

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ : ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Θ Ε Μ Α :

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ : ΚΟΛΛΙΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΓΙΑΝΝΑΚΟΠΟΥΛΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΠΑΤΡΑ, ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2009

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Γενική εισαγωγή στα συστήματα κοστολόγησης	1
Συστήματα κοστολόγησης	1
Εννοιολογικά χαρακτηριστικά του συστήματος της κατά παραγγελία ή κατά εξατομικευμένη παραγωγή προϊόντος κοστολόγηση	1
Εννοιολογικά χαρακτηριστικά του συστήματος	3
Οι κλάδοι που παράγουν ομοιόμορφα προϊόντα για την αγορά και όχι κατά παραγγελία του πελάτη	4
Εννοιολογικά χαρακτηριστικά και ιστορική διαμόρφωση του συστήματος A.B.C.	
Η πορεία διαμόρφωσης των συστημάτων κοστολόγησης	7
Τι είναι το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες	
Γενική εισαγωγή στο σύστημα A.B.C.	9
Διαδικασία προσδιορισμού του κόστους με βάση τις δραστηριότητες	14
Εισαγωγή στο σύστημα της Μεταβλητής ή οριακής κοστολόγησης	
Ιστορική εξέλιξη και εφαρμογή της μεταβλητής ή οριακής κοστολόγησης	16
Το σύστημα της υπερμεταβλητής κοστολόγησης (Throughput costing system or super variable costings-system)	18
Το Σύστημα της Πλήρους Κοστολόγησης (Full absorption costing system)	19
Το Σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης (Standard Costing System)	20
Κόστος προκαθορισμένο (predetermined cost)	22
Κόστος προϋπολογιστικό	22
Το Σύστημα Κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή σύστημα κατά φάση κοστολόγησης κατά έργο ή παραγγελία (Process costing system)	
Γενικά χαρακτηριστικά του συστήματος της κατά φάση κοστολόγησης	23
Η εντολή παραγωγής στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης	32
Τα στοιχεία κόστους της κατά φάση κοστολόγησης και η λογιστική παρακολούθησή τους	33
Τα άμεσα υλικά παραγωγής	33

Η άμεση εργασία παραγωγής	43
Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.)	46
Το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης	51
Κοστολόγηση μαζικής (κατά φάση) παραγωγής	
Χαρακτηριστικά της μαζικής παραγωγής και διάκριση των βιομηχανιών μαζικής παραγωγής	52
Γενικές αρχές που διέπουν την κατά φάση κοστολόγηση	54
Διαδικασία της κατά φάση κοστολογήσεως	63
Πρακτική εφαρμογή κοστολογήσεως μαζικής (κατά φάση) παραγωγής	64
Κλάδος δραστηριότητας όπου το σύστημα κοστολόγησης κατά φάση θεωρείται καταλληλότερο να εφαρμοσθεί	67
Ο κλάδος διύλισης ελαίων (πετρέλαια, σπορέλαια, ελαιόλαδα, πυρηνέλαια κ.λπ.)	67
Ο κλάδος εκτυπώσεων χάρτου	72
Ο κλάδος της βιομηχανίας τροφίμων	75
Ο κλάδος της αυτοκινητοβιομηχανίας	81
Ο κλάδος της κλωστοϋφαντουργίας	86
Ομοιότητες και διαφορές μεταξύ των δύο συστημάτων : του κατά φάση και του κατά παραγγελία κοστολόγησης	91
Πίνακες Ισοζυγίου	98
Πίνακες Λογαριασμών	107

Γενική εισαγωγή στα συστήματα κοστολόγησης

Η κοστολογική επιστήμη ανέπτυξε για τις ανάγκες των επιχειρήσεων και γενικά των οικονομικών δραστηριοτήτων, διάφορα συστήματα κοστολόγησης, τα κυριότερα των οποίων αναπτύσσουμε στο μέρος αυτό. Τα συστήματα αυτά είναι επτά, τα εξής :

ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Το Σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής ή σύστημα κοστολόγησης κατά έργο ή παραγγελία (Job order costing system).
2. Το Σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή σύστημα κατά φάση κοστολόγησης (Process costing system).
3. Το Σύστημα κοστολόγησης λειτουργίας - Σύστημα κοστολόγησης παραγωγής που γίνεται μόλις ζητηθεί το προϊόν (Operation costing, Just in time system and Backflush costing).
4. Το Σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Activity base costing system).
5. Το Σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης (Standard costing system).
6. Το Σύστημα της Άμεσης κοστολόγησης (Marginal costing system).
7. Το Σύστημα της Πλήρους κοστολόγησης (Full absorption costing system).

Εννοιολογικά χαρακτηριστικά του συστήματος της κατά παραγγελία ή κατά εξατομικευμένη παραγωγή προϊόντος κοστολόγησης

Το Σύστημα αυτό κοστολόγησης χρησιμοποιείται όταν πρόκειται να προσδιορίσουμε το κόστος ενός προϊόντος, ή παρτίδας προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός έργου ή μιας δραστηριότητας με εντελώς διαφορετικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα και τεχνικές προδιαγραφές.

Η κατασκευή ενός τεχνικού έργου -μιας γέφυρας, ενός φράγματος, ενός δρόμου, ενός κτιρίου κ.λπ.- ή ενός ειδικού μηχανήματος, ενός πλοίου με ειδικές τεχνικές προδιαγραφές ή η παροχή μιας υπηρεσίας -όπως η διενέργεια ενός διαχειριστικού ελέγχου εταιρίας ή η εκπόνηση ενός ολοκληρωμένου λογιστικοκοστολογικού MIS για μια επιχείρηση κ.λπ. ή η ανάπτυξη ερευνητικής δραστηριότητας από μια πανεπιστημιακή μονάδα για συγκεκριμένο ερευνητικό πρόγραμμα, αποτελούν περιπτώσεις παραγωγής προϊόντων, υπηρεσιών, έργων κ.λπ. για τον προσδιορισμό του κόστους των οποίων εφαρμόζουμε το σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής (Job costing system).

Το Σύστημα κοστολόγησης κατά έργο βρίσκει εξαιρετικά γόνιμο έδαφος εφαρμογής στον τομέα των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών -όπως υπηρεσίες νομικές, ελεγκτικές, μελετητικές, ερευνητικές, ιατρικές κ.λπ.- οι οποίες στην πράξη ποτέ σχεδόν δεν μοιάζουν μεταξύ τους ή από πελάτη σε πελάτη. Για το λόγο αυτό θα ήταν επικίνδυνο, από άποψη ακριβείας του προσδιοριζόμενου κόστους κατά έργο ή παραγγελία πελάτη, να στηριχθούμε σε μέσους όρους, όπως π.χ. προκειμένου για μια ελεγκτική εταιρία στο κόστος που προσδιορίζεται από τη σχέση:

Ολικό κόστος μηνός : Ελεγχθείσες εταιρίες ή υποθέσεις = κόστος ελέγχων ανά εταιρία ή υπόθεση.

