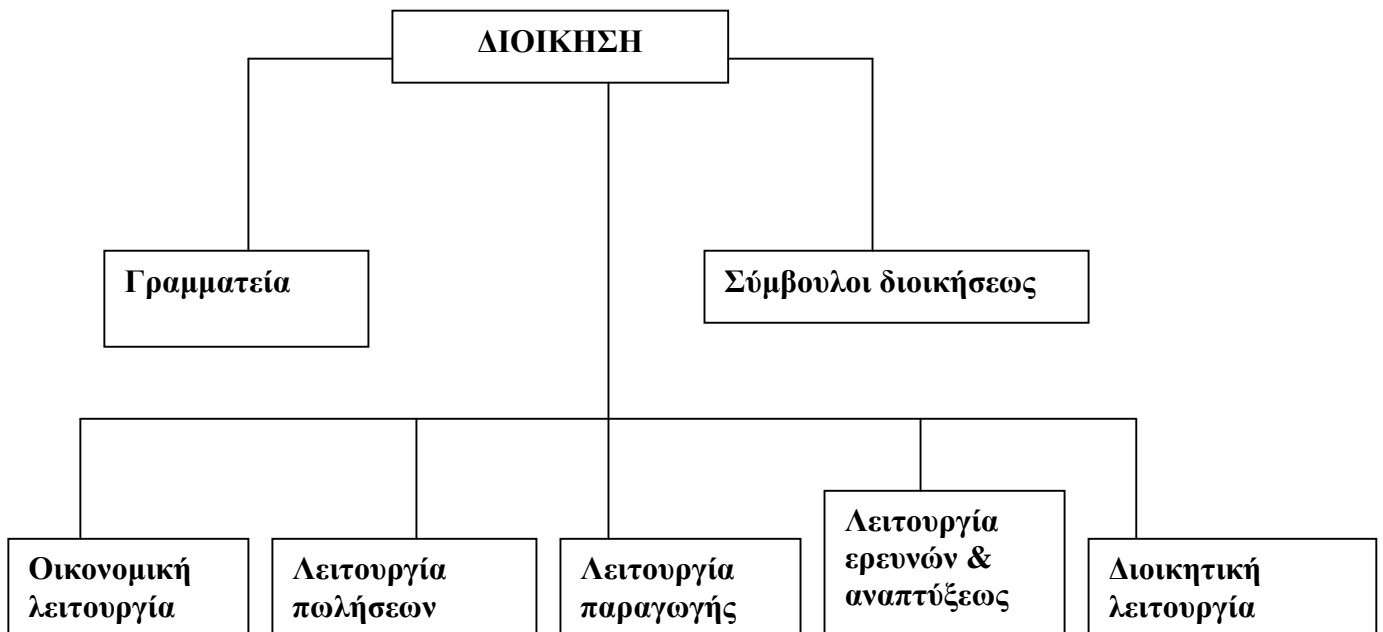




Λειτουργική διάρθρωση επιχειρήσεων



Λειτουργική διάρθρωση μεταποιητικών επιχειρήσεων μεγάλου μεγέθους



## Σύγκριση μεταξύ εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων

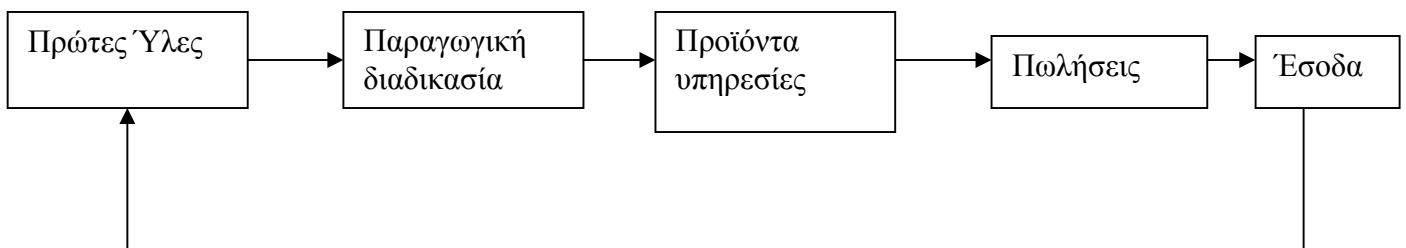
Οι επιχειρήσεις είτε αγοράζουν αγαθά τα οποία μεταπωλούν, είτε τα παράγουν οι ίδιες. Αυτές που αγοράζουν έχουν κόστος αγοράς και τα αγοραζόμενα αγαθά καλούνται εμπορεύματα ενώ οι επιχειρήσεις που παράγουν έχουν κόστος παραγωγής και τα παραγόμενα αγαθά ονομάζονται προϊόντα. Οι επιχειρήσεις που αγοράζουν αγαθά με σκοπό τη μεταπώληση καλούνται εμπορικές ενώ εκείνες που παράγουν αγαθά με σκοπό τη μεταπώληση καλούνται βιομηχανικές. Η ειδοποιός διαφορά των πιο πάνω επιχειρήσεων είναι ότι οι μεν εμπορικές επιδιώκουν το κέρδος μέσω της αγοράς και μεταπώλησης των αγαθών ενώ οι βιομηχανικές επιδιώκουν το κέρδος μέσω της παραγωγής και πώλησης των αγαθών. Συμπερασματικά εκείνο που παρεμβάλλεται στη λειτουργία των βιομηχανικών επιχειρήσεων είναι η παραγωγική διαδικασία.

Σε μια εμπορική επιχείρηση δαπανώνται αξίες προκειμένου να προμηθευτεί με εμπορεύματα. Στη συνέχεια αυτά μεταπωλούνται και προκύπτουν έσοδα, μέρος των οποίων διατίθεται για την εκ' νέου προμήθεια εμπορευμάτων.

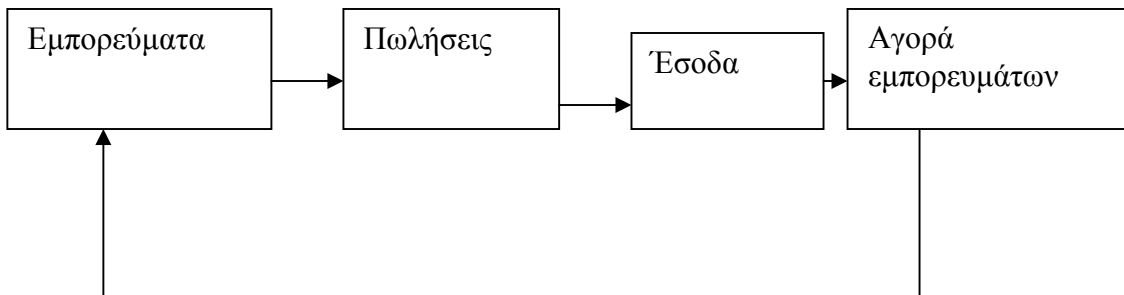
Από την άλλη μεριά μια βιομηχανική επιχείρηση δαπανά αξίες για την απόκτηση πρώτων υλών που θα τεθούν στη παραγωγική διαδικασία για να προκύψουν προϊόντα και υπηρεσίες, η πώληση των οποίων θα αποφέρει έσοδα. Μέρος αυτών θα διατεθεί για την εκ' νέου προμήθεια πρώτων υλών.

Η ροή των αξιών απεικονίζεται στα παρακάτω διαγράμματα:

### Ροή βιομηχανικής επιχείρησης



## Ροή εμπορικής επιχείρησης



### **Διάκριση των ημιτελών προϊόντων από την παραγωγή σε εξέλιξη**

Δεν πρέπει να γίνεται σύγχυση μεταξύ των ημιτελών προϊόντων και των ημικατεργασμένων προϊόντων.

Σύμφωνα με το Ελληνικό λογιστικό σχέδιο ημιτελή προϊόντα είναι υλικά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή και για πώληση (διάθεση γενικότερα) στην ημιτελή τους κατάσταση.

Επομένως ημιτελές είναι το προϊόν που προορίζεται από την βιομηχανική μονάδα να επεξεργαστεί ακόμα περισσότερο για να γίνει έτοιμο προϊόν ή να πουληθεί στην κατάσταση που βρίσκεται.

Δηλαδή μπορεί σε μία φάση παραγωγής να έχουν:

1. ολοκληρωθεί κάποιες μονάδες δηλαδή να είναι έτοιμες μονάδες ως προς τη φάση αλλά χαρακτηρίζονται ημιτελή προϊόντα επειδή αυτά μπορούν να πουληθούν αυτούσια ή να υποστούν επεξεργασία και σε άλλες φάσεις παραγωγής.
2. να μην έχουν ολοκληρωθεί κάποιες μονάδες δηλαδή να είναι ημιτελείς ως προς τη φάση και οι οποίες δε μπορούν αν πουληθούν αυτούσιες και λέγονται ημικατεργασμένες

## Κεφάλαιο 3:Ορισμός και δραστηριότητες της αναλυτικής λογιστικής και εφαρμογές

### Ορισμός και δραστηριότητες της Αναλυτικής Λογιστικής

Η Αναλυτική λογιστική είναι μια ολοκληρωμένη διαδικασία μέτρησης, ανάλυσης, υπολογισμού και παρουσίασης του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών μιας επιχείρησης καθώς και ένα μέτρο της αποδοτικότητας και της καλής λειτουργία της.

Παρακολουθεί λογιστικά γεγονότα τα οποία καλύπτουν τις εσωτερικές ανάγκες της οικονομικής μονάδας (προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών αποτελεσμάτων, λήψη διαφόρων πληροφοριών χρήσιμων για επιχειρηματικές αποφάσεις) σε αντίθεση με τη Γενική Λογιστική που παρακολουθεί το σύνολο των λογιστικών γεγονότων που είναι αποτέλεσμα της συνολικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας (με τρίτους και το προσωπικό). Επειδή ακριβώς η Γενική Λογιστική καλύπτει όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας αναγκαίο είναι οι λογαριασμοί της να είναι υποχρεωτικοί, όπως άλλωστε καθορίζεται από σχετικές διατάξεις. Από την άλλη μεριά ελάχιστοι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής είναι υποχρεωτικοί, δίνοντας έτσι την ευχέρεια στις επιχειρήσεις να τους τηρήσουν και να τους οργανώσουν κατά βούληση και σύμφωνα με τις ανάγκες αυτών. Με αυτό τον τρόπο τονίζεται η ιδιαιτερότητα της Αναλυτικής Λογιστικής να παρέχει στη διοίκηση τις πληροφορίες για τις εσωτερικές ανάγκες και ιδιαιτερότητες της επιχείρησης.

Είναι γεγονός πως όταν η Αναλυτική Λογιστική τηρείται σε βραχυχρόνια βάση (μηνιαία ή τριμηνιαία), αποτελεί το πλέον αξιόπιστο και φερέγγυο σύστημα παροχής υπηρεσιών στη διοίκηση και τα διευθυντικά στελέχη των επιχειρήσεων που τους επιτρέπει να παίρνουν αποφάσεις έγκαιρα και να διοικούν αποτελεσματικά.

Κατά το παρελθόν γινόταν χρήση του όρου Βιομηχανική και όχι Αναλυτική Λογιστική. Στις μέρες μας όμως, λογισμός του κόστους πραγματοποιείται εκτός από τις βιομηχανικές επιχειρήσεις και από εμπορικές επιχειρήσεις, από επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, ακόμα και από δημόσιους οργανισμούς.

Έτσι λοιπόν αφού το κόστος αποτελεί την κατά κύριο λόγο κατευθυντήρια δύναμη λήψεως αποφάσεων, γίνεται εύκολα κατανοητός ο ρόλος της στη διοίκηση και οργάνωση ενός οικονομικού οργανισμού.

Ανεξάρτητα από τη φύση της οικονομικής μονάδας, η Αναλυτική Λογιστική ασχολείται με:

- Ø Συλλογή πληροφοριών που αφορούν κάθε στάδιο παραγωγής ώστε να προσδιοριστεί το λειτουργικό κόστος (κύριων & βοηθητικών λειτουργιών).
- Ø Καταλογισμός των έμμεσων εξόδων κατά φορέα κόστους.
- Ø Το κόστος των πρώτων και βοηθητικών υλών, που αγοράζονται ή παράγονται από την ίδια (αναλώσεις υλικών).
- Ø Το κόστος των υλικών συσκευασίας που αναλώνονται για την τελειοποίηση του αγαθού καθώς και των ανταλλακτικών που χρησιμοποιούνται για την συντήρηση του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού της μονάδος.
- Ø Το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπηρεσιών προκειμένου να προσδιοριστεί το μικτό αποτέλεσμα του κατ' είδος.

## Η Δομή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, το περιεχόμενο του οποίου έχει θεσμοθετηθεί με το Π.Δ. 1123/1980, είναι διαρθρωμένο σε τρία μέρη αυτόνομης λειτουργίας. Τα μέρη αυτά είναι:

1. **Η Γενική Λογιστική**
2. **Η Αναλυτική Λογιστική**
3. **Οι λογαριασμοί Τάξεως**

Όταν εφαρμόζεται το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής, οι 10 ομάδες λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. κατανέμονται ως εξής στα τρία παρακάτω λογιστικά κυκλώματα:

2. Στο κύκλωμα της Γενικής λογιστικής στο οποίο λειτουργούν οι λογαριασμοί των ομάδων 1-8.
3. Στο κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής, στο οποίο λειτουργούν οι λογαριασμοί της ομάδας 9.
4. Στο κύκλωμα των λογαριασμών Τάξεως, στο οποίο λειτουργούν οι λογαριασμοί της ομάδας 10.

Κάθε ένα από τα παραπάνω λογιστικά κυκλώματα έχει το δικό του προορισμό.

• Η Γενική Λογιστική εξασφαλίζει με τους αντίστοιχους λογαριασμούς:

- Την κατάρτιση του ισολογισμού της επιχείρησης μέσω των λογαριασμών των ομάδων 1-5
- Την κατάρτιση του Λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης μέσω των ομάδων 2,6&7
- Την κατάρτιση του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης με την ομάδα 8

• Η Αναλυτική Λογιστική προσδιορίζει εσωλογιστικά τα παρακάτω:

- Το κόστος των αγοραζόμενων αποθεμάτων κατ' είδος.
- Το κόστος των αναλισκόμενων αποθεμάτων.
- Το κόστος των παραγόμενων αποθεμάτων κατ' είδος.
- Το κόστος των πωλούμενων αποθεμάτων κατ' είδος.
- Το κόστος διακινούμενων αποθεμάτων.
- Το κόστος των λειτουργιών παραγωγής, διοίκησης, διάθεσης, έρευνας & ανάπτυξης, χρηματοδότησης και των υποδιαϊρέσεών τους.
- Το Μικτό αποτέλεσμα κατ' είδος προϊόντος και εμπορεύματος.
- Το καθαρό αποτέλεσμα.

• Το οργανικό (καθαρό) αποτέλεσμα με τη κατάρτιση του λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε σε βραχυχρόνια είτε σε ετήσια βάση.

• Πέραν των θεμάτων κοστολόγησης η Αναλυτική Λογιστική άπτεται και διοικητικών θεμάτων όπως:

Α) Σε ποιο κόστος πρέπει να παραχθούν τα προϊόντα.

Β) Ποιος είναι ο αποτελεσματικότερος τρόπος παραγωγής (χειροκίνητου, αυτόματου, μηχανοκίνητου, κ.ο.κ).

Γ) Τις χρησιμοποιούμενες πρώτες και βοηθητικές ύλες θα τις παράγει η ίδια ή θα τις προμηθεύεται μέσω τρίτων.

Από τα παραπάνω καταλαβαίνουμε τη σημαντικότητα τήρησης της αναλυτικής Λογιστικής. Είναι αδιανόητο για τις σύγχρονες επιχειρήσεις να λειτουργούν στη τύχη και να καθορίζουν τις τιμές των προϊόντων τους αυθαίρετα χωρίς να γνωρίζουν το ύψος του κόστους της παραγωγής τους, ή οι διοικούντες να αποφασίζουν την αποδοχή ή απόρριψη μεγάλων παραγγελιών χωρίς αξιόπιστα και έγκυρα κοστολογικά στοιχεία. Ακόμα η διοίκηση έχει ενδιαφέρον να γνωρίζει σε μηνιαία βάση, αν η επιχείρηση ή χάνει και από πού, ώστε να παίρνει έγκαιρα τα μέτρα διόρθωσης της κακής πορείας ή συνέχισης (ή και περαιτέρω βελτίωσης) της καλής. Όλες αυτές οι πληροφορίες αντλούνται από την Αναλυτική Λογιστική, είτε αυτή τηρείται σε βραχυχρόνια είτε σε ετήσια βάση.

## Μέθοδοι κοστολόγησης

Η κοστολόγηση εμφανίζεται με τις δύο παρακάτω μορφές:

1. Εσωλογιστική κοστολόγηση (ολοκληρωμένη μορφή) είναι εκείνη η οποία αντλεί τα απαιτούμενα κοστολογικά δεδομένα από τα βιβλία και τα στοιχεία της οικονομικής μονάδας. Η Εσωλογιστική κοστολόγηση προϋποθέτει και στηρίζεται στην λογιστοκοποίηση των κοστολογικών στοιχείων για τον σχηματισμό αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.
2. Εξωλογιστική λογιστική (ατελής μορφή) είναι εκείνη η οποία στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα και όχι σε λογιστικές εγγραφές.

## Βασικές κατηγορίες κόστους

Ο όρος <<κόστος>> εκφράζει την οικονομική θυσία που πραγματοποιήθηκε για την επίτευξη ενός συγκεκριμένου σκοπού. Επομένως σκόπιμο είναι να προσδιορίζονται κάθε φορά τα είδη του κόστους όπως πιο κάτω

## Κόστος πραγματικό

Πραγματικό κόστος είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά που έχουν πραγματοποιηθεί και αφορούν τη δραστηριότητα των λειτουργιών της οικονομικής μονάδας ή την παραγωγή προϊόντων ή των υπηρεσιών. Δηλαδή το κόστος αυτό υπολογίζεται μετά την πραγματοποίηση του βάσει πραγματικών αριθμητικών στοιχείων που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία. Το πραγματικό κόστος κατά κανόνα αναφέρεται σε ενσώματα ή ασώματα αγαθά που παράγονται (προϊόντα ή υπηρεσίες) ή που αγοράζονται (εμπορεύματα) ή σε δραστηριότητες και λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.

Το πραγματικό κόστος λέγεται και ιστορικό επειδή προσδιορίζεται εκ' των υστέρων δηλαδή μετά την πραγματοποίηση των δαπανών. Ονομάζεται ακόμα και λογιστικό επειδή προσδιορίζεται λογιστικά σε αντίθεση με άλλου τύπου κόστους που προσδιορίζονται με υπολογισμούς δηλαδή εξωλογιστικά.

Το πραγματικό κόστος διακρίνεται στις ακόλουθες κατηγορίες :

- **Κόστος αρχικό (Prime Cost)**

Είναι το κόστος που αποτελείται από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία και ενσωματώνεται στο προϊόν ή στην υπηρεσία που παράγεται δηλαδή:

**Αρχικό Κόστος= Άμεσα υλικά + Άμεση εργασία**

Το αρχικό κόστος χρησιμοποιείται βασικά ως κριτήριο κατανομής του έμμεσου κόστους αποτελεί τον διαμόρφωσης του πλήρους κόστους παραγωγής και είναι αντικείμενο ελέγχου των φορέων που ευθύνονται για την πραγματοποίησή του.

Ø **Άμεσα υλικά** είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που απαιτούνται για την παραγωγή του προϊόντος. Στα παραπάνω δεν περιλαμβάνονται εκείνα τα υλικά που αν και αναλώνονται

στη παραγωγή του προϊόντος δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος του. Για παράδειγμα τα ηλεκτρόδια συγκόλλησης στη συναρμολόγηση κατασκευών.

Ø **Άμεση εργασία** είναι το πραγματικό κόστος του **χρόνου εργασίας** που αναλώνεται για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Ο χρόνος αυτός προσδιορίζεται έπειτα από μετρήσεις και όχι από υπολογισμούς ή κατανομές εκτός αν οι κατανομές γίνονται με βάση στοιχεία πραγματικής απασχολήσεως κατά συγκεκριμένο παραγόμενο προϊόν (παραγωγή κατά παραγγελιά).

Ø **Κόστος Μετατροπής** ή κατεργασίας (Conversion Cost) είναι το σύνολο των ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν σε κάθε στάδιο ή φάση κατεργασίας. Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής άμεσα και έμμεσα, εκτός από την αξία των άμεσων υλικών δηλαδή

**Κόστος Μετατροπής= Κόστος Άμεσης εργασίας + Γ.Β.Ε**

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα περιλαμβάνουν τα κατ' είδος οργανικά έξοδα (οι λογαριασμοί της ομάδας 6) πλην των άμεσων εργατικών. Επίσης περιλαμβάνεται και η αξία των έμμεσων υλικών παραγωγής άλλων ή βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγής, όπως π.χ. συντήρησης και επισκευών, αποθηκών, πρώτων και βοηθητικών υλών.

- **Κόστος παραγωγής (Production cost)**

Είναι το κόστος που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος σε μία ή περισσότερες φάσεις ή στάδια παραγωγής. Δηλαδή αποτελείται από το σύνολο των ομαλών οργανικών στοιχείων του κόστους.

Συγκεκριμένα το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει τα εξής:

- 1) Ανάλωση των πρώτων υλών
- 2) Άμεσα εργατικά
- 3) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

**Κόστος παραγωγής= Κόστος άμεσων υλικών + Κόστος άμεσης εργασίας + Γ.Β.Ε**

Το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με έξοδα διοικητικής λειτουργίας, διάθεσης, ερευνών και ανάπτυξης καθώς και έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας. Δεν περιλαμβάνει επίσης τα έξοδα λειτουργίας των αποθηκών έτοιμων προϊόντων τα οποία βαρύνουν το κόστος λειτουργίας διάθεσης. Εάν προσθέσουμε στο κόστος παραγωγής το κόστος των παραπάνω λειτουργιών προκύπτει το ολικό κόστος.

- **Κόστος λειτουργίας διάθεσης**

Περιλαμβάνει τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Στο κόστος λειτουργίας της διάθεσης δεν περιλαμβάνονται έξοδα που αφορούν τη διοικητική λειτουργία αλλά συγκαταλέγονται έξοδα χρηματοοικονομικής φύσεως που αφορούν τις πωλήσεις, όπως π.χ. τόκους και έξοδα χρηματοδοτήσεως με ενέχυρο συναλλαγματικές ή φορτωτικά έγγραφα πωλήσεων. Το κόστος λειτουργίας διάθεσης διακρίνεται σε άμεσο και έμμεσο.

- **Κόστος εμπορικό**

Είναι το κόστος που προκύπτει, αν στο κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων προστεθούν όλα τα έξοδα (άμεσα ή έμμεσα) της λειτουργίας διάθεσης.

**Κόστος εμπορικό= Κόστος παραγωγής πωλημένων + Άμεσα & έμμεσα έξοδα διάθεσης**

Όταν το εμπορικό κόστος προσδιορίζεται για το κάθε προϊόν χωριστά, η κατανομή των έμμεσων εξόδων διαθέσεως στα προϊόντα γίνεται είτε με βάση την αξία πωλήσεως είτε με την



ποσότητα πωλημένων είτε με συνδυασμό και των δύο. Ακόμη μπορεί να γίνει με συνδυασμό αξίας, ποσότητας και του συντελεστή δυσκολίας διάθεσης του προϊόντος.

- **Κόστος λειτουργίας διοίκησης**

Τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας περιλαμβάνουν κυρίως τα οργανικά έξοδα των διοικητικών υπηρεσιών της επιχείρησης, όπως μισθούς και αμοιβές τρίτων που αφορούν τη διοίκηση, ενοίκια, φωτισμός, ύδρευση, θέρμανση, ασφάλιστρα, γραφική ύλη, έξοδα προβολής, τηλεπικοινωνιών κ.α.

Τα έξοδα αυτά εντοπίζονται με το φύλλο μερισμού και εμφανίζονται στον λογαριασμό **92.02** "Έξοδα διοικητικής λειτουργίας". Στο τέλος της χρήσεως μεταφέρονται στο λογαριασμό **98.99** "Αποτελέσματα χρήσεως" για να βαρύνουν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα.

- **Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας**

Είναι το κόστος του δανειακού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που γίνονται με τη λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της, εμφανίζεται στο λογαριασμό **92.04** "Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας". Το χρηματοοικονομικό κόστος, μετά τον οριστικό σχηματισμό του μερίζεται ως εξής:

- I. Στο μέρος που βαρύνει τα έξοδα διάθεσης
- II. Στο μέρος που βαρύνει τα χρηματοοικονομικά έσοδα
- III. Στο μέρος που βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

- **Κόστος λειτουργιών ερευνών και ανάπτυξης**

Τα έξοδα των ερευνητικών προγραμμάτων για την εφεύρεση νέων μεθόδων παραγωγής ή βελτίωσης των ήδη εφαρμοζομένων εμφανίζονται στο λογαριασμό **92.02** "Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης" και αν δεν αφορούν πραγματική παραγωγή έργου που μπορεί να αξιοποιηθεί μακρόχρονα (όπως π.χ. την ιδιοπαραγωγή παγίου στοιχείου) μεταφέρονται στο λογαριασμό **98.99** "Αποτελέσματα χρήσεως"

## **Εφαρμογή**

Η εταιρία "Πήγασος Α.Ε." είναι μία βιομηχανική επιχείρηση που ασκεί εμπορική δραστηριότητα και ταυτόχρονα παρέχει υπηρεσίες. Στις 31.12.2006 πραγματοποιήθηκε η απογραφή βάσει της οποίας έγιναν και οι εγγραφές τακτοποίησης των λογαριασμών στο Ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού. Μετά την τακτοποίηση, τα υπόλοιπα των λογαριασμών που εμφανίζονται στο Β' Προσωρινό ισοζύγιο, έχουν ως πιο κάτω:

## **Ομάδα 2: Αποθέματα**

	Αρχικά Αποθέματα	Αγορές Χρήσης	Τελικό Απόθεμα
20.00 Εμπόρευμα Νο 1	250.000	1.050.000	40.000
20.01 Εμπόρευμα Νο 2	275.000	760.000	60.000
21.00 Προϊόν Νο 1	200.000		50.000
21.01 Προϊόν Νο 2	150.000		350.000
23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Νο 1	580.000		320.000
23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Νο 2	240.000		180.000
24.00 Πρώτη ύλη Νο 1	300.000	1.440.000	210.000
24.01 πρώτη ύλη Νο2	500.000	1.400.000	250.000
25.00 Μικρά εργαλεία	2.000	10.000	2.000
25.03 Μαζούτ	15.000	400.000	15.000
26.00 Ανταλλακτικά παγίων	8.000	180.000	143.000
28.00 Είδη συσκευασίας	40.000	420.000	284.000

## **Ομάδα 6: Οργανικά έξοδα κατ' είδος**

60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	2.495.000
61 Αμοιβές & έξοδα τρίτων	260.000
62 Παροχές τρίτων	330.000
63 Φόροι – Τέλη	10.000
64 Διάφορα έξοδα	440.000
65 Τόκοι & συναφή έξοδα	42.000
66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	183.000
68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	18.000

## **Ομάδα 7: Οργανικά έσοδα κατ' είδος**

	No 1	No 2	Σύνολο
70 Πωλήσεις εμπορευμάτων	2.380.000	1.050.000	3.430.000
71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων & ημιτελών	5.348.000	2.302.000	7.650.000
73 Πωλήσεις υπηρεσιών			1.660.000
74 Επιχορηγήσεις & διάφορα έσοδα πωλήσεων			2.400.000
75 Έσοδα παρεπομένων ασχολιών			1.600.000
76 Έσοδα κεφαλαίων			880.000

## **Ομάδα 8: Αποτελεσματικοί λογαριασμοί**

	Χρεωστικό υπόλοιπο	Πιστωτικό υπόλοιπο
81.00.04 Συναλλαγματικές διαφορές	160.000	
81.01.04 Συναλλαγματικές διαφορές		80.000
81.02.03 Ζημιές από εκποίηση μεταφορικών μέσων	460.000	
81.03.04 Κέρδη από εκποίηση επίπλων & λοιπού εξ.		240.000
81.03.07 Κέρδη από λαγνούς ομολογιακών δανείων		1.000
82.00.00 Φορολογικά πρόστιμα	150.000	
82.01.00 Επιχορηγήσεις πωλήσεων		300.000
83.12.00 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους & έκτακτα έξοδα	200.000	
84.01.13 Έσοδα από προβλέψεις για έξοδα προηγούμενης Χρήσεως		350.000
85 Αποσβέσεις μηχανημάτων	6.000	

Στον 63 “Φόροι – Τέλη” δεν περιλαμβάνονται φόροι που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Κατά την παραγωγή των προϊόντων υποθέτουμε ότι δε προκύπτουν υπολείμματα και φύρες.

Για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής είναι απαραίτητο να αναφερθεί ότι:

- Η πρώτη ύλη Νο 1 συμμετέχει στη παραγωγή του προϊόντος Νο 1 κατά 60% και στην παραγωγή του προϊόντος Νο 2 κατά 40%
- Η πρώτη ύλη Νο 2 συμμετέχει στην παραγωγή του προϊόντος Νο 1 κατά 40% και στην παραγωγή του προϊόντος Νο 2 κατά 60%
- Το μαζούτ βαρύνει ισόποσα το προϊόν Νο 1 και Νο 2
- Τα είδη συσκευασίας βαρύνουν το προϊόν Νο 1 κατά 45% και το προϊόν Νο 2 κατά 55%
- Τα μικρά εργαλεία βαρύνουν κατά 40% τις υπηρεσίες κατά 10% τη διοίκηση κατά 20% την έρευνα & ανάπτυξη και το υπόλοιπο κόστος βαρύνει ισόποσα τα προϊόντα 1 & 2
- Τα ανταλλακτικά παγίων βαρύνουν 11,11% το προϊόν 1 κατά 22,22% το προϊόν 2 κατά 4,44% τις υπηρεσίες κατά 6,67% τη διοίκηση κατά 44,45% τη διάθεση και κατά 11,11% την έρευνα & ανάπτυξη.

Σύμφωνα με τα παραπάνω παρατίθεται το πιο κάτω φύλλο μερισμού εξόδων και αναλώσεων:

### **ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ**

ΚΥΡΙΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ								
		ΠΑΡΑΓΩΓΗ			ΛΟΙΠΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ			
Λογαριασμοί	Ποσά προς μερισμό	Προϊόν Νο1	Προϊόν Νο2	Υπηρεσίες	Διοίκηση	Διάθεση	Ερευνών & ανάπτυξης	Χρηματοοικονομική
ΟΜΑΔΑ 2								
24.00 Πρώτη ύλη Νο 1	1.530.000	918.000	612.000					
24.01 Πρώτη ύλη Νο 2	1.650.000	660.000	990.000					
25.00 Μικρά εργαλεία	10.000	1.500	1.500	4.000	1.000		2.000	
25.03 Μαζούτ	400.000	200.000	200.000					
26.00 Ανταλλακτικά								

παγίων	45.000	5.000	10.000	2.000	3.000.000	20.000	5.000	
28.00 Είδη συσκευασίας	176.000	79.200	96.800					
Σύνολο αναλώσεων	<b>3.811.000</b>	<b>1.863.000</b>	<b>1.910.000</b>	<b>6.000</b>	<b>4.000</b>	<b>20.000</b>	<b>7.000</b>	
ΟΜΑΔΑ 6								
60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	2.495.000	505.000	480.000	330.000	620.000	280.000	280.000	
61 Αμοιβές & έξοδα τρίτων	260.000				140.000		120.000	
62 Παροχές τρίτων	330.000	50.000	100.000	40.000	80.000	20.000	40.000	
63 Φόροι - Τέλη	10.000					10.000		
64 Διάφορα έξοδα	440.000	160.000	120.000	90.000	30.000	40.000		
65 Τόκοι & συναφή έξοδα	42.000							42.0
66 Αποσβέσεις παγίων	183.000	45.000	40.000					
68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	18.000							
Σύνολο Εξόδων	<b>3.778.000</b>	<b>760.000</b>	<b>740.000</b>	<b>460.000</b>	<b>928.000</b>	<b>408.000</b>	<b>440.000</b>	<b>42.0</b>

	Βοηθητική στήλη	Χρέωση	Πίστωση
80 Γενική Εκμετάλλευση			
80.00 Λογαριασμός γενικής εκμ/σης		2.560.000	
80.00.00 Λογαριασμός γενικής εκμ/σης	<u>2.560.000</u>		
20 Εμπορεύματα			525.000
20.00 Εμπόρευμα Νο 1			
20.00.00 Απόθεμα εμπορεύματος Νο 1	250.000		
20.01 Εμπόρευμα Νο 2			
20.01.00 Απόθεμα εμπορεύματος Νο 2	<u>275.000</u>		
21 Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή			350.000
21.00 Προϊόν Νο 1			
21.00.00 Απόθεμα Προϊόντος Νο 1	200.000		
21.01 Προϊόν Νο 2			
21.01.00 Απόθεμα προϊόντος Νο 2	<u>150.000</u>		
23 Παραγωγή σε εξέλιξη			
23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Νο 1			
23.00.00 Απόθεμα παραγωγής σε εξέλιξη προϊόντος Νο 1	580.000		
23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Νο 2			
23.01.00 Απόθεμα παραγωγής σε εξέλιξη προϊόντος Νο 2	<u>240.000</u>		
24 Πρώτες & Βοηθητικές Ύλες – Υλικά συσκευασίας			800.000
24.00 Πρώτη ύλη Νο 1			
24.00.00 Απόθεμα πρώτης ύλης Νο 1	300.000		

24.01 πρώτη ύλη Νο 2			
24.01.00 Απόθεμα πρώτης ύλης Νο 2	<u>500.000</u>		
25 Αναλώσιμα υλικά			17.000
25.00 Μικρά εργαλεία			
25.00.00 Απόθεμα μικρών εργαλείων	2.000		
25.03 Μαζούτ			
25.03.00 Απόθεμα μαζούτ	<u>15.000</u>		
26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων			8.000
26.00 Ανταλλακτικά παγίων			
26.00.00 Απόθεμα ανταλλακτικών παγίων	<u>8.000</u>		
28 Είδη συσκευασίας			40.000
28.00 Είδη συσκευασίας			
28.00.00 Αποθέματα αρχής ειδών συσκευασίας	<u>40.000</u>		
Μεταφορά αξίας αποθεμάτων απογραφής ενάρξεως (τέλους προηγούμενης χρήσης) στον 80.00.00 "λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης"			
80 Γενική Εκμετάλλευση			
80.00 Λογαριασμός γενικής εκμ/σης		5.660.000	
80.00.00 Λογαριασμός γενικής εκμ/σης	<u>5.660.000</u>		
20 Εμπορεύματα			1.810.000
20.00 Εμπόρευμα Νο 1			1.810.000
20.00.18 Αγορές εμπορεύματος Νο 1	1.050.000		
20.01 Εμπόρευμα Νο 2			
20.01.18 Αγορές εμπορεύματος Νο 2	<u>760.000</u>		
24 Πρώτες & Βοηθητικές Ύλες – Υλικά συσκευασίας			2.840.000
24.00 Πρώτη ύλη Νο 1			
24.00.18 Αγορές πρώτης ύλης Νο 1	1.440.000		
24.01 πρώτη ύλη Νο 2			
24.01.18 αγορές πρώτης ύλης Νο 2	<u>1.400.000</u>		
25 Αναλώσιμα υλικά			410.000
25.00 Μικρά εργαλεία			
25.00.18 Αγορές μικρών εργαλείων	10.000		
25.03 Μαζούτ			
25.03.18 Αγορές μαζούτ	<u>400.000</u>		
26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων			180.000
26.00 Ανταλλακτικά παγίων			
26.00.18 Αγορές ανταλλακτικών	<u>180.000</u>		
28 Είδη συσκευασίας			420.000
28.00 Είδη συσκευασίας			
28.00.18 Αγορές ειδών συσκευασίας	<u>420.000</u>		
Μεταφορά αξίας αγορών χρήσεως στο λογαριασμό 80.00.00 "Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης"			
80 Γενική Εκμετάλλευση		3.760.000	
80.00 Λογαριασμός γενικής εκμ/σης			
80.00.00 Λογαριασμός γενικής εκμ/σης	<u>3.760.000</u>		
60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού			2.495.000

60.97 Μεταφορά λογ. 60 στον 80.00.00	<u>2.495.000</u>		
61 Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων			260.000
61.97 Μεταφορά λογ. 61 στον 80.00.00	<u>260.000</u>		
62 Παροχές Τρίτων			330.000
62.97 Μεταφορά λογ. 62 στον 80.00.00	<u>330.000</u>		
63 Φόροι – Τέλη			10.000
63.97 Μεταφορά λογ. 63 στον 80.00.00	<u>10.000</u>		
64 Διάφορα Έξοδα			440.000
64.97 Μεταφορά λογ. 64 στον 80.00.00	<u>440.000</u>		
65 Τόκοι & Συναφή Έξοδα			42.000
65.97 Μεταφορά λογ. 65 στον 80.00.00	<u>42.000</u>		
66 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων			183.000
66.97 Μεταφορά λογ. 66 στον 80.00.00	<u>183.000</u>		
68 Προβλέψεις Εκμ/σεως			
68.97 Μεταφορά λογ. 68 στον 80.00.00			
Μεταφορά των οργανικών εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6			
70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων		3.430.000	
70.97 Μεταφορά λογ. 70 στον 80.00.00	<u>3.430.000</u>		
71 Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων & Ημιτελών		7.650.000	
71.97 Μεταφορά λογ. 71 στον 80.00.00	<u>7.650.000</u>		
73 Πωλήσεις Υπηρεσιών		1.660.000	
73.97 Μεταφορά λογ. 73 στον 80.00.00	<u>1.660.000</u>		
74 Επιχορηγήσεις & Διάφορα Έσοδα π.		2.400.000	
74.97 Μεταφορά λογ. 74 στον 80.00.00	<u>2.400.000</u>		
75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών		1.600.000	
75.97 Μεταφορά λογ. 75 στον 80.00.00	<u>1.600.000</u>		
76 Έσοδα Κεφαλαίων		880.000	
76.97 Μεταφορά λογ. 76 στον 80.00.00	<u>880.000</u>		
80 Γενική Εκμετάλλευση			17.620.000
80.00 Λογαριασμός γενικής εκμ/σης			
80.00.00 Λογαριασμός γενικής εκμ/σης	<u>17.620.000</u>		
Μεταφορά οργανικών εσόδων κατ' είδος της ομάδας 7			
20 Εμπορεύματα		100.000	
20.00 Εμπόρευμα Νο 1			
20.00.00 Απόθεμα εμπορεύματος Νο 1	40.000		
20.01 Εμπόρευμα Νο 2			
20.01.00 Απόθεμα εμπορεύματος Νο 2	<u>60.000</u>		
21 Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή		400.000	
21.00 Προϊόν Νο 1			
21.00.00 Απόθεμα Προϊόντος Νο 1	50.000		
21.01 Προϊόν Νο 2			
21.01.00 Απόθεμα προϊόντος Νο 2	<u>350.000</u>		
23 Παραγωγή σε εξέλιξη		500.000	
23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Νο 1			
23.00.00 Απόθεμα παραγωγής σε εξέλιξη προϊόντος Νο 1	320.000		