Αντίθετα, λόγω της πλήρους ανομοιογραφίας του παραγόμενου-παρεχόμενου έργου (υπηρεσίας), πρέπει το κόστος να προσδιορίζεται χωριστά για κάθε παραγγελία πελάτη με τη μεθοδολογία του συστήματος κοστολόγησης ανά έργο.

Ως χαρακτηριστική περίπτωση του τομέα παροχής υπηρεσιών μπορεί να αναφερθεί μια Δικηγορική εταιρία, η οποία σε δεδομένη στιγμή πρέπει να διεκπεραιώσει πέντε (5) υποθέσεις: α) μία φορολογική, β) μία ποινική, γ) μία αστική, δ) μία ναυτικού δικαίου και ε) μία προστασίας ευρεσιτεχνιών. Είναι φανερό ότι κάθε ένα από τα παραπάνω αντικείμενα-υποθέσεις είναι τελείως διαφορετικό από το άλλο, τόσο από

άποψη μεθοδολογίας προσέγγισης, μελέτης και αντιμετώπισης των προβλημάτων που συνδέονται με αυτά, όσο και από πλευράς απαιτούμενου χρόνου απασχόλησης των επαγγελματιών δικηγόρων και λοιπού βοηθητικού προσωπικού που θα χρησιμοποιηθούν για την παροχή των αντίστοιχων νομικών υπηρεσιών. Είναι ως εκ τούτου αυτονόητο ότι κάθε υπόθεση έχει διαφορετικό κόστος, για τον προσδιορισμό του οποίου πρέπει να το παρακολουθήσουμε λογιστικά, με χωριστούς λογαριασμούς κόστους και όχι με έναν λογαριασμό για ολόκληρο το κόστος και των πέντε διαφορετικών υποθέσεων-νομικών υπηρεσιών.

Εννοιολογικά χαρακτηριστικά του συστήματος

Το σύστημα της «κατά λειτουργία κοστολόγησης» είναι το κοστολογικό σύστημα που χρησιμοποιείται όταν τα παραγόμενα προϊόντα είναι ίδια μεταξύ τους αλλά ταυτόχρονα πολύ διαφορετικά από άποψη εμφάνισης, ιδιοτήτων και κόστους παραγωγής.

Έτσι δύο ζευγάρια υποδημάτων του αυτού μεγέθους, σχεδίου και τρόπου παραγωγής, από τα οποία το ένα παρήχθη από πανάκριβο φυσικό δέρμα και ακριβά υλικά, ενώ το άλλο από συνθετικό φθηνό πλαστικό δέρμα και φθηνά υλικά, είναι μεταξύ τους ίδια και ταυτόχρονα τελείως διαφορετικά: Η ομοιότητές τους συνίστανται στο γεγονός ότι η παραγωγή τους γίνεται από τα ίδια μηχανήματα και με την ίδια διαδικασία και έχουν το ίδιο σχεδόν κόστος μετατροπής -άμεσα εργατικά και ΓΒΕ- ενώ οι διαφορές τους βρίσκονται στην πολύ μεγάλη διαφορά κόστους των πρώτων υλών και υλικών παραγωγής τους, στην διαφορετική εμφάνισή τους και τη διαφορετική κατά κανόνα χρήση τους.

Το ίδιο ισχύει για δύο κοστούμια τα οποία έχουν το αυτό μέγεθος, σχέδιο και τρόπο ραφής, αλλά διαφέρουν στο ύφασμα από το οποίο κατασκευάστηκαν. Το ένα έγινε από ένα πολύ ακριβό μάλλινο ύφασμα, ενώ το άλλο από ύφασμα πολύ φθηνό βαμβακερό

ή συνθετικό. Επίσης δύο γυναικείες τσάντες του αυτού μεγέθους, σχεδίου και τρόπου κατασκευής. Για τη μία χρησιμοποιήθηκε πολύ ακριβό δέρμα κροκοδείλου, για την άλλη δέρμα συνθετικό-πλαστικό.

Πρόκειται συνεπώς για κοστολογικό σύστημα που εφαρμόζεται όταν τα προϊόντα συνήθως παράγονται κατά παρτίδα (batch) με βάση ομοιόμορφη διαδικασία.

Οι κλάδοι που παράγουν ομοιόμορφα προϊόντα για την αγορά και όχι κατά παραγγελία του πελάτη

Εκτός από τους έξι κλάδους που αναφέρουμε προηγούμενα, όπου το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης θεωρείται ως το κατάλληλο να εφαρμοσθεί, υπάρχουν και άλλοι κλάδοι της μεταποιητικής δραστηριότητας οι οποίοι παράγουν προϊόντα με μαζικό τρόπο, όμοια μεταξύ τους, προοριζόμενα να καλύψουν τη ζήτηση όταν αυτή εκδηλωθεί: Τέτοια προϊόντα η κλάδοι είναι η υποδηματοποιία, τα έτοιμα ενδύματα, η επιπλοποιία, η βιομηχανία ειδών οικιακού εξοπλισμού -ψυγεία, πλυντήρια, ηλεκτρικές κουζίνες, ηλεκτρικές σκούπες, είδη μαγειρείου κ.λπ.-, η υαλουργία, η κατασκευή εργαλείων χειρός, η ηλεκτρονική βιομηχανία, η βιομηχανία ειδών κλιματισμού, η βιομηχανία πετροχημικών και πλαστικών προϊόντων κ.λπ., κ.λπ.

Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις η μορφή της παραγωγικής διαδικασίας αξιώνει την υιοθέτηση και εφαρμογή του κατάλληλου κοστολογικού συστήματος που δεν είναι άλλο από το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης. Επισημαίνουμε ότι το σύστημα αυτό κοστολόγησης εφαρμόζεται και όταν ακόμη η παραγωγή του προϊόντος γίνεται σε μία φάση, αρκεί να γίνεται παραγωγή μαζική πολλών μονάδων του αυτού προϊόντος. Παράδειγμα τέτοιας βιομηχανίας είναι η παραγωγή προϊόντων από πλαστική πρώτη ύλη με μηχανές injection.

Στην περίπτωση αυτή χρησιμοποιείται ως πρώτη ύλη πλαστικό μίγμα, το οποίο η επιχείρηση προμηθεύεται από άλλο παραγωγό. Το πλαστικό μίγμα -η πρώτη ύλη- εισάγεται στη μηχανή αυτόματα από σιλό όπου βρίσκεται αποθηκευμένο και η μηχανή επίσης αυτόματα, με κατάλληλη ρύθμιση, παράγει ανά λεπτό της ώρας μία μονάδα προϊόντος ή 60 μονάδες την ώρα. Το κόστος της μονάδας του παραγομένου προϊόντος βρίσκεται εάν διαιρέσουμε το ολικό κόστος του παραγωγικού τμήματος, ορισμένης περιόδου, π.χ. ημέρα, εβδομάδα ή μήνα, με τις παραχθείσες μονάδες του προϊόντος. Το ολικό αυτό κόστος του παραγωγικού τμήματος σχηματίζεται (α) από το κόστος της πρώτης ύλης από την οποία παράγεται το προϊόν και (β) από τις δαπάνες μετατροπής ή παραγωγής, οι οποίες περιλαμβάνουν την άμεση εργασία και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ).

Το ολικό αυτό κόστος παραγωγής συγκεντρώνεται λογιστικά κατά τμήμα π.χ. τμήμα μηχανών injection και προσδιορίζεται με ακρίβεια σε μηνιαία βάση με τη διαδικασία που έχουμε περιγράψει στα προηγούμενα.

Εάν τώρα η επιχείρηση αυτή αποφασίσει να παράγει η ίδια το πλαστικό μίγμα που χρησιμοποιεί ως πρώτη ύλη, αντί να το προμηθεύεται από τρίτους, τότε θα δημιουργήσει νέο παραγωγικό τμήμα -το αναμικτήριο-, στο οποίο θα παράγεται το πλαστικό μίγμα. Εφ' όσον αυτό συμβεί, η παραγωγή του τελικού προϊόντος θα ακολουθεί δύο στάδια ή φάσεις και θα πραγματοποιείται σε δύο παραγωγικά τμήματα: (α) το τμήμα αναμικτηρίου και (β) το τμήμα μηχανών injection. Το ημιτελές προϊόν που θα παράγεται στο αναμικτήριο, το πλαστικό μίγμα, θα μεταβιβάζεται στο τμήμα μηχανών injection από το οποίο θα προκύπτει το τελικό έτοιμο προϊόν, τα διάφορα πλαστικά προϊόντα (π.χ. πλαστικά δοχεία, κουβάδες, πιάτα, ποτήρια κ.λπ.).

Το κόστος του τελικού προϊόντος θα διαμορφωθεί στην περίπτωσή μας κατά φάση ως εξής:

Τμήμα Αναμικτηρίου		Τμήμα Injection	
Άμεσα υλικά (πρώτες ύλες)	€ 10.000	Κόστος μίγματος (άμεσα υλικά)	€ 16.000
Άμεση εργασία	€ 4.000	Άμεση εργασία	€ 2.500
ΓΒΕ	€ 2.000	ΓΒΕ	€ 1500
Ολικό κόστος τμήματος	€ 16.000	Ολικό κόστος τμήματος	€ 20.000
Παραγωγή μίγματος	Kgs 8.000	Παραγωγή πλαστ. δοχείων	τεμ. 4.000
Κόστος ανά μονάδα	€ 2/kg	Κόστος ανά τεμάχιο	€ 5,0/τεμ.

Σε κάθε περίπτωση όταν το προϊόν παράγεται σε μεγάλες ποσότητες ομοιόμορφων μονάδων είτε ακολουθώντας μία, είτε πολλές φάσεις ή στάδια παραγωγής το κοστολογικό σύστημα που είναι κατάλληλο να εφαρμοσθεί είναι η κοστολόγηση κατά φάση.

Μεγάλος αριθμός παραδειγμάτων προϊόντων διαφόρων κλάδων μπορεί να αναφερθούν, όπου εφαρμόζεται το σύστημα της κατά λειτουργία κοστολόγησης, όπως π.χ. ηλεκτρονικά εργαλεία, πλαστικά προϊόντα, κοσμήματα, κλωστοϋφαντουργικά είδη, προϊόντα πλεκτικής, προϊόντα δέρματος κ.λπ.

Σύμφωνα με το σύστημα αυτό, η παραγωγή των προϊόντων γίνεται συνήθως κατά παρτίδα. Τα άμεσα υλικά παραγωγής προσδιορίζονται κατά παρτίδα προϊόντος, όπως στο σύστημα της κατά παραγγελία κοστολόγησης, ενώ το κόστος μετατροπής -άμεσα εργαλεία και ΓΒΕ- προσδιορίζονται και επιβαρύνουν το κόστος της παρτίδας κατά τμήμα ή κατά φάση παραγωγής. Πρόκειται με άλλα λόγια για ένα μικτό σύστημα που συνδυάζει αρχές και κανόνες των δύο συστημάτων κοστολόγησης, του κατά παραγγελία και του κατά φάση παραγωγής.

Εννοιολογικά χαρακτηριστικά και ιστορική διαμόρφωση του συστήματος A.B.C.

Η πορεία διαμόρφωσης των συστημάτων κοστολόγησης

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (activity based costing) αποτελεί απάντηση της κοστολογικής επιστήμης στο εναγώνιο αίτημα της σύγχρονης επιχείρησης για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους των παραγομένων προϊόντων και υπηρεσιών, με σκοπό τη χρησιμοποίησή του για τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων τακτικού ή στρατηγικού χαρακτήρα.

Από την άποψη αυτή, η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες, μπορεί βάσιμα να υποστηριχθεί ότι, στην ουσία, δεν αποτελεί ένα νέο κοστολογικό σύστημα -όπως το σύστημα της κατά φάσιν κοστολόγησης (process costing system) ή το σύστημα της κοστολόγησης κατά παραγγελία του πελάτη (job order costing system), ή το σύστημα κοστολόγησης κατά λειτουργία (operation costing system) κ.λπ. αλλά μία κοστολογική μεθοδολογία που εφαρμόζεται από όλα τα κοστολογικά συστήματα με σκοπό τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους.

Πράγματι όταν εφαρμόζουμε το σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής (job order costing) ή το σύστημα κοστολόγησης κατά λειτουργία (operation costing) κ.λπ. ανακύπτει το θέμα της κατανομής του έμμεσου κόστους στα τμήματα ή τις λειτουργίες και στη συνέχεια της επιβάρυνσης με το ομαδοποιημένο αυτό κόστος (του τμήματος ή των λειτουργιών), των παραγομένων προϊόντων και υπηρεσιών. Για να επιτύχουμε ορθή κατανομή ή καταλογισμό του εμμέσου (λειτουργικού) κόστους στα προϊόντα ή στις υπηρεσίες θα πρέπει να προχωρήσουμε προηγούμενα σε προσδιορισμό των επί μέρους δραστηριοτήτων που αναπτύσσονται μέσα στα παραγωγικά τμήματα ή στις λειτουργίες όπου παράγεται ομοιογενές έργο, να προσδιορίσουμε το κόστος αυτής της δραστηριότητας και να το καταλογίσουμε μόνο στα προϊόντα ή στις υπηρεσίες που χρησιμοποίησαν τις δραστηριότητες αυτές και ανάλογα με το ποσό ή το μέρος που τις

χρησιμοποίησαν.