23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος No 2			
23.01.00 Απόθεμα παραγωγής σε εξέλιξη προϊόντος No 2	<u>180.000</u>		
24 Πρώτες & Βοηθητικές Ύλες – Υλικά συσκευασίας		460.000	
24.00 Πρώτη ύλη No 1			
24.00.00 Απόθεμα πρώτης ύλης No 1	210.000		
24.01 πρώτη ύλη No 2			
24.01.00 Απόθεμα πρώτης ύλης No 2	<u>250.000</u>		
25 Αναλώσιμα υλικά		17.000	
25.00 Μικρά εργαλεία			
25.00.00 Απόθεμα μικρών εργαλείων	2.000		
25.03 Μαζούτ			
25.03.00 Απόθεμα μαζούτ	<u>15.000</u>		
26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων		143.000	
26.00 Ανταλλακτικά παγίων			
26.00.00 Απόθεμα ανταλλακτικών παγίων	<u>143.000</u>		
28 Είδη συσκευασίας		284.000	
28.00 Είδη συσκευασίας			
28.00.00 Αποθέματα ειδών συσκευασίας	<u>284.000</u>		
80 Γενική Εκμετάλλευση			1.904.000
80.00 Λογαριασμός γενικής εκμ/σης			
80.00.00 Λογαριασμός γενικής εκμ/σης	<u>1.904.000</u>		
Μεταφορά αξίας αποθεμάτων απογραφής τέλους χρήσης (τρέχουσας) στον 80.00.00 “ Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης”			
80 Γενική Εκμετάλλευση		7.526.000	
80.00 Λογαριασμός γενικής εκμ/σης			
80.00.00 Λογαριασμός γενικής εκμ/σης	<u>7.526.000</u>		
80 Γενική Εκμετάλλευση			7.526.000
80.00 Λογαριασμός γενικής εκμ/σης			
80.00.01 Καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης	<u>7.526.000</u>		
Προσδιορισμός καθαρού (οργανικού) αποτελέσματος εκμετάλλευσης από τον λογαριασμό 80.00 στον 80.01			
80 Γενική Εκμετάλλευση		7.526.000	
80.00 Λογαριασμός γενικής εκμ/σης			
80.00.01 καθαρά κέρδη εκμ/σης	<u>7.526.000</u>		
80 Γενική Εκμετάλλευση			7.526.000
80.01 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σης			
80.01.00 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σης	<u>7.526.000</u>		
Μεταφορά καθαρού (οργανικού) αποτελέσματος εκμετάλλευσης από τον λογαριασμό 80 στον 80.01			
80 Γενική Εκμετάλλευση		1.849.000	
80.02 έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων			
80.02.00 Έξοδα διοικητικής			

λειτουργίας	932.000		
80.02.01 Έξοδα λειτουργιών. Ερευνών & Ανάπτυξης	447.000		
80.02.02 έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως	428.000		
80.02.06 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	<u>42.000</u>		
80 Γενική Εκμετάλλευση			1.849.000
80.01 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σης			
80.01.00 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σης	<u>1.849.000</u>		
Αντιλογισμός των εξόδων που αφορούν τις λοιπές λειτουργίες (εκτός της παραγωγής) για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων. Ο καταλογισμός τους γίνεται βάσει φύλλο μερισμού			
80 Γενική Εκμετάλλευση		4.880.000	
80.01 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σης			
80.01.00 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σης	<u>4.880.000</u>		
80 Γενική Εκμετάλλευση			4.880.000
80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων			
80.03.00 Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	4.000.000		
80.03.01 Έσοδα συμμετοχών	<u>880.000</u>		
Αντιλογισμός των εσόδων που αφορούν τους λογαριασμούς 74,75&76 για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων			
80 Γενική Εκμετάλλευση		4.495.000	
80.01 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σης			
80.01.00 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σης	<u>4.495.000</u>		
80 Γενική Εκμετάλλευση			4.495.000
80.01 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σης			
80.01.01 Μικτά κέρδη εκμ/σης	<u>4.495.000</u>		
Προσδιορισμός των Μικτών αποτελεσμάτων εκμετ.			
80 Γενική Εκμετάλλευση		9.375.000	
80.01 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σης			
80.01.01 Μικτά κέρδη εκμ/σης	4.495.000		
80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων			
80.03.00 Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	4.000.000		
80.03.01 Έσοδα συμμετοχών	<u>880.000</u>		
86 Αποτελέσματα χρήσης			9.375.000
86.00 Αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
86.00.00 Μικτά κέρδη εκμετάλλευσης	4.495.000		
86.00.01 Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	4.000.000		
86.01 Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα	<u>880.000</u>		
86.01.00 Έσοδα συμμετοχών			
Μεταφορά πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών 80.01 & 80.03 στους αρμόδιους λογαριασμούς του λογαριασμού 86 "Αποτελέσματα Χρήσης"			
86.00 Αποτελέσματα εκμετάλλευσης		1.807.000	



86.00.00 Μικτά κέρδη εκμετάλλευσης			
86.00.02 Έξοδα διοικητικής λειτ.	932.000		
86.00.03 Έξοδα λειτουργίας ερευνών & ανάπτυξης	447.000		
86.00.04 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	<u>428.000</u>		
86.01 Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα		42.000	
86.01.09 Χρηματοοικονομική λειτουργία	<u>42.000</u>		
80 Γενική Εκμετάλλευση			1.849.000
80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά			
80.02.00.00 Έξοδα διοικητικής λειτ	932.000		
80.02.01.00 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	447.000		
80.02.02.00 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	428.000		
80.02.06.00 Χρηματοοικονομική λειτουργία	42.000		
Μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου των λογαριασμών 80.02 στους αρμόδιους υπολογαριασμούς του 86' Αποτελέσματα χρήσης για το κλείσιμο τους			
81 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα		321.000	
81.97 Μεταφορά λογαριασμού 81 στον 86.02.00-01	<u>321.000</u>		
82 Έξοδα & Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων		300.000	
82.97 Μεταφορά λογαριασμού 82 στον 86.02.02	<u>300.000</u>		
84 έσοδα από προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων		350.000	
84.97 Μεταφορά λογαριασμού 83 στον 86.02.03	<u>350.000</u>		
86 Αποτελέσματα Χρήσης			971.000
86.02 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα			
86.02.00 Έκτακτα & ανόργανα έσοδα	80.000		
86.02.01 Έκτακτα κέρδη	241.00		
86.02.02 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	300.000		
86.02.03 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	<u>350.000</u>		
Μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου των λογαριασμών 81.01,81.03,82.01 & 84.01 στους αρμόδιους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 86.02 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα			
86 Αποτελέσματα Χρήσης		970.000	
86.02 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα			
86.02.07 Έκτακτα & ανόργανα έξοδα	160.000		
86.02.08 Έκτακτες ζημιές	460.000		

86.02.09 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	150.000		
86.02.10 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	<u>200.000</u>		
86.03 Αποσβέσεις παγίων μη ενς/μενες στο λειτουργικό κόστος		6.000	
86.03.02 Μηχανημάτων-Τεχνικών εγκαταστάσεων-Λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού	<u>6.000</u>		
81 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα			620.000
81.97 Μεταφορά λογαριασμού 81 στον 86.02.07-08	<u>620.000</u>		
82 Έξοδα & Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων			150.000
82.97 Μεταφορά λογαριασμού 82 στον 86.02.09	<u>150.000</u>		
83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους			200.000
83.97 Μεταφορά λογαριασμού 83 στον 86.02.10	<u>200.000</u>		
85 Αποσβέσεις παγίων Μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος			6.000
85.97 Μεταφορά λογαριασμού 85 στον 86.03.02	<u>6.000</u>		
Μεταφορά των χρεωστικών υπολοίπων των λογαριασμών 81.00,81.02,82.00,83.12&85,02 στους υπολογισμούς των λογαριασμών 86.02''Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα'' & 86.03''Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος''			
86 Αποτελέσματα Χρήσης		10.346.000	
86.00 Αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
86.00.00 Μικτά κέρδη εκμετάλλευσης 2χχχ	4.495.000		
86.00.01 Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	4.000.000		
86.01 Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα			
86.01.00 Έσοδα συμμετοχών	880.000		
86.02 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα			
86.02.00 Έκτακτα & ανόργανα έσοδα	80.000		
86.02.01 Έκτακτα κέρδη	241.000		
86.02.02 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	300.000		
86.02.03 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	<u>350.000</u>		
86 Αποτελέσματα Χρήσης			10.346.000
86.99 Καθαρά αποτελέσματα εκμ/σης			
86.99.00 Καθαρά αποτελέσματα εκμ/σης 2006	<u>10.346.000</u>		

Μεταφορά των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών 86.00,86.01&86.02 στον λογαριασμό 86.99''Καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης'' για τον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος της χρήσης			
86 Αποτελέσματα Χρήσης		2.825.000	
86.99 Καθαρά αποτελέσματα εκμ/σης			
86.99.00 Καθαρά αποτελέσματα εκμ/σης 2006	<u>2.825.000</u>		
86 Αποτελέσματα Χρήσης			1.807.000
86.00 Αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
86.00.02 Έξοδα διοικητικής λειτ.	932.000		
86.00.03 Έξοδα λειτουργίας ερευνών & ανάπτυξης	447.000		
86.00.04 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	<u>428.000</u>		
86.01 Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα			
86.01.09 Χρηματοοικονομική λειτουργία	<u>42.000</u>		
86.02 Έκτακτα & Ανόργανα αποτ.			
86.02.07 Έκτακτα & ανόργανα έξοδα	160.000		
86.02.08 Έκτακτες ζημιές	460.000		
86.02.09 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	150.000		
86.02.10 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	<u>200.000</u>		
86.02.10			
86.03 Αποσβέσεις παγίων μη ενς/μενες στο λειτουργικό κόστος			6.000
86.03.02 Μηχανημάτων-Τεχνικών εγκαταστάσεων-Λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού	<u>6.0000</u>		
Μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου των λογαριασμών 86.00,86.01,86.02&86.03 στον λογαριασμό 86.99.01''Καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης'' για τον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος χρήσης			
86 Αποτελέσματα Χρήσης		7.521.000	
86.99 Καθαρά αποτελέσματα εκμ/σης			
86.99.00 Καθαρά αποτελέσματα εκμ/σης 2006	<u>7.521.000</u>		
86 Αποτελέσματα Χρήσης			7.521.000
86.99 Καθαρά αποτελέσματα εκμ/σης			
86.99.01 Καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης	<u>7.521.000</u>		
Προσδιορισμός και μεταφορά καθαρών ολικών κερδών στον λογαριασμό 86.99.01''Καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης''			
86 Αποτελέσματα Χρήσης		7.521.000	
86.99 Καθαρά αποτελέσματα εκμ/σης			
86.99.01 Καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης	<u>7.521.000</u>		
88 Αποτελέσματα Προς Διάθεση			7.521.000
88.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης			

88.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσης 2006	7.521.000		
Μεταφορά των καθαρών κερδών στον λογαριασμό 88.00''Καθαρά αποτελέσματα Χρήσης''			

### **Αναλυτικά Καθολικά Λογαριασμών Γενικής Λογιστικής**

80.00.00 Λογαριασμός Γενικής εκμετάλλευσης	Χρέωση	Πίστωση
	19.524.000	19.524.000

80.01.00 Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	Χρέωση	Πίστωση
	9.375.000	9.375.000

80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των Μ.Α	Χρέωση	Πίστωση
	1.849.000	1.849.000

80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των Μ.Α.	Χρέωση	Πίστωση
	4.880.000	4.880.000

86.00 Αποτελέσματα εκμετάλλευσης	Χρέωση	Πίστωση
	1.807.000	4.495.000
	8.495.000	4.000.000
		1.807.000

86.01 Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα	Χρέωση	Πίστωση
	42.000	880.000
	880.000	42.000

86.02 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα	Χρέωση	Πίστωση
	970.000	971.000
	971.000	970.000

86.03 Αμοιβές μη ενσωματωμένες στο Λ.Κ.	Χρέωση	Πίστωση
	6.000	6.000

86.99 Καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης 1999	Χρέωση	Πίστωση
	2.825.000	10.346.000
	7.251.000 (κέρδος)	

### ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2006

	Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
94 Αποθέματα			
94.20 Εμπορεύματα		525.000	
94.20.00 Εμπόρευμα Νο 1	250.000		
94.20.01 Εμπόρευμα Νο 2	<u>275.000</u>		
94.21 Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή		350.000	
94.21.00 Προϊόντα Νο 1	200.000		
94.21.01 Προϊόντα Νο 2	<u>150.000</u>		
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		820.000	
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Νο 1	580.000		
94.23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Νο 2	<u>240.000</u>		
94.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας		800.000	
94.24.00 Πρώτη ύλη Νο 1	300.000		
94.24.01 Πρώτη ύλη Νο 2	<u>500.000</u>		
94.25 Αναλώσιμα υλικά		17.000	
94.25.00 Μικρά εργαλεία	2.000		
94.25.03 Μαζούτ	<u>15.000</u>		
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων		8.000	
94.26.00 Ανταλλακτικά παγίων	<u>8.000</u>		
94.28 Είδη συσκευασίας		40.000	
94.28.00 Είδη συσκευασίας στις αποθήκες	<u>40.000</u>		

90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί			
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα			2.560.000
90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα	525.000		
90.01.21 προϊόντα έτοιμα & ημιτελή λογισμένα	350.000		
90.01.23 Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη	820.000		
90.01.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας λογισμένα	800.000		
90.01.25 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα	17.000		
90.01.26 Ανταλλακτικά παγίων λογισμένα	8.000		
90.01.28 Είδη συσκευασίας λογισμένα	<u>40.000</u>		
Μεταφορά αποθεμάτων έναρξης από την γενική στην αναλυτική λογιστική			
94 Αποθέματα			
94.20 Εμπορεύματα		1.810.000	
94.20.00 Εμπόρευμα Νο 1	1.050.000		
94.20.01 Εμπόρευμα Νο 2	<u>760.000</u>		
94.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας			
94.24.00 Πρώτη ύλη Νο 1	1.440.000		
94.24.01 Πρώτη ύλη Νο 2	<u>1.400.000</u>		
94.25 Αναλώσιμα υλικά		410.000	
94.25.00 Μικρά εργαλεία	10.000		
94.25.03 Μαζούτ	<u>400.000</u>		
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων		180.000	
94.26.00 Ανταλλακτικά παγίων	<u>180.000</u>		
94.28 Είδη συσκευασίας		420.000	
94.28.00 Είδη συσκευασίας στις αποθήκες	<u>420.000</u>		
90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί			
90.02 Αγορές λογισμένες			5.660.000
90.02.20 Αγορές λογισμένες Εμπορευμάτων	1.810.000		
90.02.24 Αγορές λογισμένες Πρώτων & βοηθητικών υλών	2.840.000		
90.02.25 Αγορές λογισμένες Αναλώσιμων υλικών	410.000		
90.02.26 Αγορές λογισμένες Ανταλλακτικών παγίων στοιχείων	180.000		
90.02.28 Αγορές λογισμένες Ειδών συσκευασίας	<u>420.000</u>		
Μεταφορά των αγορών από τη γενική στην αναλυτική λογιστική			
90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι			

Λογαριασμοί			
90.07 Οργανικά έσοδα Κατ' είδος λογισμένα		17.620.000	
90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες	3.430.000		
90.07.71 Πωλήσεις Προϊόντων έτοιμων & ημιτελών λογ/νες	7.650.000		
90.07.73 Πωλήσεις υπηρεσιών λογισμένες	1.660.000		
90.07.74 Επιχορηγήσεις & διάφορα έσοδα πωλήσεων λογισμένα	2.400.000		
90.07.75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών λογισμένα	1.600.000		
90.07.76 Έσοδα κεφαλαίων λογισμένα	<u>880.000</u>		
96 Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα			
96.22 Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα εκμετάλλευσης			17.620.000
96.22.00 Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα εκμετάλλευσης Εμπορευμάτων			
96.22.00.00 Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα εκμετάλλευσης Εμπόρευμα Νο 1	2.380.000		
96.22.00.01 Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα εκμετάλλευσης Εμπόρευμα Νο 2	1.050.000		
96.22.01 Προϊόντων έτοιμων & ημιτελών			
96.22.01.00 προϊόν Νο 1	5.348.000		
96.22.01.01 προϊόν Νο 2	2.302.000		
96.22.10 Υπηρεσιών	1.660.000		
96.22.13 Επιχορηγήσεων & διάφορων εξόδων πωλήσεων	2.400.000		
16.22.14 Παρεπόμενων ασχολιών	1.600.000		
96.22.15 Εσόδων κεφαλαίων	<u>880.000</u>		
Μεταφορά οργανικών εσόδων κατ' είδος από την Γενική στην Αναλυτική Λογιστική			
92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		1.960.000	
92.00.00 Έξοδα παραγωγής προϊόντος Νο 1			
92.00.00.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	505.000		
92.00.00.62 Παροχές τρίτων	50.000		
92.00.00.64 Διάφορα έξοδα	160.000		
92.00.00.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο			

λειτουργικό κόστος	45.000		
92.00.01 Έξοδα παραγωγής προϊόντος Νο 2			
92.00.01.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	480.000		
92.00.01.62 Παροχές τρίτων	<u>100.000</u>		
92.00.01.64 Διάφορα έξοδα	120.000		
92.00.01.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	40.000		
92.00.02 Έξοδα παραγωγής υπηρεσιών			
92.00.01.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	330.000		
92.00.01.62 Παροχές τρίτων	40.000		
92.00.01.64 Διάφορα έξοδα	<u>90.000</u>		
92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας			
92.01.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	620.000		
92.01.61 Αμοιβές & έξοδα τρίτων	140.000		
92.01.62 Παροχές τρίτων	80.000		
92.01.64 Διάφορα έξοδα	30.000		
92.01.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	40.000		
92.01.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>18.000</u>		
92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών & ανάπτυξης		440.000	
92.02.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	280.000		
92.02.61 Αμοιβές & έξοδα τρίτων	120.000		
92.02.62 Παροχές τρίτων	<u>40.000</u>		
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης		408.000	
92.03.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	280.000		
92.03.62 Παροχές τρίτων	20.000		
92.03.63 Φόροι-Τέλη	10.000		
92.03.64 Διάφορα έξοδα	40.000		
92.03.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	<u>58.000</u>		
92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας		42.000	
92.04.01 Τόκοι & συναφή έξοδα διοικητικής λειτουργίας	<u>42.000</u>		
90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί			



90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα			3.778.000
90.06.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	2.495.000		
90.06.61 Αμοιβές & έξοδα τρίτων	260.000		
90.06.62 Παροχές τρίτων	330.000		
90.06.63 Φόροι-Τέλη	10.000		
90.06.64 Διάφορα έξοδα	440.000		
90.06.65 Τόκοι και συναφή έξοδα λογισμένα	42.000		
90.06.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	183.000		
90.06.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	18.000		
Μεταφορά οργανικών εξόδων κατ' είδος από τη Γενική στην Αναλυτική λογιστική			
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα			
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως		976.000	
98.99.04 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα			
98.99.04.00 Έκτακτα & ανόργανα έξοδα	160.000		
98.99.04.02 Έκτακτες ζημιές	460.000		
98.99.05 Έξοδα & έσοδα προηγούμενων χρήσεων	150.000		
98.99.05.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων			
98.99.06 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους			
98.99.06.02 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους & έκτακτα έξοδα	200.000		
98.99.08 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων	6.000		
90 Διάμεσοι-Αντικρυσόμενοι Λογαριασμοί			
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα			976.000
90.08.81 έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα	620.000		
90.08.82 Έξοδα & έσοδα προηγούμενων χρήσεων λογισμένα	150.000		
90.08.83 προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους λογισμένες	200.000		
90.08.85 Αποσβέσεις Παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες	6.000		
Μεταφορά των εκτάκτων & ανόργανων εξόδων / ζημιών από τη γενική στην αναλυτική λογιστική			

90 Διάμεσοι-Αντικρυζόμενοι Λογαριασμοί			
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα		971.000	
90.08.81 έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα	321.000		
90.08.82 Έξοδα & έσοδα προηγούμενων χρήσεων λογισμένα	300.000		
90.08.84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων λογισμένα	<u>350.000</u>		
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα			
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως			971.000
98.99.04 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα			
98.99.04.01 Έκτακτα & ανόργανα έσοδα	80.000		
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη	241.000		
98.99.05 Έξοδα & έσοδα προηγούμενων χρήσεων			
98.99.05.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων			
98.99.07 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	300.000		
98.99.07.01 Έσοδα από χρησιμοποιούμενες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους	<u>350.000</u>		
Μεταφορά των έκτακτων Και ανόργανων εσόδων / κερδών από τη γενική στην Αναλυτική λογιστική			
92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		3.780.000	
92.00.00 Έξοδα παραγωγής προϊόντος Νο 1			
92.00.00.80 Αναλώσεις υλικών	1.863.000		
92.00.01 Έξοδα παραγωγής προϊόντος Νο 2			
92.00.01.80 Αναλώσεις υλικών	1.910.000		
92.00.02 Έξοδα παραγωγής υπηρεσιών			
92.00.02.80 Αναλώσεις υλικών	<u>6.000</u>		
92.01 Έξοδα λειτουργίας διοίκησης		4.000	
92.01.80 Αναλώσεις υλικών	<u>4.000</u>		
92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών & ανάπτυξης		7.000	
92.02.80 Αναλώσεις υλικών	<u>7.000</u>		
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης		20.000	
92.03.80 Αναλώσεις υλικών	<u>20.000</u>		
94 Αποθέματα			
94.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες –			

Υλικά συσκευασίας			3.180.000
94.24.00 Πρώτη ύλη Νο 1	1.530.000		
94.24.01 Πρώτη ύλη Νο 2	<u>1.650.000</u>		
94.25 Αναλώσιμα υλικά			410.000
94.25.00 Μικρά εργαλεία	10.000		
94.25.03 Μαζούτ	<u>400.000</u>		
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων			45.000
94.26.00 Ανταλλακτικά παγίων	<u>45.000</u>		
94.28 Είδη συσκευασίας			176.000
94.28.00 Είδη συσκευασίας στις αποθήκες	<u>176.000</u>		
Καταλογισμός των αναλώσεων αποθεμάτων στα αντίστοιχα κέντρα κόστους			
93 Κόστος Παραγωγής			
93.00 Κόστος Παραγωγής προϊόντος Νο 1		580.000	
93.01 Κόστος Παραγωγής προϊόντος Νο 2		240.000	
94 Αποθέματα			820.000
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη			
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Νο 1	580.000		
94.23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Νο 2	<u>240.000</u>		
Μεταφορά αρχικού αποθέματος παραγωγής σε εξέλιξη στο κόστος παραγωγής προϊόντων			
93 Κόστος Παραγωγής			
93.00 Κόστος Παραγωγής προϊόντος Νο 1		1.863.000	
93.00.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών			
93.00.00.24 πρώτες & βοηθητικές ύλες	1.578.000		
93.00.00.25 Αναλώσιμα υλικά	201.000		
93.00.00.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	5.000		
93.00.00.28 Είδη συσκευασίας	<u>79.200</u>		
93.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Νο 2		1.910.300	
93.01.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών			
93.01.00.24 πρώτες & βοηθητικές ύλες	1.602.000		
93.01.00.25 Αναλώσιμα υλικά	201.500		
93.01.00.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	10.000		
93.01.00.28 Είδη συσκευασίας	<u>96.800</u>		
93.02 Κόστος παραγωγής υπηρεσιών		6.000	
93.02.00 Κόστος αναλωμένων			

άμεσων υλικών			
93.02.00.25 Αναλώσιμα υλικά	4.000		
93.02.00.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	<u>2.000</u>		
92 Θέσεις (Κέντρα) κόστους			3.780.000
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.00 Έξοδα παραγωγής προϊόντος Νο 1	1.863.700		
92.00.00.80 Αναλώσεις υλικών			
92.00.01 Έξοδα παραγωγής προϊόντος Νο 2	1.910.300		
92.00.01.80 Αναλώσεις υλικών			
92.00.02 Έξοδα παραγωγής υπηρεσιών			
92.00.02.80 Αναλώσεις υλικών	<u>6.000</u>		
Καταλογισμός των αναλώσεων των άμεσων υλικών στο κόστος παραγωγής			
93 Κόστος Παραγωγής			
93.00 Κόστος Παραγωγής		760.000	
93.00.01 Κόστος Παραγωγής προϊόντος Νο 1			
93.00.01.60 Αμοιβές & Έξοδα προσωπικού	505.000		
93.00.01.62 Παροχές Τρίτων	50.000		
93.00.01.64 Διάφορα Έξοδα	160.000		
93.00.01.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	<u>45.000</u>		
93.01 Κόστος Παραγωγής προϊόντος Νο 2		740.000	
93.01.01 Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής			
93.01.01.60 Αμοιβές & Έξοδα προσωπικού	480.000		
93.01.01.62 Παροχές Τρίτων	100.000		
93.01.01.64 Διάφορα Έξοδα	120.000		
93.01.01.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	<u>40.000</u>		
93.02 Κόστος παραγωγής υπηρεσιών		460.000	
93.02.01 Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής			
93.02.01.60 Αμοιβές & Έξοδα προσωπικού	330.000		
93.02.01.62 Παροχές Τρίτων	40.000		
93.02.01.64 Διάφορα Έξοδα	<u>90.000</u>		
92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους			
92.00 Έξοδα λειτουργίας			

παραγωγής			1.960.000
92.00.00 Έξοδα παραγωγής προϊόντος Νο 1			
92.00.00.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	505.000		
92.00.00.62 Παροχές τρίτων	50.000		
92.00.00.64 Διάφορα έξοδα	160.000		
92.00.00.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	45.000		
92.00.01 έξοδα παραγωγής προϊόντος Νο 2			
92.00.01.60 Αμοιβές & Έξοδα προσωπικού	480.000		
92.00.01.62 Παροχές Τρίτων	100.000		
92.00.01.64 Διάφορα Έξοδα	120.000		
92.00.01.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	40.000		
92.00.02 Έξοδα παραγωγής υπηρεσιών			
92.00.02.60 Αμοιβές & Έξοδα προσωπικού	330.000		
92.00.02.62 Παροχές Τρίτων	40.000		
92.00.02.64 Διάφορα Έξοδα	90.000		
Καταλογισμός εξόδων παραγωγής περιόδου στο κόστος παραγωγής προϊόντων			
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		500.000	
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Νο 1	320.000		
94.23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Νο 2	180.000		
93 Κόστος Παραγωγής			
93.00 Κόστος Παραγωγής προϊόντος Νο 1			320.000
93.01 Κόστος Παραγωγής προϊόντος Νο 2			180.000
Μεταφορά τελικού αποθέματος παραγωγής σε εξέλιξη στο κόστος παραγωγής προϊόντων			
94 Αποθέματα		5.594.000	
94.21 Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή			
94.21.00 Προϊόντα Νο 1	2.883.700		
94.21.01 Προϊόντα Νο 2	2.710.300		
93 Κόστος Παραγωγής			
93.00 Κόστος Παραγωγής προϊόντος Νο 1			2.883.700
93.01 Κόστος Παραγωγής προϊόντος Νο 2			2.710.300
Μεταφορά κόστους ετοιμών περιόδου			
96 Έσοδα-Μικτά αναλυτικά Αποτελέσματα			

96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων		466.000	
96.20.10 Κόστος πωλημένων υπηρεσιών	<u>466.000</u>		
93 Κόστος Παραγωγής			466.000
93.02 Κόστος παραγωγής υπηρεσιών			
Μεταφορά κόστους παραγωγής υπηρεσιών περιόδου			
96 Έσοδα-Μικτά αναλυτικά Αποτελέσματα			
96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων		7.779.000	
96.20.00 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων			
96.20.00.00 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων Εμπορεύματος Νο 1	1.260.000		
96.20.00.01 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων Εμπορεύματος Νο 2	975.000		
96.20.01 Κόστος πωλημένων προϊόντων			
96.20.01.00 Προϊόντος Νο1	3.033.700		
96.20.01.01 Προϊόντος Νο2	<u>2.510.000</u>		
94 Αποθέματα			
94.20 Εμπορεύματα			2.235.000
94.20.00 Εμπόρευμα Νο 1	1.260.000		
94.20.01 Εμπόρευμα Νο 2	<u>975.000</u>		
94.21 Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή			5.544.000
94.21.00 Προϊόν Νο 1	3.033.700		
94.21.01 Προϊόν Νο 2	<u>2.510.300</u>		
Μεταφορά κόστους παραγωγής προϊόντων και αγοράς εμπορευμάτων (πωληθέντων).			
96 Έσοδα-Μικτά αναλυτικά Αποτελέσματα			
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		8.245.000	
96.22.00 Εμπορευμάτων			
96.22.00.00 Εμπορεύματος Νο1	1.260.000		
96.22.00.01 Εμπορεύματος Νο2	<u>975.000</u>		
96.22.01 Προϊόντων έτοιμων & ημιτελών			
96.22.01.00 Προϊόντος Νο 1	3.033.700		
96.22.01.01 Προϊόντος Νο 2	2.510.000		
96.22.10 Υπηρεσιών	<u>466.000</u>		
96 Έσοδα-Μικτά αναλυτικά Αποτελέσματα			
96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων			8.245.000
96.20.00 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων			
96.20.00.00 Κόστος πωλημένων			

εμπορευμάτων Εμπορεύματος Νο 1	1.260.000		
96.20.00.01 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων Εμπορεύματος Νο 2	975.000		
96.20.01 Κόστος πωλημένων προϊόντων			
96.20.01.00 Προϊόντος Νο1	3.033.700		
96.20.01.01 Προϊόντος Νο2	2.510.300		
96.20.10 Υπηρεσιών	<u>466.000</u>		
Μεταφορά λογαριασμών για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος			
96 Έσοδα-Μικτά αναλυτικά Αποτελέσματα			
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		4.703.000	
96.22.00 Εμπορευμάτων			
96.22.00.00 Εμπορεύματος Νο1	1.120.000		
96.22.00.01 Εμπορεύματος Νο2	75.000		
96.22.01 Προϊόντων έτοιμων & ημιτελών			
96.22.01.00 Προϊόντος Νο 1	2.314.000		
96.22.10 Υπηρεσιών	<u>1.194.000</u>		
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα			4.703.000
98.99 Έσοδα-Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
98.99.00 Εμπορευμάτων			
98.99.00.00 Εμπορεύματος Νο 1	1.120.000		
98.99.00.01 Εμπορεύματος Νο 2	75.000		
98.99.00.02 προϊόντος Νο 1	2.314.300		
98.99.00.10 Υπηρεσιών	<u>1.194.000</u>		
Μεταφορά μικτού κέρδους			
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα			
98.99 Έσοδα-Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		208.300	
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
98.99.00.03 Προϊόντος Νο 2	<u>208.300</u>		
96 Έσοδα-Μικτά αναλυτικά Αποτελέσματα			
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			208.300
96.22.01 Προϊόντων έτοιμων & ημιτελών			
96.22.01.01 Προϊόν Νο 2	<u>208.300</u>		
Μεταφορά μικτής ζημιάς			
96 Έσοδα-Μικτά αναλυτικά Αποτελέσματα			
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		4.880.000	
96.22.13 Επιχορηγήσεων & διάφορα έσοδα πωλήσεων	2.400.000		

96.22.14 Εσόδων Παρεπόμενων ασχολιών	1.600.000		
96.22.15 Έσοδα κεφαλαίων	<u>880.000</u>		
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα			
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως			
98.99.13 Επιχορηγήσεων & διαφορών εσόδων πωλήσεων	2.400.000		
98.99.14 Εσόδων παρεπομένων ασχολιών	1.600.000		
98.99.15 Εσόδων κεφαλαίων	<u>880.000</u>		
Μεταφορά λοιπών εσόδων για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος			
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα			
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως		1.849.000	
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως			
98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	932.000		
98.99.01.01 00 Έξοδα λειτουργίας ερευνών & ανάπτυξης	447.000		
98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	428.000		
98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	<u>42.000</u>		
92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους			
92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας			932.000
92.01.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	620.000		
92.01.61 Αμοιβές & έξοδα τρίτων	140.000		
92.01.62 Παροχές τρίτων	80.000		
92.01.64 Διάφορα έξοδα	30.000		
92.01.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	40.000		
92.01.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	18.000		
92.01.80 Αναλώσεις υλικών	<u>4.000</u>		
92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών & ανάπτυξης			447.000
92.02.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	280.000		
92.02.61 Αμοιβές & έξοδα τρίτων	120.000		
92.02.62 Παροχές τρίτων	40.000		
92.02.80 Αναλώσεις υλικών	<u>7.000</u>		
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης			
92.03.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	280.000		
92.03.62 Παροχές τρίτων	20.000		



92.03.63 Φόροι-Τέλη	10.000		
92.03.64 Διάφορα έξοδα	40.000		
92.03.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	58.000		
92.03.80 Αναλώσεις υλικών	<u>20.000</u>		
92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας			42.000
92.04.01 Τόκοι & συναφή έξοδα διοικητικής λειτουργίας	<u>42.000</u>		
Μεταφορά των εξόδων που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα			
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα			
98.99 Αποτελέσματα Χρήσεως		10.083.300	
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
98.99.00.00 Εμπορεύματος Νο 1	1.120.000		
98.99.00.01 Εμπορεύματος Νο 2	75.000		
98.99.00.02 προϊόντος Νο 1	2.314.000		
98.99.00.10 Υπηρεσιών	1.194.000		
98.99.05 Έξοδα & έσοδα προηγούμενων χρήσεων	150.000		
98.99.06 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	350.000		
98.99.13 Επιχορηγήσεις & διαφορά εσόδων πωλήσεων	2.400.000		
98.99.14 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών	1.600.000		
98.99.15 Έσοδα κεφαλαίων	<u>880.000</u>		
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα			
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως			10.083.000
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
98.99.00.03 Προϊόντος Νο 2	208.300		
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα			
98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	932.000		
98.99.01.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών & ανάπτυξης	447.000		
98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	428.000		
98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	42.000		
98.99.04 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα	299.000		
98.99.06 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	200.000		
98.99.08 Αποσβέσεις παγίων			

στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	6.000		
98.99.99 Καθαρά αποτελέσματα	<u>7.521.000</u>		
Προσδιορισμός των καθαρών κερδών χρήσης			
90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί			
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα		2.560.000	
90.02 Αγορές λογισμένες		5.660.000	
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα		3.778.000	
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα		5.000	
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα			
98.99 Αποτελέσματα Χρήσεως		7.521.000	
98.99.99 Καθαρά αποτελέσματα	<u>7.521.000</u>		
90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί			
90.07 Οργανικά έσοδα Κατ' είδος λογισμένα			17.620.000
94 Αποθέματα			
94.20 Εμπορεύματα			100.000
94.20.00 Εμπόρευμα Νο 1	40.000		
94.20.01 Εμπόρευμα Νο 2	<u>60.000</u>		
94.21 Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή			
94.21.00 Προϊόν Νο 1	50.000		
94.21.01 Προϊόν Νο 2	<u>350.000</u>		
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη			500.000
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Νο 1	320.000		
94.23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Νο 2	<u>180.000</u>		
94.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας			460.000
94.24.00 Πρώτη ύλη Νο 1	210.000		
94.24.01 Πρώτη ύλη Νο 2	<u>250.000</u>		
94.25 Αναλώσιμα υλικά			17.000
94.25.00 Μικρά εργαλεία	2.000		
94.25.03 Μαζούτ	<u>15.000</u>		
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων			143.000
94.26.00 Ανταλλακτικά παγίων	<u>143.000</u>		
94.28 Είδη συσκευασίας			284.000
94.28.00 Είδη συσκευασίας στις αποθήκες	<u>284.000</u>		
Εγγραφή κλεισίματος των λογαριασμών			

## Αναλυτικό καθολικό λογαριασμών αναλυτικής λογιστικής

### 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
	2.560.000	2.560.000

90.02 Αγορές λογισμένες	Χρέωση	Πίστωση
	5.660.000	5.660.000

90.06 Οργανικά Έξοδα λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
	3.778.000	3.778.000

90.07 Οργανικά Έσοδα Λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
	17.620.000	17.620.000

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
	971.000	976.000
	5.000	

### 92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00.00 Έξοδα παραγωγής προϊόντος Νο 1	Χρέωση	Πίστωση
	760.000	1.863.000
	1.863.000	760.000

92.00.01 Έξοδα παραγωγής προϊόντος Νο 2	Χρέωση	Πίστωση
	740.000	1.910.300
	1.910.300	740.000