Πώς όμως φθάσαμε στη σημερινή κατάσταση, όπου μια κοστολογική μεθοδολογία που οδηγεί στον προσδιορισμό ακριβούς κόστους, που στην ουσία είναι το ABC, να χαρακτηριστεί σαν ένα από τα σπουδαία κοστολογικά συστήματα, το οποίο μάλιστα γνωρίζει ταχύτατη εξάπλωση στη χώρα που πρωτοεμφανίστηκε -στις ΗΠΑ- αλλά και πέραν αυτής και σχεδόν παγκόσμια αποδοχή;

Προκειμένου να δοθεί μια πειστική απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι νομίζω χρήσιμο να αναφερθούμε στην ιστορική πορεία ανάπτυξης της κοστολογικής επιστήμης.

Το ευρύτερο γνωστικό αντικείμενο που αφορά τον τομέα του κόστους και της κοστολόγησης άρχισε να αναπτύσσεται κατά τη διάρκεια του δεύτερου μισού του δεκάτου ενάτου αιώνα. Το 1875 ο JOHN WALKER δημοσίευσε στο Liverpool το έργο του «*Prime cost keeping*» στο οποίο αναπτύσσει τρόπους προσδιορισμού και λογιστικοποίησης του πρωταρχικού κόστους -prime cost- το οποίο σχηματίζεται από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία. Το κόστος αυτό προσδιορίζεται κατά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση της επιχείρησης και κατά προϊόν, στοχεύει δε στον έλεγχό του, με σκοπό τη μείωσή του στο βαθμό που είναι εφικτό. Στις αρχές του 20ου αιώνα, ο HAMILTON CHURCH ολοκληρώνει τον σχηματισμό του κόστους παραγωγής με την προσθήκη, στο αρχικό κόστος, αναλογίας εμμέσων δαπανών, των γνωστών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (Overhead expenses). Τη διαδικασία αυτή εφαρμόζει ο ίδιος, για πρώτη φορά το 1901, στην επιχείρηση Hans Renold, στο Manchester.

Κατά τη διάρκεια του Πρώτου Παγκοσμίου Πολέμου (1914-1918) σοβαρή ανάπτυξη των μεθόδων αναλυτικής κοστολόγησης πραγματοποιείται στις ΗΠΑ, όπου η κυβέρνηση αναθέτει στις βιομηχανίες παραγγελίες πολεμικού υλικού με τη μέθοδο Cost Plus, γεγονός που υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να προσδιορίζουν το κόστος αναλυτικά και να το παρακολουθούν εσωλογιστικά.

Ο μεσοπόλεμος με τις βαθιές ανακατατάξεις στο παγκόσμιο οικονομικό σύστημα και η οικονομική κρίση του 1929-1932 δημιούργησαν γόνιμο έδαφος για περαιτέρω ανάπτυξη της επιστήμης, σχετικά με το κόστος, στον Αγγλοσαξωνικό κυρίως χώρο. Στα πλαίσια αυτά αναπτύσσεται και εδραιώνεται η εφαρμογή των γνωστών σήμερα συστημάτων κοστολόγησης, όπως: Του συστήματος της άμεσης κοστολόγησης (direct or marginal costing), του συστήματος της πρότυπης κοστολόγησης (standard costing), του συστήματος της κατά φάσιν κοστολόγησης (process costing), του συστήματος της κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής (job order costing), του συστήματος της πλήρους κοστολόγησης (full or absorption costing) κ.λπ. Οι επί πολλές δεκαετίες εφαρμογές των συστημάτων αυτών οδήγησε στον χαρακτηρισμό τους ως παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης.

Τι είναι το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες

Γενική εισαγωγή στο σύστημα A.B.C.

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες αντιπροσωπεύει, κατά τη γνώμη μας, περισσότερο μία **κοστολογική μεθοδολογία** προσδιορισμού ακριβούς κόστους και λιγότερο ένα διακεκριμένο κοστολογικό σύστημα. Την άποψή μας αυτή στηρίζουμε στο γεγονός ότι όλα τα συστήματα κοστολόγησης πρέπει να επιδιώκουν τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, των προϊόντων ή των υπηρεσιών της και συνεπώς οφείλουν να εφαρμόζουν και να ακολουθούν τη μεθοδολογία και τις αρχές του Activity Based Costing.

Αυτά από πλευράς επιστημονικής ακριβολογίας, τόσον αναγκαίας για την καλύτερη επικοινωνία μεταξύ των επιστημόνων-ερευνητών αλλά και των ανθρώπων της πρακτικής εφαρμογής και την κατανόηση των αρχών και κανόνων της κοστολογικής επιστήμης.

Ωστόσο είναι γνωστό ότι η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες

αναπτύχθηκε και πήρε την ονομασία του διακεκριμένου κοστολογικού συστήματος στις ΗΠΑ κατά το τέλος της δεκαετίας 1980 έως τις αρχές της δεκαετίας του 1990 και καθιερώθηκε στη διεθνή βιβλιογραφία ως ένα ξεχωριστό κοστολογικό σύστημα με το όνομα αυτό (A.B.C.).

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες οδήγησε στην ανάπτυξη του κλάδου της διοικητικής επιστήμης γνωστού ως **Διοίκηση με βάση τις δραστηριότητες ή Activity Based Management (ABM)**. Στην πραγματικότητα πρόκειται για την άσκηση διοίκησης των επί μέρους δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης που στηρίζεται στο κόστος της δραστηριότητας, το οποίο προσδιορίζεται με βάση τις αρχές και τη μεθοδολογία του κοστολογικού συστήματος A.B.C.

Στα πλαίσια του συστήματος της Διοίκησης ανά δραστηριότητα, οι Managers, στηριζόμενοι στην ακριβή πληροφορία για το κόστος της συγκεκριμένης δραστηριότητας, την οποία διοικούν, μπορούν να αναζητούν και να εξακριβώνουν τα αίτια που προκαλούν το κόστος της δραστηριότητας και να παίρνουν τα **αναγκαία μέτρα** περιορισμού του κόστους αυτού, μέχρι το κατώτατο δυνατό επίπεδο. Τέτοια μέτρα μπορεί να είναι ο ανασχεδιασμός των υφιστάμενων δραστηριοτήτων με σκοπό την αύξηση ή τη μείωσή τους, η χρησιμοποίηση περισσότερων βάσεων ή κριτηρίων (cost drivers) μερισμού ή καταλογισμού του εμμέσου κόστους, η κατάργηση κάποιας δραστηριότητας και η ανάθεση εκτέλεσης του παραγομένου από αυτήν έργου σε εξωτερικούς προμηθευτές ή κατασκευαστές κ.λπ., κ.λπ.

Ένα ιδιαίτερης σημασίας αντικείμενο της Διοίκησης με βάση τις δραστηριότητες, που στηρίζεται στο προσδιοριζόμενο ανά δραστηριότητα κόστος, είναι και ο εντοπισμός και η εξάλειψη, εφ' όσον είναι εφικτό, των δραστηριοτήτων και κατά συνέπεια των αντιστοίχων δαπανών, που δεν προσθέτουν αξία στα παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες. Στο εντονότατο ανταγωνιστικό περιβάλλον, στο οποίο δραστηριοποιούνται σήμερα οι επιχειρήσεις, η ανάπτυξη, η κερδοφορία ή ακόμα και η ίδια η επιβίωση τους στηρίζεται

στην ικανότητα τους να προσφέρουν στην πελατεία προϊόντα ή υπηρεσίες υψηλής ποιοτικής στάθμης σε ανταγωνιστικές τιμές αγοράς. Για να επιτευχθεί αυτό πρέπει η επιχείρηση να εξασφαλίσει ότι κάθε βήμα στην παραγωγική διαδικασία προσθέτει αξία στο προϊόν ή την υπηρεσία. Η **αλυσίδα προστιθέμενης αξίας** είναι ο όρος που χρησιμοποιείται για να περιγράψει τις αλληλένδετες και αλληλοδιάδοχες δραστηριότητες -κρίκους της αλυσίδας- που προσθέτουν αξία στο προϊόν. Οι δραστηριότητες αυτές αρχίζουν από την έρευνα-ανάπτυξη και φθάνουν μέχρι την υποστήριξη που δίδεται μετά την πώληση-παράδοση του προϊόντος στον πελάτη, μπορεί δε να είναι οι εξής:

- 1. Έρευνα – ανάπτυξη :** Έρευνα-αναζήτηση ιδεών που οδηγούν σε παραγωγή νέων προϊόντων ή υπηρεσιών καθώς και νέων μεθόδων παραγωγής.
- 2. Ανάπτυξη :** Εφαρμογή των αποτελεσμάτων της έρευνας με δοκιμαστική παραγωγή-ανάπτυξη νέων προϊόντων και υπηρεσιών ή νέων μεθόδων παραγωγής.
- 3. Παραγωγή :** Παραγωγή σε πραγματική κλίμακα του νέου προϊόντος ή υπηρεσίας.
- 4. Marketing :** Παροχή στους υποψηφίους πελάτες πληροφοριών για τις χρήσεις και τα τεχνικά χαρακτηριστικά του νέου προϊόντος ή της υπηρεσίας.
- 5. Διανομή :** Παράδοση του νέου προϊόντος ή υπηρεσίας στους πελάτες.
- 6. Εξυπηρέτηση πελατών :** Παροχή στους πελάτες της αναγκαίας υποστήριξης μετά την παράδοση.

Ο πίνακας 1 παρουσιάζει μία ενδεικτική λειτουργία δραστηριοτήτων που αναπτύσσονται για ένα προϊόν με προσδιορισμό αυτών που προσθέτουν αξία και αυτών που δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν και στην επιχείρηση. Για κάθε δραστηριότητα παρατίθεται και ένας ενδεικτικός χρόνος που δαπανάται για την ολοκλήρωσή της.

Πίνακας 1

Δραστηριότητες : (Από παραλαβή πρώτης ύλης μέχρι την αποστολή του προϊόντος στον πελάτη)	Προσθέτουν αξία Ημέρες	Δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν ή την επιχείρηση Απαιτούμενος χρόνος για την ολοκλήρωσή τους Ημέρες
1. Παραλαβή 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 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 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 ή την αποβάθρα		1
18. Αναμονή στο πρακτορείο ή την αποβάθρα		0,5
19. Αποστολή στον πελάτη		1,5
Σύνολο ημερών	4	60

Από τα στοιχεία του πίνακα φαίνεται ότι μόνο 4 ημέρες, επί συνόλου 64 ημερών προσθέτουν αξία στο προϊόν και την επιχείρηση. Μόνο δηλαδή 4 ημέρες

αντιπροσωπεύουν παραγωγικό χρόνο για την επιχείρηση.

Η διαπίστωση αυτή θα πρέπει να παρακινήσει τους managers που διοικούν αυτές τις δραστηριότητες να ελαχιστοποιήσουν το χρόνο αυτό -τον μη παραγωγικό- στο μέγιστο δυνατό βαθμό.

Η διαπίστωση επίσης ότι ο χρόνος παραμονής των αποθεμάτων σε αποθηκευτικούς χώρους -προσωρινούς ή οριστικούς, είτε με τη μορφή πρώτων υλών, έτοιμων προϊόντων προς συσκευασία ή συσκευασμένων έτοιμων προϊόντων, καταλαμβάνει 53 ημέρες ή το 88% του ολικού μη παραγωγικού χρόνου- μπορεί να οδηγήσει τον manager στην υιοθέτηση του συστήματος Just in Time, το οποίο, όπως είναι γνωστό, μηδενίζει αυτό το χρόνο.

Μπορούμε έτσι, με κοστολογικούς όρους, να οριοθετήσουμε τις αναπτυσσόμενες δραστηριότητες ότι είναι αυτές που αρχίζουν από τη στιγμή που λαμβάνεται η παραγγελία του πελάτη μέχρι την παράδοση του προϊόντος της παραγγελίας. Ο χρόνος αυτός αλλά και το αντίστοιχο κόστος, περιλαμβάνει δύο τμήματα: Το τμήμα του παραγωγικού χρόνου, που προσθέτει αξία στο προϊόν και το τμήμα του μη παραγωγικού χρόνου, το οποίο δεν προσθέτει οποιανδήποτε αξία. Η σχέση μεταξύ των δύο αυτών μεγεθών χρόνου -και οπωσδήποτε κόστους- εκφράζει το βαθμό αποτελεσματικότητας του παραγωγικού χρόνου, ένα μέτρο που δείχνει πόσο αποδοτικά αξιοποιεί η επιχείρηση το χρόνο αλλά και το κόστος.

Στις περισσότερες επιχειρήσεις ο παραγωγικός χρόνος καλύπτει ποσοστό 10% περίπου του συνολικού χρόνου, το υπόλοιπο 90% αποτελεί σχεδόν σπατάλη χρόνου, η δε μείωση του πρέπει ν' αποτελεί μόνιμο στόχο των managers.

Τα αίτια ή οι λόγοι που οδηγούν στη λειτουργία μη παραγωγικών δραστηριοτήτων σε μια επιχείρηση είναι πολλοί και μπορεί να οφείλονται σε παράγοντες ενδο-επιχειρησιακούς, φυσικούς ή ανθρώπινους, καθώς και σε παράγοντες του εξωτερικού περιβάλλοντος.