92.00.02 Έξοδα παραγωγής υπηρεσιών	Χρέωση	Πίστωση
	460.000	6.000
	6.000	460.000

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	Χρέωση	Πίστωση
	928.000	932.000
	4.000	

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών & ανάπτυξης	Χρέωση	Πίστωση
	440.000	447.000
	7.000	

92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	Χρέωση	Πίστωση
	408.000	428.000
	20.000	

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	Χρέωση	Πίστωση
	42.000	42.000

### **93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)**

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος 1	Χρέωση	Πίστωση
	580.000	320.000
	1.863.700	2.883.700
	760.000	

93.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος 2	Χρέωση	Πίστωση
	240.000	180.000
	1.910.300	2.710.300
	740.000	

93.02 Κόστος παραγωγής υπηρεσιών	Χρέωση	Πίστωση
	6.000	466.000
	460.000	

## **94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

94.20.00 Εμπόρευμα Νο 1	Χρέωση	Πίστωση
	250.000	1.260.000
	1.050.000	40.000

94.20.01 Εμπόρευμα Νο 2	Χρέωση	Πίστωση
	275.000	975.000
	760.000	60.000

94.21.00 Προϊόν Νο1	Χρέωση	Πίστωση
	200.000	3.033.700
	2.883.700	50.000

94.21.01 Προϊόν Νο 2	Χρέωση	Πίστωση
	150.000	2.510.300
	2.710.300	350.000

94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Νο 1	Χρέωση	Πίστωση
	580.000	580.000
	320.000	320.000

94.23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος Νο 2	Χρέωση	Πίστωση
	240.000	240.000
	180.000	180.000

94.24.00 Πρώτη ύλη Νο 1	Χρέωση	Πίστωση
	300.000	1.530.000
	1.440.000	210.000

94.24.01 Πρώτη ύλη Νο 2	Χρέωση	Πίστωση
	500.000	1.650.000
	1.400.000	250.000

94.25.00 Μικρά εργαλεία	Χρέωση	Πίστωση
	2.000	10.000
	10.000	2.000

94.25.03 Μαζούτ	Χρέωση	Πίστωση
	15.000	40.000
	40.000	15.000

94.26.00 Ανταλλακτικά παγίων	Χρέωση	Πίστωση
	8.000	45.000
	180.000	143.000

94.28.00 Είδη συσκευασίας στις αποθήκες	Χρέωση	Πίστωση
	40.000	176.000
	420.000	284.000

## **96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ**

96.20.00.00 Κόστος πωλημένου εμπορεύματος Νο1	Χρέωση	Πίστωση
	1.260.000	1.260.000

96.20.00.01 Κόστος πωλημένου εμπορεύματος Νο2	Χρέωση	Πίστωση
	975.000	975.000

96.20.01.00 Κόστος πωλημένου προϊόντος Νο 1	Χρέωση	Πίστωση
	3.033.700	3.033.700

96.20.01.01 Κόστος πωλημένου προϊόντος Νο2	Χρέωση	Πίστωση
	2.510.300	2.510.300

96.22.00.00 Εμπορεύματος Νο1	Χρέωση	Πίστωση
	1.260.000	2.380.000
	1.120.000	

96.22.00.01 Εμπορεύματος Νο2	Χρέωση	Πίστωση
	975.000	1.050.000
	75.000	

96.22.01.00 Προϊόντος Νο1	Χρέωση	Πίστωση
	3.033.700	5.348.000
	2.314.300	

96.22.01.01 Προϊόντος Νο2	Χρέωση	Πίστωση
	2.510.300	2.302.000
		208.300

96.22.10 Υπηρεσιών	Χρέωση	Πίστωση
	466.000	1.660.000
	1.194.000	

96.22.13 Επιχορηγήσεων & διαφ. Εσωτ. πωλήσεων	Χρέωση	Πίστωση
	2.400.000	2.400.000

96.22.14 Παρεπομένων ασχολιών	Χρέωση	Πίστωση
	1.600.000	1.600.000

96.22.15 Εσόδων κεφαλαίων	Χρέωση	Πίστωση
	880.000	880.000

## **98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ**

98.99.00.00 Εμπορεύματος Νο1	Χρέωση	Πίστωση
	1.120.000	1.120.000

98.99.00.01 Εμπορεύματος Νο2	Χρέωση	Πίστωση
	75.000	75.000

98.99.00.02 προϊόντος Νο1	Χρέωση	Πίστωση
	2.314.000	2.314.000

98.99.00.03 Προϊόντος Νο2	Χρέωση	Πίστωση
	208.300	208.300

98.99.00.10 Υπηρεσιών	Χρέωση	Πίστωση
	1.194.000	1.194.000

98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	Χρέωση	Πίστωση
	932.000	932.000
98.99.01.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών & ανάπτυξης	Χρέωση	Πίστωση
	447.000	447.000
98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	Χρέωση	Πίστωση
	428.000	428.000
98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	Χρέωση	Πίστωση
	42.000	42.000
98.99.04 έκτακτα 7 ανόργανα αποτελέσματα	Χρέωση	Πίστωση
	620.000	620.000
98.99.05 Έξοδα & έσοδα προηγούμενων χρήσεων	Χρέωση	Πίστωση
	15.000	30.000
	15.000	
98.99.06 προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	Χρέωση	Πίστωση
	200.000	200.000
98.99.07 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	Χρέωση	Πίστωση
98.99.08 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωμ/νες στο λειτουργικό κόστος	Χρέωση	Πίστωση
	6.000	6.000
98.99.13 Επιχορηγήσεις & διαφόρων εσόδων πωλήσεων	Χρέωση	Πίστωση
	2.400.000	2.400.000



98.99.14 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών	Χρέωση	Πίστωση
	1.600.000	1.600.000

98.99.15 Έσοδα κεφαλαίων	Χρέωση	Πίστωση
	880.000	880.000

98.99.99 Καθαρά αποτελέσματα	Χρέωση	Πίστωση
	7.521.000	7.521.000

#### **Κεφάλαιο 4: Γενικό εφαρμογών κοστολόγησης – αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης**

##### **Άσκηση**

Στο εργοστάσιο της επιχείρησης <<K>> υπάρχουν τα κύρια τμήματα παραγωγής T1 και T2 και τα βοηθητικά τμήματα, συνεργείο επισκευών, διαχείρισης εργαλείων και η τεχνική διεύθυνση του εργοστασίου. Κατά την κοστολογική περίοδο του μηνός Ιανουαρίου βιομηχανοποιήθηκαν στο T1 πρώτες ύλες 820.000 Ευρώ για το προϊόν Π1 και 360.000 Ευρώ για το προϊόν Π2. Στο τμήμα T2 βιομηχανοποιήθηκαν πρώτες ύλες 180.000 για το προϊόν Π1. Οι αναλύσεις των βοηθητικών υλών και αναλώσιμων υλικών κατά τμήμα απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα.

	Τμήμα 1	Τμήμα 2	Συνεργείο Επισκευών	Διαχείριση εργαλείων
Βοηθητικές ύλες	50.000	24.000		
Αναλώσιμα υλικά	30.000	36.000	34.000	16.000

Αμοιβές και έξοδα προσωπικού 1.800.000 ευρώ στο ποσό αυτό συμπεριλαμβάνονται όλες οι επιβαρύνσεις καθώς και αναλογία δώρων, άδειας και επιδόματος άδειας που ανέρχονται σε ποσοστό 27,27% ( $3/11=27,27\%$ )

	Τμήμα 1	Τμήμα 2	Συνεργείο επισκευών	Διαχείριση εργαλείων	Τεχνική διεύθυνση
Άμεση εργασία	600.000	420.000			
Έμμεση εργασία	200.000	180.000	180.000	120.000	100.000

Ώρες άμεσης εργασίας τμήματος T1 20.000 και τμήματος T2 14.000

Κατανομή ωρών άμεσης εργασίας στα προϊόντα

	Προϊόν Π1	Προϊόν Π2
Ώρες τμήματος T1	6.000	14.000
Ώρες τμήματος T2	10.000	4.000

Παροχές τρίτων 354.000 και κατανέμονται ως εξής:

	Τμήμα T1	Τμήμα T2	Συνεργείο επισκευών	Διαχείριση εργαλείων	Τεχνική διεύθυνση
Παροχές τρίτων	150.000	100.000	50.000	14.000	40.000

Συμπληρωματικά στοιχεία

- 1) Το συνεργείο επισκευών απασχολήθηκε 3.000 ώρες για επισκευές στο τμήμα T1 και 1.000 ώρες για επισκευές στο τμήμα T2
  - 2) Εντολές εργαλείων 2.000 από τις οποίες 1.200 αφορούν το τμήμα T1 και 800 το τμήμα T2
  - 3) Εντολές παραγωγής 10 από τις οποίες 6 αφορούν το τμήμα T1 και 4 το τμήμα T2
  - 4) Ο καταλογισμός του κόστους των κύριων τμημάτων στα προϊόντα γίνεται με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας
  - 5) Κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου άρχισε και τελείωσε η παραγωγή του προϊόντος Π1
- Ζητείται: ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής με τρία συνθετικά στοιχεία α) Πρώτες ύλες β) άμεση εργασία γ) γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τέλος να προσδιοριστούν οι απαραίτητες λογιστικές εγγραφές.

Λύση

93.00 Κόστος παραγωγής Π1	Χρέωση	Πίστωση
Υλικά	1.000.000	
Εργατικά	480.000	
ΓΒΕ	613.400	
	<u>2.093.400</u>	

93.01 Κόστος παραγωγής Π2	Χρέωση	Πίστωση
Υλικά	360.000	
Εργατικά	540.000	
ΓΒΕ	710.540	
	<u>1.610.540</u>	

Καταλογισμός άμεσης εργασίας

Τμήμα 1:  $600.000/20.000 \text{ ώρες} = 30 \text{ ευρώ/ ώρα}$   
 Τμήμα 2:  $420.000/14.000 \text{ ώρες} = 30 \text{ ευρώ/ ώρα}$

Προϊόν Π1

Τμήμα1:  $6.000 * 30 = 180.000$   
 Τμήμα2:  $10.000 * 30 = 300.000$   
 $180.000 + 300.000 = 480.000$

### Προϊόν Π2

Τμήμα1:  $14.000 \cdot 30 = 420.000$

Τμήμα2:  $4.000 \cdot 30 = 120.000$

$420.000 + 120.000 = 540.000$

### Φύλλο μερισμού

Έξοδα	Ποσά	Συνεργείο	Διαχείριση Εργαλείων	Τεχνική Υπηρεσία	Τμήμα1	Τμήμα2
Βοηθητικές Υλεις	74.000				50.000	24.000
Αναλώσιμα Υλικά	116.000	34.000	16.000		30.000	36.000
Έμμεσα Εργατικά	780.000	180.000	120.000	100.000	200.000	180.000
Παροχές Τρίτων	354.000	50.000	14.000	40.000	150.000	100.000
Σύνολο	1.324.000	264.000	150.000	140.000	430.000	340.000
		(264.000)			198.000	66.000
			(150.000)		90.000	60.000
Σύνολο				(140.000)	84.000	56.000

Έμμεσα έξοδα-ΓΒΕ στα δύο κύρια τμήματα 1.324.000

### Αναμερισμοί

Α) Αναμερισμός συνεργείων:  $264.000 / 4.000 = 66$

Τμήμα1:  $3.000 \cdot 66 = 198.000$

Τμήμα2:  $1.000 \cdot 66 = 66.000$

$198.000 + 66.000 = 264.000$

Β) Αναμερισμός Διαχείρισης Εργαλείων:  $150.000 / 2.000 = 75$

Τμήμα1:  $1.200 \cdot 75 = 90.000$

Τμήμα2:  $800 \cdot 75 = 60.000$

$90.000 + 60.000 = 150.000$

Γ) Αναμερισμός Τεχνικής Διεύθυνσης Υπηρεσιών:  $140.000 / 10 = 14.000$

Τμήμα1:  $14.000 \cdot 6 = 84.000$

Τμήμα2:  $14.000 \cdot 4 = 56.000$

$84.000 + 56.000 = 140.000$

### Καταλογισμός εξόδων-ΓΒΕ

Τμήμα1:  $802.000 / 20.000 = 40,1$  ευρώ/ ώρα

Τμήμα2:  $522.000 / 14.000 = 37,286$  ευρώ/ ώρα

Από το φύλλο μερισμού

### Προϊόν Π1

Τμήμα1:  $6.000 \cdot 40,1 = 240.600$

Τμήμα2:  $10.000 \cdot 37,286 = 372.860$

$$240.600+372.860=613.460$$

### Προϊόν Π2

$$\text{Τμήμα1: } 14.000 \cdot 40,1 = 561.400$$

$$\text{Τμήμα2: } 4.000 \cdot 37,286 = 149.140$$

$$561.400 + 149.140 = 710.540$$

$$613.460 + 710.540 = 1.324.000$$

### Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού

$$\chi = 1.800.000 / 1.2727 = 1.414.316 \text{ (εσωτερική αφαίρεση)}$$

$$1.800.000 - 1.414.316 = 385.684 \text{ Ποσό Ιανουαρίου}$$

οπότε  $90.06 = 1.414.316$  (οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα αφού έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της γενικής λογιστικής)

$91.06 = 385.684$  (οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά) αφού δεν έχουν καταχωρηθεί)

\*Τα δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα, το επίδομα αδείας, οι αποδοχές αδείας καθώς και οι αποδοχές επίσημων αργιών παρουσιάζουν έντονο ετεροχρονισμό γιατί ενώ η σχετική δαπάνη δημιουργείται παράλληλα με την πραγματική απασχόληση του προσωπικού, η δαπάνη αυτή καταβάλλεται σε διάφορες χρονικές περιόδους του έτους. Επιβάλλεται συνεπώς η πραγματοποιούμενη δαπάνη να προσαυξάνεται.

- Με προϋπολογιζόμενη δαπάνη για δώρα, επίδομα αδείας και αποδοχές αδείας.
- Με προϋπολογιζόμενη δαπάνη για αποδοχές επίσημων αργιών και ασθένειας.

Η δαπάνη για δώρα, αποδοχές και επίδομα αδείας είναι δυνατό να υπολογίζεται με σημαντική προσέγγιση πολλαπλασιάζοντας τις πραγματοποιούμενες αποδοχές και επιβαρύνσεις του προσωπικού επί το συντελεστή 27,3% που προκύπτει ως εξής.

11μηνη πραγματική εργασία ανά έτος ενώ λαμβάνει αποδοχές 14 μηνών δηλαδή λαμβάνει αποδοχές τριών επιπλέον μηνών δηλαδή:

- Δώρο Πάσχα
- Δώρο Χριστουγέννων
- Αποδοχές κανονικής αδείας
- Επίδομα αδείας

Η σχέση των 3μηνιαίων αποδοχών που εκφράζει ο μισθωτός προς τους 11 μήνες που εργάζεται το χρόνο είναι  $3/11$  ή 27,30%.

Εάν η επιχείρηση καταβάλει στο προσωπικό της ετήσιες αποδοχές μεγαλύτερες των 14μηνιαίων μισθών (π.χ. 15 μισθούς) ο συντελεστής διαμορφώνεται ανάλογα αυξημένος ( $4/11 = 0,364$  ή 36,4%).

Ο Προϋπολογισμός της μηνιαίας δαπάνης για αποδοχές επίσημων αργιών και αποδοχές ασθένειας είναι δυνατό να γίνει με κατάλληλο συντελεστή επιβάρυνσης που είναι δυνατόν να προσδιορίζεται με βάση τα ετήσια δεδομένα της προηγούμενης χρήσης ως εξής.

$\text{Συντελεστής Επιβαρύνσεως} = \frac{\text{Ετήσιες αποδοχές ημερών αργίας} + \text{ετήσιες αποδοχές ασθένειας} \cdot 100}{\text{Ετήσιο σύνολο ``αμοιβών και εξόδων προσωπικού``}}$
--

Ο τελευταίος αυτός συντελεστής προσαυξάνει τον προηγούμενο συντελεστή 27,3% ώστε να διαμορφώνεται ενιαίος συντελεστής προσδιορισμού της μηνιαίας υπολογιστικής δαπάνης των αποδοχών και εξόδων του προσωπικού.

Λογιστικές εγγραφές

	Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
93 Κόστος Παραγωγής		1.360.000	
93.00 Κόστος Παραγωγής Π1	1.000.000		
93.00.00 Κόστος άμεσων υλικών	<u>1.000.000</u>		
93.01 Κόστος παραγωγής Π2	360.000		
93.01.00 Κόστος άμεσων υλικών	<u>360.000</u>		
94.24 Α και Βοηθητικές ύλες			1.360.000
94.24.99 Καταλογισμός Κόστους	<u>1.360.000</u>		
93 Κόστος Παραγωγής			
93.00 Κόστος Παραγωγής Π1		480.000	
93.00.01 Κόστος άμεσων Εργατικών	<u>480.000</u>		
93.01 Κόστος Παραγωγής Π2		540.000	
93.01.01 Κόστος άμεσων Εργατικών	<u>540.000</u>		
92.00 Έξοδα Παραγωγής		780.000	
92.00.00 Τμήμα 1	<u>200.000</u>		
92.00.00.60 Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	<u>200.000</u>		
92.00.51 Συνεργείο Επισκευών	<u>180.000</u>		
92.00.51.60 Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	<u>180.000</u>		
92.00.52 Διαχείριση Εργαλείων	<u>120.000</u>		
92.00.52.60 Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	<u>100.000</u>		
92.00.53 Τεχνική Διαφήμιση	<u>100.000</u>		
92.00.53.60 Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού			
90.06 Οργανικά Έξοδα Κατ' Είδος Λογισμένα			1.414.316
90.06.60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	<u>1.414.316</u>		
91.06 Οργανικά Έξοδα Κατ' Είδος Ενσωματωμένα			385.684
91.06.60 Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	385.684		
Μεταφορά άμεσων και έμμεσων εργατικών			
92.00 Έξοδα Παραγωγής		5.440.000	
92.00.00 Τμήμα 1	<u>230.000</u>		
92.00.00.62 Παροχές Τρίτων	150.000		
92.00.00.24 Βοηθητικές Ύλες	50.000		
92.00.00.25 Αναλώσιμα Υλικά	30.000		
92.00.01 Τμήμα 2	<u>160.000</u>		
92.00.01.62 Παροχές Τρίτων	100.000		
92.00.01.24 Βοηθητικές Ύλες	24.000		
92.00.01.25 Αναλώσιμα Υλικά	36.000		
92.00.51 Συνεργείο Επισκευών	<u>84.000</u>		
92.00.51.62 Παροχές Τρίτων	50.000		
92.00.51.25 Αναλώσιμα Υλικά	34.000		
92.00.52 Διαχείριση Εργαλείων	<u>30.000</u>		
92.00.52.62 Παροχές Τρίτων	14.000		
92.00.52.25 Αναλώσιμα Υλικά	16.000		

92.00.53 Τεχνική Διεύθυνση	<u>40.000</u>		
92.00.53.62 Παροχές Τρίτων	40.000		
94.24 Α και Βοηθητικές Ύλες			74.000
94.24.99 καταλογισμός Κόστους	<u>74.000</u>		
94.25 Αναλώσιμα Υλικά			116.000
94.25.99 Καταλογισμός Κόστους	<u>116.000</u>		
90.06 Οργανικά Έξοδα Κατ' Είδος Λογισμένα			354.000
90.06.62 Παροχές Τρίτων	<u>354.000</u>		
Μεταφορά στοιχείων φύλλο μερισμού στον 92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους			
92.00 Έξοδα Παραγωγής		554.000	
92.00.00 Τμήμα 1	<u>372.000</u>		
92.00.00.92 Αναλογία Εξόδων Βοηθητικών τμημάτων			
92.00.00.92.51 Συνεργείο Επισκευών	198.000		
92.00.00.92.52 Διαχείριση Εργαλείων	90.000		
92.00.00.92.53 Τεχνική Διεύθυνση	84.000		
92.00.01 Τμήμα 2	<u>180.000</u>		
92.00.01.92 Αναλογία Εξόδων Βοηθητικών τμημάτων			
92.00.01.92.51 Συνεργείο Επισκευών	66.000		
92.00.01.92.52 Διαχείριση Εργαλείων	60.000		
92.00.01.92.53 Τεχνική Διεύθυνση	<u>56.000</u>		
92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής			554.000
92.00.99 Καταλογισμός Κόστους			
92.00.99.51 Συνεργείο Επισκευών	264.000		
92.00.99.52 Διαχείριση Εργαλείων	150.000		
92.00.99.53 Τεχνική Διεύθυνση	<u>140.000</u>		
Αναμερισμός βοηθητικών τμημάτων στα κύρια τμήματα παραγωγής			
93.00 Κόστος Παραγωγής Π1		613.460	
93.00.02 Κόστος Έμμεσων εξόδων	<u>613.460</u>		
93.01 Κόστος Παραγωγής Π2		710.540	
93.01.02 Κόστος Έμμεσων Εξόδων	<u>710.540</u>		
92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής			1.324.000
92.00.99 Καταλογισμός Κόστους			
92.00.99.00 Τμήμα 1	802.000		
92.00.99.01 Τμήμα 2	<u>522.000</u>		
Μεταφορά των έμμεσων εξόδων – ΓΒΕ των κυρίων τμημάτων στο κόστος παραγωγής των προϊόντων			
94.21 Έτοιμα Προϊόντα & Ημιτελή		2.093.460	
94.21.00 Προϊόντα Έτοιμα			
94.21.00.00 Προϊόν Π1	<u>2.093.460</u>		
94.23 Παραγωγή σε Εξέλιξη		1.610.540	
94.23.00 Προϊόν Π2	<u>1.610.540</u>		
93.00 Κόστος Παραγωγής Π1			2.093.460
93.00.99 Καταλογισμός Κόστους	<u>2.093.460</u>		
93.01 Κόστος Παραγωγής Π2			1.610.540
93.01.99 Καταλογισμός Κόστους	<u>1.610.540</u>		

Προσδιορισμός Κόστους Παραγωγής ετοιμών και ημιτελών προϊόντων

Άσκηση

Στη βιομηχανία πλαστικών <<πλαστικοτεχνικής>> η οποία παράγει 2 προϊόντα προϊόν Α και προϊόν Β οι λογαριασμοί της Α.Λ.Ε στο τέλος της χρήσης έχουν ως εξής: σε χιλιάδες Ευρώ

Κ.Α.	Τίτλος	Υπόλοιπο
90.01	Αποθέματα Λογισμένα (αρχικά)	14.000(Πιστωτικό)
90.02	Αγορές Λογισμένες	60.000(Πιστωτικό)
90.06	Οργανικά Έξοδα Κατ' Είδος Λογισμένα	16.000(Πιστωτικό)
90.07	Οργανικά Έσοδα Κατ' Είδος Λογισμένα	95.100(Χρεωστικό)
90.08	Αποτελέσματα Λογισμένα	200(Χρεωστικό)
92.00.00	Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής Προϊόν Α	3.440(Χρεωστικό)
92.00.01	Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής Προϊόν Β	4.560(Χρεωστικό)
92.01	Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	4.300(Χρεωστικό)
92.03	Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	3.300(Χρεωστικό)
92.04	Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας	400(Χρεωστικό)
94.21.00	Προϊόν Α	3.000(Χρεωστικό)
94.21.01	Προϊόν Β	4.000(Χρεωστικό)
94.23	Παραγωγή σε Εξέλιξη (Αρχικό Απόθεμα Ημ.)	2.000(Χρεωστικό)
94.24	Πρώτες & Βοηθητικές Ύλες (Α.Α+ΑΓ.ΧΡ.)	65.000(Χρεωστικό)
96.71.00	Πωλήσεις προϊόντος Α	40.000(Χρεωστικό)
96.71.01	Πωλήσεις Προϊόντος Β	55.000(Χρεωστικό)
96.76	Έσοδα Κεφαλαίων	100(Πιστωτικό)
98.99	Αποτελέσματα Χρήσης	200(Πιστωτικό)

Η απογραφή τέλους χρήσης έδειξε μένοντα έτοιμα προϊόντα αξίας 5.000 (Α 2.000 και Β 3.000) χιλιάδων Ευρώ και πρώτες και βοηθητικές ύλες αξίας 6.000 Ευρώ.

Οι πρώτες και βοηθητικές ύλες επιβαρύνουν κατά 40% το προϊόν Α και κατά 60% το προϊόν Β τα ίδια ποσοστά αφορούν στα ημικατεργασμένα.

**Ζητείται:** Να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα χρήσης με την αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης.

Λύση

Τα υλικά που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία έχουν:

$$\text{Αρχικό Απόθεμα} + \text{Αγορές Χρήσης} - \text{Τελικό Απόθεμα} = 5.000 + 60.000 - 6.000 = 59.000 \text{€}$$

Η επιβάρυνση των υλικών για κάθε προϊόν είναι:

$$\text{Για το προϊόν Α: } 59.000 * 40\% = 23.600$$

$$\text{Για το Προϊόν Β: } 59.000 * 60\% = 35.400$$

Ακολουθούν οι εγγραφές Α.Λ.Ε (τα ποσά νοούνται σε χιλιάδες).

	Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
93 Κόστος Παραγωγής		2.000	
93.00 Κόστος Παραγωγής			

Προϊόντος Α	800		
93.01 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Β	<u>1.200</u>		
94 Αποθέματα			2.000
94.23 Παραγωγή σε Εξέλιξη	<u>2.000</u>		
Μεταφορά αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων (Προϊόν Α: 2.000*40% Προϊόν Β: 2.000*60%)			
93 Κόστος Παραγωγής		59.000	
93.00 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Α	23.600		
93.01 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Β	<u>35.400</u>		
94 Αποθέματα			59.000
94.24 Πρώτες & Βοηθητικές Ύλες	<u>59.000</u>		
Ανάλωση Υλικών (5.000+6.000-6.000)			
93 Κόστος Παραγωγής		8.000	
93.00 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Α	3.440		
93.01 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Β	<u>4.560</u>		
92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους			8.000
92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής	<u>8.000</u>		
92.00.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής Προϊόντος Α	3.440		
92.00.01 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής Προϊόντος Β	<u>4.560</u>		
Επιβάρυνση Κόστους παραγωγής των Προϊόντων με τα έξοδα λειτουργίας Παραγωγής			
94 Αποθέματα		69.000	
94.21 Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή	<u>69.000</u>		
94.21.00 Προϊόν Α	27.840		
94.21.01 Προϊόν Β	<u>41.160</u>		
93 Κόστος Παραγωγής			69.000
93.00 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Α	27.840		
93.01 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Β	<u>41.160</u>		
Μεταφορά του Κόστους Παραγωγής Ετοιμών Προϊόντων			
96 Έσοδα- Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		71.000	
96.20 Κόστος Παραγωγής ή Αγοράς Πωλημένων	<u>71.000</u>		
96.20.71 Κόστος Παραγωγής Πωλημένων Προϊόντων	<u>71.000</u>		
96.20.71.00 Κόστος Παραγωγής Πωλημένων Προϊόντων Α	28.840		
96.20.71.01 Κόστος Παραγωγής Πωλημένων Προϊόντων Β	<u>42.160</u>		
94 Αποθέματα			71.000



94.21 Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή	71.000		
94.21.00 Προϊόν Α	28.840		
94.21.01 Προϊόν Β	<u>42.160</u>		
Μεταφορά Κόστους παραγωγής Πωλημένων Ετοιμών Προϊόντων			
96 Έσοδα- Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		71.000	
96.22 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα	71.000		
96.22.71 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα Προϊόντων	<u>71.000</u>		
96.22.71.00 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα Προϊόντος Α	28.840		
96.22.71.01 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα Προϊόντος Β	<u>42.160</u>		
96 Έσοδα- Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα			71.000
96.20 Κόστος Παραγωγής ή Αγοράς Πωλημένων	<u>71.000</u>		
96.20.71 Κόστος Παραγωγής Πωλημένων Προϊόντων	<u>71.000</u>		
96.20.71.00 Κόστος Παραγωγής Πωλημένων Προϊόντων Α	28.840		
96.20.71.01 Κόστος Παραγωγής Πωλημένων Προϊόντων Β	<u>42.160</u>		
Μεταφορά του Κόστους Πωλημένων στο λογαριασμό 96.22			
96 Έσοδα- Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		95.100	
96.71 Πωλήσεις Ετοιμών & Ημιτελών Προϊόντων	<u>95.100</u>		
96.71.00 Πωλήσεις Προϊόντος Α	40.000		
96.71.01 Πωλήσεις Προϊόντος Β	<u>55.000</u>		
96.76 Έσοδα Κεφαλαίων	<u>100</u>		
96 Έσοδα- Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα			95.100
96.22 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα	<u>95.100</u>		
96.22.71 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα Προϊόντων	95.000		
96.22.71.00 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα Προϊόντος Α	40.000		
96.22.71.01 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα Προϊόντος Β	<u>55.000</u>		
96.22.76 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα Κεφαλαίων	<u>100</u>		
Μεταφορά Εσόδων Στον Λογαριασμό 96.22			
96 Έσοδα- Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		24.100	
96.22 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα	<u>24.100</u>		

96.22.71 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα Προϊόντων	<u>24.100</u>		
96.22.71.00 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα Προϊόντος Α	11.160		
96.22.71.01 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα Προϊόντος Β	<u>12.840</u>		
96.22.76 Μικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα Κεφαλαίων	<u>100</u>		
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα			24.100
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης	<u>24.100</u>		
Μεταφορά των Μικτών Αποτελεσμάτων			
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα		8.000	
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης	<u>8.000</u>		
92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους			8.000
92.01 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	4.300		
92.03 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	3.300		
92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας	<u>400</u>		
Μεταφορά μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων			
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα		16.300	
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης	<u>16.300</u>		
90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		90.000	
90.01 Αρχικά Αποθέματα Λογισμένα	14.000		
90.02 Αγορές Λογισμένες	60.000		
90.06 Οργανικά Έξοδα Κατ' Είδος λογισμένα	<u>16.000</u>		
90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί			95.300
90.07 Οργανικά Έσοδα Κατ' Είδος Λογισμένα	95.100		
90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα	<u>200</u>		
94 Αποθέματα			11.000
94.21 Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή	<u>5.000</u>		
94.21.00 Προϊόν Α	2.000		
94.21.01 Προϊόν Β	<u>3.000</u>		
94.24 Πρώτες & Βοηθητικές Ύλες	6.000		
Για το κλείσιμο των βιβλίων Της Α.Λ.Ε (Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης)			

Η Εικόνα στους λογαριασμούς παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για την Α.Λ.Ε έχει ως εξής:

93.00 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Α	Χρέωση	Πίστωση
Αρχικό Απόθεμα	800	27.840 (Κόστος Παραγωγής Έτοιμων Προϊόντων)
Άμεσα Υλικά	23.600	

Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής	3.440	
-----------------------------	-------	--

93.01 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Β	Χρέωση	Πίστωση
Αρχικό Απόθεμα	1.200	41.160(Κόστος Παραγωγής Έτοιμων Προϊόντων)
Άμεσα Υλικά	35.400	
Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής	4.560	

94.21.00 Προϊόν Α	Χρέωση	Πίστωση
Αρχικό Απόθεμα	3.000	28.890(Κόστος Πωλημένων)
Κόστος Παραγωγής	27.840	2.000(Τελικό Απόθεμα)

94.21.01 Προϊόν Β	Χρέωση	Πίστωση
Αρχικό Απόθεμα	4.000	42.160(Κόστος Πωλημένων)
Κόστος Παραγωγής	41.160	3.000(Τελικό Απόθεμα)

96.22.71.00 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα προϊόντος Α	Χρέωση	Πίστωση
Κόστος Πωλημένων	28.840	40.000(Κόστος Πωλημένων)
Μικτό Κέρδος	11.160	

96.22.71.01 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Προϊόντος Β	Χρέωση	Πίστωση
Κόστος Πωλημένων	42.160	55.000(Πωλήσεις)
Μικτό Κέρδος	12.140	

### Άσκηση

Σε ιδιωτικό εκπαιδευτήριο οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης έχουν ως εξής στο τέλος της χρήσης σε ευρώ:

### 90 Διάμεσοι Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί

90.06 Οργανικά Έξοδα Κατ' Είδος Λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
		31.000
90.07 Οργανικά Έσοδα Κατ' Είδος Λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
	40.000	

	5.000	
--	-------	--

90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
	200	2.000

### 92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους

92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής	Χρέωση	Πίστωση
	21.000	

92.01 Έξοδα Λειτουργίας Διοίκησης	Χρέωση	Πίστωση
	6.000	

92.03 Έξοδα λειτουργίας Διάθεσης	Χρέωση	Πίστωση
	3.000	

92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας	Χρέωση	Πίστωση
	1.000	

### 96 Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα

96.73 Πωλήσεις Υπηρεσιών	Χρέωση	Πίστωση
		40.000

96.76 Έσοδα Κεφαλαίων	Χρέωση	Πίστωση
		500

### 98 Αναλυτικά Αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα Χρήσης	Χρέωση	Πίστωση
	2.000	200

**Ζητείται:** Αν δεν υπάρχουν αποθέματα να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές μέχρι και το κλείσιμο των βιβλίων.

## Λύση

	Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
96 Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		21.000	
96.20 Κόστος Παραγωγής Πωλημένων	<u>21.000</u>		
92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους			21.000
92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής	<u>21.000</u>		
Μεταφορά των εξόδων της λειτουργίας παραγωγής απευθείας στο κόστος πωλημένων, επειδή δεν υπάρχουν αποθέματα, αρχικά - τελικά			
96 Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		21.000	
96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	<u>21.000</u>		
96 Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα			21.000
96.20 Κόστος Παραγωγής Πωλημένων	<u>21.000</u>		
Μεταφορά του κόστους πωλημένων στον λογαριασμό 96.22			
96 Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		40.500	
96.73 Πωλήσεις Υπηρεσιών	40.000		
96.76 Έσοδα Κεφαλαίων	<u>500</u>		
96 Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα			40.500
96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	<u>40.500</u>		
Μεταφορά Εσόδων στον Λογαριασμό 96.22			
96 Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		19.500	
96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	<u>19.500</u>		
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα			19.500
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης	<u>19.500</u>		
Μεταφορά του μικτού κέρδους στα αποτελέσματα χρήσης			
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα		10.000	
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης	<u>10.000</u>		
92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους			10.000
92.01 Έξοδα Λειτουργίας Διοίκησης	6.000		
92.03 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	3.000		
92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας	<u>1.000</u>		
Μεταφορά των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων			
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα		7.700	
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης	<u>7.700</u>		
90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		32.800	
90.06 Οργανικά Έξοδα Κατ' Είδος	31.000		
90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα	<u>1.800</u>		

90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί			40.500
90.07 Οργανικά Έσοδα Κατ' Είδος Λογισμένα		<u>40.500</u>	
Για το κλείσιμο των βιβλίων της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης			

### Η ορθολογική επιβάρυνση του κόστους

Η ορθολογική επιβάρυνση είναι το σύστημα κατά το οποίο το σταθερό κόστος κοστολογείται με βάση τη σχέση πραγματικής και κανονικής (πρότυπης) απασχόλησης έτσι αν το σταθερό κόστος μίας περιόδου τριμήνου είναι 1.000.000€ η πραγματική απασχόληση είναι 80.000 μονάδες προϊόντος και η καθορισμένη (πρότυπη) κανονική απασχόληση 100.000 μονάδες τότε η επιβάρυνση του ολικού κόστους με σταθερό υπολογίζεται σε 800.000€ με βάση τη σχέση:

$\text{Πραγματικό σταθερό κόστος} * \frac{\text{Πραγματική απασχόληση}}{\text{Κανονική απασχόληση}}$
--

$$1.000.000 * \frac{80.000}{100.000} = 800.000€$$

Σκοπός της ορθολογικής επιβαρύνσεως είναι η ομοιόμορφη κατανομή του σταθερού κόστους και η εξουδετέρωση των διακυμάνσεων του, που οφείλονται στις μεταβολές του όγκου της απασχόλησης. Χωρίς την εφαρμογή συστήματος ορθολογικής επιβαρύνσεως, στην περίπτωση μεταβολής του όγκου της παραγωγής από μήνα σε μήνα, η επιβάρυνση με σταθερό κόστος ανά μονάδα προϊόντος αναγκαστικά διακυμαίνεται. Με την ορθολογική επιβάρυνση το κόστος της μονάδας επιβαρύνεται με το ίδιο ποσό σταθερού κόστους ανεξάρτητα από τη διακύμανση της απασχολήσεως όπως φαίνεται στον ακόλουθο πίνακα

Σταθερό κόστος ανά μήνα	Πραγματική απασχόληση (σε μονάδες παραγωγής)	Κανονική απασχόληση (σε μονάδες παραγωγής)	Σταθερό κόστος μονάδας	
			Με ορθολογική επιβάρυνση	Χωρίς ορθολογική επιβάρυνση
Ιανουάριος	80.000	100.000	10,0	12,5
Φεβρουάριος	70.000	100.000	10,0	14,30
Μάρτιος	60.000	100.000	10,0	16,60
Απρίλιος	125.000	100.000	10,0	8,00
1.000.000 ανά μήνα				

### Διαχωρισμοί του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό

Για την λειτουργία του συστήματος της ορθολογικής επιβαρύνσεως είναι αναγκαίος ο διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό

### Διαχωρισμός του ημιμεταβλητού κόστους σε σταθερό και μεταβλητό

Μετά τον προσδιορισμό του ημιμεταβλητού κόστους ακολουθεί ο διαχωρισμός του σε σταθερό και μεταβλητό μέρος:

### Α) Αριθμητική μέθοδος της σύγκρισης

Σύμφωνα με αυτή, από το αρχείο του κόστους ενός τμήματος ή λειτουργίας της οικονομικής μονάδας λαμβάνονται στοιχεία σχετικά με το ύψος του ημιμεταβλητού κόστους σε δύο επίπεδα απασχολήσεως όπως φαίνεται στο πίνακα:

Απασχόληση σε μονάδες παραγωγής	Ημιμεταβλητό κόστος	Κόστος Μονάδας
50.000 α επίπεδο		
<u>80.000 β επίπεδο</u>	750.000 α επίπεδο	
30.000 Διάφορα	1.050.000 β επίπεδο	15,000 α επίπεδο
	300.000 διάφορα	<u>13,125 β επίπεδο</u>
		10,000 μεταβλητό κόστος μονάδας

- Το πηλίκο της διαίρεσεως του επιπλέον ημιμεταβλητού κόστους (300.000) δια των επιπλέον μονάδων παραγωγής (30.000) δίνεται ανά μονάδα απασχολήσεως μεταβλητού κόστους (10)
- Πολλαπλασιάζεται η απασχόληση με το ανά μονάδα μεταβλητό κόστος (10) και το γινόμενο αφαιρείται από το συνολικό ημιμεταβλητό κόστος. Έτσι το ημιμεταβλητό κόστος του παρακάτω πίνακα, κατά το επίπεδο απασχολήσεως, διαχωρίζεται ως εξής:

	Συνολικό	Μεταβλητό	Σταθερό
Α' επίπεδο	750.000	- 500.000 (50.000*10)	=250.000
Β' επίπεδο	1.050.000	- 800.000 (80.000*10)	=250.000

Η περίοδος της σύγκρισης δίνει ικανοποιητικά αποτελέσματα όταν τα στοιχεία μεταβλητότητας του κόστους στους διάφορους βαθμούς απασχολήσεως δεν παρουσιάζουν ανώμαλες διαμορφώσεις οι οποίες αλλοιώνουν την πραγματική σύνθεση του ημιμεταβλητού κόστους.