Ως ενδοεπιχειρησιακά αίτια μπορούμε να αναφέρουμε την προσπάθεια μείωσης του ανά μονάδα κόστους αγοραζομένων πρώτων υλών, με αύξηση των ανά παραγγελία αγοράς ποσοτήτων ή την προσπάθεια μείωσης του αριθμού, συνεπώς και του κόστους, εκκινήσεων της παραγωγής (Set ups Cost), με την αύξηση των ανά παρτίδα ποσοτήτων ή την ανάγκη οριζοντιοποίησης της μηνιαίας παραγωγής, όταν η ζήτηση παρουσιάζει σοβαρές εποχιακές διακυμάνσεις. Ο ανθρώπινος παράγοντας εμφανίζεται με τη μορφή έλλειψης κατάλληλων ικανοτήτων, κατάλληλης εκπαίδευσης ή καλών κοινωνικών σχέσεων του προσωπικού της επιχείρησης.

Οι managers οφείλουν να εντοπίζουν τις δραστηριότητες όπου σημειώνεται σπατάλη πόρων ή γίνονται περιττές δαπάνες και γενικά λειτουργούν μη παραγωγικά, και να παίρνουν μέτρα περιορισμού ή εξάλειψής τους.

Διαδικασία προσδιορισμού του κόστους με βάση τις δραστηριότητες

Επισημαίνουμε το, αυτονόητο άλλωστε, γεγονός, ότι εφ' όσον σε μία επιχείρηση ή, μερικές φορές, σε ένα παραγωγικό τμήμα, παράγεται ένα μόνο προϊόν, τότε δεν υπάρχει, ως προς το προϊόν, έμμεσο κόστος, αφού το σύνολο των πραγματοποιούμενων Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων μετατρέπονται σε άμεσο κόστος, δεδομένου ότι αυτά γίνονται αποκλειστικά για το μοναδικό προϊόν, το κόστος του οποίου επιβαρύνουν εξ ολοκλήρου χωρίς οποιαδήποτε κατανομή.

Το πρόβλημα προκύπτει όταν παράγονται περισσότερα του ενός προϊόντα, οπότε τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα μετατρέπονται σε έμμεσο κόστος, το οποίο πρέπει να κατανεμηθεί στα, περισσότερα του ενός, παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες.

Η κατανομή αυτή του εμμέσου κόστους παραγωγής -των ΓΒΕ- στα προϊόντα γινόταν στο παρελθόν -μέχρι και τη δεκαετία του 1980- με τη χρησιμοποίηση κριτηρίων κατανομής -Cost drivers- συνδεδεμένων είτε με τον όγκο παραγωγής των προϊόντων -τις μονάδες παραγωγής-, είτε με την αξία ή τις ώρες της ανά προϊόν άμεσου εργασίας, είτε

με τις ώρες λειτουργίας του εξοπλισμού (των μηχανημάτων παραγωγής, που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή κάθε προϊόντος).

Τα κριτήρια όμως αυτά μερισμού του εμμέσου κόστους στα προϊόντα **διαπιστώθηκε** ότι οδηγούν σε αυθαίρετες κατανομές του εμμέσου κόστους και σε λανθασμένες και ανακριβείς επιβαρύνσεις του κόστους των επί μέρους παραγομένων προϊόντων και υπηρεσιών.

Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι το έμμεσο κόστος -τα ΓΒΕ- προκαλείται από πλήθος δραστηριότητες που αναπτύσσονται στην πορεία της παραγωγικής διαδικασίας, οι οποίες αρχίζουν πριν από την έναρξη της παραγωγής -π.χ. σχεδιασμός προϊόντος, αλλαγές μερών γραμμής παραγωγής, ρυθμίσεις μηχανών / συντήρηση εξοπλισμού κ.λπ.- συνεχίζονται κατά την πορεία της -π.χ. κατανάλωση ηλ. ρεύματος, φθορά και συνεπώς αποσβέσεις εξοπλισμού, παρακολούθηση της λειτουργίας του εξοπλισμού από ηλεκτρολόγο και από συντηρητή, αντικατάσταση φθαρμένων ανταλλακτικών, ποιοτικός έλεγχος της εν εξελίξει παραγωγής κ.λπ.- και τελειώνουν μετά το πέρας αυτής -π.χ. ποιοτικός έλεγχος ετοιμών, μεταφορά προϊόντων στην αποθήκη ετοιμών κ.λπ.

Διαπιστώθηκε δε ότι μερικά από τα προϊόντα χρησιμοποιούν όλες τις δραστηριότητες, ορισμένα χρησιμοποιούν μέρος από αυτές και σχεδόν κανένα δεν χρησιμοποιεί ίδιες ποσότητες από κάθε δραστηριότητα εν σχέσει με τα άλλα.

Η χρησιμοποίηση συνεπώς ενιαίου κριτηρίου ή βάσεως κατανομής του κόστους όλων των δραστηριοτήτων, που διαμορφώνουν τα ΓΒΕ -π.χ. ώρες ή αξία αμέσου εργασίας κάθε προϊόντος- οδηγεί σε λανθασμένες κατανομές του εμμέσου κόστους στα προϊόντα και παραμόρφωση του κόστους αυτών.

Έτσι οδηγηθήκαμε στην υιοθέτηση νέας κοστολογικής μεθοδολογίας ή στην εφαρμογή του νέου κοστολογικού συστήματος της **κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες**.

Εισαγωγή στο σύστημα της Μεταβλητής ή οριακής κοστολόγησης

Ιστορική εξέλιξη και εφαρμογή της μεταβλητής ή οριακής κοστολόγησης

Η τεχνική και η μέθοδος της μεταβλητής κοστολόγησης πρέπει να αναζητηθούν στην περίοδο του Μεσοπολέμου. Αν και ορισμένα στοιχεία της μεθόδου απαντώνται στην Αγγλία το 1875, η θεωρητική θεμελίωση και η συστηματική χρησιμοποίηση της αρχίζει το 1934-35 στις Η.Π.Α. Η εφαρμογή του συστήματος έγινε αρχικά στη χημική βιομηχανία το 1934 από τον Jonathan Harris και ένα χρόνο αργότερα εφαρμόστηκε στη βαμβακουργική βιομηχανία από τον G.C. Harisson.

Αργότερα, μετά τον Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο, η μεταβλητή κοστολόγηση συνδυάστηκε με το πρότυπο κόστος σε ένα σύστημα που ονομάστηκε Άμεσο Πρότυπο Κόστος. Το 1947 το σύστημα αυτό εφαρμόστηκε από τη μεγάλη βιομηχανική επιχείρηση των Η.Π.Α. «The Pittsburg Plate Glass G». Στη συνέχεια η εφαρμογή της μεταβλητής κοστολόγησης γνώρισε ταχύτατη εξάπλωση.

Το σύστημα αυτό κοστολόγησης υπήρξε αποτέλεσμα διερευνητικών προσπαθειών για την εξουδετέρωση των ατελειών που εμφάνισε η εφαρμογή του προτύπου κόστους στις περιπτώσεις κυρίως μεγάλης διακύμανσης του όγκου παραγωγής και πωλήσεων κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου. Οι ατέλειες οφείλονται στην επιβάρυνση του κόστους των αποθεμάτων με σταθερές δαπάνες που καθορίζονται προϋπολογιστικά ανά μονάδα παραγομένου προϊόντος. Δηλαδή, όταν η παραγωγή είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από την προγραμματισμένη σε κάποιον μήνα ή περίοδο, το αναπορρόφητο ή το υπεραπορροφημένο τμήμα των σταθερών δαπανών προσδιοριζόμενο με μορφή αποκλίσεων, το οποίο πήγαινε κατ' ευθείαν στο λογαριασμό κερδοζημιών, επηρέαζε τα καθαρά αποτελέσματα -με αποφασιστικό τρόπο σε μερικές περιπτώσεις- ή ακόμα δημιουργούσε αποτελέσματα και όταν δεν υπήρχαν πωλήσεις ή σε μεγέθη ίσα και πολλές φορές μεγαλύτερα αυτών. Το γεγονός αυτό προκαλούσε, φυσικά, σύγχυση στα ανώτατα διευθυντικά στελέχη των επιχειρήσεων, που στερούνταν επαρκών

γνώσεων λογιστικής και δυσκόλευε την επικοινωνία και συνεννόηση με τους υπεύθυνους λογιστές.

Το σύστημα της μεταβλητής κοστολόγησης επειδή στηρίζεται στην αρχή της επιβάρυνσης του κόστους παραγωγής με την αξία των άμεσων (μεταβλητών) γενικών βιομηχανικών δαπανών, απάλλαξε τα αποτελέσματα από τα μειονεκτήματα της υπό-, ή υπέρ- επιβάρυνσης των αποθεμάτων με σταθερές δαπάνες, κάνοντας το μικτό περιθώριο κέρδους μοναδικό φορέα του κόστους τους.

Τα αποτελέσματα από την εφαρμογή του συστήματος υπήρξαν ενθαρρυντικά και δικαίωσαν πλήρως του πρωτοπόρους υποστηρικτές του.

Επί πολλές δεκαετίες η μεταβλητή κοστολόγηση αναφερόταν ως άμεση ή οριακή κοστολόγηση. Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου στην επιστήμη δεν υπήρχε ομοφωνία για το περιεχόμενο και τους ορισμούς του αμέσου κόστους και της άμεσης κοστολόγησης. Μερικοί συγγραφείς ταύτιζαν το άμεσο με το αυστηρά μεταβλητό κόστος, ενώ άλλοι υποστήριζαν ότι κύριο χαρακτηριστικό του συστήματος είναι η δυνατότητα επακριβούς μέτρησης του κόστους και η ευκολία άμεσης αναγνώρισης αυτού στον φορέα ή την οργανωτική ομάδα την οποία επιβαρύνει άμεσα και χωρίς προηγούμενη κατανομή. Εάν ακολουθήσουμε τη δεύτερη εκδοχή και πάρουμε μια βιομηχανική επιχείρηση η οποία παράγει ένα μόνο προϊόν, το άμεσο και το πλήρες κόστος ταυτίζονται, σχηματίζονται δε και τα δύο τόσο από σταθερές όσο και από μεταβλητές δαπάνες. Επίσης, το άμεσο λειτουργικό κόστος αποτελεί κατά κανόνα τυπική περίπτωση, που συναντάμε ευρύτατα στην πράξη, σύνθεσης αυτού από σταθερές και μεταβλητές δαπάνες.

Η σύγχρονη όμως αντίληψη για το ρόλο που καλείται να παίξει το κόστος στην λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, προσανατολίζει τόσο τη θεωρία όσο και την πράξη σε πλήρη αποδοχή της αρχής περί ταυτότητας του αμέσου κόστους προς το μεταβλητό, ιδιαίτερα δε προς το οριακό. Η λογιστική φιλολογία χρησιμοποιεί σήμερα εναλλακτικά

τους όρους μεταβλητό ή οριακό κόστος.

Με βάση τις προηγούμενες παραδοχές μπορούμε να διατυπώσουμε τον ακόλουθο ορισμό για το σύστημα της μεταβλητής κοστολόγησης :

Μεταβλητή κοστολόγηση : είναι το κοστολογικό σύστημα προσδιορισμού του κόστους του προϊόντος, της υπηρεσίας ή της λειτουργίας μετά από τον διαχωρισμό και την απαλλαγή του από το σταθερό μέρος των άμεσων δαπανών.

Το σύστημα της υπερμεταβλητής κοστολόγησης (Throughput costing system or super variable costings-system)

Στα πλαίσια λειτουργίας του συστήματος της μεταβλητής κοστολόγησης (variable costing) αναπτύχθηκε πρόσφατα -στα μέσα της δεκαετίας του 1990- το σύστημα της υπερμεταβλητής κοστολόγησης, σύμφωνα με το οποίο το κόστος παραγωγής του προϊόντος σχηματίζεται αποκλειστικά από το κόστος των πρώτων υλών ή των υλικών που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν. Ολόκληρο δε το υπόλοιπο κόστος ονομαζόμενο κόστος μετατροπής ή κόστος λειτουργίας (conversion or operating cost) χαρακτηρίζεται ως χρονικό κόστος, μεταφέρεται δε και επιβαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου -του μηνός ή της χρήσεως- μέσα στην οποία αυτό πραγματοποιήθηκε. Πρόκειται για κοστολογική μέθοδο ή σύστημα το οποίο εξ αιτίας της πρόσφατης ανάπτυξης του δεν χρησιμοποιείται ευρέως.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή κοστολόγησης το περιθώριο κέρδους προκύπτει ως διαφορά :

Έσοδα από πωλήσεις π.χ.	€	100.000
Μείον: Κόστος πρώτων υλών και υλικών παραγωγής που εμπεριέχονται στα πωληθέντα προϊόντα	€	<u>40.000</u>
Αποτέλεσμα (Throughput conversion margin)	€	<u>60.000</u>

Το σύστημα στηρίζεται προφανώς στην άποψη ή στο γεγονός, που τείνει να γενικευθεί, ότι λόγω της ραγδαίας τεχνολογικής προόδου, η άμεση εργασία αφ' ενός μειώνει συνεχώς το ποσοστό συμμετοχής της στο κόστος παραγωγής, αφ' ετέρου δε αλλάζει χαρακτήρα από άποψη μεταβλητότητας, μετατρέπόμενη από μεταβλητή σε σταθερή δαπάνη. Έτσι απομένει ως αυστηρά μεταβλητό κόστος το κόστος της πρώτης ύλης και γενικά των υλικών που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν ή την υπηρεσία, ολόκληρο δε το υπόλοιπο κόστος -το κόστος μετατροπής ή λειτουργίας- θεωρείται σταθερό, μετατρέπεται μόλις δημιουργηθεί σε έξοδο και βαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε.