### Β) Μαθηματική μέθοδος

Μέθοδος των ελαχίστων τετραγώνων δύναται να χρησιμοποιηθούν οι παρακάτω σχέσεις:

$$\Psi = \alpha + \beta\chi$$

Όπου:

$\Psi$  = ολικό ύψος ημιμεταβλητού κόστους (εξαρτημένη μεταβλητή)

$\alpha$  = σταθερό μέρος μεταβλητού κόστους

$\beta$  = μεταβλητό κόστος μονάδας απασχολήσεως

$\chi$  = Επίπεδο απασχολήσεως

$$\alpha = \frac{\sum \Psi * \sum \chi^2 - \sum \chi * \sum \Psi \chi}{v * \sum \chi^2 - (\sum \chi)^2}$$

$$\beta = \frac{v * \sum \chi \Psi - \sum \chi * \sum \Psi}{v * \sum \chi^2 - (\sum \chi)^2}$$

Όπου:

$\Sigma\psi$ = άθροισμα του ημιμεταβλητού κόστους της περιόδου

$\Sigma\chi$ = άθροισμα μονάδων απασχόλησεως της προόδου

$\Sigma\chi\psi$ = άθροισμα γινομένων  $\chi*\psi$

$v$ = συχνότητα στοιχείων (για 10συνεχείς μήνες)

Η χρησιμοποίηση της μαθηματικής μεθόδου προϋποθέτει πλήρες αρχείο κόστους με στοιχεία διαμόρφωσης του ημιμεταβλητού κόστους σε διάφορα επίπεδα απασχόλησης και για μεγάλη χρονική περίοδο.

Μετά τον προσδιορισμό και του σταθερού μέρους του ημιμεταβλητού κόστους ολοκληρώνεται η διαδικασία διαχωρισμού του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό και προσδιορίζεται το ολικό ύψος του σταθερού κόστους του τμήματος, της λειτουργίας ή ολόκληρης της οικονομικής μονάδας.

#### Υπολογισμός της απασχολήσεως

Μήνες (v)	Ημιμεταβλητό Κόστος (π.χ. έμμεσης εργασίας)	Μονάδες Παραγωγής	$X^2$	$X * \Psi$	$(\Sigma X)^2$
1 Ιανουάριος	180.000	15.000	223.000.000	2.700.000.000	
2 Φεβρουάριος	140.000	12.000	144.000.000	1.680.000.000	
3 Μάρτιος	230.000	20.000	400.000.000	4.600.000.000	
4 Απρίλιος	190.000	17.000	289.000.000	3.230.000.000	
5 Μάιος	160.000	12.000	144.000.000	1.920.000.000	(180.000*180.000)
6 Ιούνιος	300.000	25.000	625.000.000	7.500.000.000	
7 Ιούλιος	270.000	22.000	484.000.000	5.994.000.000	
8 Αύγουστος	110.000	9.000	81.000.000	990.000.000	
9 Σεπτέμβριος	240.000	18.000	324.000.000	4.320.000.000	
10 Οκτώβρης	320.000	30.000	900.000.000	9.600.000.000	
Σύνολα	2.140.000	180.000	3.616.000.000	42.480.000.000	32.400.000.000

$$\alpha = \frac{2.140.000 * 3.616.000.000 - 180.000 * 42.480.000.000}{10 * 3.616.000.000 - 32.400.000}$$

$$\alpha = \frac{91.840.000.000.000}{3.760.000.000}$$

$$\alpha = 24.425$$

$$\beta = \frac{10 * 42.480.000.000 - 180.000 * 2.140.000}{10 * 3.616.000.000 - 32.400.000.000}$$

$$\beta = \frac{39.600.000.000}{3.760.000.000}$$



$\beta=10,53$

Με τη λύση της εξίσωσης  $\psi = \alpha + \beta \cdot \chi$  σε επίπεδο απασχόλησης  $\chi=0$  ως προς το  $\psi$  έχουμε:  
 $\Psi = 24.425 + 10.53 \cdot 0 = 24.425$  (σταθερό μέρος ημιμεταβλητού κόστους). Για το προσδιορισμό του ύψους του μεταβλητού κόστους του ημιμεταβλητού κόστους σε επίπεδο απασχολήσεως που αντιστοιχεί σε 24.000 μονάδες:  $24.000 \cdot 10,53 = 252.720 \text{€}$  και για τον προσδιορισμό του συνολικού ύψους του ημιμεταβλητού κόστους σε επίπεδο απασχολήσεως που αντιστοιχεί σε 24.000 μονάδες:  $24.000 \cdot 10,53 = 252.720 \text{€}$  και για τον προσδιορισμό του συνολικού ύψους του ημιμεταβλητού κόστους σε επίπεδο απασχόλησης που αντιστοιχεί σε 24.000 μονάδες είναι:  $\psi = 24.425 + 10,53 \cdot 24.000 = 24.425 + 252.720 \text{€}$   $\psi = 277.145 \text{€}$

Η κανονική απασχόληση προγραμματίζεται από τη διοίκηση στη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου σε βραχύτερα χρονικά διαστήματα. Επίσης μπορεί να προσδιορίζεται με βάση το μέσο όρο των 3 τελευταίων ετών ή σε ποσοστό (70%-80%) του ανωτέρου επιπέδου της.

Η ολική απασχόληση της οικονομικής μονάδας περιλαμβάνει τρεις βασικές δραστηριότητες:

- Την επενδυτική
- Την παραγωγική
- Την δραστηριότητα διαθέσεως (πωλήσεις)

Οι άλλες δραστηριότητες (διοίκηση, έρευνα-ανάπτυξη, χρηματοοικονομική) εξυπηρετούν άμεσα ή έμμεσα τις επενδύσεις, την παραγωγή και τις πωλήσεις.

\* Μέτρο της πραγματικής απασχολήσεως είναι το σε αξία έργο που παράγεται, με την προϋπόθεση ότι παρουσιάζει ομοιόμορφη δυσχέρεια πραγματοποίησης. Γι' αυτό χρησιμοποιούνται συντελεστές ισοτιμίας (με εμπειρικά κριτήρια). Αυτοί παραμένουν σταθεροί, ώστε να επιτυγχάνονται διαχρονικές συγκρίσεις του επιπέδου απασχολήσεως. Σε περίπτωση όμως πραγματικής μεταβολής των συνθηκών διεξαγωγής κάποιας δραστηριότητας, επιβάλλεται η μεταβολή του.

Ο προσδιορισμός της απασχόλησης της λειτουργίας παραγωγής γίνεται κατά τμήμα και γενικά κατά κέντρο κόστους. Η απασχόληση προσδιορίζεται με τη χρησιμοποίηση ως μέτρου της κατάλληλης μονάδας έργου όπως ώρες άμεσης εργασίας, ποσότητας πρώτων υλών που βιομηχανοποιούνται της ποσότητας των προϊόντων που παράγονται και της αξίας των ειδών που παράγονται.

#### Προσδιορισμός του συντελεστή φορολογικής επιβαρύνσεως

Ο καταλογισμός του σταθερού κόστους στη διάρκεια της χρήσης γίνεται με τη χρήση των συντελεστών επιβάρυνσης από την σχέση:

Συντελεστής Επιβάρυνσης =  $\frac{\text{Πραγματική σταθερά έξοδα περιόδου}}{\text{Μονάδες κανονικής απασχόλησης περιόδου}}$

Με την βοήθεια συντελεστών ορθολογικής επιβαρύνσεως το σταθερό κόστος κάθε κέντρου κόστους καταλογίζεται στους φορείς κόστους.

Παραδείγματα συντελεστών ορθολογικής επιβαρύνσεως κατά μονάδα απασχολήσεως

$$\text{Α) Συντελεστής επιβαρύνσεως κατά ώρα άμεσης εργασίας} = \frac{\text{Προϋπολογισμένο σταθερό κόστος τμήματος Α}}{\text{Προϋπολογισμένες ώρες άμεσης εργασίας}}$$

$$\text{Β) Συντελεστής επιβαρύνσεως της άξιας άμεσης εργασίας (Y}_0\text{)} = \frac{\text{Προϋπολογισμένο σταθερό κόστος τμήματος Α}}{\text{Προϋπολογισμένη άξια άμεσων εργατικών}}$$

$$\text{Γ) Συντελεστής επιβαρύνσεως κατά μηχανοώρα} = \frac{\text{Προϋπολογισμένο σταθερό κόστος τμήματος Α}}{\text{Προϋπολογισμένες ώρες λειτουργίας μηχανών}}$$

$$\text{Δ) Συντελεστής επιβαρύνσεως κατά μονάδα προϊόντος} = \frac{\text{Προϋπολογισμένο σταθερό κόστος τμήματος Α}}{\text{Προϋπολογισμένη παραγωγή σε μονάδα προϊόντος}}$$

$$\text{Ε) Συντελεστής επιβαρύνσεως του άμεσου κόστους (X) παραγωγής του προϊόντος} = \frac{\text{Προϋπολογισμένο σταθερό κόστος τμήματος Α}}{\text{Προϋπολογισμένο άμεσο κόστος παραγωγής}}$$

$$\text{ΣΤ) Συντελεστής επιβαρύνσεως της άξιας πρώτων υλών που βιομηχανοποιούνται (Y}_0\text{)} = \frac{\text{Προϋπολογισμένο σταθερό κόστος τμήματος Α}}{\text{Προϋπολογισμένη άξια αναλώσεως πρώτων υλών}}$$

\* Προσδιορισμός του συντελεστή ορθολογικής επιβάρυνσης

Σταθερά έξοδα τμήματος Α μηνός Ιανουαρίου	100.000 €
Κανονική απασχόληση σε ώρες Ω.Α.Ε	5.000 €
Πραγματική απασχόληση σε ώρες Ω.Α.Ε	4.000 €
Συντελεστής ορθολογικής επιβάρυνσης	(100.000 : 5000) 2 €ανά Ω.Α.Ε
με σταθερά έξοδα (4.000 * 20 )	80.000 €

Από την εφαρμογή του συντελεστή ορθολογικής επιβαρύνσεως προκύπτουν η δεν προκύπτουν διάφορες όπως παρακάτω:

α. Στη περίπτωση που η πραγματική απασχόληση ταυτίζεται με την κανονική το πραγματικό σταθερό κόστος και κοστολογημένο είναι μεταξύ τους ίσα και συνεπώς δεν προκύπτει θέμα διαφορών.

β. Στην περίπτωση που η πραγματική απασχόληση είναι κατώτερη από την κανονική το πραγματικό σταθερό κόστος είναι μεγαλύτερο από το κοστολογημένο κατά 1 τμήμα αυτού (διαφορά) που δεν απορροφάται από τα κέντρα κόστους.

γ. Στην περίπτωση που η πραγματική απασχόληση υπερβαίνει την κανονική, το πραγματικό σταθερό κόστος είναι μικρότερο από το κοστολογημένο κατά το ποσό (διαφορά) που έχει υπεραπαροφηθεί από τα κέντρα κόστους.

Οι διάφορες χρεωστικές (περίπτωση β ) η πιστωτικές (περίπτωση γ) όταν δεν κοστολογούνται, μεταφέρονται σε ειδικό λογαριασμό της ομάδας 9 τον λογαριασμό 97 <<Διάφορες ενσωματώσεως και καταλογισμού>>

Οι διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή ορθολογικής επιβάρυνσης ανακοστολογούνται στις εξής περιπτώσεις:

- Ø Όταν είναι ιδιαίτερα μεγάλες και η μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσης τα αλλοιώνει σημαντικά.
- Ø Όταν η ανακοστολόγηση επιβάλλεται από τη φορολογική νομοθεσία.
- Ø Όταν διαπιστώνεται ότι η κανονική απασχόληση υπολογίστηκε εσφαλμένα.

Το κόστος υποαπασχόλησης (αδρανείας) δεν ενσωματώνεται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων

Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής που αντιστοιχεί σε υποαπασχόληση (αδράνεια) της επιχειρήσεως δεν πρέπει να βαρύνει το κόστος των παραγόμενων προϊόντων αλλά πρέπει να μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης στην κατηγορία των εξόδων εκμεταλλεύσεως με τον τίτλο <<Εξοδα λειτουργίας παραγωγής με κοστολογούμενα>> ( κόστος υποαπασχόλησης – αδρανείας).

## Άσκηση

Δίδονται τα παρακάτω δεδομένα για την επιχείρηση “Κ” την 31/3/2009 η “Κ” παράγει το προϊόν Π1, στο μοναδικό παραγωγικό της τμήμα

- α) Αρχικό απόθεμα παραγωγής σε εξέλιξη 150.000 €
- β) Αρχικό απόθεμα Α και βοηθητικών υλών 250.000 €
- γ) Αρχικό απόθεμα έτοιμων μονάδων προϊόντος Π1 500.000 €
- δ) Αγορές περιόδου Α και βοηθητικών υλών 2.150.000 €
- Οι πωλήσεις προϊόντων Π1 ανήλθαν σε 10.000.000 €
- Τελικό απόθεμα Α και βοηθητικών υλών 120.000 €
- Τελικό απόθεμα έτοιμων μονάδων προϊόντος Π1 320.000 €
- Τελικό απόθεμα παραγωγής σε εξέλιξη 680.000 €

- Έκτακτα κέρδη 30.000 €
- Έκτακτες ζημίες 20.000 €
- Μονάδες παραγωγής Π1 1000 €

\*Από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του Φ.Μ (φύλλο μερισμού) των κατά είδος εξόδων προέκυψαν τα παρακάτω:έξοδα λειτουργίας παραγωγής 2.458.00 €(άμεσα εργατικά 2.050.000 €έμμεσα έξοδα 408.000 €), έξοδα λειτουργίας διοικήσεως 272.000 €, έξοδα λειτουργίας ερευνάς και ανάπτυξης 136.000 € έξοδα λειτουργίας διαθέσεως 340.000 € (άμεσα 200.000 €- έμμεσα 140.00 €), έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας 204.000 €

Ζητείται: α) Να διενεργηθούν οι έγγραφες για τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων της περιόδου Ιανουαρίου (χρήση καθολικού δευτεροβάθμιων)

β) Να προσδιορίσετε εξωλογιστικά :

β1) το κόστος παραγωγής του Π1

β2) το κόστος παραγωγής έτοιμων μονάδων Π1

β3) το κόστος των πωληθέντων έτοιμων μονάδων Π1

β4) το μικτό αποτέλεσμα για το προϊόν Π1

β5)το κόστος ανά μονάδα έτοιμου προϊόντος Π1

### Λύση

	Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
94.21 Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή		500.000	
94.21.00 Προϊόν Π1	<u>500.000</u>		
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		150.000	
94.23.00 Προϊόν Π1	<u>150.000</u>		
94.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες		250.000	
94.24.00 Πρώτες ύλες	<u>250.000</u>		
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα			900.000
90.01.21 Προϊόντα λογισμένα	500.000		
90.01.23 Ημιτελή λογισμένα	150.000		
90.01.24 Πρώτες ύλες λογισμένες	<u>250.000</u>		
94.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες		2.150.000	
94.24.00 Πρώτες ύλες	<u>2.150.000</u>		
90.02 Αγορές λογισμένες			2.150.000
90.02.29 Πρώτες ύλες λογισμένες	<u>2.150.000</u>		
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		2.458.000	
92.01 Έξοδα λειτουργίας Διοίκησης		272.000	
92.02 Έξοδα λειτουργίας Έρευνας – Ανάπτυξης		136.000	
92.03 Έξοδα λειτουργίας Διάθεσης		340.000	

92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής λειτουργίας		204.000	
92.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα			3.410.000
93.00 Κόστος Παραγωγής Π1		4.888.000	
93.00.00 Κόστος άμεσων υλικών	2.280.000		
93.00.01 Κόστος άμεσων εργατικών	2.050.000		
93.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων	408.000		
93.00.03 Παραγωγή σε εξέλιξη	<u>150.000</u>		
94.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες			2.280.000
94.24.99 Πρώτες & βοηθητικές ύλες καταλογισμένες	<u>2.280.000</u>		
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			2.458.000
92.00.99 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	<u>2.458.000</u>		
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη			150.000
94.23.99 Ημιτελή(Α) καταλογισμένα	<u>150.000</u>		
* Ανάλωση πρώτων υλών=250.000+2.150.000-120.000=2.280.000			
94.21 Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή		4.208.000	
94.21.00 Προϊόν Π1	<u>4.208.000</u>		
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		680.000	
94.23.00 Προϊόν Π1	<u>680.000</u>		
93.00 Κόστος παραγωγής Π1			4.888.000
93.00.99 Καταλογισμένο κόστος παραγωγής Π1	<u>4.888.000</u>		
93.00.99.00 Καταλογισμένο κόστος άμεσων υλικών	2.280.000		
93.00.99.01 Καταλογισμένο κόστος Άμεσων εργατικών	2.050.000		
93.00.99.02 Καταλογισμένο κόστος Έμμεσων Εξόδων	408.000		
93.00.99.03 Καταλογισμένο κόστος Ημιτελών (Α) περιόδου	<u>150.000</u>		
96.20 Κόστος Παραγωγής ή αγοράς πωλημένων		4.388.000	
96.20.01 Κόστος πωλημένων ετοιμών προϊόντων και ημιτελών	<u>4.388.000</u>		
96.20.01.00 Προϊόν Π1			
94.21 Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή			4.388.000
94.21.99 Καταλογισμένα			
94.21.99.00 Προϊόν Π1	<u>4.388.000</u>		
*4.208.000:1.000=4.208€μον Π1			
*Κόστος ετοιμών προϊόντων Π1=4.888.000-680.000=4.208.000			
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		4.388.000	
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			

Ετοιμών & Ημιτελών	<u>4.388.000</u>		
96.22.01.00 Προϊόν Π1	<u>4.388.000</u>		
96.20 Κόστος παραγωγής πωλημένων			4.388.000
96.20.01 Κόστος πωλημένων ετοιμών προϊόντων & ημιτελών	<u>4.388.000</u>		
96.20.01.99 Καταλογισμένο κόστος πωληθέντων	<u>4.388.000</u>		
96.20.01.99.00 Προϊόν Π1	<u>4.388.000</u>		
*500.000+4.208.000-320.000=4.338.000€			
96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων		200.000	
96.21.01 Άμεσα έξοδα πωλήσεων Προϊόντων Έτοιμων & Ημιτελών	<u>200.000</u>		
96.21.01.00 Προϊόν Π1	<u>200.000</u>		
92.03 Έξοδα λειτουργίας Διάθεσης			200.000
92.03.99 Καταλογισμένα Έξοδα λειτουργίας Διάθεσης	<u>200.000</u>		
92.03.99.04 Καταλογισμένα άμεσα έξοδα Διάθεσης	<u>200.000</u>		
92.03.99.04.00 Προϊόν Π1	<u>200.000</u>		
92.03 Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως		200.000	
92.03.04 Άμεσα έξοδα Πωλήσεων	<u>200.000</u>		
92.03.04.00 Προϊόν Π1	<u>200.000</u>		
92.03 Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως			200.000
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		200.000	
96.22.01 Προϊόντων έτοιμων & ημιτελών	<u>200.000</u>		
96.22.01.00 Προϊόν Π1	<u>200.000</u>		
96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων			200.000
96.21.99 Καταλογισμένα άμεσα έξοδα πωλήσεων	<u>200.000</u>		
96.21.99.01 Καταλογισμένα άμεσα έξοδα προϊόντων έτοιμων & ημιτελών	<u>200.000</u>		
96.21.99.01.00 Προϊόν Π1	<u>200.000</u>		
90 Διάμεσοι Αντικριζόμενοι λογαριασμοί		10.000.000	
90.07 Οργανικά Έσοδα κατ' είδος λογισμένα	<u>10.000.000</u>		
90.07.01 Προϊόντων Πωλήσεως λογισμένες	<u>10.000.000</u>		
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			10.000.000
96.22.01 Προϊόντων έτοιμων & ημιτελών	<u>10.000.000</u>		
96.22.01.00 Προϊόν Π1	<u>10.000.000</u>		

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		5.412.000	
96.22.01 Προϊόντων έτοιμων & ημιτελών	<u>5.412.000</u>		
96.22.01.99 Καταλογισμένα μηνιαία αποτελέσματα	<u>5.412.000</u>		
96.22.01.99.00 Μικτό κέρδος προϊόντων	<u>5.412.000</u>		
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			5.412.000
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης		752.000	
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	<u>752.000</u>		
98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	<u>272.000</u>		
98.99.01.01 Έξοδα λειτουργίας Έρευνας και ανάπτυξης	<u>136.000</u>		
98.99.01.02 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	<u>140.000</u>		
98.99.01.03 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	<u>204.000</u>		
92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας			272.000
92.01.99 Καταλογισμένο κόστος διοικητικής λειτουργίας	<u>272.000</u>		
92.02 Έξοδα λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης			136.000
92.02.99 Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης	<u>136.000</u>		
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης			140.000
92.03.99 Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας διαθέσεως	<u>140.000</u>		
92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας			204.000
92.04.99 Καταλογισμένο κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας	<u>204.000</u>		
90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα		30.000	
90.08.81 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα	<u>30.000</u>		
90.08.81.03 Έκτακτα κέρδη λογισμένα	<u>30.000</u>		
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης			30.000
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	<u>30.000</u>		
98.99 Αποτελέσματα Χρήσεως		20.000	
98.99.04 Έκτακτα & ανόργανα			

αποτελέσματα	<u>20.000</u>		
90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα			20.000
90.08.81 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα	<u>20.000</u>		
90.08.81.02 έκτακτες ζημιές λογισμένες	<u>20.000</u>		
98.99 Αποτελέσματα Χρήσεως		5.442.000	
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	<u>5.442.000</u>		
98.99.04 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα	<u>30.000</u>		
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη	<u>30.000</u>		
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης			5.442.000
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα	<u>752.000</u>		
98.99.04 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα	<u>20.000</u>		
98.99.04.02 Έκτακτες ζημιές	<u>20.000</u>		
98.99.99 Καθαρά αποτελέσματα	<u>4.670.000</u>		
98.99.99.01 Καθαρά κέρδη μηνός Ιαν	<u>4.670.000</u>		

#### Καθολικό Δευτεροβάθμιων λογαριασμών

94.21 Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή	Χρέωση	Πίστωση
	500.000	4.388.000
	4.208.000	

94.23 Παραγωγή σε Εξέλιξη	Χρέωση	Πίστωση
	150.000	150.000
	680.000	

94.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες	Χρέωση	Πίστωση
	250.000	2.280.000
	2.150.000	

90.01 Αρχικά Αποθέματα	Χρέωση	Πίστωση
		900.000

90.02 Αγορές Λογισμένες	Χρέωση	Πίστωση
		2.150.000

90.06 Οργανικά Έξοδα κατ' είδος λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
		3.410.000



92.00 Έξοδα λειτουργίας Παραγωγής	Χρέωση	Πίστωση
	2.458.000	2.458.000
92.01 Έξοδα λειτουργίας διοίκησης	Χρέωση	Πίστωση
	272.000	272.000
92.02 Έξοδα λειτουργίας Έρευνας – Ανάπτυξης	Χρέωση	Πίστωση
	136.000	136.000
92.03 Έξοδα λειτουργίας Διάθεσης	Χρέωση	Πίστωση
	340.000	200.000
	200.000	200.000
		140.000
92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας	Χρέωση	Πίστωση
	204.000	204.000
93.00 Κόστος Παραγωγής Π1	Χρέωση	Πίστωση
	4.388.000	4.388.000
96.20 Κόστος Παραγωγής ή Αγοράς πωληθέντων	Χρέωση	Πίστωση
	4.388.000	4.388.000
96.21 Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων	Χρέωση	Πίστωση
	200.000	200.000
96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα	Χρέωση	Πίστωση
	4.388.000	10.000.000
	200.000	
	5.412.000	
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης	Χρέωση	Πίστωση
	752.000	5.412.000
	20.000	30.000
	<u>5.442.000</u>	5.442.000
		4.670.000
90.07 Οργανικά Έσοδα Κατ' είδος Λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
	10.000.000	

90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
	30.000	20.000

98.99.01 Καθαρά Κέρδη Μηνός Ιανουαρίου	Χρέωση	Πίστωση
		4.670.000

#### Υπολογιστικά Έξοδα

Είναι αυτά που δεν υπάρχει εκροή χρημάτων τα οποία έχουν μία ιδιομορφία που εστιάζεται στο ότι δεν ακολουθούν την ίδια πορεία με τα άλλα έξοδα.

#### Εφαρμογή

Η επιχείρηση Α για τη χρήση 2009 αποφάσισε να κοστολογήσει τα παρακάτω υπολογιστικά έξοδα:

Α) Επιχειρηματική τεκμαρτή αμοιβή 10.000€

Β) Τόκοι ιδίων κεφαλαίων 20.000€

Γ) Πρόσθετες αποσβέσεις για το πλήρως αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο (παραγωγική λειτουργία)

**Ζητείται:** να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές.

#### Λύση

	Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής		15.000	
92.00.00 Υπολογιστικά Έξοδα	<u>15.000</u>		
92.01 Έξοδα Λειτουργίας Διοικήσεως		10.000	
92.01.00.99 Υπολογιστικά Έξοδα	<u>10.000</u>		
92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας		20.000	
92.04.00.99 Υπολογιστικά Έξοδα	<u>20.000</u>		
97.00 Διαφορές Ενσωματώσεως Υπολογιστικών Εξόδων και αποσβέσεων			45.000
97.00.00 Διαφορές Ενσωματώσεως Υπολογιστικών Εξόδων και			

αποσβέσεων από υπολογιστική αμοιβή επιχειρηματία	10.000		
97.00.01 Διαφορές Ενσωματώσεως Υπολογιστικών Εξόδων και αποσβέσεων από υπολογιστικούς τόκους ιδίων κεφαλαίων	20.000		
97.00.03 Διαφορές Ενσωματώσεως Υπολογιστικών Εξόδων και αποσβέσεων από λογισμένες αποσβέσεις	<u>15.000</u>		
97.00 Διαφορές Ενσωματώσεως Υπολογιστικών Εξόδων και αποσβέσεων		45.000	
97.00.00 Διαφορές Ενσωματώσεως Υπολογιστικών Εξόδων και αποσβέσεων από υπολογιστική αμοιβή επιχειρηματία	10.000		
97.00.01 Διαφορές Ενσωματώσεως Υπολογιστικών Εξόδων και αποσβέσεων από υπολογιστικούς τόκους ιδίων κεφαλαίων	20.000		
97.00.03 Διαφορές Ενσωματώσεως Υπολογιστικών Εξόδων και αποσβέσεων από λογισμένες αποσβέσεις	<u>15.000</u>		
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης			45.000
98.99.03 Διαφορές Ενσωματώσεως και Καταλογισμού	<u>45.000</u>		
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης		45.000	
98.99.01 Έξοδα που Βαρύνουν τα μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	<u>45.000</u>		
98.99.01.04 Έξοδα και Διαφ. Αποσβ.	<u>45.000</u>		
92.00 Έξοδα λειτουργίας Παραγωγής			15.000
92.00.00.99 Υπολογιστικά Έξοδα	<u>15.000</u>		
92.01 Έξοδα Λειτουργίας Διοικήσεως			10.000
92.01.00.99 Υπολογιστικά Έξοδα	<u>10.000</u>		
92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας			20.000
92.04.00.99 Υπολογιστικά Έξοδα	<u>20.000</u>		

## Άσκηση

Στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής της βιομηχανικής επιχείρησης <<Α>> εμφανίζονται σε χιλιάδες €τα παρακάτω που αφορούν την κοστολογική περίοδο του μηνός Ιανουαρίου.

### 1 Αποθέματα Απογραφής

24 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες – Υλικά συσκευασίας μονάδες 40\*50=2.000€

25 Αναλώσιμα υλικά

21 Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή μονάδες 10\*150=1.500€

### 2 Αγορές

24 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες – Υλικά συσκευασίας μονάδες 36\*50=1.800€

25 Αναλώσιμα υλικά 200€

### 3 Τελικά αποθέματα μηδέν

4 Έξοδα Κατ' είδος και φύλλο μερισμού αυτών:

Κωδικός	Είδος Δαπάνης	Ολικό Ποσό	Γενικά Έξοδα Διοικήσεως	Έξοδα Χρηματοοικονομικά	Τμήμα 1	Τμήμα 2	Γενικά Έξοδα Πωλήσεως
60	Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	3.000	500		900	1.300	300
62.00	Ηλεκτρικό ρεύμα	750			500	250	
61.02	Λοιπές Προμήθειες Τρίτων	150					150
64.02	Έξοδα προβολής Διαφήμισης	250					250
65.02	Προεξ. Τόκοι και έξοδα τρίτων	300		300			
62.03	Τηλεπικοινωνίες	20	10				
	Σύνολο	4.470	510	300	1.400	1.550	710

5 Αποσβέσεις εγκαταστάσεως παραγωγής πέρα από εκείνες που ορίζει η νομοθεσία μη καταχωρημένες στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής 600€κατανέμονται ως εξής:  
τμήμα1: 400€τμήμα2: 200€

6 Παραγωγή μηνός Ιανουαρίου μονάδες 50 η επιχείρηση παράγει μόνο το προϊόν Π1 στο εργοστάσιο Α και οι μονάδες που έχουν παραχθεί κατά την περίοδο και τα αρχικά αποθέματα έχουν πωληθεί.

7 Πωλήσεις καταχωρημένες στην πίστωση του λογαριασμού 71

	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων & ημιτελών	22.000	3.960	25.960

8 Ποσά καταχωρημένα στους λογαριασμούς των εκτάκτων ζημιών και εκτάκτων κερδών της γενικής λογιστικής.

	Ποσά πιστωτικά	Ποσά χρεωστικά
Έκτακτα κέρδη Φορολογικά πρόστιμα	25	
Προσαυξήσεις		15
Κλοπές - υπεξαირέςεις		5

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα να γίνουν οι εγγραφές στους λογαριασμούς της ομάδας 9 της αναλυτικής λογιστικής και να προσδιοριστούν τα αποτελέσματα του μηνός Ιανουαρίου.

\*Η επιχείρηση προσδιορίζει βραχύχρονα αναλυτικά αποτελέσματα στην αναλυτική λογιστική.

### Λύση

#### Εγγραφές στην αναλυτική λογιστική

	Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
94.21 Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή		1.500	
94.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες		2.000	
94.25 Αναλώσιμα υλικά		300	
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα			3.800
Μεταφορά αποθεμάτων από γενική λογιστική			
94.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες		1.800	
94.25 Αναλώσιμα υλικά		200	
90.02 Αγορές Λογισμένες			2.000
Μεταφορά αγορών από γενική λογιστική			
92.00 Έξοδα λειτουργία παραγωγής		2.950	
92.00.00 Κύριο τμήμα 1	<u>1.400</u>		
92.00.00.60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	900		
92.00.00.62 Παροχές Τρίτων	500		
92.00.01	<u>1.550</u>		
92.00.01.60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	1.300		
92.00.01.62 Παροχές Τρίτων	250		
92.01 Κύριο Τμήμα 2		510	
92.01.00 Έξοδα Διοικήσεως – Γενικής Διοικήσεως	<u>510</u>		
92.01.00.00 Έξοδα υπηρεσιών Διοικήσεως	<u>510</u>		
92.01.00.00.60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	500		
92.01.00.00.62 Παροχές Τρίτων	10		
92.03 Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως		710	
92.03.02 Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως πωλήσεις εσωτερικού	<u>710</u>		
92.03.02.01 Τμήμα προωθήσεως πωλήσεων εσωτερικού	<u>710</u>		
92.03.02.01.60 Αμοιβές και Έξοδα			

Προσωπικού	300		
92.03.02.01.61 Αμοιβές Έξοδα Τρίτων	150		
92.03.02.01.62 Παροχές Τρίτων	10		
92.03.02.01.64 Διάφορα Έξοδα	250		
92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας		300	
92.04.07 Έξοδα τμήματος Χρηματοδοτήσεων	300		
92.04.07.65 Τόκοι & Συναφή Έξοδα	300		
90.06 Οργανικά Έξοδα κατ' Είδος Λογισμένα			4.470
90.06.60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού			
90.06.61 Αμοιβές Έξοδα Τρίτων λογισμένα			
90.06.62 Παροχές Τρίτων λογισμένα			
90.06.64 Διάφορα Έξοδα λογισμένα			
90.06.65 Τόκοι & Συναφή Έξοδα λογισμένα			
Μεταφορά οργανικών εξόδων			
93.00 Προϊόν Π1		7.250	
93.00.00 Κόστος άμεσων υλικών	4.300		
93.00.01 Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής	2.950		
94.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες			3.800
94.24.99 Καταλογισμένες αναλώσεις αναλώσιμων υλικών	3.800		
94.25 Αναλώσιμα Υλικά			500
94.25.99 Καταλογισμένες αναλώσεις αναλώσιμων υλικών	500		
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			2.950
92.00.99 Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας παραγωγής	2.950		
92.00.99.00 Κύριο τμήμα 1	1.400		
92.00.99.00.60 Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	900		
92.00.99.00.62 Παροχές Τρίτων	500		
92.00.99.01 Κύριο Τμήμα 2	1.550		
92.00.99.01.60 Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	1.300		
92.00.99.01.62 Παροχές Τρίτων	250		
Καταλογισμός αναλώσεων και εξόδων παραγωγής – κόστος παραγωγής			
94.21 Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή		7.250	
94.21.00 Προϊόν Π1	7.250		
93.00.99 Καταλογισμένο Κόστος Παραγωγής Προϊόν Π1		7.250	
93.00.99.00 Κόστος Αναλωμένων Άμεσων Υλικών	4.300		

93.00.99.01 Κόστος Άμεσων Εξόδων	<u>2.950</u>		
Κόστος παραχθέντων			
90.07 Οργανικά Έσοδα Κατ' είδος λογισμένα		22.000	
90.07.71 Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων & Ημιτελών	<u>22.000</u>		
96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης			22.000
96.22.01 Προϊόντων Έτοιμων & Ημιτελών	<u>22.000</u>		
96.22.01.00 Προϊόν Π1	<u>22.000</u>		
Μεταφορά πωλήσεων από Γ.Λ.			
96.20 Κόστος Παραγωγής Πωλημένων		8.750	
96.20.01 Κόστος Παραγωγής Πωλημένων έτοιμων προϊόντων & ημιτελών	<u>8.750</u>		
96.20.01.00 Προϊόν Π1	<u>8.750</u>		
94.21 Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή			8.750
94.21.99 Καταλογισμένο Κόστος Πωλημένων Προϊόντων	<u>8.750</u>		
94.21.99.00 Προϊόν Π1	<u>8.750</u>		
Κόστος Παραγωγής Πωλημένων			
96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης		8.750	
96.22.01 Προϊόντων Έτοιμων & Ημιτελών	<u>8.750</u>		
96.22.01.00 Προϊόν Π1	<u>8.750</u>		
96.20 Κόστος Παραγωγής Πωλημένων			8.750
96.20.01 Κόστος Παραγωγής Πωλημένων έτοιμων προϊόντων & ημιτελών	<u>8.750</u>		
96.20.01.99 Καταλογισμένο Κόστος Πωληθέντων	<u>8.750</u>		
96.20.01.99.00 Προϊόν Π1			
Μεταφορά λογαριασμού			
96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης		13.250	
96.22.01 Προϊόντων Έτοιμων & Ημιτελών	<u>13.250</u>		
96.22.01.99 Καταλογισμένα Μηνιαία αποτελέσματα	<u>13.250</u>		
96.22.01.99.00 Μικτό Κέρδος Προϊόντος Π1	<u>13.250</u>		
98.99.00 Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης			13.250
Μικτό κέρδος εκμετάλλευσης Ιανουαρίου			
90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα		25	

90.08.81 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα	<u>25</u>		
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης			25
98.99.04 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα	<u>25</u>		
Μεταφορά εκτάκτων αποτελεσμάτων από γενική λογιστική			
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης		20	
98.99.04 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα	<u>20</u>		
90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα			20
90.08.81 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα	<u>20</u>		
Μεταφορά εκτάκτων αποτελεσμάτων από τη γενική λογιστική			

Σημείωση: οι λογαριασμοί στο τέλος της περιόδου δεν κλείνουν όπως στην ετήσια κοστολόγηση.

	Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης		1.520	
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	<u>1.520</u>		
98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	510		
98.99.01.02 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	710		
98.99.01.03 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	300		
92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας			510
92.01.99 Καταλογισμένο κόστος διοικητικής λειτουργίας	<u>510</u>		
92.01.99.00 Έξοδα Διοίκησης – Γενικής Διεύθυνσης	<u>510</u>		
92.01.99.00.00 Έξοδα Υπηρεσιών Διοικήσεως	<u>510</u>		
92.01.99.00.00.60 Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	500		
92.01.99.00.00.62 Παροχές Τρίτων	<u>10</u>		
92.03 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης			710
92.03.99 Καταλογισμένο Κόστος Λειτουργίας Διάθεσης	710		
92.03.99.02 Έξοδα Λειτουργιών Πωλήσεων	710		
92.03.99.02.01 Τμήμα προώθησης πωλήσεων εσωτερικού	710		
92.03.02.01.60 Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	300		
92.03.99.01.61 Αμοιβές Έξοδα Τρίτων	150		



92.03.99.01.62 Παροχές Τρίτων	10		
92.03.99.01.64 Διάφορα Έξοδα	250		
92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας			300
92.04.99 Καταλογισμένο Κόστος Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας	300		
92.04.99.07 Έξοδα Τμήματος Χρηματοδοτήσεων	300		
92.04.99.07.65 Τόκοι & Συναφή Έξοδα	300		
Μεταφορά στον λογαριασμό 98.99			
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης		13.275	
98.99.00 Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	13.250		
98.99.04 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα	25		
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης			13.275
98.99.04 Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελέσματα	20		
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα	1.520		
98.99.01.00 Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας	510		
98.99.01.02 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	710		
98.99.01.03 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας	300		
98.99.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης	11.735		
98.99.99.01 Καθαρά Αποτελέσματα μηνός Ιανουαρίου	11.735		
Καθαρά αποτελέσματα μηνός Ιανουαρίου			

### Καθολικό Δευτεροβαθμίων

94.21 Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή	Χρέωση	Πίστωση
		8.750
		1.500
		7.250

94.24 Πρώτες & βοηθητικές Ύλες	Χρέωση	Πίστωση
		3.800
		2.000
		1.800

94.25 Αναλώσιμα Υλικά	Χρέωση	Πίστωση
		500
		300
		200

90.01 Αρχικά Αποθέματα λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
		3.800

90.02 Αγορές Λογισμένες	Χρέωση	Πίστωση
		2.000

92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής	Χρέωση	Πίστωση
	2.950	2.950
	600	600

92.01 Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας	Χρέωση	Πίστωση
	510	510

92.03 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	Χρέωση	Πίστωση
	710	710

92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας	Χρέωση	Πίστωση
	300	300

90.06 Οργανικά Έξοδα κατ' Είδος Λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
		4.470

93.00 Κόστος Παραγωγής Π1	Χρέωση	Πίστωση
	7.250	7.250

90.07 Οργανικά Έσοδα Κατ' Είδος Λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
	22.000	

96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	Χρέωση	Πίστωση
	8.750	22.000
	13.250	
	8.750	
	13.250	

96.20 Κόστος Παραγωγής Πωλημένων	Χρέωση	Πίστωση
	8.750	8.750

98.99 Αποτελέσματα Χρήσης	Χρέωση	Πίστωση
	20	13.250
	1.520	25
	<u>13.275</u>	<u>13.275</u>
	600	11.735
		600

90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα	Χρέωση	Πίστωση
	25	20

97.00 Διαφ. Εν. Υπολ. Εξ. Αποσβ.	Χρέωση	Πίστωση
	600	600

<u>Παρατήρηση για τις αποσβέσεις</u>		
Όταν οι αποσβέσεις είναι υπολογιστικά έξοδα της λειτουργίας παραγωγής δεν καταλογίζονται στους ενδιάμεσους και τελικού φορείς κόστους των υπολογαριασμών του 93 αλλά μεταφέρονται απ' ευθείας στον υπολογαριασμό 98.99 <<Αποτελέσματα Χρήσεως>> (έκτακτες ή πρόσθετες αποσβέσεις) καθώς και τεκμαρτές δαπάνες		

Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να επιβαρύνει το λειτουργικό κόστος με υπολογιστικά έξοδα, τα οποία όμως τελικά δεν προσαυξάνουν το κόστος των παρεχόμενων προϊόντων. Δηλαδή τα υπολογιστικά έξοδα βαρύνουν μεν τον λογαριασμό 92 και τους υπολογαριασμούς του, δεν μεταφέρονται όμως στον λογαριασμό 93, αλλά μεταφέρονται στο λογαριασμό 98.99 << Αποτελέσματα Χρήσης>> Η ενσωμάτωση των υπολογιστικών εξόδων στο λειτουργικό κόστος γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 92 και των υπολογαριασμών του και πίστωση:

A) Είτε του λογαριασμού 97.00<<Διαφορές Ενσωματώσεως Υπολογιστικών Εξόδων και Αποσβέσεων>> ο οποίος στη συνέχεια μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99, με συνέπεια το υπόλοιπο του τελευταίου αυτού λογαριασμού να δίνει αποτέλεσμα της χρήσεως ίσο με το αποτέλεσμα που εμφανίζει ο λογαριασμός 86 <<Αποτελέσματα Χρήσεως>>.

B) Είτε του λογαριασμού 90.09<<Υπολογιστικά Έξοδα Λογισμένα>> οπότε δεν υπάρχει η προαναφερόμενη συμφωνία του αποτελέσματος χρήσεως μεταξύ αναλυτικής λογιστικής (λ. 98.99) και γενικής λογιστικής (λ. 86), το οποίο αποτέλεσμα, στην περίπτωση αυτή, διαφέρει κατά τα υπολογιστικά έξοδα.

	Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής		600	
92.00.00 Κύριο Τμήμα 1	400		
92.00.00.99 Υπολογιστικά Έξοδα			
92.00.01 Κύριο Τμήμα 2	<u>200</u>		
92.00.01.99 Υπολογιστικά Έξοδα			600
97.00 Διαφορές Ενσωματώσεως Υπολογιστικών Εξόδων και Αποσβέσεις			
97.00.03 Διαφορές από Λογισμένες Αποσβέσεις	<u>600</u>		
97.00 Διαφορές Ενσωματώσεως Υπολογιστικών Εξόδων και Αποσβέσεις		600	
97.00.03 Διαφορές από Λογισμένες Αποσβέσεις	<u>600</u>		
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης			600
98.99.03 Διαφορές Ενσωματώσεως και Καταλογισμού	<u>600</u>		
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης		600	
98.99.03 Διαφορές Ενσωματώσεως και Καταλογισμού	<u>600</u>		
92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής			600
92.00.00 Κύριο Τμήμα 1	<u>400</u>		
92.00.00.99 Υπολογιστικά Έξοδα			
92.00.01 Κύριο Τμήμα 2	<u>200</u>		
92.00.01.99 Υπολογιστικά Έξοδα			

## **Κεφάλαιο 5: Ανάλυση αριθμοδεικτών στη διοίκηση επιχειρήσεων**

### **Ανάλυση λογιστικών καταστάσεων με αριθμοδείκτες**

Οι αριθμοδείκτες είναι μερικά από τα πολλά μέσα εργαλεία έλεγχου και μέτρησης της διορθωτικής οργάνωσης και εν' γενεί λειτουργίας μιας επιχείρησης. Η χρήση τους αποτελεί μια από τις πλέον δεδομένες και δυναμικές μεθόδους χρηματοοικονομικής ανάλυσης. Έτσι οι προαναφερθείσες μέθοδοι αναλύσεως συμπληρώνονται με την χρησιμοποίηση αριθμοδεικτών, οι οποίοι αποτελούν αναπόσπαστα και ίσως το σπουδαιότερο μέρος αυτών.

Με τους αριθμοδείκτες προσδιορίζεται η σχέση μεταξύ βασικών επιχειρηματικών μεγεθών, διευκολύνεται η επιχειρηματική όραση και επεξηγούνται τα αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτή. Αποτελεί ένα πολύ χρήσιμο εργαλείο, όχι μόνο για τον εξωτερικό αναλυτή του ισολογισμού μιας επιχείρησης, αλλά πρώτιστα για την διοίκηση της. Οι αποφάσεις της διοίκησης της επιχείρησης λαμβάνονται ύστερα από λεπτομερή ανάλυση, μέτρησης και σύγκρισης όλων των στοιχείων που συνθέτουν τη δραστηριότητα της με τη βοήθεια ενός οργανισμού συστήματος αριθμοδεικτών.

**Αριθμοδείκτης (Ratio)** είναι η απλή σχέση ενός κονδυλίου του ισολογισμού με τις καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσης προς τα αλλά, και εκφράζεται με απλή μαθηματική μορφή (κλάσμα), είτε ως πηλίκο, είτε ως λόγος ή τέλος ως ποσοστό επί τοις εκατό.

Η καθιέρωση της χρήσης αριθμοδεικτών προέρχεται από την ανάγκη να γίνεται αμέσως αντιληπτή η πραγματική αξία και σπουδαιότητα των απόλυτων μεγεθών.

Θα πρέπει να αναφερθεί ότι ο υπολογισμός και η παρουσίαση των διάφορων αριθμοδεικτών αποτελεί μια μέθοδο ανάλυσης, η οποία, πολλές φορές, παρέχει μόνο ενδείξεις. Για αυτό ένας μεμονωμένος αριθμοδείκτης δεν μπορεί να μας δώσει πλήρη εικόνα της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης αν δεν συγκριθεί με άλλους αντιπροσωπευτικούς ή πρότυπους αριθμοδείκτες μιας σειράς προηγούμενων χρήσεων. Τέτοια πρότυπα σύγκρισης μπορεί να αποτελέσουν:

- α) Οι αριθμοδείκτες για μια σειρά παλαιότερων οικονομικών δεδομένων των λογιστικών καταστάσεων της συγκεκριμένης επιχείρησης.
- β) Οι αριθμοδείκτες ορισμένων ανταγωνιστικών επιχειρήσεων, οι οποίες δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο με τη μελετημένη επιχείρηση.
- γ) Οι αριθμοδείκτες που να αναφέρονται στο μέσο όρο του κλάδου στον οποίο ανήκει η επιχείρηση.
- δ) Κάποια αναμενόμενα πρότυπα καθορισμένα από τον αναλυτή και την διοίκηση της επιχείρησης, τα οποία βασίζονται στην πείρα τους.

Είναι επίσης αναγκαίο να λεχθεί ότι τα διάφορα είδη αριθμοδεικτών αλληλοσυνδέονται, όποτε είναι απαραίτητη μια συνολική θεώρηση αυτών, προκειμένου να επιτευχθεί πλήρης κατανόηση της χρηματοοικονομικής και λειτουργικής κατάστασης της συγκεκριμένης επιχείρησης. Ανάμεσα στο πλήθος των αριθμοδεικτών που υπάρχουν και οι οποίοι αξιοποιούν αντίστοιχα πλήθος στοιχείων και πληροφοριών, επιλέξαμε ορισμένους οι οποίοι βασίζονται, κυρίως στα στοιχεία που προέρχονται από τις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Οι κυριότεροι από αυτούς και περισσότερο χρησιμοποιημένοι στην χρηματοοικονομική ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων μπορούν να καταταγούν στις εξής κατηγορίες:

- 1) **Αριθμοδείκτες ρευστότητας** : Χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό τόσο της βραχυχρόνιας οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης όσο και της ικανότητας της να ανταποκριθεί στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της.
- 2) **Αριθμοδείκτες δραστηριότητας** : Χρησιμοποιούνται προκειμένου να μετρηθεί ο βαθμός αποτελεσματικότητας μιας επιχείρησης στη χρησιμοποίηση των περιουσιακών της στοιχείων κατά πόσο δηλαδή γίνεται ικανοποιητική ή όχι χρησιμοποίηση αυτών.
- 3) **Αριθμοδείκτες αποδοτικότητας** : Με αυτούς μετράται η αποδοτικότητα μιας επιχείρησης, η δυναμικότητα των κερδών της και η ικανότητα της διοίκησης στη διαχείριση όλων των πόρων που έχει στη διάθεση της. Με αλλά λόγια οι αριθμοδείκτες αυτοί μετρούν το βαθμό επιτυχίας και όχι μιας επιχείρησης σε δεδομένη χρονική στιγμή.
- 4) **Αριθμοδείκτες διάρθρωσης κεφαλαίων και βιωσιμότητας** : Με αυτούς εκτιμάται η μακροχρόνια ικανότητα μιας επιχείρησης να ανταποκρίνεται στις υποχρεώσεις της και οι βαθμοί προστασίας που αναλαμβάνουν οι πιστωτές της.
- 5) **Αριθμοδείκτες δαπανών λειτουργίας** : Αυτοί παρέχουν ένδειξη της πολιτικής που ακολουθεί η διοίκηση μιας επιχείρησης έναντι των διάφορων δαπανών λειτουργίας της και της αποτελεσματικότητας της έναντι των επί μέρους δαπανών.
- 6) **Αριθμοδείκτες επενδύτων** : Αυτοί συσχετίζουν τον αριθμό των μετοχών μιας επιχείρησης και τη χρηματιστηριακή τους τιμή με τα κέρδη τα μερίσματα και τα αλλά περιουσιακά στοιχεία.

## **Αριθμοδείκτες γενικής ρευστότητας και κεφαλαίου κίνησης ( Current Ratio)**

Ο αριθμοδείκτης γενικής ρευστότητας εκφράζει το σύνολο των κυκλοφοριακών στοιχείων μιας επιχείρησης με το σύνολο των βραχυχρόνιων υποχρεώσεων της, η οποία είναι:

$$\text{Αριθμοδείκτης γενικής ρευστότητας} = \frac{\text{Διαθέσιμα} + \text{Απαιτήσεις} + \text{Αποθέματα}}{\text{Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις}}$$

Ο Αριθμοδείκτης αυτός χρησιμεύει στην αξιολόγηση της βραχυπρόθεσμης ρευστότητας της επιχείρησης και ιδιαίτερα στην χορήγηση της πίστωσης από προμηθευτές και κεφαλαίων κίνησης από τις τράπεζες αλλά και στην διατήρηση της από την διοίκηση σε ορθολογικά επίπεδα.

Όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμοδείκτης γενικής ρευστότητας τόσο καλύτερη, από πλευράς ρευστότητας, είναι η θέση της συγκεκριμένης επιχείρησης.

Ένας αριθμοδείκτης γενικής ρευστότητας θα πρέπει να είναι αρκετά μεγαλύτερος την μονάδα για να εξασφαλίζονται τα απαραίτητα όρια ασφάλειας.

## **Αριθμοδεικτης άμεσης ρευστότητας (quick or acid test ratio)**

Ο αριθμοδείκτης άμεσης η ειδικής ρευστότητας περιλαμβάνει όλα εκείνα τα στοιχεία τα οποία μετατρέπονται εύκολα και γρήγορα σε ρευστά και αγνοεί όλα τα στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού τα οποία δε μετατρέπονται εύκολα σε μετρητά.

Δείχνει την σχέση των πλέων ρευστοποιήσιμων κυκλοφοριακών στοιχείων (μετρητά στο ταμείο, τραπεζικές καταθέσεις, χρεόγραφα απαιτήσεις) προς τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις αποτελώντας έτσι μια πιο αυστηρή μέτρηση της ικανότητας της επιχείρησης να ανταποκριθεί στις τρέχουσες υποχρεώσεις της, η οποία είναι:

$$\text{Αριθμοδείκτης άμεσης ρευστότητας} = \frac{\text{Διαθέσιμα} + \text{Απαιτήσεις}}{\text{Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις}}$$

Ο αριθμοδείκτης άμεσης ρευστότητας χρησιμοποιείται στην αξιολόγηση της ρευστότητας και της πιστοληπτικής ικανότητας της μονάδας καθώς και στην αξιολόγηση της απόδοσης του τμήματος πωλήσεων σε συνδυασμό και με τους όρους πωλήσεων.

## **Αριθμοδείκτης ταμειακής ρευστότητας (Cash Ratio)**

Ο αριθμοδείκτης ταμειακής ρευστότητας δίνει την εικόνα της επάρκειας και όχι των μετρητών στην επιχείρηση σε σχέση με τις τρέχουσες λειτουργικές τις ανάγκες. Η ταμειακή ρευστότητα εκφράζει την ικανότητα μιας επιχείρησης να εξοφλεί τις τρέχουσες και ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις της με τα μετρητά που διαθέτει.

Δείχνει την αριθμητική σχέση του διαθέσιμου ενεργητικού δηλαδή των ταμειακών και ισοδύναμων ταμειακών στοιχείων, καταθέσεων όψεως, των επιταγών και των εισηγμένων στο χρηματιστήριο χρεογράφων με τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις και επίσης δείχνει πόσες φορές τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία καλύπτουν τις ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις η οποία είναι:

Αριθμοδείκτης ταμειακής ρευστότητας	=	$\frac{\text{Διαθέσιμο ενεργητικό}}{\text{Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις}}$
-------------------------------------	---	---

Γενικά όσο μεγαλύτερη είναι η τιμή αυτού του δείκτη, τόσο ισχυρότερη είναι η ταμειακή θέση της επιχείρησης και τόσο συνεπώς μικρότερος είναι ο κίνδυνος αδυναμίας εξόφλησης των τρεχουσών υποχρεώσεων της. Δεν υπάρχει κανόνας για το ποια πρέπει να είναι η τιμή του δείκτη. Η τιμή του δείκτη επηρεάζεται από την φύση των κυκλοφοριακών στοιχείων, το είδος των εργασιών της επιχείρησης, την ταχύτητα κυκλοφορίας των αποθεμάτων και των απαιτήσεων, καθώς και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.

## **Αριθμοδείκτες αμυντικού χρονικού διαστήματος (Defensive Internal Ratio)**

Ο αριθμοδείκτης αμυντικού χρονικού διαστήματος αποτελεί ένα πολύ συντηρητικό μέτρο του βαθμού ικανότητας μιας επιχείρησης να καταβάλει τις λειτουργικές της δαπάνες από τα αμυντικά της στοιχεία χωρίς να βασίζεται στα λειτουργικά της έσοδα.

Ο αριθμοδείκτης αυτός βασίζεται στα αμέσως ρευστοποιήσιμα στοιχεία μιας επιχείρησης (μετρητά, εισηγμένα στο χρηματιστήριο χρεόγραφα και απαιτήσεις) που αποτελούν ανά πάσα στιγμή την βασική πηγή ρευστών για την ικανοποίηση των τρεχουσών και προβλεπόμενων ημερήσιων αναγκών σε μετρητά.

Αυτός δείχνει την αριθμητική σχέση του συνόλου των αμέσως ρευστοποιήσιμων στοιχείων (ταμειακών, ισοδύναμων ταμειακών χρεογράφων και απαιτήσεων) μιας επιχείρησης με τις προβλεπόμενες ημερήσιες λειτουργικές δαπάνες αυτής, η οποία είναι:

Αριθμοδείκτης αμυντικού χρονικού διαστήματος	=	$\frac{\text{Διαθέσιμα} + \text{Απαιτήσεις}}{\text{Προβλεπόμενες ημερήσιες λειτουργικές δαπάνες}}$
--	---	--



## Αριθμοδείκτες δραστηριότητας

Οι Αριθμοδείκτες δραστηριότητας εκφράζουν την ταχύτητα ή το ρυθμό χρήσης των περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού. Η χρησιμοποίηση ορισμένων αριθμοδεικτών δραστηριότητας βοηθά να προσδιορίσουμε το βαθμό μετατροπής ορισμένων περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων, απαιτήσεων) σε ρευστά.

### Αριθμοδείκτες ταχύτητας είσπραξης απαιτήσεως (Receivables Turnover Ratio)

Ο αριθμοδείκτης ταχύτητας είσπραξης απαιτήσεων μέτρα την ταχύτητα με την οποία μια επιχείρηση μετατρέπει τις απαιτήσεις σε μετρητά. Εκφράζει τη σχέση της αξίας των πιστωτικών πωλήσεων μιας επιχείρησης μέσα στη χρήση με το μέσο όρο των απαιτήσεων της η οποία είναι:

$$\text{Αριθμοδείκτης ταχύτητας είσπραξης απαιτήσεων} = \frac{\text{Καθαρές πωλήσεις}}{\text{Μέσος όρος απαιτήσεων}}$$

Ο αριθμοδείκτης ταχύτητας είσπραξης απαιτήσεων δείχνει πόσες φορές, κατά μέσο όρο, εισπράττονται οι συνολικές απαιτήσεις μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής χρήσης.

Ο δείκτης αυτός παρέχει ένδειξη της ποιότητας και του βαθμού ρευστότητας των απαιτήσεων μιας επιχείρησης, καθώς και κατά πόσο επιτυχής υπήρξε η διοίκηση αυτής στην είσπραξη των απαιτήσεων της. Σχετικά με την ποιότητα των απαιτήσεων σημειώνεται ότι θα πρέπει να παρακολουθείται η σχέση μεταξύ ύψους των επισφαλών και του ύψους των συνολικών απαιτήσεων.

Ένας άλλος τρόπος με τον οποίο μπορούμε να εκφράσουμε αυτό τον ίδιο βαθμό δραστηριότητας αποτελεί ο δείκτης εκείνος που παρουσιάζει τη μέση περίοδο είσπραξης των απαιτήσεων (Average Collection Period) και εκφράζει τη σχέση του συνόλου των ημερών του έτους, με τον αριθμοδείκτης ταχύτητα είσπραξεως απαιτήσεων η οποία είναι:

$$\text{Μέση περίοδος είσπραξης απαιτήσεων} = \frac{\text{Μέσος όρος βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων}}{\text{Καθαρές Πωλήσεις}}$$

Μεγάλες απαιτήσεις σε περιόδους οικονομικής ύφεσης παρέχουν ένδειξη ότι η επιχείρηση ίσως αναγκάζεται να δανείζεται βραχυπρόθεσμα για να είναι σε θέση να εξοφλεί τις βραχυχρόνιες υποχρεώσεις της. Επίσης όσο μεγαλύτερες είναι οι απαιτήσεις μιας επιχείρησης σε σχέση με τις καθαρές πωλήσεις της, τόσο μεγαλύτερη είναι η πιθανότητα να εμφανιστούν αυξημένες οι μη εισπραχθείσες και οι καθυστερούμενες απαιτήσεις της. Για το λόγο αυτό κρίνεται σκόπιμο ο υπολογισμός του αριθμοδείκτης που εκφράζει την σχέση του συνόλου των προβλέψεων με τις συνολικές απαιτήσεις της επιχείρησης.

$$\text{Αριθμοδείκτης προβλέψεων για ζημίες} = \frac{\text{Προβλέψεις για κάλυψη ζημιών επισφαλών απαιτήσεων}}{\text{Σύνολο απαιτήσεων}}$$

## Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων

Ο αριθμοδείκτης ταχύτητας βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων εκτιμά την ταχύτητα εξόφλησης των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων μίας επιχείρησης. Εκφράζει τη σχέση του συνόλου των αγορών της χρήσης, οι οποίες αφορούν αγορές εμπορευμάτων επί πιστώσεις, με το μέσο ύψος βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων μίας επιχείρησης προς τους προμηθευτές της (ανοικτοί λογαριασμοί προμηθευτών και γραμμάτια πληρωτέα), η οποία είναι:

$$\text{Αριθμοδείκτης ταχύτητας Βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων} = \frac{\text{Αγορές Χρήσεως}}{\text{Μέσο ύψος Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων}}$$

$$\text{Αριθμοδείκτης Ταχύτητας} = \frac{\text{Κόστος Πωληθέντων}}{\text{Μέσο ύψος Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων}}$$

$$\text{Αριθμοδείκτης μέσης διάρκειας παραμονής των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων} = \frac{\text{Μέσο ύψος Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων} * 365}{\text{Αγορές ή Κόστος Πωληθέντων}}$$

Ο παραπάνω αριθμοδείκτης δείχνει πόσες φορές μέσα στη χρήση ανανεώθηκαν οι ληφθείσες από την επιχείρηση πιστώσεις ή πόσες φορές το κόστος πωληθέντων καλύπτει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης.

$$\text{Αριθμοδείκτης Πληρωτέων λογαριασμών} = \frac{\text{Πιστωτικές Αγορές} * 100}{\text{Ύψος Αποθεμάτων}}$$

Ο αριθμοδείκτης αυτός δείχνει το ποσοστό των αποθεμάτων που χρηματοδοτείται από τους προμηθευτές της επιχείρησης.

Η διαχρονική εξέταση του αριθμοδείκτη δείχνει την πολιτική που ακολουθεί η επιχείρηση ως προς τις αγορές της. Μία απότομη μείωση του ενδέχεται ότι οι προμηθευτές της επιχείρησης άλλαξαν συμπεριφορά ή περιόρισαν την παροχή πιστώσεων προς την επιχείρηση.

Τέλος οι τράπεζες συχνά μελετούν την τάση του αριθμοδείκτη των απαιτήσεων σε σχέση με το ύψος των πληρωτέων λογαριασμών στους προμηθευτές, και εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Αριθμοδείκτης απαιτήσεων προς πληρωτέους} = \frac{\text{Σύνολο Απαιτήσεων} * 100}{\text{Σύνολο πληρωτέων Λογαριασμών}}$$

## **Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Αποθεμάτων (Inventories Turnover Ratio)**

$$\text{Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Αποθεμάτων} = \frac{\text{Κόστος Πωληθέντων}}{\text{Μέσο Απόθεμα Προϊόντων}}$$

$$\text{Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Αποθεμάτων} = \frac{\text{Καθαρές Πωλήσεις}}{\text{Μέσο απόθεμα Προϊόντων}}$$

Γενικότερα ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Αποθεμάτων δείχνει πόσες φορές ανανεώθηκαν τα αποθέματα της επιχείρησης, σε σχέση, με τις πωλήσεις μέσα στη χρήση. Όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμοδείκτης τόσο πιο αποτελεσματικά λειτουργεί η επιχείρηση. Ο μέσος χρόνος παραμονής των αποθεμάτων στην επιχείρηση δείχνει τον αριθμό ημερών του χρόνου που παρέμειναν τα αποθέματα στην επιχείρηση μέχρι να πωληθούν ή των αριθμό ημερών που απαιτούνται για να ανανεωθούν τα αποθέματα της επιχείρησης και εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Μέσος Χρόνος Παραμονής Αποθεμάτων} = \frac{365}{\text{Αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθεμάτων}}$$

## **Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Καθαρού Κεφαλαίου Κίνησης (Net Working Capital Turnover Ratio)**

Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Καθαρού Κεφαλαίου Κίνησης δείχνει ποιο είναι το ύψος των πωλήσεων ανά μονάδα καθαρού κεφαλαίου κίνησης και το σχετικό μέγεθος του κεφαλαίου κίνησης σε σύγκριση με τις πωλήσεις, και εκφράζεται από την παρακάτω σχέση:

$$\text{Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Καθαρού κεφαλαίου κίνησης} = \frac{\text{Καθαρές Πωλήσεις}}{\text{Καθαρό κεφάλαιο κίνησης}}$$

\*(καθαρό κεφάλαιο κίνησης= Κυκλοφορούν ενεργητικό – Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις)

## **Αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας (Asset Turnover Ratio)**

Ο Αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας ενεργητικού μίας επιχείρησης, εκφράζει το βαθμό χρησιμοποίησης του σε σχέση με τις πωλήσεις της και η σχέση του αριθμοδείκτη είναι:

$$\text{Αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας Ενεργητικού} = \frac{\text{Καθαρές Πωλήσεις}}{\text{Σύνολο Ενεργητικού}}$$

Γενικά μία υψηλή τιμή του αριθμοδείκτη δείχνει εντατική χρησιμοποίηση ή εκμετάλλευση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης στη δημιουργία πωλήσεων. Αντίθετα μία χαμηλή τιμή του αριθμοδείκτη δείχνει ανεπαρκή χρησιμοποίηση (υποαπασχόληση) των περιουσιακών

στοιχείων, η οποία μπορεί να σημαίνει υπερεπένδυση κεφαλαίων, σε σχέση με τις πωλήσεις της επιχείρησης, έτσι θα πρέπει να αυξήσει το βαθμό χρησιμοποίησης αυτών ή να ρευστοποιήσει κάποιο μέρος των περιουσιακών της στοιχείων.

### **Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Παγίων (Fixed Asset Turnover Ratio)**

Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Παγίων δείχνει το βαθμό χρησιμοποίησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης σε σχέση με τις πωλήσεις της. Εκφράζεται από τη σχέση:

Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Παγίων	=	$\frac{\text{Καθαρές Πωλήσεις}}{\text{Καθαρό Πάγιο Ενεργητικό}}$
---	---	--

Σαν καθαρό πάγιο ενεργητικό υπολογίζεται ο μέσος όρος του παγίου ενεργητικού αρχής συν το πάγιο ενεργητικό τέλους δια δύο εξαιτίας των πραγματοποιούμενων αποσβέσεων κατά τη διάρκεια της χρήσης. Ο δείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας των Παγίων Στοιχείων μετρά την αποτελεσματικότητα με την οποία η επιχείρηση χρησιμοποιεί την επένδυση της σε πάγια στοιχεία, όπως οικόπεδα, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα και οποιοδήποτε άλλο εξοπλισμό. Όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμοδείκτης αυτός, τόσο πιο εντατική είναι η χρησιμοποίηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης σε σχέση με τις πωλήσεις της.

### **Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Ιδίων Κεφαλαίων (Owner's Equity Turnover Ratio)**

Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Ιδίων Κεφαλαίων δείχνει το βαθμό χρησιμοποίησης των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, σε σχέση με τις πωλήσεις της και εκφράζεται από τη σχέση:

Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Ιδίων Κεφαλαίων	=	$\frac{\text{Καθαρές Πωλήσεις}}{\text{Σύνολο ιδίων κεφαλαίων}}$
--	---	---

### **Αριθμοδείκτες αποδοτικότητας (Profitability Ratios)**

Οι Αριθμοδείκτες αποδοτικότητας αναφέρονται αφ' ενός στις σχέσεις κερδών και απασχολούμενων στην επιχείρηση κεφαλαίων και αφ' ετέρου στις σχέσεις μεταξύ κερδών και πωλήσεων.

## **Αριθμοδείκτης μικτού περιθωρίου ή μικτού κέρδους (Gross profit margin)**

Ο Αριθμοδείκτης μικτού περιθωρίου ή μικτού κέρδους δείχνει την ικανότητα μίας επιχείρησης να αποδίδει κέρδη μέσα από τις καθαρές πωλήσεις και εκφράζεται από τη σχέση:

$$\frac{\text{Αριθμοδείκτης μικτού περιθωρίου}}{\text{Η μικτού κέρδους}} = \frac{\text{Μικτά κέρδη εκμετάλλευσης}}{\text{Καθαρές πωλήσεις χρήσης}}$$

Αν η επιχείρηση δημοσιεύει το κόστος πωληθέντων έχουμε τη σχέση:

$$\frac{\text{Αριθμοδείκτης μικτού περιθωρίου}}{\text{Η μικτού κέρδους}} = \frac{\text{Καθαρές πωλήσεις} - \text{Κόστος πωληθέντων}}{\text{Καθαρές πωλήσεις}} * 100$$

Ο υπολογισμός του μικτού κέρδους είναι πολύ σημαντικός για τις εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις, γιατί παρέχει ένα μέτρο αξιολόγησης της αποδοτικότητας τους. Σ' αυτές τις επιχειρήσεις το κόστος πωληθέντων είναι το σημαντικότερο μέγεθος, για την εξασφάλιση της κερδοφόρας δραστηριότητας. Σ' αυτή τη περίπτωση προκύπτει ότι συναφής με τον αριθμοδείκτη μικτού κέρδους είναι και ο αριθμοδείκτης κόστους πωληθέντων και εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{αριθμοδείκτης κόστους πωληθέντων} = \frac{\text{Κόστος πωληθέντων}}{\text{Καθαρές πωλήσεις}} * 100$$

Ο αριθμοδείκτης μικτού κέρδους δείχνει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα μίας επιχείρησης καθώς και την πολιτική των τιμών. Μία επιχείρηση είναι επιτυχημένη όταν έχει ένα υψηλό ποσοστό μικτού κέρδους για να καλύψει τα λειτουργικά και άλλα έξοδα της και να έχει ένα ικανοποιητικό καθαρό κέρδος, σε σχέση με τις πωλήσεις και τα ίδια απασχολούμενα κεφάλαια.

## **Αριθμοδείκτης καθαρού περιθωρίου ή καθαρού κέρδους (Net profit margin)**

Ο Αριθμοδείκτης καθαρού περιθωρίου δείχνει το ποσοστό του καθαρού κέρδους που επιτυγχάνει μία επιχείρηση από τις πωλήσεις της, δηλαδή το κέρδος από τις λειτουργικές της δραστηριότητες και εκφράζεται από τη σχέση:

$$\frac{\text{Αριθμοδείκτης καθαρού περιθωρίου}}{\text{Η καθαρού κέρδους}} = \frac{\text{Καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης}}{\text{Καθαρές πωλήσεις}} * 100$$

## **Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας απασχολούμενων κεφαλαίων (return to total capital employed)**

Ο Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας απασχολούμενων κεφαλαίων δείχνει την κερδοφόρα δυναμικότητα του συνόλου των απασχολούμενων στην επιχείρηση κεφαλαίων (ιδίων + ξένων) και μπορεί να υπολογιστεί είτε για το σύνολο μίας επιχείρησης είτε για τα τμήματα της. Εκφράζεται από τη σχέση των καθαρών κερδών της επιχείρησης, πριν από την αφαίρεση των τόκων και των λοιπών χρηματοοικονομικών εξόδων σε σχέση με το σύνολο απασχολούμενων κεφαλαίων και είναι η εξής:

$$\frac{\text{Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας}}{\text{απασχολούμενων κεφαλαίων}} = \frac{\text{Καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης} + \text{Χρ. Έξοδα}}{\text{Συνολικά απασχολούμενα κεφάλαια}}$$

Ο αριθμοδείκτης αυτός είναι ένας από τους σημαντικότερους αριθμοδείκτες μέτρησης της αποδοτικότητας μίας επιχείρησης.

Για το πραγματικό ύψος συνολικών κεφαλαίων τα οποία διαφέρουν σημαντικά μεταξύ της αρχής και του τέλους της χρήσης, χωρίς να είναι ακριβής ο χρόνος μεταβολής τους, λαμβάνεται ο μέσος όρος συνολικών κεφαλαίων και εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Πραγματικό ύψος} = \frac{\text{Συνολικά κεφάλαια} + \text{Συνολικά κεφάλαια τέλους}}{\text{Συνολικών κεφ.}} \quad 2$$

Η διαχρονική εξέταση του αριθμοδείκτη αποδοτικότητας απασχολούμενων κεφαλαίων δείχνει, ταυτόχρονα την αποδοτικότητα της επιχείρησης στο παρελθόν, και παρέχει ένδειξη για την μελλοντική της εξέλιξη, με την προϋπόθεση ότι θα διατηρηθούν οι ίδιες συνθήκες λειτουργίας της.

### **Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας ενεργητικού (Return on total assets)**

Ο Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας ενεργητικού μετρά την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης, καθώς και των επιμέρους τμημάτων αυτής και αποτελεί ένα είδος αξιολόγησης και ελέγχου της διοίκησης και εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας} = \frac{\text{Καθαρά κέρδη} + \text{Χρηματοοικονομικά έξοδα}}{\text{Ενεργητικού}} \quad \text{Σύνολο ενεργητικού}$$

Για να υπολογισθεί το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που απασχολήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσης, και για να δούμε αν μεταβλήθηκε σημαντικά η αξία των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης στη διάρκεια της χρήσης, και λόγω των υπαρχόντων αποσβέσεων και του πληθωρισμού χρησιμοποιούμε το μέσο όρο του ενεργητικού που εκφράζεται από την σχέση:

$$\text{Μέσος όρος ενεργητικού} = \frac{\text{Ενεργητικό αρχής} + \text{Ενεργητικό τέλους}}{2}$$

### **Συνδυασμένος αριθμοδείκτης αποδοτικότητας ενεργητικού (the Dupont equation)**

Για την εύρεση αποδοτικότητας του ενεργητικού σαν συνδυασμός της αποδοτικότητας των πωλήσεων και του αριθμοδείκτη ταχύτητας κυκλοφορίας του ενεργητικού χρησιμοποιούμε την σχέση την οποία ονομάζουμε εξίσωση Dupont, η οποία είναι:

$$\text{Συνδυασμένος αριθμοδείκτης αποδοτικότητας ενεργητικού} = 100 * \text{καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης (προ τόκων) / καθαρές πωλήσεις} * \text{καθαρές πωλήσεις / μέσο ύψος ενεργητικού}$$

Η παραπάνω σχέση είναι αρκετά σημαντική διότι εκτός του ότι δίνει έμφαση στην ταχύτητα κυκλοφορίας του ενεργητικού και του καθαρού περιθωρίου ή καθαρού κέρδους, βοηθάει στον εντοπισμό δυνατών τρόπων που μπορούν να αυξήσουν τα λειτουργικά της κέρδη, σε σχέση με το ύψος των απασχολούμενων περιουσιακών στοιχείων, έτσι ώστε να βελτιωθεί η απόδοση της.

### **Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων (return on net worth)**

Ο αριθμοδείκτης αποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων είναι ένας ακόμα σπουδαίος δείκτης που απεικονίζει την κερδοφόρα δυναμικότητα μίας επιχείρησης και παρέχει ένδειξη του βαθμού επιτυχίας της στη πραγματοποίηση ενός ικανοποιητικού αποτελέσματος, και εκφράζεται από τη σχέση των καθαρών λειτουργικών κερδών της χρήσης με το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης (μετοχικό κεφάλαιο + αποθεματικό)

$$\text{Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων} = \frac{\text{καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης}}{\text{σύνολο ιδίων κεφαλαίων}} * 100$$

Ο μέσος όρος ιδίων κεφαλαίων, κατά τον οποίο τα ίδια κεφάλαια διαφέρουν μεταξύ αρχής και τέλους, χωρίς να είναι γνωστός ο χρόνος μεταβολής τους, αυτό εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Πραγματικό ύψος ιδίων κεφαλαίων} = \frac{\text{Ίδια κεφάλαια αρχής} + \text{Ίδια κεφάλαια τέλους}}{2}$$

Αν τα νέα κεφάλαια μπήκαν στην επιχείρηση στο μέσο της λογιστικής χρήσης τότε έχουμε τη σχέση:

$$\text{Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας} = \frac{\text{καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης}}{\text{Μέσο ύψος ιδίων κεφαλαίων}} * 100$$

Το πραγματικό ύψος των ιδίων κεφαλαίων κατά τον οποίον συμβαίνει το αντίθετο με το μέσο όρο ιδίων κεφαλαίων και αυτό εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Πραγματικό ύψος ιδίων κεφαλαίων} = \frac{\text{Μεταβολή ιδίων κεφαλαίων} + \text{Αριθμός μηνών ή ημερών μέχρι τέλος της χρήσης}}{125 \text{ ή } 365}$$

Ο αριθμοδείκτης αποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων μετρά την αποτελεσματικότητα με την οποία τα κεφάλαια των φορέων της επιχείρησης απασχολούνται σε αυτή.

Ένας χαμηλός αριθμοδείκτης αποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων παρέχει ένδειξη ότι η επιχείρηση πάσχει σε κάποιο τομέα της, ενώ ένας υψηλός αριθμοδείκτης ιδίων κεφαλαίων δείχνει ότι η επιχείρηση ευημερεί, αυτό μπορεί να οφείλεται στη διοίκηση, ή στη χρησιμοποίηση των κεφαλαίων της κ.λ.π.

Η διαχρονική εξέταση του αριθμοδείκτη δε μπορεί να δώσει αναλυτή ικανοποιητικές – πληροφορίες για τις αιτίες των μεταβολών της αποδοτικότητας των ιδίων κεφαλαίων. Γι' αυτό για να προσδιοριστεί ο βαθμός επίδρασης των παραγόντων που επηρεάζουν την αποδοτικότητα των ιδίων κεφαλαίων, χρησιμοποιείται η <<διευρυμένη εξίσωση Du Pont>> και εκφράζεται από τη σχέση

$$\text{Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας} = \frac{\text{καθαρό περιθώριο κέρδους}}{\text{ιδία κεφάλαια}} * \text{ταχύτητα κυκλοφορίας ενεργητικού} * \text{καθαρό ενεργητικό}$$

Αυτή η σχέση είναι πολύ σημαντική επειδή εκφράζει την αποδοτικότητα των ιδίων κεφαλαίων όχι μόνο ως μία σχέση μεταξύ αποτελεσμάτων και ιδίων κεφαλαίων, αλλά και σαν αποτέλεσμα συνδυασμού των τριών παραγόντων:

- 1) Του καθαρού περιθωρίου ή του καθαρού κέρδους.
- 2) Της ταχύτητας κυκλοφορίας του ενεργητικού.
- 3) Της σχέσης μεταξύ του ενεργητικού και των ιδίων κεφαλαίων.

### **Αριθμοδείκτης οικονομικής μόχλευσης (Finance leverage ratio)**

Ο Αριθμοδείκτης οικονομικής μόχλευσης μετράει το βαθμό χρηματοδότησης της επιχείρησης με ξένα κεφάλαια. Με άλλα λόγια εκφράζει ένα βαθμό ισορροπίας μεταξύ εξωτερικού δανεισμού και εισφοράς κεφαλαίου από τους μετόχους μίας επιχείρησης. Όταν η αποδοτικότητα των συνολικών απασχολούμενων κεφαλαίων είναι μεγαλύτερη από το κόστος των ξένων κεφαλαίων, τότε η προσφυγή της στο δανεισμό είναι επωφελής γι' αυτή. Το αντίθετο συμβαίνει όταν η αποδοτικότητα των συνολικών απασχολούμενων κεφαλαίων της επιχείρησης είναι μικρότερη από το κόστος των ξένων κεφαλαίων. Έτσι ο αριθμοδείκτης εκφράζεται από τη διαφορά που δείχνει την επίδραση των ξένων κεφαλαίων στην αποδοτικότητα των ιδίων κεφαλαίων και έχουμε τη σχέση:

$$\text{Αριθμοδείκτης οικονομικής μόχλευσης} = \frac{\text{Αποδοτικότητα ιδίων κεφαλαίων}}{\text{αποδοτικότητα απασχολούμενων κεφαλαίων}}$$

Σε περίπτωση που ο αριθμοδείκτης αυτός είναι μεγαλύτερος της μονάδας, τότε η επιχείρηση επωφελείται από τη χρήση των ξένων κεφαλαίων, και είναι επικερδής. Όταν όμως ισούται με τη μονάδα τότε, η χρήση των ξένων κεφαλαίων, και η επίδραση στα κέρδη της είναι μηδενική. Τέλος όταν ο αριθμοδείκτης είναι μικρότερος της μονάδας η επίδραση ξένων κεφαλαίων είναι αρνητική και η επιχείρηση δανείζεται με δυσκολία. Αυτό συμβαίνει στις περιπτώσεις υπερδανεισμού, κατά τον οποίο ζημιώνει την επιχείρηση.

### **Ο αριθμοδείκτης δαπανών συντήρησης και επισκευών προς πάγια (ratio of maintenance and repairs to fixed assets)**

Ο αριθμοδείκτης δαπανών συντήρησης και επισκευών των παγίων περιουσιακών στοιχείων δείχνει τον αριθμό μονάδων, που δαπανώνται για κάθε 100 μονάδες παγίων, εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Αριθμοδείκτης δαπανών συντήρησης και επισκευών} = \frac{\text{Δαπάνες συντήρησης και επισκευών} * 100}{\text{Πάγια προ αποσβέσεων}}$$

### **Αριθμοδείκτης δαπανών συντήρησης και επισκευών προς πωλήσεις (Ratio of maintenance and repairs to net sales)**

Ο Αριθμοδείκτης δαπανών συντήρησης και επισκευών προς πωλήσεις είναι πολύ σημαντικός όταν οι δαπάνες συντήρησης και επισκευών μεταβάλλονται ανάλογα με το ύψος των πωλήσεων μιας επιχείρησης, εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Αριθμοδείκτης δαπανών συντήρησης και επισκευών} = \frac{\text{Δαπάνες συντήρησης και επισκευών} * 100}{\text{Πάγια προ αποσβέσεων}}$$



### **Αριθμοδείκτης απόσβεσης παγίων (Ratio of depreciation to fixed assets)**

Ο Αριθμοδείκτης απόσβεσης παγίων (εκτός γηπέδων) δείχνει το ποσοστό των παγίων στοιχείων το οποίο αποσβένει μία επιχείρηση από κάθε μονάδα παγίων εντός μίας χρονικής περιόδου, εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Αριθμοδείκτης απόσβεσης παγίων} = \frac{\text{Αποσβέσεις χρήσης} * 100}{\text{Πάγια προ αποσβέσεων}}$$

Ο αριθμοδείκτης αυτός παρέχει ένδειξη αν η ετήσια απόσβεση είναι επαρκής ή όχι και αν η επιχείρηση ακολουθεί ομοιόμορφη πολιτική αποσβέσεων διαχρονικά ή επηρεάζεται από το ύψος των εκάστοτε πραγματοποιούμενων κερδών.

### **Αριθμοδείκτης απόσβεσης προς πωλήσεις (Ratio of depreciation to net sales)**

Ο Αριθμοδείκτης απόσβεσης προς πωλήσεις δείχνει το ποσοστό πωλήσεων που απορροφάται από τις αποσβέσεις, εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Αριθμοδείκτης απόσβεσης προς καθαρές πωλήσεις} = \frac{\text{Αποσβέσεις χρήσης} * 100}{\text{καθαρές πωλήσεις}}$$

Ο αριθμοδείκτης αυτός έχει σημασία όταν η απόσβεση είναι ανάλογη με το βαθμό απασχόλησης των παγίων. Το ύψος των πραγματοποιούμενων αποσβέσεων μπορεί να διαφέρει από έτος σε έτος, για την ίδια επιχείρηση αλλά και μεταξύ επιχειρήσεων.

### **Αριθμοδείκτες δαπανών λειτουργίας ( Operating Expense Ratios)**

Οι Αριθμοδείκτες δαπανών λειτουργίας παρέχουν ένδειξη της πολιτικής που ακολουθεί η διοίκηση μίας επιχείρησης έναντι των διαφόρων δαπανών λειτουργίας της και αποτελεσματικότητας έναντι των επιμέρους δαπανών. Στην περίπτωση ανοδικής πορείας των λειτουργικών δαπανών πρέπει να γίνει διερεύνηση ως προς την αύξηση. Δυσανάλογη αύξηση ως προς τις πωλήσεις ή άλλων μεγεθών της επιχείρησης οδηγούν στη λήψη αποφάσεων και πρέπει να γίνουν οι απαραίτητες ενέργειες για τη μείωση των δαπανών αυτών.

### **Αριθμοδείκτης λειτουργικών εξόδων (operating ratio)**

Ο Αριθμοδείκτης λειτουργικών εξόδων εκφράζει το ποσοστό των καθαρών πωλήσεων, που απορροφάται από τα λειτουργικά έξοδα και το κόστος πωληθέντων, και η σχέση είναι:

$$\text{Αριθμοδείκτης λειτουργικών εξόδων} = \frac{\text{Κόστος πωληθέντων} + \text{λειτουργικά έξοδα}}{\text{Καθαρές πωλήσεις}} * 100$$

Όσο μεγαλύτερος είναι αυτός ο αριθμοδείκτης, τόσο μικρότερη είναι η αποδοτικότητα της επιχείρησης, γιατί το ποσοστό των λειτουργικών κερδών που παραμένει σ' αυτή βρίσκεται σε τέτοιο επίπεδο, που ίσως να μην επαρκεί για την κάλυψη των χρηματοοικονομικών και άλλων εξόδων της επιχείρησης.

Αν από τη μελέτη του δείκτη αυτού διαχρονικά ή από τη σύγκριση του με άλλους ομοειδών επιχειρήσεων, προκύψουν αποθαρρυντικά συμπεράσματα, τότε θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις διακυμάνσεις των επιμέρους εξόδων και ιδιαίτερα εκείνων που εξαρτώνται από την πολιτική της διοίκησης μίας επιχείρησης (έξοδα ενοικίων, ευρεσιτεχνιών, ανεπίδεκτων είσπραξης απαιτήσεων, αποσβέσεων κ.α.).

### **Αριθμοδείκτης λειτουργικών εξόδων προς πωλήσεις (Operating expenses to net sales ratio)**

Ο Αριθμοδείκτης λειτουργικών εξόδων προς πωλήσεις δίνει τη σχέση που μπορεί να αναλυθεί αυτός με τα επιμέρους λειτουργικά έξοδα τα οποία αντανακλούν τη δυνατότητα της διοίκησης μίας επιχείρησης να προσαρμόζει τα έξοδα της ανάλογα με τις συνθήκες πωλήσεων, και εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Αριθμοδείκτης λειτουργικών εξόδων προς πωλήσεις} = \frac{\text{Λειτουργικά έξοδα}}{\text{Καθαρές πωλήσεις}} * 100$$

Η διαχρονική παρακολούθηση αυτού του αριθμοδείκτη δείχνει την τάση των λειτουργικών εξόδων της επιχείρησης σε σχέση με τον όγκο των πωλήσεων της. Επίσης η σύγκριση του αριθμοδείκτη με τον αντίστοιχο άλλων ομοειδών επιχειρήσεων, ή το μέσο όρο του κλάδου δείχνει τη θέση της με βάση τα λειτουργικά της έξοδα.

### **Αριθμοδείκτης καθαρών κερδών προς τις αμοιβές απασχολούμενων (Trading profit to Wages)**

Ο αριθμοδείκτης καθαρών κερδών προς τις αμοιβές των απασχολούμενων δείχνει έμμεσα την επίδραση που ασκεί μια αύξηση των αμοιβών των απασχολούμενων στην επιχείρηση στα κέρδη της, εκφράζεται από την σχέση:

$$\text{Αριθμοδείκτης καθαρών κερδών προς αμοιβές απασχολούμενων} = 100 * \frac{\text{Καθαρά λειτουργικά κέρδη}}{\text{Αμοιβές απασχολούμενων}}$$

### **Αριθμοδείκτης πάγιων προς μέσο αριθμό απασχολούμενων (Ratio of fixed assets to average number of employees)**

Ο αριθμοδείκτης πάγιων προς μέσο αριθμό απασχολούμενων μέτρα το βαθμό της έντασης κεφαλαίου και της έντασης εργασίας της επιχείρησης, εκφράζεται από την σχέση:

$$\text{Αριθμοδείκτης πάγιων προς μέσο αριθμό απασχολούμενων} = \frac{\text{Καθαρά πάγια}}{\text{Μέσος αριθμός απασχολούμενων}}$$

### **Αριθμοδείκτης κάλυψης επενδύσεων (Ratio of accumulated depreciation to new investments)**

Ο αριθμοδείκτης κάλυψης επένδυσης δείχνει το ποσοστό των νέων επενδύσεων που χρησιμοποιήθηκε από τις αποσβέσεις και εκφράζεται από την σχέση των συνολικών αποσβέσεων σε μια ορισμένη χρονική περίοδο (συνήθως στη λογιστική χρήση) με την αύξηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων στην ίδια χρονική περίοδο η οποία είναι:

$$\text{Αριθμοδείκτης κάλυψης επενδύσεων} = \frac{\text{Συνολικές αποσβέσεις περιόδου} * 100}{\text{Μεταβολή άξιας ακαθάριστων πάγιων στην περίοδο}}$$

### **Αριθμοδείκτες διάρθρωσης κεφαλαίων και βιωσιμότητας (financial structure and viability ratios)**

### **Αριθμοδείκτης ιδίων προς συνολικά κεφάλαια (Ratio of owners equity to total assets)**

Ο αριθμοδείκτης ιδίων προς συνολικά κεφάλαια δείχνει το ποσοστό του συνολικού των ενεργητικών στοιχείων μιας επιχείρησης, που έχει χρηματοδοτηθεί από τους φορείς της, και δίδεται από την σχέση:

$$\text{Αριθμοδείκτης ιδίων κεφαλαίων προς συνολικά κεφάλαια} = \frac{\text{Ίδια κεφάλαια}}{\text{Συνολικά κεφάλαια}} * 100$$

Η διάφορα αυτού του αριθμοδείκτη από το 100 δείχνει το ποσοστό των ξένων κεφαλαίων, που προσφέρθηκαν από τους πιστωτές της.

$$\text{Αριθμοδείκτης δανειακών κεφαλαίων} = \frac{\text{Ξένα κεφάλαια}}{\text{Συνολικά κεφάλαια}} * 100$$

### **Αριθμοδείκτης ιδίων προς δανειακά κεφάλαια (Ratio of owners equity to total liabilities)**

Ο αριθμοδείκτης ιδίων προς δανειακά κεφάλαια δείχνει αν υπάρχει η όχι υπερδανεισμός σε μια επιχείρηση και εκφράζει τη σχέση μεταξύ των ιδίων κεφαλαίων (μετοχικό κεφαλαίο + αποθεματικά) προς το σύνολο των δανειακών (μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες), η οποία είναι:

$$\text{Αριθμοδείκτης ιδίων προς δανειακά κεφάλαια} = \frac{\text{Ίδια κεφάλαια}}{\text{Ξένα κεφάλαια}}$$

Ο αριθμοδείκτης αυτός δείχνει την ασφάλεια που παρέχει η επιχείρηση στους δανειστές της. Όσο μεγαλύτερος είναι τόσο μεγαλύτερη ασφάλεια παρέχεται στους πιστωτές της. Αν είναι μεγαλύτερος της μονάδας οι φορείς της επιχείρησης συμμετέχουν σε αυτή με περισσότερα κεφαλαία από ότι οι πιστωτές της.

### **Αριθμοδείκτης ιδίων κεφαλαίων προς πάγια (Ratio of owners equity to fixed assets)**

Ο αριθμοδείκτης ιδίων κεφαλαίων προς πάγια δείχνει τον τρόπο χρηματοδότησης και το βαθμό κάλυψης των πάγιων στοιχείων (επενδύσεων) μιας επιχείρησης, με ίδια κεφαλαία και εκφράζεται από την σχέση:

Αριθμοδείκτης ιδίων κεφαλαίων προς πάγια	=	$\frac{\text{Ίδια κεφάλαια}}{\text{Καθαρά πάγια στοιχεία}}$
---	---	---

### **Αριθμοδείκτης κυκλοφορούντος ενεργητικού προς συνολικές υποχρεώσεις (Ratio of current assets to total liabilities)**

Ο αριθμοδείκτης αυτός επηρεάζεται αντίστροφα (αρνητικά) από λειτουργικές και έκτακτες ζημίες.

### **Αριθμοδείκτης πάγιων προς βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (Ratio of fixed assets to long term liabilities)**

Ο αριθμοδείκτης πάγιων προς μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις εμφανίζει το βαθμό ασφάλειας που απολαμβάνουν οι μακροχρόνιοι πιστωτές της επιχείρησης, και εκφράζεται από τη σχέση:

Αριθμοδείκτης πάγιων προς μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	=	$\frac{\text{Καθαρά πάγια}}{\text{Μακροχρόνιες υποχρεώσεις}}$
---	---	---

Όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμοδείκτης τόσο μεγαλύτερη είναι η ικανότητα της επιχείρησης να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της και αυτή είναι πιο ασφαλής.

### **Επενδυτικοί αριθμοδείκτες( Investment ratios)**

#### **Κέρδη κατά μετοχή (earnings per share – E.P.S)**

Τα κατά μετοχή κέρδη μιας επιχείρησης είναι ένας από τους σπουδαιότερους δείκτες που χρησιμοποιείται στη χρηματοοικονομική ανάλυση, αλλά απαιτεί μεγάλη προσοχή. Ο αριθμοδείκτης αυτός δείχνει το ύψος των καθαρών κερδών, που αντιστοιχεί σε κάθε μετοχή της επιχείρησης και επηρεάζεται, τόσο από το συνολικό ύψος των κερδών της επιχείρησης όσο και από τον αριθμό των μετοχών της. Το ύψος των κερδών, κατά μετοχή, αντανακλά την κερδοφόρα δυναμικότητα μιας επιχείρησης, με βάση τη μια μετοχή της και χρησιμοποιείται ευρύτατα. Η σχέση η οποία την εκφράζει είναι:

Κέρδη κατά μετοχή	=	$\frac{\text{Σύνολο καθαρών κερδών χρήσης}}{\text{Μέσος αριθμός μετοχών σε κυκλοφορία}}$
-------------------	---	--

### **Μέρισμα κατά μετοχή (Dividends per share)**

Ο δείκτης των κατά μετοχή κερδών μιας επιχείρησης παρέχει ένδειξη του ποσοστού των μερίδων που μοιράζονται στους μέτοχους (μέρισμα) και αυτού που παρακρατείται από την επιχείρηση με την μορφή διάφορων αποθεματικών, και εκφράζεται από την σχέση:

Μέρισμα κατά μετοχή =	$\frac{\text{Σύνολο μερισμάτων}}{\text{Αριθμός μετοχών σε κυκλοφορία}}$
-----------------------	---

### **Τρέχουσα μερισματική απόδοση (Current dividend field)**

Η τρέχουσα μερισματική απόδοση δείχνει την απόδοση που αποκομίζουν οι επενδύτες από τα μερίσματα των μετοχών που έχουν επενδύσει τα κεφαλαία τους, και το πόσο συμφέρουσα είναι η επένδυση σε μετοχές μιας δεδομένης επιχείρησης όταν αγοράζεται σε μια δεδομένη στιγμή στην τρέχουσα χρηματιστηριακή τους αξία, και εκφράζεται από την σχέση:

Μερισματική απόδοση =	$\frac{\text{Μέρισμα κατά μετοχή}}{\text{Τιμή μετοχής στο χρηματιστήριο}} * 100$
-----------------------	--

Όσο μεγαλύτερη είναι η μερισματική απόδοση μιας μετοχής τόσο πιο προσιτή είναι η μετοχή για τους επενδύτες.

### **Το ποσοστό των διανεμόμενων κερδών (percentage of distributed profits)**

Ο δείκτης αυτός δείχνει το ποσοστό των κερδών που διανέμει μία επιχείρηση σαν μέρισμα στους μετόχους της, και εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Ποσοστό διανεμόμενων κερδών} = \frac{\text{Σύνολο μερισμάτων χρήσης} * 100}{\text{Σύνολο καθαρών κερδών χρήσης}}$$

Όσο μεγαλύτερο είναι το ποσοστό των διανεμόμενων κερδών τόσο μεγαλύτερο είναι το καταβαλλόμενο στους μετόχους μέρισμα.

### **Η μερισματική απόδοση ιδίων κεφαλαίων (divided yield on equity capital)**

Ο αριθμοδείκτης μερισματικής απόδοσης ιδίων κεφαλαίων δείχνει την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων μίας επιχείρησης με βάση τα μερίσματα που αυτή καταβάλλει, και εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Μερισματική απόδοση ιδίων κεφαλαίων} = \frac{\text{Συνολικά καταβαλλόμενα μερίσματα}}{\text{Σύνολο ιδίων κεφαλαίων}}$$

### **Αριθμοδείκτης κάλυψης καταβαλλόμενων (divided coverage ratio)**

Ο αριθμοδείκτης κάλυψης καταβαλλόμενων μερισμάτων δείχνει την ικανότητα της επιχείρησης να συνεχίσει την καταβολή του τρέχοντος μερίσματος και στο μέλλον, και εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Αριθμοδείκτης κάλυψης καταβαλλόμενων μερισμάτων} = \frac{\text{Καθαρά κέρδη χρήσης}}{\text{Σύνολο καταβαλλόμενων μερισμάτων}}$$

### **Αριθμοδείκτης αγοραίας τιμής προς λογιστικής αξίας μετοχής (price to book value ratio)**

Ο αριθμοδείκτης της αγοράς προς λογιστική αξία μετοχής (P/BV) δίνει ένδειξη πως οι επενδυτές αποτιμούν την επιχείρηση. Οι επιχειρήσεις που παρουσιάζουν υψηλά ποσοστά απόδοσης στα ίδια κεφαλαία τους είναι σε θέση να διαθέσουν τις μετοχές τους σε τιμές υψηλότερες ή και πολλαπλάσιες από τη λογιστική τους αξία. Η λογιστική αξία της μετοχής ορίζεται από τη σχέση των ιδίων κεφαλαίων προς τον αριθμό των μετοχών που είναι σε κυκλοφορία έτσι ο αριθμοδείκτης εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Αριθμοδείκτης αγοραίας τιμής} = \frac{\text{Αγοραία τιμή μετοχής}}{\text{Προς λογιστική τιμή μετοχής}} \\ \text{λογιστικής αξίας μετοχής}$$

### Λόγος τιμής προς κέρδη ανά μετοχή (price earnings ratio ή P/E)

Ο δείκτης P/E είναι το πλέον δημοφιλές εργαλείο για τους επενδυτές προκειμένου να προσδιορίσουν τις επενδυτικές τους κινήσεις και εμμέσως τις τιμές των μετοχών. Αντιπροσωπεύει την εμπιστοσύνη που δείχνουν οι επενδυτές σε μία μετοχή. Επίσης μας πληροφορεί για τον αριθμό των ετών απαιτούνται σε καθαρά κέρδη ανά μετοχή για την αγορά της μετοχής. Η σχέση η οποία την εκφράζει είναι:

$$\text{Λόγος τιμής προς κέρδη} = \frac{\text{χρηματιστηριακή τιμή μετοχής}}{\text{Κατά μετοχή κέρδη κατά μετοχή}}$$

### Ταμειακή ροή κατά μετοχή (cash flow per share)

Ταμειακή ροή εννοούμε το ύψος των κεφαλαίων που εισέρευσαν στην επιχείρηση ως αποτέλεσμα της δραστηριότητάς της, αφού αφαιρέθηκαν οι καταβληθείσες δαπάνες, και εκφράζεται από τη σχέση:

$$\text{Ταμειακή ροή} = \frac{(\text{Καθαρά κέρδη χρήσης} + \text{Αποσβέσεις χρήσης})}{\text{Κατά μετοχή αριθμός μετοχών σε κυκλοφορία}}$$

Η καθαρά ταμειακή ροή δείχνει κατά πόσο οι τρέχουσες ανάγκες της επιχείρησης καλύπτονται από τα ρευστά που προέρχονται από τη δραστηριότητά της.

### Αριθμοδείκτης απόδοσης μετοχής σε ταμειακή ροή (cash flow ratio)

$$\text{Αριθμοδείκτης απόδοσης μετοχής} = \frac{\text{ταμειακή ροή κατά μετοχή} * 100}{\text{Σε ταμειακή ροή χρηματιστηριακή τιμή μετοχής}}$$

Η σύγκριση του cash flow μίας επιχείρησης με τις επενδύσεις δείχνει το ύψος της αυτοχρηματοδότησης της μέσα σε μία χρήση.

### Αποσβέσεις κατά μετοχή

Για πολλές εταιρείες το ύψος των ετήσιων αποσβέσεων είναι πολύ σημαντικό, ενώ η πολιτική αποσβέσεων είναι διαφορετική από επιχείρηση σε επιχείρηση, είναι χρήσιμο παράλληλα με το συντελεστή αποσβέσεων να προσδιορίζεται και το ύψος των κατά μετοχή αποσβέσεων της χρήσης, το οποίο δίνεται από τη σχέση:

$$\text{Απόσβεση κατά μετοχή} = \frac{\text{Σύνολο αποσβέσεων χρήσης}}{\text{Αριθμός μετοχών σε κυκλοφορία}}$$



## Κεφάλαιο 6: Μέθοδοι κοστολόγησης A.B.C – A.B.M (Activity based cost) (Activity Based Management)

### Στοιχεία και βασικές αρχές λειτουργίας του A.B.C.

#### **Ορισμός του A.B.C.**

Το A.B.C. χρησιμοποιείται για να περιγράψει μια σειρά από σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης που βασίζονται στη μέτρηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας. Το A.B.C. είναι ένα σύστημα κοστολόγησης στο οποίο οι δραστηριότητες είναι οι κύριοι φορείς του κόστους, το κόστος των οποίων αφού υπολογιστεί, κατανέμεται στους τελικούς φορείς του κόστους, που εκτός των ετοιμών προϊόντων ή των υπηρεσιών μπορεί να είναι και οι πελάτες της οικονομικής μονάδας.

Το A.B.C. είναι ένα κοστολογικό σύστημα που βασίζεται στην απευθείας μέτρηση του κόστους του έργου που απαιτείται για την μετατροπή των πρώτων υλών σε προϊόντα ή για την ικανοποίηση της ανάγκης ενός πελάτη. Αυτό επιτυγχάνεται με τον υπολογισμό του κόστους στις επιμέρους μεμονωμένες δραστηριότητες. Γι' αυτό επιβάλλεται:

A) Το κάθε έξοδο να κατανέμεται στις δραστηριότητες

B) Η κάθε δραστηριότητα να σχετίζεται με το παραγόμενο προϊόν, την υπηρεσία ή το έργο χάριν του οποίου πραγματοποιήθηκε.

#### Παράδειγμα

Παρουσιάζεται ένα απλό παράδειγμα που αναδεικνύει πόσο διαφορετικά μπορεί να είναι τα αποτελέσματα της κοστολόγησης, όταν τα ίδια δεδομένα κοστολογούνται αφενός με παραδοσιακό τρόπο, αφετέρου βάσει του A.B.C.

Έστω βιομηχανία κατασκευής μεγάλων επαγγελματικών ψυγείων. Το κόστος της δραστηριότητας <<έλεγχος ποιότητας>> του κάθε ψυγείου είναι 330€ ενώ το κόστος για κάθε εργατόρα ελέγχου 150€. Το ψυγείο No 1 είναι περισσότερο πολύπλοκο και απαιτεί για να παραχθεί 6 ώρες, ενώ το ψυγείο No 2 απαιτεί μόνο 4 ώρες. Μετά την παραγωγή δύο ψυγείων No 1 και τριών No 2 γίνεται ο υπολογισμός του κόστους της δραστηριότητας <<έλεγχος ποιότητας>> για κάθε ψυγείο με τον παραδοσιακό τρόπο κοστολόγησης, όσο και με το σύστημα A.B.C.

#### **A. Με την παραδοσιακή μέθοδο κοστολόγησης**

Γίνεται υπολογισμός του κόστους με βάση τον αριθμό εργατωρών που απαιτεί η κατασκευή του κάθε είδους ψυγείου. Ήτοι:

Κόστος ψυγείου No 1:	150€/ώρα*6 ώρες=900€
Κόστος Ψυγείου No 2:	150€/ώρα*4 ώρες=600€

## **B. Με τη μέθοδο A.B.C.**

Γίνεται υπολογισμός του κόστους με βάση τον αριθμό των ψυγείων που κατασκευάζονται.

Έτσι:

Κόστος ψυγείου Νο 1:	300€ψυγείο*2 ψυγεία=600€
Κόστος Ψυγείου Νο 2:	350€ψυγείο*3 ψυγεία=900€

### **Έννοια της δραστηριότητας (activity)**

Η λειτουργία μίας οικονομικής μονάδας περιλαμβάνει αμέτρητο αριθμό ενεργειών. Γι' αυτό επιδιώκεται το σύνολο αυτών των ενεργειών να συγκεντρώνεται σε ομοιογενείς κατηγορίες ενεργειών ή, όπως αυτές οι κατηγορίες χαρακτηρίζονται, σε ομοιογενείς δραστηριότητες. Έτσι, σαν δραστηριότητα μπορεί να χαρακτηριστεί ότι είναι ένα σύνολο ενεργειών που εκτελούνται με στόχο την επίτευξη κάποιου κοινού στόχου. Αλλά και ειδικότερα για το A.B.C., δραστηριότητα μπορεί να ορισθεί ότι είναι ένα σύνολο ακριβώς καθορισθεισών ενεργειών που, μέσα από μία συνεχή απορρόφηση πόρων, επιδιώκεται η επίτευξη κάποιου καθορισμένου επιχειρησιακού στόχου.

### **Κατηγορίες δραστηριοτήτων**

Οι επιμέρους αναλυτικές δραστηριότητες μπορούν να ομαδοποιηθούν σε κατηγορίες ανάλογα με τη φύση και το είδος τους. Σαν βασικές κατηγορίες δραστηριοτήτων μπορούν να θεωρηθούν ότι είναι:

- **Η επεξεργασία των στοιχείων**  
Το κάθε στοιχείο μέσω κάποιας δραστηριότητας μετατρέπεται σε κάτι διαφορετικό. Π.χ. μία απλήρωτη επιταγή, όταν πληρώνεται (δραστηριότητα), μεταβάλλεται σε διαθέσιμη χρηματική αξία ή, όταν το ημιέτοιμο προϊόν συσκευαστεί (δραστηριότητα) μεταβάλλεται σε έτοιμο προϊόν.
- **Η κίνηση των στοιχείων**  
Η μεταφορά ενός υλικού αγαθού από μία θέση σε μία άλλη είναι μία δραστηριότητα μετακίνησης. Π.χ. η μεταφορά του έτοιμου προϊόντος από το μηχάνημα συσκευασίας στην αποθήκη για πώληση αποτελεί τέτοιου είδους δραστηριότητα.
- **Η προετοιμασία των μέσων**  
Η θέρμανση του λέβητα για την ετοιμασία της παραγωγής ατμού ή η τοποθέτηση καυσίμων σε μία μηχανή αποτελούν δραστηριότητες προετοιμασίας των μέσων.
- **Η μετακίνηση του μέσου**  
Η μετακίνηση ενός εργάτη από μία θέση εργασίας σε μία διαφορετική αποτελεί δραστηριότητα αυτής της κατηγορίας.
- **Η συντήρηση ή επισκευή του μέσου**  
Η εργασία επισκευής ενός αυτοκινήτου της επιχείρησης είναι μία δραστηριότητα αυτού του είδους.

Ο πίνακας που ακολουθεί απεικονίζει τις δραστηριότητες μίας βιομηχανικής μονάδας με την σειρά που πραγματοποιούνται. Σε κάθε δραστηριότητα παρατίθεται ο χρόνος που απαιτείται

για την πραγματοποίησή της. Ο στόχος εδώ είναι ο προσδιορισμός των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία στο προϊόν και αυτών που δεν προσθέτουν.

Δραστηριότητες			
	(Από την παραλαβή των πρώτων υλών μέχρι την αποστολή του προϊόντος στον πελάτη)	Προσθέτουν αξία	Δεν προσθέτουν αξία
		Ημέρες	Ημέρες
1	Παραλαβή των πρώτων υλών		1
2	Ποιοτικός έλεγχος πρώτων υλών		2
3	Αποθήκευση πρώτων υλών		18
4	Μεταφορά πρώτων υλών στην παραγωγή		0,5
5	Αναμονή μέχρι την ανάλωση		5
6	Εκκίνηση των μηχανών παραγωγής		0,5
7	Παραγωγή προϊόντος	3,5	
8	Ποιοτικός έλεγχος προϊόντος		1
9	Μετακίνηση στο τμήμα συσκευασίας		0,5
10	Παραμονή στο τμήμα συσκευασίας		15
11	Μετακίνηση στο χώρο των μηχανών		0,5
12	Εκκίνηση των μηχανών συσκευασίας		0,5
13	Συσκευασία προϊόντος		0,5
14	Ποιοτικός έλεγχος		2
15	Μετακίνηση στην αποθήκη ετοιμών	0,5	
16	Παραμονή στην αποθήκη ετοιμών		10
17	Αποστολή στο πρακτορείο		1
18	Αναμονή στο πρακτορείο		0,5
19	Αποστολή στον πελάτη		1,5
	<b>Σύνολο ημερών</b>	<b>4</b>	<b>60</b>

### Βασικές έννοιες που χαρακτηρίζουν ένα σύστημα A.B.C. (Resources)

#### Πόροι

Για το A.B.C. σαν πόροι μπορεί να χαρακτηριστούν τα διαθέσιμα μέσα που χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων. Π.χ. πόροι είναι οι πρώτες ύλες, οι εργαζόμενοι, η ενέργεια, τα μηχανήματα, τα κτήρια το χρήμα, τα εργαλεία, τα ανταλλακτικά των μηχανημάτων.

#### Φορέας κόστους (Cost object)

Σαν <<φορέας ή αντικείμενο κόστους>> μίας οικονομικής μονάδας χαρακτηρίζεται το τελικό αντικείμενο των εργασιών της μονάδας αυτής, δηλαδή είναι ο φορέας που απορροφά το σύνολο των δραστηριοτήτων της.

#### Κατανομείς πόρων (Resource drivers)

Κατανομείς πόρων είναι οι συνδυαστικοί κρίκοι μεταξύ των έμμεσων πόρων και των δραστηριοτήτων. Οι κατανομείς αυτοί οδηγούν το κόστος των πόρων στις δραστηριότητες που το απορροφούν, ο βαθμός δε απορρόφησης είναι ανάλογος του έργου που εκτελείται σε αυτές τις δραστηριότητες.

### Κατανομές δραστηριοτήτων (Resources activities)

Είναι μέθοδοι κατανομής του κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους. Ο κατανομέας της κάθε δραστηριότητας, ως οδηγός κόστους κατανέμει το κόστος αυτής στους κατάλληλους φορείς (αγαθά ή πελάτες) που το απορροφούν.

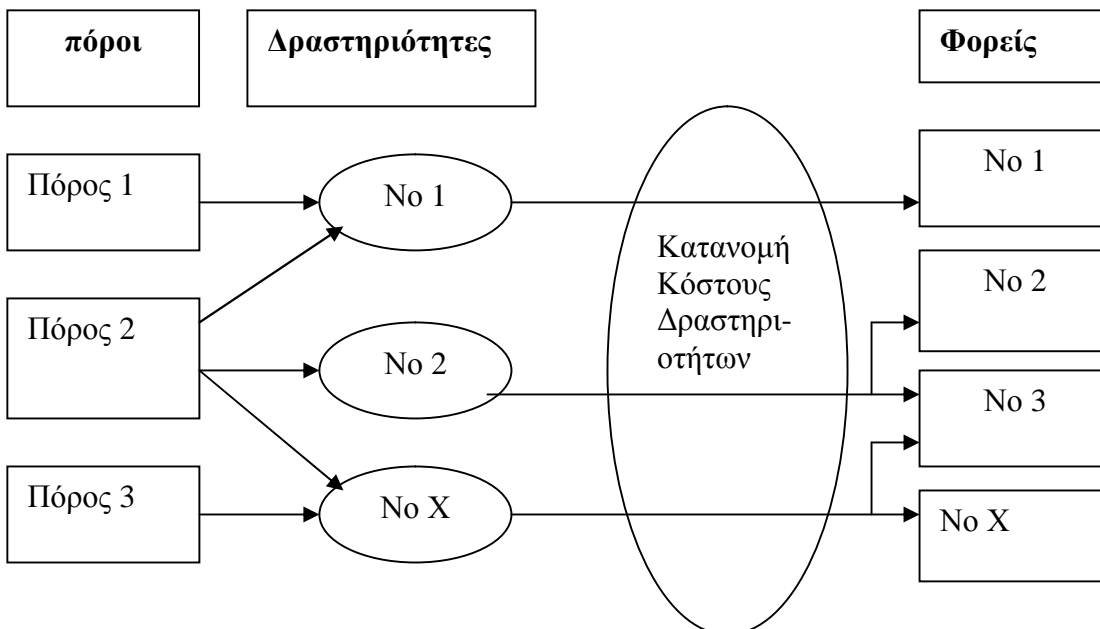
### Δείκτες (ή μετρητές) απόδοσης

Οι δείκτες απόδοσης μετρούν το βάθος της αποτελεσματικότητας μίας δραστηριότητας στις απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας.

### Αλυσίδα προστιθέμενης αξίας (Value chain)

Η κάθε οικονομική μονάδα έχει εισροές τις οποίες τις μετατρέπει σε εκροές. Η πρόσθεση αξίας (value) στις εισροές τις μετατρέπει σε εκροές μέσω των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών που αγοράζονται από τους πελάτες. Έτσι δημιουργείται μία αλυσίδα από δραστηριότητες που προστιθέμενη στις εισροές δημιουργεί τις τελικές εκροές. Το φαινόμενο αυτό ονομάζεται ως αλυσίδα αξιών προστιθέμενων δραστηριοτήτων.

### Συσχέτιση πόρων δραστηριοτήτων και φορέων κατά το A.B.C.



## Οδηγοί κόστους

Η επιβάρυνση των φορέων του κόστους με το κόστος των δραστηριοτήτων δε γίνεται τυχαία. Αυτό επιτυγχάνεται με τον προσδιορισμό ενός μηχανισμού μέσω του οποίου πραγματοποιείται η μεταφορά του κόστους της κάθε δραστηριότητας στους τελικούς φορείς. Σαν μηχανισμός βέβαια δεν νοείται τίποτα άλλο παρά ο εντοπισμός των μεταφορέων του κόστους των δραστηριοτήτων προς τους φορείς. Οι μεταφορείς αυτοί είναι οι οδηγοί του κόστους των δραστηριοτήτων (activities cost drivers).

Για οδηγοί κόστους των δραστηριοτήτων χρησιμοποιούνται μία η περισσότερες επιχειρησιακές μεταβλητές, όπως π.χ. οι παρτίδες παραγωγής ή οι ποσότητες παραγωγής ή ο χρόνος λειτουργίας των μηχανών κατά προϊόν κ.α.

## Παράδειγμα

Βιομηχανική επιχείρηση παράγει τα προϊόντα Α και Β τα κοστολογικά δεδομένα της βιομηχανίας είναι:

Προϊόντα	A	B	Σύνολο
Μονάδες παραγωγής	10.000	15.000	
Εντολές παραγγελιών	25	100	125
Δοκιμές μηχανών (set-ups)	20	80	100
Ώρες άμεσης εργασίας κατά μονάδα	2	3	
Ώρες λειτουργίας μηχανημάτων κατά μονάδα	5	2	

Τα τμήματα κέντρα κόστους είναι τα ακόλουθα και επιβαρύνονται με τα αντίστοιχα ποσά:

- 1) Τμήμα παραγωγής: 400.000
  - 2) Τμήμα δοκιμών των μηχανών: 40.000
  - 3) Τμήμα παραγγελιών: 80.000
- Σύνολο 520.000

Τόσο με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης όσο και με το A.B.C., το κόστος καταλογίζεται στα προϊόντα χρησιμοποιώντας δύο στάδια εργασιών. Στο πρώτο στάδιο το κόστος κατανέμεται στα κέντρα κόστους και στο δεύτερο καταλογίζεται στα προϊόντα. Με βάση αυτά τα δεδομένα το σύνολο των εργασιών και των μηχανωρών κατά προϊόν είναι:

Προϊόντα	Σύνολο ωρών Άμεσης εργασίας	Σύνολο ωρών Λειτουργίας Μηχανημάτων
A	20.000 (=2*10.000)	50.000 (=5*10.000)
B	45.000 (=3*15.000)	30.000 (=2*15.000)
ΣΥΝΟΛΟ	65.000	80.000

### A. Κοστολόγηση με τον παραδοσιακό τρόπο

Το κόστος του κύριου κέντρου κόστους <<παραγωγή>> αλλά και των βοηθητικών <<παραγγελίες>> και <<δοκιμές>> (δηλαδή το ποσό των 520.000€) καταλογίζεται στο κόστος των παραχθέντων προϊόντων Α και Β με δύο τρόπους. Βάσει των ωρών εργασίας των εργαζομένων και βάσει των ωρών λειτουργίας των μηχανημάτων. Έτσι:

#### Καταλογισμός κόστους βάσει εργατωρών

- 1) Συνολικό κόστος=520.000 €
- 2) Κόστος για κάθε ώρα άμεσης εργασίας:  $520.000 \text{ €} / 65.000 \text{ ώρες} = 8,00 \text{ €} / \text{ώρα}$
- 3) Κόστος ανά μονάδα προϊόντος Α:  
 $2 \text{ ώρες άμεσης εργασίας} * 8,00 \text{ €} / \text{ώρα} = 16,00 \text{ €}$
- 4) Κόστος ανά μονάδα προϊόντος Β:  
 $3 \text{ ώρες άμεσης εργασίας} * 8,00 \text{ €} / \text{ώρα} = 24,00 \text{ €}$
- 5) Συνολικό κόστος του προϊόντος Α:  
 $10.000 \text{ μονάδες προϊόντος} * 16,00 \text{ €} / \text{μονάδα} = 160.000 \text{ €}$
- 6) Συνολικό κόστος του προϊόντος Β:  
 $15.000 \text{ μονάδες προϊόντος} * 24,00 \text{ €} / \text{μονάδα} = 360.000 \text{ €}$

#### Καταλογισμός κόστους βάσει μηχανωρών

- 1) Συνολικό κόστος = 520.000 €
- 2) Κόστος για κάθε ώρα λειτουργίας των μηχανημάτων:  
 $520.000 \text{ €} / 80.000 \text{ ώρες} = 6,50 \text{ €} / \text{ώρα}$
- 3) Κόστος ανά μονάδα προϊόντος Α:  
 $5 \text{ ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων} * 6,50 \text{ €} / \text{ώρα} = 32,50 \text{ €}$
- 4) Κόστος ανά μονάδα προϊόντος Β:  
 $2 \text{ ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων} * 6,50 \text{ €} / \text{ώρα} = 13,00 \text{ €}$
- 5) Συνολικό κόστος του προϊόντος Α:  
 $10.000 \text{ μονάδες προϊόντος} * 32,50 \text{ €} / \text{μονάδα} = 325.000 \text{ €}$
- 6) Συνολικό κόστος του προϊόντος Β:  
 $15.000 \text{ μονάδες προϊόντος} * 13,00 \text{ €} / \text{μονάδα} = 195.000 \text{ €}$

## B. Κοστολόγηση με τους κανόνες A.B.C.

Σύμφωνα με τις αρχές του A.B.C. οι τρεις δραστηριότητες <<παραγγελίες>> <<παραγωγή>> και <<δοκιμές>> δέχονται ως οδηγούς κόστους τους ακόλουθους:

- 1) <<Παραγγελίες>> τον αριθμό των εντολών παραγγελίας.
- 2) <<Παραγωγή>> τον αριθμό των μηχανωρών
- 3) <<Δοκιμές>> τον αριθμό των δοκιμών παραγωγής.

	Δραστηριότητες		
	Παραγγελίες	Παραγωγή	Δοκιμές
<b>Κόστος που αφορά τις δραστηριότητες</b>	80.000 €	400.000 €	40.000 €
Δραστηριότητες που πραγματοποιήθηκαν	125 εντολές παραγγελιών	80.000 ώρες λειτουργίας μηχανών	100 δοκιμές
Κόστος κατά πραγματοποιούμενη δραστηριότητα	640,00 € ανά εντολή (=80.000:125)	5,00 € ανά ώρα (=400.000:80.000)	400,00 € ανά δοκιμή (=40.000:100)
<b>Κόστος που καταλογίζεται στα προϊόντα</b>			
Προϊόν Α	16.000 € (=25*640,00)	250.000 € (=50.000*5,00)	8.000 € (=20*400,00)
Προϊόν Β	64.000 € (=100*640,00)	150.000 € (=30.000*5,00)	32.000 € (=80*400,00)

### Κόστος ανά μονάδα προϊόντος

Προϊόν Α =  $(16.000 + 250.000 + 8.000) : 10.000 = 27,40 \text{ €}$

Προϊόν Β =  $(64.000 + 150.000 + 32.000) : 15.000 = 16,40 \text{ €}$

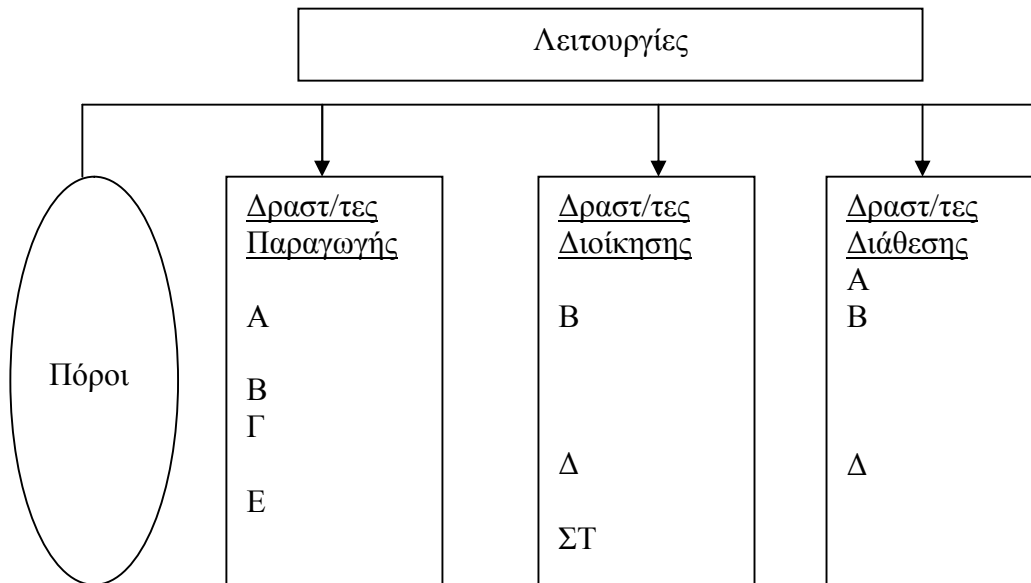
### Συγκρίσεις

Το κόστος κατά μονάδα των προϊόντων Α και Β, και για τα δύο συστήματα κοστολόγησης, διαμορφώθηκε ως εξής:

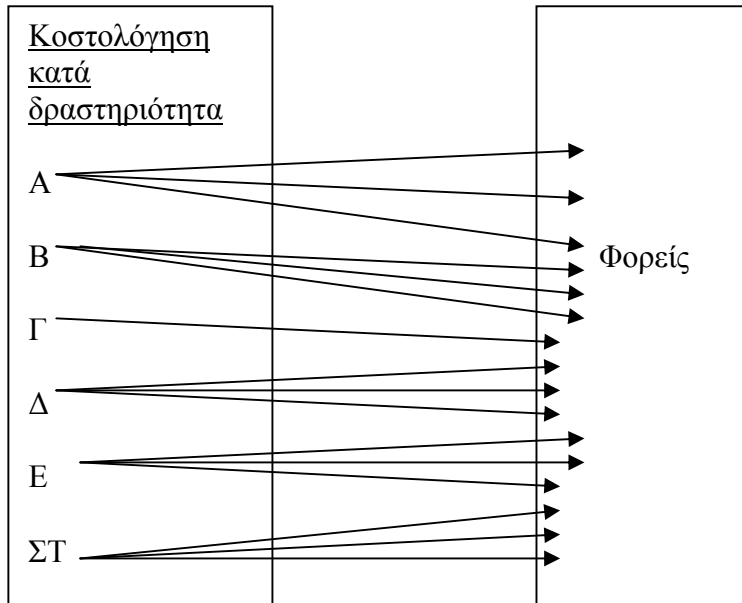
Σύστημα κοστολόγησης	Προϊόντα	
	<<Α>>	<<Β>>
<b>A. παραδοσιακό σύστημα</b>		
A1. Κατανομή κόστους βάσει εργατωρών	16,00	24,00
A2. Κατανομή κόστους βάσει μηχανωρών	32,50	13,00
<b>B. A.B.C.</b>	27,40	16,40
<b>Διαφορές(%)</b>		
A1 με Β	+71,25%	-31,67%
A2 με Β	-15,69%	+26,15%

## Συμπέρασμα

Όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα, συγκρινόμενα τα αποτελέσματα της κοστολόγησης του συστήματος A.B.C. με τα αντίστοιχα της παραδοσιακής μεθόδου (χρησιμοποιώντας μάλιστα και τους δύο εγκυρότερους τρόπους κατανομής των γενικών εξόδων, ήτοι τις εργατώρες και τις μηχανώρες ) αυτά διαφέρουν σε μεγάλο βαθμό μεταξύ τους. Έτσι αποδεικνύεται ο μεγάλος βαθμός εγκυρότητας και αξιοπιστίας των αποτελεσμάτων του συστήματος A.B.C. έναντι των παραδοσιακών συστημάτων.







### **Activity based management (A.B.M.)**

Είναι μία αναβάθμιση του συστήματος A.B.C. και λόγω της έντονης διοικητικής μορφής των εργασιών του χαρακτηρίζεται σαν τρόπος διοίκησης των δραστηριοτήτων. Με άλλα λόγια το A.B.M. δεν είναι τίποτα άλλο από τον τρόπο που χρησιμοποιεί το A.B.C. το management της επιχείρησης.

### **A.B.M. και διοικητικό management**

Οι τάσεις οι οποίες διαγράφονται διεθνώς γύρω από το A.B.C. είναι αυτές που επικεντρώνονται στη μετάβαση από την κοστολόγηση με βάση της δραστηριότητες στον τρόπο διοίκησης των δραστηριοτήτων και η χρησιμοποίηση του A.B.C. συνέβαλαν στην αναθεώρηση

- Του τρόπου διοίκησης των λειτουργιών και
- Των τακτικών εφαρμογών υλοποίησης μίας επιχειρηματικής στρατηγικής.

## **Στόχοι του Α.Β.Μ.**

Όλες οι δραστηριότητες κατά το Α.Β.Μ. προσβλέπουν προς την κατεύθυνση της διαρκούς ικανοποίησης του πελάτη στις συναλλαγές του με την οικονομική μονάδα, σε συνδυασμό βέβαια με την ενίσχυση των οικονομικών αποτελεσμάτων αυτής. Κάθε δραστηριότητα συμβάλει στη κοινή αυτή προσπάθεια μέσα από τη συνεχή ενίσχυση των παραμέτρων που σχετίζονται κυρίως με την ποιότητα των προϊόντων και υπηρεσιών την αξιοπιστία των ενεργειών, το ανταγωνιστικό κόστος και την έγκαιρη παράδοση των πωληθέντων αγαθών. Έτσι οδηγούμαστε στους δύο βασικούς στόχους του Α.Β.Μ. που είναι η συνεχής βελτίωση:

- 1) Της σχέσης μεταξύ της οικονομικής μονάδας και πελάτη καθώς και
- 2) Των αποτελεσμάτων αυτών.

## **Κανόνες που διέπουν το Α.Β.Μ.**

Ένα σύστημα Α.Β.Μ. αποδίδει τα καλύτερα δυνατά αποτελέσματα, όταν η εφαρμογή του διέπεται από τους ακόλουθους δύο κανόνες λειτουργίας:

- A) Η επιλογή των πόρων κατά δραστηριότητα να είναι τέτοια ώστε η απόδοσή τους να αποδίδει τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα
- B) Να υπάρχει συνεχής βελτίωση όλων των παραμέτρων που έχουν πραγματική σημασία για τον πελάτη.

## **Το Α.Β.Μ. και η μείωση του κόστους**

Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης η προσπάθεια για μείωση του κόστους επικεντρώνεται στη μείωση των οργανικών εξόδων. Στα συστήματα Α.Β.Μ. η κύρια προσπάθεια μείωσης του κόστους επικεντρώνεται στην αύξηση της απόδοσης των δραστηριοτήτων, γιατί για ένα σύστημα Α.Β.Μ., το κλειδί της πραγματικής και μόνιμης μείωσης του κόστους είναι η αποδοτικότερη λειτουργία των δραστηριοτήτων.

## **Α.Β.Μ. και πελάτες**

Μέσα από τις εργασίες του Α.Β.Μ. εντοπίζεται το κόστος του κάθε πελάτη.

Έτσι παρέχονται δυνατότητες για:

- Προστασία των υφιστάμενων κερδοφόρων πελατών
- Επανατιμολόγηση των ακριβών προϊόντων.
- Διαμόρφωση προγράμματος εκπτώσεων, προκειμένου να εξυπηρετηθούν και να αυξηθούν οι πωλήσεις προς πελάτες.
- Κατάρτιση στρατηγικών αμοιβαίου οφέλους (min – win strategies) μεταξύ οικονομικής μονάδας και πελατών, μέσα από μία στόχευση μείωσης του κόστους εξυπηρέτησης των πελατών.
- Παύση συνεργασιών με πελάτες που είναι ζημιογόνοι και προώθηση τους προς τους ανταγωνιστές.
- Απόκτηση κερδοφόρων πελατών που μέχρι τώρα εξυπηρετούνταν κατά κύριο λόγο από τους ανταγωνιστές.

## **Α.Β.Μ. και προμηθευτές**

Η επιλογή των προμηθευτών και η σχέση που αναπτύσσει μαζί τους η οικονομική μονάδα σχετίζεται με την τεχνική διοίκησης των δραστηριοτήτων.

Οι οικονομικές μονάδες υπολογίζοντας το κόστος που συνεπάγεται η υποβολή των παραγγελιών στους προμηθευτές και στη συνέχεια η παραλαβή των υλικών, ο έλεγχος, η μετακίνηση, η αποθήκευση, και ο διακανονισμός πληρωμής τους, μπορούν να εντοπίσουν τους

προμηθευτές που έχουν το χαμηλότερο συνολικό κόστος για τη μονάδα και όχι γιατί προσφέρουν τη χαμηλότερη τιμολογιακή τιμή. Επίσης η στενότερη συνεργασία μεταξύ των οικονομικών μονάδων και των προμηθευτών επιτρέπει την εξεύρεση λύσεων με προβλήματα που έχουν σχέση με τη λειτουργία της ίδιας της μονάδας, όπως π.χ. μείωση των αποθεμάτων, τη βελτίωση του τρόπου σχεδιασμού προμηθειών, την κάλυψη της αναγκαιότητας για ανάπτυξη νέων προϊόντων κ.λ.π.

### **A.B.M. και σύγχρονη τεχνολογία**

Αν και το σύστημα A.B.M. έχει ελάχιστα χρόνια ζωής (ουσιαστικά κατά το τέλος της δεκαετίας του 1990 άρχισε να γίνεται διεθνώς αποδεκτό από τον επιχειρηματικό κόσμο), δεν είναι λίγες οι επιχειρήσεις ανάπτυξης λογισμικών συστημάτων (software) που ασχολήθηκαν με προγράμματα A.B.M. ο τομέας των συστημάτων λογισμικής υποστήριξης κατασκεύασε <<πακέτα>> προγραμμάτων, η υιοθέτηση και εφαρμογή των οποίων από μία οικονομική μονάδα αυξάνουν σε μεγάλο βαθμό της δυνατότητες του management αυτής της μονάδας.

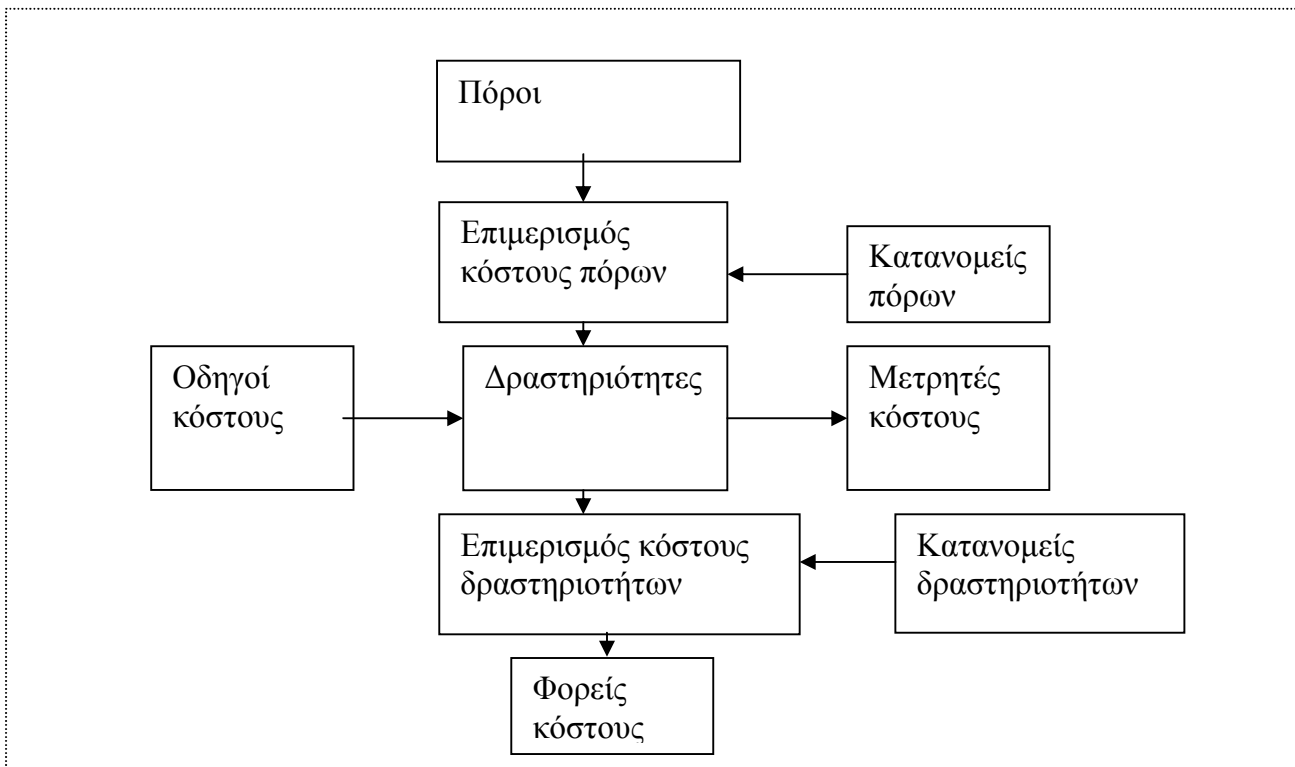
#### **Παράγοντες που επηρεάζουν την επιτυχή εφαρμογή ενός συστήματος A.B.M.**

Η αντίδραση του ανθρώπινου παράγοντα σε κάθε τι καινούργιο και ριζοσπαστικό συνήθως είναι αρνητική. Από τον κανόνα αυτό δεν εξαιρείται ούτε ο κόσμος των επιχειρήσεων.

Ειδικότερα στην περίπτωση της εφαρμογής ενός συστήματος A.B.M., λόγω των χαρακτηριστικών του δεδομένων, εύλογο είναι να προκαλούνται ανησυχίες και αντιδράσεις όχι μόνο από μεγάλη μερίδα των εργαζομένων αλλά και από πολλά ανώτερα και ανώτατα στελέχη. Με την ανάδειξη του ανθρώπινου παράγοντα σαν του κορυφαίου αρνητικού στοιχείου στην προσπάθεια για ορθή εφαρμογή του A.B.M. οι βασικότεροι παράγοντες που μπορούν να συμβάλουν στην επιτυχή εφαρμογή ενός τέτοιου συστήματος είναι:

- A) Το A.B.M. να ενταχθεί στο επιχειρησιακό management της εταιρείας.
- B) Να έχει την έντονη υποστήριξη από την κορυφή της διοίκησης.
- Γ) Να υπάρχει συνεχής εκπαίδευση του προσωπικού επί του συστήματος.
- Δ) Η εφαρμογή του να αποτελεί πρωτοπόρο αλλαγή.
- E) Η διαδικασία της αλλαγής να έχει συγκεκριμένους στόχους.

## Activity Based Management (Η λειτουργία του A.B.C.)



### A.B.C. και επιχειρηματικές αποφάσεις

Αξιοπιστία του συστήματος κοστολόγησης

Ο βαθμός αξιοπιστίας της κατανομής του κόστους των δραστηριοτήτων προς το κόστος παραγωγής των προϊόντων και προς το κόστος διάθεσης στους πελάτες, εξαρτάται από τον αριθμό των παραγόμενων και πωλούμενων αγαθών. Γιατί όσα λιγότερα είδη αγαθών παράγονται και πωλούνται, τόσο ορθότερα πραγματοποιείται η μεταφορά του κόστους της κάθε δραστηριότητας προς τα αγαθά αυτά. Βέβαια η απόλυτη ορθότητα επιτυγχάνεται, όταν υπάρχει παραγωγή και διάθεση ενός μόνο αγαθού (μονοπαραγωγή) δηλαδή όταν το κόστος των δραστηριοτήτων καταλογίζεται άμεσα στο ένα και μοναδικό αγαθό. Γι' αυτό ο βαθμός ικανότητας ενός συστήματος A.B.C. αυξάνει ανάλογα:

- Με τον αριθμό αύξησης των αγαθών (προϊόντων και υπηρεσιών) που κοστολογεί
- Με το βαθμό ορθότητας του υπολογιζόμενου κόστους των αγαθών

### Σημείωση

Ο βαθμός επιτυχίας ενός συστήματος A.B.C. είναι ανάλογος του βαθμού συμμετοχής των εργαζομένων στις διαδικασίες λειτουργίας του συστήματος. Η διοίκηση πρέπει να στηρίζεται στους εργαζομένους, γιατί αυτοί στην πλειοψηφία περιπτώσεων, σκέπτονται και ενεργούν περισσότερο από τους ιδιοκτήτες της επιχείρησης, και οι αποφάσεις τους χαρακτηρίζονται από μεγάλο βαθμό ορθότητας και εγκυρότητας.

### **Αξιοπιστία του κόστους δραστηριοτήτων**

Ο ορθός υπολογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων ενισχύει τις δυνατότητες λήψης έγκυρων αποφάσεων. Η ικανότητα και αξιοπιστία του A.B.C. εκτός του ότι μετράται από το βαθμό ορθότητας του υπολογισμού του κόστους των προϊόντων και υπηρεσιών, κρίνεται και από το είδος και τον αριθμό των πληροφοριών που παρέχει. Ο ορθός υπολογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων συμβάλει στην παροχή πολλών και έγκυρων πληροφοριών, Η αξιοποίηση των οποίων αυξάνει τις δυνατότητες που έχουν τα αγαθά να διατηρούν την υπάρχουσα δυναμική τους στις εμπορικές αγορές και παράλληλα να επιδιώκουν μία εντονότερη παρουσία σ' αυτές (αύξηση μεριδίου) το κλειδί της επιτυχούς δράσης του A.B.C. είναι ο μεγάλος βαθμός απλότητας και η αξιοπιστία που εμπεριέχουν οι μεμονωμένες δραστηριότητες του συστήματος.

### **Κόστος προϊόντων και λήψη αποφάσεων**

Η σύγκριση του κόστους των προϊόντων σαν το μοναδικό κριτήριο στην λήψη των αποφάσεων πρέπει να αποφεύγεται. Αυτό στηρίζεται στο ότι, αφού το κάθε παραγόμενο προϊόν είναι ανεξάρτητο από τα υπόλοιπα, αν υπάρξει οποιαδήποτε μεταξύ τους σύγκριση είναι λάθος ενέργεια, γιατί συγκρίνονται δύο ανεξάρτητα (άρα ανόμοια) μεταξύ τους αντικείμενα. Έτσι για κάθε αγαθό η κύρια σύγκριση πρέπει να γίνεται στο επίπεδο του εμπορικού κόστους μεταξύ αυτού και του κάθε ανταγωνιστικού προς αυτό προϊόντος. Θεμελιώδης αρχή της χρησιμότητας και προορισμού της κοστολόγησης δεν είναι άλλος από τη χρησιμοποίηση της για την λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα.

### **Έλεγχος αξιοπιστίας συστημάτων**

Ένα σύστημα είναι αξιόπιστο, όταν αποδεδειγμένα και διαχρονικά οι πληροφορίες που διαμορφώνει αποτελούν μία φερέγγυα βάση για λήψη αποφάσεων στρατηγικού και τακτικού χαρακτήρα. Η συνεχής διαχείριση και εκμετάλλευση των πληροφοριών από στελέχη όλων των επιπέδων της επιχείρησης υποχρεώνει τον κοστολόγο – οργανωτή να εφαρμόζει συστήματα ελέγχου μεγάλης ακρίβειας, ώστε οι παρεχόμενες πληροφορίες να έχουν υψηλό βαθμό αξιοπιστίας. Όταν με ένα μοντέλο προσομοίωσης ελέγχονται όλες οι εισροές και εκροές που πραγματοποιούνται ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν, τότε αυτό το σύστημα εν δυνάμει διαθέτει τον πλέον αξιόπιστο ελεγκτικό μηχανισμό.

### **Marketing πωλήσεις δημόσιες σχέσεις**

Η προσομοίωση έχει την ικανότητα να παρουσιάζει στους πελάτες της οικονομικής μονάδας ένα δυναμικό επικοινωνιακό υλικό, με την εφαρμογή του οποίου επιτυγχάνεται η βελτίωση των αποτελεσμάτων της π.χ. δείχνει τον τρόπο καλύτερης εξυπηρέτησης του πελάτη, με προτάσεις όπως: η εγκατάσταση ενός νέου συστήματος <<software>> ή η εγκατάσταση ενός σύγχρονου μηχανήματος συσκευασίας των προϊόντων κ.λ.π. επίσης το διαθέσιμο επικοινωνιακό υλικό αν χρησιμοποιηθεί κατάλληλα από την προσομοίωση είναι ικανό να αναδείξει μία περισσότερο δυναμική εικόνα της οικονομικής μονάδας.

### **Εκπαίδευση**

Η συνεχής εκπαίδευση ολόκληρου του οργανωτικού μηχανισμού της οικονομικής μονάδας

(Learning organization) είναι όχι απλώς αναγκαία αλλά και συνυφασμένη με την έννοια της προσομοίωσης, γιατί μόνο έτσι θα υπάρχει η απαιτούμενη ετοιμότητα που επιβάλουν οι συνθήκες της ανταγωνιστικής αγοράς.

### **Κοστολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών**

Η προσομοίωση στηριζόμενη στις τεχνικές εφαρμογές του συστήματος A.B.C αποτελεί στην ουσία το σημαντικότερο εργαλείο στα χέρια της διοίκησης για τον έλεγχο της κοστολόγησης των προϊόντων και υπηρεσιών, με τις παρεχόμενες εναλλακτικές προτάσεις της προσομοίωσης, όχι μόνο βοηθιέται ο ακριβής υπολογισμός του κόστους ενός προϊόντος ή μίας υπηρεσίας, αλλά επιπλέον παρέχεται η δυνατότητα εξεύρεσης λύσεων η αλλαγή στη παραγωγική διαδικασία, για να επιτευχθεί ένα συγκεκριμένο επιδιωκόμενο κόστος των παραγόμενων αγαθών.

### **A.B.B. (Activity Based Budgeting)**

Οι καθηγητές Robin Cooper και Regine Slagmulder σε άρθρο τους θεωρούν ότι το A.B.B. χρησιμοποιείται για να προσδιοριστούν οι τρόποι βελτίωσης των αναλυτικών μορφών λειτουργίας και στον προσδιορισμό των τρόπων που η επιχείρηση μπορεί να γίνει αποδοτικότερη.

## **Κεφάλαιο 7: Πρότυπο κόστος και λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων**

### **Έννοια του πρότυπου κόστους**

Πρότυπο κόστος ή κατά την αγγλική γλώσσα standard cost σημαίνει το μέτρο με το οποίο θα κριθούν τα απολογιστικά μεγέθη, που αναφέρονται στην παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης και μ' αυτό εξασφαλίζεται ο έλεγχος της παραγωγικότητας της εκμετάλλευσης. Καταρτίζεται στην αρχή της κοστολογικής περιόδου και είναι προκαθορισμένο κόστος. Τα ποσοτικά στοιχεία που υπολογίζονται ύστερα από πειραματική επαλήθευση. Καταρτίζεται βάσει προκαθορισμένου βαθμού απασχόλησης και βάσει πρότυπων εξόδων. Είναι κόστος πραγματοποιήσιμο και όχι σε ουτοπία.

### **Πρότυπο κοστολόγιο**

Πρώτη ύλη (Π.Υ.)= πρότυπη ποσότητα \* πρότυπη τιμή

Άμεση εργασία (Α.Ε.)= πρότυπες ώρες \* πρότυπο ωρομίσθιο

Γενικά βιομηχανικά έξοδα= πρότυπες ώρες \* πρότυπο συντελεστή Γ.Β.Ε.

### **Σύγκριση πρότυπου και πραγματικού κόστους**

	Πρότυπο κόστος Προϊόντος X	Πραγματικό κόστος Προϊόντος X	Διαφορές
Πρώτες ύλες	Μον. $2*12=24$	$3*10=30$	-6
Άμεση εργασία	$\Omega 3*25=75$	$2*30=60$	15
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	$\Omega 3*9=27$	$2*10=20$	7
Σύνολο	126	110	16

Η διαφορά που είναι αρνητική (-6) οφείλεται σε δύο παράγοντες αφενός στη ποσότητα των πρώτων υλών και αφετέρου στην τιμή των πρώτων υλών.

Αποκλίσεις πρώτων υλών

Περιλαμβάνουν:

1) Αποκλίσεις τιμής πρώτων υλών

Τύπος

Πραγματική ανάλωση \* πρότυπη τιμή

Μείον

Πραγματική ανάλωση \* πραγματική τιμή

Ή

Πραγματική ανάλωση (πρότυπη τιμή – πραγματική τιμή)

2) Αποκλίσεις απόδοσης ή ποσότητας πρώτων υλών

Τύπος

Πρότυπη τιμή \* πρότυπη ανάλωση

Μείον

Πρότυπη τιμή \* πραγματική ανάλωση

Ή

Πρότυπη τιμή (πρότυπη ανάλωση – πραγματική ανάλωση)

Αποκλίσεις άμεσης εργασίας

Περιλαμβάνουν:

1) Αποκλίσεις τιμής άμεσης εργασίας

Τύπος

Πραγματικές ώρες \* πρότυπο ωρομίσθιο

Μείον

Πραγματικές ώρες \* πραγματικό ωρομίσθιο

Ή

Πραγματικές ώρες (πρότυπο ωρομίσθιο – πραγματικό ωρομίσθιο)

2) Αποκλίσεις απόδοσης άμεσης εργασίας

Τύπος

Πρότυπο ωρομίσθιο \* πρότυπες ώρες

Μείον

Πρότυπο ωρομίσθιο \* πραγματικές ώρες

Ή

Πρότυπο ωρομίσθιο (πρότυπες ώρες – πραγματικές ώρες)

Αποκλίσεις γενικών βιομηχανικών εξόδων

Περιλαμβάνουν:

1) Αποκλίσεις όγκου παραγωγής

Τύπος

Σταθερός συντελεστής Γ.Β.Ε. ανά ώρα άμεσης εργασίας  
Επί  
(Πρότυπες ώρες – προϋπολογιστικές ώρες)

2) Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας  
Τύπος

Μεταβλητός συντελεστής Γ.Β.Ε. ανά ώρα άμεσης εργασίας  
Επί  
(πρότυπες ώρες – πραγματικές ώρες)

3) Αποκλίσεις προϋπολογισμού Γ.Β.Ε  
Τύπος

Σταθερός συντελεστής Γ.Β.Ε. \* προϋπολογιστικές ώρες  
Συν  
Μεταβλητός συντελεστής Γ.Β.Ε. \* πραγματικές ώρες  
Μείον  
Πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα

### **Μέθοδος του μερικού σχεδίου**

Ο λογαριασμός 93 <<Κόστος παραγωγής προϊόντος>> .

Ο λογαριασμός κόστος παραγωγής προϊόντων χρεώνεται:

A. Με το πρότυπο κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη, αρχής περιόδου (ημικατεργασμένα, ημιτελή προϊόντα)

B. Με το πραγματικό κόστος των πρώτων υλών που βιομηχανοποιήθηκαν

C. Με το πραγματικό κόστος της άμεσης εργασίας (μεταφορά από Γενική Λογιστική)

D. Με το πραγματικό κόστος των Γ.Β.Ε. (μεταφορά από τον λογαριασμό 92.00)

Ο λογαριασμός <<κόστος παραγωγής προϊόντων>> πιστώνεται:

A. Με το πρότυπο κόστος των έτοιμων προϊόντων

B. Με το πρότυπο κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους περιόδου και χρεώνονται αντίστοιχα Οι λογαριασμοί 94.01 <<Έτοιμα προϊόντα>> και 94.03 <<Παραγωγή σε εξέλιξη>> με το πρότυπο κόστος αυτών.

Εφαρμογή 1

Βιομηχανική επιχείρηση κατάρτισε για την τρέχουσα προϋπολογιστική περίοδο το παρακάτω πρότυπο κοστολόγιο παραγωγής του μοναδικού προϊόντος αυτής <<X>>.

Πρώτες ύλες μονάδες  $2*75=150$  Ευρώ

Άμεση εργασία

Κατεργασία No 1 ώρες  $3*25=75$  Ευρώ

Κατεργασία No 2 ώρες  $2*20=40$  Ευρώ

Γ.Β.Ε.

Κατεργασία No 1 ώρες  $3*50=150$  Ευρώ

Κατεργασία No 2 ώρες  $2*50=100$  Ευρώ



Ο ελαστικός προϋπολογισμός προβλέπει για την περίοδο πρότυπο χρόνο άμεσης εργασίας ώρες 50.000 και συντελεστή κατά πρότυπη ώρα εργασίας 50 Ευρώ ο οποίος αναλύεται σε:

Σταθερά έξοδα: 20 Ευρώ

Μεταβλητά Έξοδα: 30 Ευρώ

Η επιχείρηση ακολουθεί τη μέθοδο του μερικού σχεδίου για τις λογιστικές εγγραφές.

Ο λογαριασμός κόστους παραγωγής προϊόντων χρεώθηκε με τα παρακάτω ποσά:

Πρώτη ύλη μονάδες  $19.200 \cdot 71 = 1.363.200$  Ευρώ

Άμεση εργασία

Κατεργασία Νο 1 ώρες  $28.000 \cdot 23 = 64.400$  Ευρώ

Κατεργασία Νο 2 ώρες  $19.500 \cdot 22 = 429.000$  Ευρώ

Γενικά βιομηχανικά έξοδα 2.410.000 Ευρώ

Έτοιμα προϊόντα 9.500 μονάδες.

### **Ζητούνται**

A. Να προσδιοριστούν οι αποκλίσεις

B. Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές

### Λύση

#### **Αποκλίσεις πρώτων υλών**

A. Τιμής =  $19.200(75-71) = 76.800$

B. Απόδοσης =  $75(19.000-19.200) = -15.000$

Πρότυπη ανάλωση

Έτοιμα μονάδες  $9.500 \cdot 2 = 19.000$

#### **Αποκλίσεις Άμεσων Εργατικών**

Κατεργασία Νο 1

A. Τιμής =  $28.000(25-23) = 56.000$

B. Απόδοσης =  $25(28.500-28.000) = 12.500$

Πρότυπες ώρες

Έτοιμα μονάδες  $9.500 \cdot 3 = 28.500$

Κατεργασία Νο 2

A. Τιμής =  $19.500(20-22) = -39.000$

B. Απόδοσης =  $20(19.000-19.500) = -10.000$

Πρότυπες ώρες

Έτοιμα μονάδες  $9.500 \cdot 2 = 19.000$

#### **Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.**

A. Όγκου =  $20(47.500-50.000) = -50.000$

B. Αποτελεσματικότητας =  $30(47.500-47.500) = 0$

C. Προϋπολογισμού =  $20 \cdot 50.000 + 30 \cdot 47.500 - 2.410.000 = 15.000$

	Πίνακας Αποκλίσεων	+	-
1	Αποκλίσεις τιμής πρώτων υλών	76.800	
2	Αποκλίσεις απόδοσης πρώτων υλών		15.000
3	Αποκλίσεις τιμής άμεσης εργασίας		
A)	Κατεργασία Νο 1	56.000	
B)	Κατεργασία Νο 2		39.000
4	Αποκλίσεις απόδοσης άμεσης εργασίας		
A)	Κατεργασία Νο 1	12.500	
B)	Κατεργασία Νο 2		10.000
5	Αποκλίσεις όγκου Γ.Β.Ε.		50.000
6	Αποκλίσεις προϋπολογισμού Γ.Β.Ε.	0	0
7	Αποκλίσεις προϋπολογισμού Γ.Β.Ε.	15.000	

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων	Χρέωση	Πίστωση
Πρώτες ύλες	1.363.200	
Άμεση εργασία	1.073.000	
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	2.410.000	
Θετικές αποκλίσεις	160.300	
Σύνολο	5.006.500	
Έτοιμα προϊόντα		4.892.500
Αρνητικές αποκλίσεις		114.000
Σύνολο		5.006.500

## Εφαρμογή 2

Βιομηχανική εταιρεία παράγει το προϊόν <<LUX>> του οποίου το πρότυπο κόστος σε πρώτες ύλες και άμεση εργασία είναι:

Πρώτες ύλες

Μονάδες  $5 \cdot 9 = 45$

Άμεση εργασία Ώρες  $3/4 \cdot 42 = 31,5$

Η πρότυπη δυναμικότητα του εργοστασίου είναι 12.800 μονάδες. Ο ελαστικός προϋπολογισμός με πλήρη απασχόληση προβλέπει Γ.Β.Ε 518.400 Ευρώ και με απασχόληση 85% 475.200 Ευρώ.

Αποθέματα πρώτων υλών ετοιμών προϊόντων και παραγωγής σε εξέλιξη

	Ιανουάριος 1	Δεκέμβριος 31
Πρώτες ύλες	Μον. 4.000*9	Μον. 19.900
Παραγωγή σε εξέλιξη (2/3)	Μον. 750 πρ. αξίας 70.000	
Έτοιμα προϊόντα	Μον. 1.000 πρ. αξίας 118.000	600

Απολογιστικά στοιχεία

1. Αγορά πρώτων υλών μονάδες  $75.000 \cdot 8,85$

2. Άμεση εργασία ώρες  $8.510 \cdot 42,6$

3. Έμμεση εργασία Ευρώ 64.500

4. Πραγματικά Γ.Β.Ε. χωρίς την έμμεση εργασία 399.000 Ευρώ

5. Έτοιμα προϊόντα μονάδες 11.750

6. Πωλήσεις μονάδες  $10.000 \cdot 200$

**Ζητούνται**

A. Να προσδιοριστούν οι αποκλίσεις

B. Να καταρτιστεί ο λογαριασμός 98.99 Αποτελέσματα χρήσεως (μέθοδος αποτίμησης πρώτων υλών LIFO)

Λύση

Προσδιορισμός αποκλίσεων

**Αποκλίσεις πρώτων υλών**

A. Τιμήσ=  $59.100 - (9 \cdot 8,85) = 8.865$

B. Απόδοσης=  $9 (58.000 - 59.100) = -9.900$

Πραγματική ανάλωση πρώτων υλών

Αρχική απογραφή μονάδες 4.000

Αγορές μονάδες 75.000

$4.000 + 75.000 = 79.000$

τελική απογραφή 79.000

μονάδες 19.900

$79.000 - 19.900 = 59.100$

Πρότυπη ανάλωση πρώτων υλών

Έτοιμα μονάδες  $11.750 \cdot 5 = 58.750$

Παραγωγή σε εξέλιξη τέλους περιόδου

Μονάδες  $600 \cdot 5 = 3.000$

$58.750 + 3.000 = 61.750$

Παραγωγή σε εξέλιξη αρχής περιόδου

Μονάδες  $750 \cdot 5 = 3.750$

$61.750 - 3.750 = 58.000$

**Αποκλίσεις άμεσης εργασίας**

A. Τιμήσ=  $8.510(42 - 42,6) = -5.106$

B. Απόδοσης=  $42 (8.640 - 8.510) = 5.460$

Πρότυπες ώρες

Έτοιμα μονάδες  $11.750 \cdot \frac{3}{4} = 8.812,5$

Παραγωγή σε εξέλιξη τέλους περιόδου

Μονάδες  $600 \cdot 45\% \cdot \frac{3}{4} = 202,5$

$8.812,5 + 202,5 = 9.015,0$

Παραγωγή σε εξέλιξη αρχής περιόδου

Μονάδες  $750 \cdot \frac{2}{3} = 3,75$

$9.015,0 - 375,0 = 8.640,0$

**Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.**

- A. Όγκου\*= $24(8.640-9.600)=-23.040$   
 B. Αποτελεσματικότητας= $30(8.640-8.510)=3.900$   
 C. Προϋπολογισμού= $24*9.600+30*8.510-463.500=22.200$

\* Προσδιορισμός συντελεστή Γ.Β.Ε.

Μονάδες  $12.800*3/4=9.600$  πρότυπες ώρες

100% 9.600 ώρες

85% 8.160 ώρες

συσχέτιση με τη μέθοδο σύγκρισης

Βαθμός απασχόλησης	Γ.Β.Ε.
9.600	518.400
8.160/1.440	475.200
	43.200/1.440
	30 ευρώ μεταβλητά / ώρα

Σε 9.600 ώρες αντιστοιχούν μεταβλητά:

$9.600*30=288.000$

σε 9.600 ώρες τα συνολικά πρότυπα Γ.Β.Ε.=518.400

τα συνολικά σταθερά είναι  $518.400-288.000=230.400/9.600=24$  ευρώ / ώρα

ο πρότυπος συντελεστής Γ.Β.Ε. / ώρα είναι μεταβλητός 30 και σταθερός 24 άρα  $30+24=54$

Το πρότυπο κόστος κατά μονάδα προϊόντος από Γ.Β.Ε είναι:  $\text{ώρες}3/4*54=40,5$  Ευρώ\*

	Πίνακας αποκλίσεων	+	-
1	Τιμής πρώτων υλών	8.865	
2	Απόδοσης πρώτων υλών		9.900
3	Τιμής άμεσης εργασίας		5.106
4	Απόδοσης άμεσης εργασίας	5.460	
5	Όγκου Γ.Β.Ε.		23.040
6	Αποτελεσματικότητας Γ.Β.Ε.	3.900	
7	Προϋπολογισμού Γ.Β.Ε.	22.200	
	Σύνολο	40.425	38.046
	Ολικές θετικές	40.425	2.379
			40.425

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων	Χρέωση	Πίστωση
Παραγωγή σε εξέλιξη	69.750	
Πρώτες Ύλες	523.035	
Άμεση εργασία	362.526	
Γ.Β.Ε.	463.500	
Θετικές αποκλίσεις	40.425	
Έτοιμα προϊόντα		1.374.500
Παραγωγή σε εξέλιξη		46.440
Αρνητικές αποκλίσεις		38.046
	1.459.236	1.459.236

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	Χρέωση	Πίστωση
Αρνητικές αποκλίσεις	38.046	
Αρνητικές αποκλίσεις	<u>1.250</u>	
	39.926	
Καθαρά κέρδη χρήσεως	<u>831.129</u>	
	870.425	
Μικτό κέρδος		830.000
Θετικές αποκλίσεις		<u>40.425</u>
		<u>870.425</u>

## Ανακοστολόγηση των αποκλίσεων

Υπάρχουν περιπτώσεις που οι αποκλίσεις (θετικές και αρνητικές) δεν μεταφέρονται όλες στον λογαριασμό 98.99 αλλά μερίζονται στα αποθέματα (έτοιμα, παραγωγή σε εξέλιξη, πρώτες ύλες) και στις μονάδες που πωλήθηκαν κατά τις αντίστοιχες αναλογίες.

Για τον μερισμό είναι απαραίτητο να συγκεντρωθούν οι αποκλίσεις κατά προϊόν και το ορθότερο κριτήριο για τις μεν αποκλίσεις πρώτων υλών είναι οι ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς τις πρώτες ύλες για τις δε αποκλίσεις άμεσης εργασίας και Γ.Β.Ε. είναι οι ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς την εργασία και ως προς τα Γ.Β.Ε.

## Μέθοδος του απλού σχεδίου

Κατά τη μέθοδο του απλού σχεδίου ο λογαριασμός <<κόστος παραγωγής προϊόντων>> χρεώνεται:

1. Με το πρότυπο κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής περιόδου
2. Με το πρότυπο κόστος των πρώτων υλών που καταναλώνονται: ήτοι πρότυπη ποσότητα πρώτων υλών \* πρότυπη τιμή
3. Με το πρότυπο κόστος των άμεσων εργατικών ήτοι πρότυπες ώρες \* πρότυπο ωρομίσθιο
4. Με το πρότυπο κόστος των γενικών βιομηχανικών εξόδων

Ο λογαριασμός κόστος παραγωγής πιστώνεται:

1. Με το πρότυπο κόστος των έτοιμων προϊόντων
2. Με το πρότυπο κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους περιόδου και εξισώνεται. Χρεώνονται αντίστοιχα οι λογαριασμοί <<Έτοιμα προϊόντα>> και <<Παραγωγή σε εξέλιξη>> με το πρότυπο κόστος αυτών.

### Εφαρμογή

Βιομηχανική επιχείρηση παράγει το προϊόν <<CPY>> που χρησιμοποιείται για ανταλλακτικό αυτοκινήτων το πρότυπο κόστος του προϊόντος είναι:

Πρώτη ύλη μονάδες  $20 * 120 = 2.400$

Άμεση εργασία ώρες  $2 * 90 = 180$

Γ.Β.Ε. ώρες  $2 * 120 = 240$

Σύνολο 2.820

Κατά τη διάρκεια της χρήσης οι πρώτες ύλες η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα τηρούνται στις πρότυπες τιμές. Στο τέλος της χρήσεως τόσο τα αποθέματα των πρώτων υλών ετοιμών προϊόντων και παραγωγής σε εξέλιξη όσο και οι μονάδες που πωλήθηκαν προσαρμόζονται στο πραγματικό κόστος.

Τα απολογιστικά στοιχεία της περιόδου είναι τα εξής:

Αγορά πρώτων υλών

Μονάδες  $400.000 \cdot 127,5$

Ανάλωση πρώτων υλών

Μονάδες 350.000

Άμεση εργασία

Ώρες  $30.000 \cdot 87 = 2.610.000$  Ευρώ

ΓΒΕ 3.510.000

Ο ελαστικός προϋπολογισμός προβλέπει πρότυπη παραγωγή 20.000 μονάδες και σταθερά έξοδα 600.000 Ευρώ.

Παραγωγή έτοιμων προϊόντων 12.000 μονάδες πωλήσεις έτοιμων προϊόντων 10.000 μονάδες παραγωγή σε εξέλιξη τέλους περιόδου 4.000 μονάδες συμπληρωμένες κατά 100% ως προς την πρώτη ύλη και κατά 50% ως προς την εργασία και τα ΓΒΕ.

Οι αποκλίσεις των πρώτων υλών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της αγοράς τους.

#### **Ζητούνται**

1. Ο προσδιορισμός των αποκλίσεων
2. Ο πίνακας ανακοστολόγησης των αποκλίσεων

#### Λύση

Προσδιορισμός αποκλίσεων

#### **Αποκλίσεις πρώτων υλών**

1. Τιμή  $= 400.000(120 - 127,5) = -3.000.000$

2. Απόδοσης  $= 120(320.000 - 350.000) = -3.600.000$

Πρότυπη ανάλωση

Έτοιμα μονάδες  $12.000 \cdot 20 = 240.000$

Παραγωγή σε εξέλιξη μονάδες  $4.000 \cdot 20 = 80.000$

$240.000 + 80.000 = 320.000$

#### **Αποκλίσεις άμεσης εργασίας**

1. Τιμή  $= 30.000(90 - 87) = 90.000$

2. Απόδοσης  $= 90(28.000 - 30.000) = -180.000$

Πρότυπες ώρες

Έτοιμα  $12.000 \cdot 2 = 24.000$

Παραγωγή σε εξέλιξη  $4.000 \cdot 1/2 \cdot 2 = 4.000$

$24.000 + 4.000 = 28.000$

#### **Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.**

1. Όγκου=15(28.000-40.000)=-180.000
2. Αποτελεσματικότητα=105(28.000-30.000)=-210.000
3. Ολική=120\*28-3.510.000=-150.000

Προϋπολογιστικές ώρες: μονάδες 20.000\*2=40.000 ώρες  
 600.000:40.000=15 Ευρώ σταθ. / ώρα  
 120-15=105 Ευρώ μετ. / ώρα

**απόθεμα πρώτων υλών (πρότυπη τιμή – πραγματική τιμή)**

έχουμε: 50.000(120-127,5)=-375.000

πίνακας μερισμού αποκλίσεων  
 αποκλίσεις πρώτων υλών  
 κριτήριο μερισμού οι ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς τις πρώτες ύλες.

Έτοιμα (απογραφή) μονάδες 2.000  
 Παραγωγή σε εξέλιξη μονάδες 4.000  
 Πωλήσεις μονάδες 10.000  
 Σύνολο 16.000

Ολικές αποκλίσεις πρώτων υλών  
 Τιμή αρνητικές 2.625.000 (3.000.000 – 375.000)  
 Απόδοση αρνητικές 3.600.000  
 Ολικές αρνητικές 6.225.000

Μερισμός

Έτοιμα  $\frac{-6.225.000 * 2.000}{16.000} = -778.124$

Παραγωγή σε εξέλιξη  $\frac{-6.225.000 * 4.000}{16.000} = -1.556.256$

Πωλήσεις  $\frac{-6.225.000 * 10.000}{16.000} = -3.890.620$

$-778.124 - 1.556.256 - 3.890.620 = -6.225.000$

αποκλίσεις άμεσης εργασίας και ΓΒΕ  
 κριτήριο μερισμού οι ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς την άμεση εργασία και τα ΓΒΕ

Έτοιμα (απογραφή) μονάδες 2.000  
 Παραγωγή σε εξέλιξη μονάδες 2.000  
 Πωλήσεις μονάδες 10.000  
 Σύνολο 14.000

Ολικές αποκλίσεις άμεσης εργασίας αρνητικές 90.000

Ολικές αποκλίσεις ΓΒΕ αρνητικές 150.000  
Σύνολο (αρνητικές) 240.000

Μερισμός

$$\text{Έτοιμα} = \frac{-240.000 * 2.000}{14.000} = -34.284$$

$$\text{Παραγωγή σε εξέλιξη} = \frac{-240.000 * 2.000}{14.000} = -34.284$$

$$\text{Πωλήσεις} = \frac{-240.000 * 10.000}{14.000} = -171.432$$

$$-34.284 - 34.284 - 171.432 = -240.000$$

**Κεφάλαιο 8: Ανάλυση νεκρού σημείου ισορροπίας (Ν.Σ.Ι.) και ελαστικοί προϋπολογισμοί σχετικά με τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων**

**Ανάλυση του νεκρού σημείου ισορροπίας**

Έννοια του νεκρού σημείου ισορροπίας

Νεκρό σημείο είναι ο κύκλος εργασιών ή επίπεδο απασχόλησης της επιχείρησης στο οποίο τα συνολικά έσοδα είναι ακριβώς ίδια με τα συνολικά έξοδα. Στο νεκρό σημείο το κέρδος της επιχείρησης είναι μηδέν.

Εφαρμογή 1

Τιμή πώλησης κατά μονάδα 3 ευρώ μεταβλητό κόστος κατά μονάδα 2 ευρώ συνολικά σταθερά έξοδα 100.000 ευρώ. Η κατάταξη των δαπανών της επιχείρησης για διαφορετικά επίπεδα πωλήσεων φαίνεται στον παρακάτω πίνακα:

Πωλήσεις σε μονάδες	Συνολικό Μεταβλητό κόστος	Συνολικό σταθερό κόστος	Συνολικό κόστος	Έσοδα Από πωλήσεις	Αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία)
20.000	40.000	100.000	140.000	60.000	(80.000)
40.000	80.000	100.000	180.000	120.000	(60.000)
60.000	120.000	100.000	220.000	180.000	(40.000)
80.000	160.000	100.000	260.000	240.000	(20.000)
100.000	200.000	100.000	300.000	300.000	0
120.000	240.000	100.000	340.000	360.000	20.000
140.000	280.000	100.000	380.000	420.000	40.000

Το νεκρό σημείο αντιστοιχεί σε επίπεδο πωλήσεων 100.000 μονάδων

Εφαρμογή 2

Δίνονται τα εξής μεγέθη

$$\Sigma\Sigma E = 20.000 \quad \mu = 4 \quad \tau = 8$$

Συνολική δυναμικότητα σε μονάδες 20.000

**Να προσδιοριστεί:**

Το Νεκρό Σημείο σε α) μονάδες β) ευρώ γ) % δυναμικότητας



$$\text{N.Σ.I. σε μονάδες} = \frac{\Sigma\Sigma E}{\tau - \mu} = \frac{20.000}{8-4} = 5.000 \text{ μονάδες}$$

$$\text{N.Σ.I. σε ευρώ} = \frac{\Sigma\Sigma E}{\tau - \mu} = \frac{20.000}{1-\frac{4}{8}} = 40.000 \text{ ευρώ πωλήσεις}$$

$$\text{N.Σ.I. σε \% δυναμικότητας} = \frac{\Sigma\Sigma E}{(\tau - \mu) * \text{συνολ. Δυν.}} * 100\% = \frac{20.000}{(8-4) 20.000} * 100\% = 25\%$$

ποιο είναι το κέρδος σε ποσοστό για πωλήσεις πέραν του νεκρού σημείου

Για πωλήσεις πέραν του νεκρού σημείου το κέρδος της επιχείρησης ισούται με την οριακή αναλογία εσόδων

$$1 - \frac{\mu}{\tau} = 0,5 \text{ και σε \% } 50\%$$

### Μετατόπιση του νεκρού σημείου

Το νεκρό σημείο μετατοπίζεται αν γίνουν αλλαγές στην τιμή πώλησης κάθε μονάδας ή στον αριθμό των πωληθέντων μονάδων ή στο σύνολο των σταθερών εξόδων ή στα μεταβλητά έξοδα κατά μονάδα.

Εφαρμογή για ένα προϊόν

$$\text{Δεδομένα } \Sigma\Sigma E = 40.000 \quad \mu = 1.000 \quad \tau = 2.000$$

$$\text{Τότε N.Σ.I.} = \frac{\Sigma\Sigma E}{\tau - \mu} = \frac{40.000}{2.000 - 1.000} = 40 \text{ μονάδες}$$

Το κέρδος για 60 μονάδες ισούται με τις επιπλέον 20 μονάδες \* περιθώριο οριακής συνεισφοράς = 20 \* (τα - μ) = 20 \* 1.000 = 20.000

Αν γίνουν αλλαγές σε όλες τις μεταβλητές:

$$\text{Έστω } \Sigma\Sigma E = 60.000 \quad \mu = 900 \quad \tau = 1.900$$

$$\text{Τότε το N.Σ.I.} = \frac{\Sigma\Sigma E}{\tau - \mu} = \frac{60.000}{1.900 - 900} = 60 \text{ μονάδες}$$

$$\text{κέρδη για 80 μονάδες } 20 * 1.000 = 20.000$$

τ = τιμή πώλησης για κάθε μονάδα

μ = μεταβλητό κόστος για κάθε μονάδα

π = ποσότητα παραγόμενων και πωλούμενων μονάδων

ΣΣΕ = Συνολικά Σταθερά Έξοδα

### Λογαριασμός 95 <<αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος>>

Στους υπολογαριασμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος, όταν η επιχείρηση εφαρμόζει σύστημα πρότυπης κοστολόγησης.

## **Προϋπολογισμοί**

Οι προϋπολογισμοί εκφράζουν σε νομισματικές μονάδες τα δεδομένα του προγράμματος. Συγκρίνονται με τα απολογιστικά στοιχεία και προσδιορίζονται οι αποκλίσεις. Όταν συντάσσονται σύμφωνα με το πρότυπο κόστος τότε εξασφαλίζεται πλήρες σύστημα προϋπολογιστικού ελέγχου.

Οι λογαριασμοί που αναφέρονται στα έξοδα κατά λειτουργία καταρτίζονται με τη μορφή ελαστικού προϋπολογισμού δηλαδή το λειτουργικό κόστος διαχωρίζεται σε σταθερό και μεταβλητό. Ο προϋπολογισμός αναφέρεται σε κάποια περίοδο που είναι η προϋπολογιστική περίοδος και συνήθως καλύπτει μία χρήση. Ο προϋπολογισμός καταρτίζεται από ειδική υπηρεσία, που ονομάζεται υπηρεσία προϋπολογισμού της οποίας προϊστάται διευθυντής. Στην κατάρτιση του προϋπολογισμού συμμετέχουν και οι διευθυντές των επιμέρους τμημάτων που αποτελούν την επιτροπή προϋπολογισμού. Το υλικό που είναι απαραίτητο για την κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι τα ιστορικά στοιχεία της επιχείρησης.

## **Κατηγορίες προϋπολογισμών**

1. Προϋπολογισμός πωλήσεων
2. Προϋπολογισμός αγορών
3. Προϋπολογισμός άμεσων εργατικών
4. Προϋπολογισμός ΓΒΕ
5. Προϋπολογισμός δαπανών παραγωγής
6. Προϋπολογισμός εξόδων λειτουργίας διάθεσης
7. Προϋπολογισμός εξόδων διοικητικής λειτουργίας
8. Προϋπολογισμός επενδύσεων
9. Ταμειακός προϋπολογισμός
10. Γενικός Προϋπολογισμός

## **Πρότυπο πρόγραμμα αγοράς πρώτων υλών**

Προβλεπόμενες αναλώσεις	45 μονάδες
+ επιθυμητό αποτέλεσμα	<u>20</u> μονάδες
Σύνολο	65 μονάδες
- Αρχική απογραφή μηνός	<u>30</u> μονάδες
Πρόγραμμα αγοράς πρώτων υλών	35 μονάδες

Σύμφωνα με το ποσοτικό πρόγραμμα παραγωγής

### **Προϋπολογισμός πωλήσεων**

Αποτελεί την αφετηρία για την κατάρτιση όλων των άλλων προϋπολογισμών. Με τον προϋπολογισμό αυτόν προβλέπονται:

1. Ποιες ποσότητες προϊόντων θα πουληθούν
2. Σε ποιες περιοχές θα πουληθούν
3. Η τιμή πώλησης
4. Χρονική κατανομή των πωλήσεων κατά την προϋπολογιστική περίοδο

### **Προϋπολογισμός ωρών άμεσης εργασίας**

Προσδιορίζονται από το ποσοτικό πρόγραμμα παραγωγής και είναι το γινόμενο της ποσότητας του προγράμματος παραγωγής επί το φυσικό πρότυπο άμεσης εργασίας για κάθε μονάδα προϊόντος.

### **Προϋπολογισμός κόστους άμεσης εργασίας**

Αφού προσδιοριστούν οι ώρες άμεσης εργασίας, μετά πολλαπλασιάζοντας αυτές με το ωρομίσθιο βρίσκουμε το κόστος της άμεσης εργασίας.

### **Προϋπολογισμός Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων**

Το μεταβλητό κόστος προσδιορίζεται από το γινόμενο του μεταβλητού συντελεστή ανά ώρα επί το σύνολο των ωρών του κάθε προϊόντος. Οι συνολικές ώρες βρίσκονται αν πολλαπλασιάσουμε το ποσοτικό πρόγραμμα παραγωγής επί το φυσικό πρότυπο άμεσης εργασίας. Το σταθερό κόστος είναι το ίδιο για κάθε μήνα.

### **Προϋπολογισμός δαπανών παραγωγής**

Ο προϋπολογισμός γίνεται για κάθε προϊόν με ανάλυση σε πρώτες ύλες, άμεση εργασία και ΓΒΕ . Προκύπτει αν πολ/σουμε το ποσοτικό πρόγραμμα παραγωγής επί το πρότυπο κόστος αναλυτικά. Ο προϋπολογισμός των δαπανών παραγωγής δεν περιλαμβάνει μόνο τις πρότυπες δαπάνες, αλλά και τυχόν αποκλίσεις που οφείλονται στον όγκο δραστηριότητας της επιχείρησης (υποαπασχόληση ή υπεραπασχόληση).

### **Προϋπολογισμός εξόδων λειτουργίας διαθέσεως**

Καταρτίζεται με βάση τον προϋπολογισμό πωλήσεων και συνήθως πρώτα καταρτίζονται οι προϋπολογισμοί των επί μέρους τμημάτων της λειτουργίας διαθέσεως όπως π.χ. προϋπολογισμός εξόδων αποθήκευσης, προϋπολογισμός εξόδων διαφήμισης κ.λ.π. και με το άθροισμα όλων των εξόδων κατ' είδος που απεικονίζονται στους επιμέρους προϋπολογισμούς καταρτίζεται ο προϋπολογισμός των εξόδων της λειτουργίας διαθέσεως.

### **Προϋπολογισμός εξόδων διοικητικής λειτουργίας**

Περιλαμβάνει όλα τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας όπου το μεγαλύτερο μέρος αυτών αποτελείται από τις αμοιβές του διοικητικού προσωπικού.

### **Προϋπολογισμός των επενδύσεων**

Τα μηχανήματα και οι εγκαταστάσεις της επιχείρησης υπόκεινται σε λειτουργική φθορά που καθιστά τη λειτουργία τους αδύνατη ή οικονομικά ασύμφορη. Εκτός της λειτουργικής φθοράς υπάρχει και η οικονομική απαξίωση δηλαδή η εφεύρεση νέων μηχανημάτων πιο αποδοτικών και έτσι οι επιχειρήσεις πρέπει συνεχώς να βελτιώνουν τον παραγωγικό εξοπλισμό τους ή να

προβαίνουν σε αγορά καινούργιων μηχανημάτων. Τα προγράμματα επενδύσεων διακρίνονται σε μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα. Οι βραχυπρόθεσμες επενδύσεις ολοκληρώνονται μέσα στο έτος ενώ οι μακροπρόθεσμες σε περισσότερα έτη.

### **Ταμιακός προϋπολογισμός**

Αφού καταρτιστούν οι προαναφερόμενοι προϋπολογισμοί μετά καταρτίζεται ο ταμειακός προϋπολογισμός. Με το ταμιακό πρόγραμμα υπολογίζονται διαχρονικά οι ταμειακές εισροές και εκροές που προκύπτουν από την προγραμματισμένη δραστηριότητα της επιχείρησης.

### **Γενικός προϋπολογισμός**

Αφού καταρτιστούν οι επιμέρους προϋπολογισμοί μετά συντάσσεται ο γενικός προϋπολογισμός της επιχείρησης.

### **Επίλογος**

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρθησαν στην πτυχιακή μας συνάγεται το συμπέρασμα της σημαντικότητας της διοικητικής λογιστικής και όλων των συναφών <<εργαλείων>> με αυτή ως προς τη διαδικασία της λήψεως ορθολογικών αποφάσεων εκ' μέρους της διοικήσεως και μάλιστα στη σύγχρονη εποχή που ζούμε με το οξύ ανταγωνιστικό περιβάλλον μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται η κάθε επιχείρηση.

Αποτελεί αδιαμφισβήτητο εργαλείο για κάθε διοίκηση είτε ιδιωτική είτε δημόσια και άσχετα αν αυτές δραστηριοποιούνται, με κριτήρια μεγιστοποίησης του κέρδους, ή εξίσωσης των εσόδων και εξόδων.

Επίσης από την ήδη υπάρχουσα βιβλιογραφία, η οποία συνεχώς διευρύνεται, διαπιστώνει κανείς την δυναμική αλλά και την σπουδαιότητα του λογιστικού κλάδου αλλά και από το γεγονός της αναβάθμισης του ρόλου του λογιστή στην επιχείρηση αφού τώρα συμμετέχει ισότιμα στα διοικητικά συμβούλια των επιχειρήσεων.

## **Κεφάλαιο 9: Σχέδιο λογαριασμών αναλυτικής λογιστικής**

### **ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ**

Με το προεδρικό διάταγμα 1123/1980, με το οποίο ορίστηκε το περιεχόμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, και την παράγραφο 5,2 το σχέδιο Λογ/μων της <<ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ>> (Α.Λ.Ε.) όταν λειτουργεί υπό το σύστημα της αυτονομίας έναντι της ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ έχει οριστεί ως εξής κατά πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:

90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
90.01	Αρχικά αποθέματα λογισμένα
90.02	Αγορές λογισμένες
90.06	Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα
90.07	Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα
90.08	Αποτελέσματα λογισμένα
90.09	Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα
90.10	Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα
91	ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ -ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ
91.00	Ανακατάταξη εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά
91.01	Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα
91.02	Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα
91.05	Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό
91.06	Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα
91.07	Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα
91.08	Αποτελέσματα ενσωματωμένα
91.09	Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες
92	ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ
92.00	Εξοδα λειτουργίας παραγωγής
92.01	Εξοδα διοικητικής λειτουργίας
92.02	Εξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
92.03	Εξοδα λειτουργίας διαθέσεως
92.04	Εξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας
93	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)
93.00	Κόστος παραγωγής εργοστασίου Α'
93.01	Κόστος παραγωγής εργοστασίου Β'
93.97	Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων
93.98	Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων

93.99	Κόστος αναπτύξεως προϊόντων (πολυετούς αποσβέσεως)
94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
94.01	Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή
94.02	Υποπροϊόντα και υπολείμματα
94.03	Παραγωγή σε εξέλιξη
94.04	Πρώτες & βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας
94.05	Αναλώσιμα υλικά
94.06	Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
94.08	Είδη συσκευασίας
95	ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ
95.00	Αποκλίσεις πρώτων υλών - υλικών
95.01	Αποκλίσεις άμεσης εργασίας
95.02	Αποκλίσεις γενικών βιομηχανικών εξόδων
95.03	Αποκλίσεις εξόδων διοικητικής λειτουργίας
95.04	Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας ερευνών – αναπτύξεως
95.05	Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας διαθέσεως
96	ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
96.00	Πωλήσεις εμπορευμάτων
96.01	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων & ημιτελών
96.02	Πωλήσεις υποπροϊόντων & υπολειμμάτων
96.04	Πωλήσεις πρώτων & βοηθητικών υλών
96.05	Πωλήσεις αναλώσιμων υλικών
96.06	Πωλήσεις ανταλ/κών παγίων στοιχείων
96.08	Πωλήσεις ειδών συσκευασίας
96.09	Πωλήσεις άχρηστου υλικού
96.10	Πωλήσεις υπηρεσιών
96.13	Επιχορηγήσεις & διάφορα έσοδα πωλήσεων
96.14	Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
96.15	Έσοδα κεφαλαίων
96.16	Ίδιοπαραγωγή παγίων & χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμ/σεως
96.20	Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων
96.21	Άμεσα έξοδα πωλήσεων
96.22	Μεικτά αναλυτικά αποτελέσματα πωλήσεων
97	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
97.00	Διαφορές ενσωματώσεως οπολ/κών εξόδων & αποσβέσεων
97.01	Διαφορές ενσωματώσεως υπολ/κών εσόδων
97.02	Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων
97.03	Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων
97.10	Διαφορές καταλογισμού
98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως
99	ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ

99.00	Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα
99.01	Χορηγήσεις που πάρθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκ/τα
99.02	Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκ/τα

---

### **Βιβλιογραφία**

1. Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης, <<Η ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. σε μηνιαία και ετήσια βάση>>
2. Κωνσταντίνος Α. Βαρβάκης, <<Κοστολόγηση και κοστολογική οργάνωση>>
3. Γεώργιος Ι. Βενιέρης – Σάνδρα Ι. Κοέν , <<Διοικητική λογιστική>>
4. Α. Ιγνατιάδη , <<Λογιστική κόστους>>
5. Δ. Κουκούλη, <<Πρότυπος κοστολόγησις. Μελέτη και ανάλυση των αποκλίσεων>>
6. Δ. Παπαδημητρίου, <<Βιομηχανικός Λογισμός>>
7. Ιωάννης Μπέης <<Ανάλυση ισολογισμών με δείκτες για τη λήψη αποφάσεων>>
8. Β. Σαρσέντη, <<Ειδικά θέματα επιχειρησιακού λογισμού>>
9. Internet – taxisnet

## Παράρτημα

### Μέθοδοι κοστολόγησης

Α) Μέθοδος Εξατομικευμένης παραγωγής

Η οποία χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις που παράγουν τα προϊόντα τους κατόπιν παραγγελίας των πελατών τους.

Β) Μέθοδος τυποποιημένης – μαζικής παραγωγής

Εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις οι οποίες παράγουν ένα ομοειδές προϊόν σε συνεχή και μαζική κλίμακα (π.χ. Γαλακτοβιομηχανίες, Σοκολατοβιομηχανίες, Καπνοβιομηχανίες)

Γ) Μέθοδος ομοιόμορφου συστήματος κοστολόγησης

Με αυτή τη μέθοδο επιτυγχάνουμε την δυνατότητα παρακολούθησης και σύγκρισης της παραγωγής μεταξύ των διαφόρων τμημάτων που έχουν την ίδια παραγωγική διαδικασία με αυτόν τον τρόπο είμαστε σε θέση να ελέγχουμε τις αποκλίσεις τους και να τις διορθώνουμε.

#### ΕΝΤΟΛΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Δια κ. .... Αριθμός εντολής.....

Διεύθυνσις..... Ημερομηνία.....

Ημερομηνία έναρξης.....Λήξεως.....Παραδόσεως.....

Σχεδίου	τεμάχια	Περιγραφή	Παρατηρήσεις

Εξεδόθη υπό.....

Καταχωρήθη υπό.....



**ΦΥΛΛΟΝ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΡΓΟΥ**

Είδος προϊόντος..... Αρ. έργου(ή εντολή παραγ.).....  
 Ποσότης..... Έναρξιν παραγωγής.....  
 Ημερ. Παραδόσεως ..... Λήξιν παραγωγής.....

Άμεσα υλικά			Άμεσα εργατικά			Γενικά βιομηχ. έξοδα		
Ημερ.	Ποσότης	Κόστος	Ημερ.	Ωραι	Κόστος	Τμήμα	Συντελ.	Κόστος

**Ανακεφαλαίωσις**

Υλικά.....  
 Εργατικά.....  
 Γενικά βιομηχ. Έξοδα.....  
 Σύνολον κόστους παραγωγής έργου €.....  
 Παραχθείσαι μονάδες.....  
 Κόστος μονάδας €.....

**ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΙΣ ΔΕΛΤΙΩΝ ΕΞΑΓΩΓΗΣ ΥΛΙΚΩΝ**

Ημερομηνία.....

Αριθμός δέλτα. εξαγωγής	Έργον αρ.	Έργον αρ.	Έργον αρ.	Έργον αρ.	Έργον αρ.	Έργον αρ.

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΙΣ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΕΛΤΙΩΝ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΕΩΣ

Ημερομηνία.....

Αριθμός δελτίου	Έργον αρ.	Έργον αρ.	Έργον αρ.	Έργον αρ.	Έργον αρ.	Έργον αρ.	Έργον αρ.

Σύνολον							

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΝΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Τμήμα

Συντελ.

Ημερομηνία.....

Αριθ. έργου		Καταλογισθέν ποσό
Σύνολον		





## ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ

### Εισαγωγή

Ημερομηνία	Αριθμός δελτίου εισαγωγής	Ύφασμα 3 Λ. μ	Κουμπιά μεγάλα τεμ.	Κουμπιά μικρά τεμ.	Φόδρα μέτρα	Καναβάτσο μέτρα	Φερμουάρ τεμάχια	Τρυπώματα τεμάχια	Κουβαρίσματα τεμάχια
10-1-1998	184	235	300	300	180	30	50	80	100
10-1-1998	185	100	150	300	60	10	50	20	30
10-1-1998	186	100	150	300	60	5	50	50	20
Σύνολο 1998		435	600	900	300	45	150	150	150

### Εξαγωγή

Ημερομηνία	Αριθμός δελτίου παραγωγής	Ζακέτες τεμάχια	Φούστες τεμάχια	Παρατηρήσεις
15-1-1998	640	50	50	
18-2-1998	641	50	50	
21-2-1998	642	30	30	
25-2-1998	643	10	10	
ΣΥΝΟΛΟ 1998		140	140	
31-12-1998				
Ημικατεργασμένα		10	10	
ΣΥΝΟΛΟ		150	150	