Είναι αυτονόητο ότι, υπό αυτό το σύστημα, η αποτίμηση των προϊόντων της απογραφής γίνεται στο κόστος των υλικών που αναλώθηκαν για την παραγωγή των προϊόντων και είναι ενσωματωμένα σ' αυτά.

Σχετικά με τους περιορισμούς εφαρμογής του συστήματος αυτού κοστολόγησης ισχύει ό,τι αναφέρθηκε και για το σύστημα της μεταβλητής κοστολόγησης. Δεν γίνεται αποδεκτή η εφαρμογή του όταν καταρτίζονται λογιστικές καταστάσεις -αποτελεσμάτων, ισολογισμού κ.λπ.- που προορίζονται για το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης για τους μετόχους, τους επενδυτές, τις τράπεζες, το δημόσιο κ.λπ.

Η χρήση τους απευθύνεται στο εσωτερικό της επιχείρησης, στους manamers στη διοίκηση κ.λπ. Ό,τι αναφέρουμε σχετικά με την εσωλογιστική τήρηση του συστήματος μεταβλητής κοστολόγησης και την προσαρμογή του κόστους απογραφής των προϊόντων και του αποτελέσματος ισχύουν και στην περίπτωση του Throughput συστήματος.

Το Σύστημα της Πλήρους Κοστολόγησης (Full absorption costing system)

Με τον όρο *πλήρης κοστολόγηση* εννοούμε το κοστολογικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο οι δαπάνες της λειτουργίας παραγωγής στο σύνολό τους -σταθερές και

μεταβλητές- επιβαρύνουν και ενσωματώνονται στο κόστος των παραγομένων προϊόντων και υπηρεσιών. Το κόστος επίσης της απογραφής των προϊόντων περιλαμβάνει τόσο τις μεταβλητές όσο και τις σταθερές δαπάνες της παραγωγικής λειτουργίας.

Υπενθυμίζουμε ότι το κόστος της παραγωγικής λειτουργίας, που επιβαρύνει, ενσωματώνεται και διαμορφώνει το κόστος παραγωγής των προϊόντων, σχηματίζεται από : (α) το κόστος των άμεσων υλικών που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν, (β) το κόστος της άμεσης εργασίας που πραγματοποιείται για την παραγωγή του προϊόντος, (γ) τα μεταβλητά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα και (δ) τα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

Είναι αυτονόητο ότι στο σύστημα της πλήρους κοστολόγησης το κόστος της απογραφής των προϊόντων, κατά το τέλος του μηνός ή της περιόδου, περιλαμβάνει και αυτό δαπάνες σταθερές και μεταβλητές, θα είναι συνεπώς ανά μονάδα υψηλότερο από το κόστος απογραφής των προϊόντων που προκύπτει όταν εφαρμόζεται το σύστημα της μεταβλητής κοστολόγησης.

Παράδειγμα :

Κόστος παραγωγής	Πλήρες κόστος	Μεταβλητό κόστος
Άμεσα υλικά παραγωγής	€ 500	€ 500
Άμεση εργασία	€ 250	€ 250
Μεταβλητά ΓΒΕ	€ 150	€ 150
Σταθερά ΓΒΕ	€ 100	€ -
Ολικό κόστος μονάδας	€1000	€ 900
Μονάδες παραγωγής	€ 50	€ 50
Κόστος μονάδας	€ 200	€ 180

Το Σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης (Standard Costing System)

Με τον όρο **πρότυπο κόστος** εννοούμε το προσεκτικά καταρτιζόμενο κόστος

παραγωγής, της μονάδας του προϊόντος ή της υπηρεσίας, το οποίο, προσδιορίζεται εκ των προτέρων, βάσει ακριβών μετρήσεων των ποσοτικών αναλώσεων των στοιχείων του, εκτιμήσεως των (προτύπων) τιμών αποκτήσεως αυτών και προϋπολογισμού του ανά μονάδα εμμέσου κόστους παραγωγής υπό συγκεκριμένες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Πρότυπη κοστολόγηση είναι το κοστολογικό σύστημα λογιστικής αποτύπωσης του προτύπου κόστους της πραγματικής παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας, των πραγματικών αναλώσεων των στοιχείων του κόστους και του πραγματικού κόστους αυτών, του πραγματικού κόστους της Άμεσου εργασίας, των πραγματικών εμμέσων δαπανών καθώς και των αποκλίσεων μεταξύ προτύπων και πραγματικών μεγεθών των στοιχείων του προτύπου κόστους αναλυτικά κατά πηγή προελεύσεως αυτών.

Ο όρος πρότυπο αποτελεί απόδοση στα ελληνικά του αγγλικού όρου *Standard*, που σημαίνει μία βάση, ένα κέντρο ή ένα στόχο για πραγματοποίηση μεγεθών που μπορούν να μετρηθούν.

Στη λογιστική και κοστολογική ορολογία ο όρος πρότυπο κόστος -standard cost- έχει τελείως συγκεκριμένη έννοια και εκφράζει ένα κοστολογικό μέγεθος συνολικό ή επιμέρους, π.χ. το κόστος της μονάδας του προϊόντος ή το κόστος ορισμένων στοιχείων του προϊόντος όπως π.χ. των άμεσων υλικών ή της άμεσης εργασίας, του οποίου έχει εκ των προτέρων προσδιορισθεί και επαληθευθεί πειραματικά η δυνατότητα πραγματοποίησής του, και συνεπώς αποτελεί μέτρο μετρήσεως και βάση συγκρίσεως του πραγματοποιούμενου κόστους του προϊόντος και των επιμέρους στοιχείων αυτού.

Στη διεθνή λογιστική φιλολογία το πρότυπο κόστος έχει περιγραφεί ως ένα μέτρο μετρήσεως (yard stick), μία βάση συγκρίσεως (bench mark), μία μονάδα υπολογισμού (a gauge), ένα κριτήριο υπεροχής (criterion of excellence), ένα στόχο για πραγματοποίηση (a norm) ή ένα μοντέλο ή παράδειγμα για σύγκριση (a model or example for comparison). Αυτό που έχει σημασία να τονισθεί εδώ είναι ότι το πρότυπο κόστος δεν αποτελεί ένα

ιδανικό κοστολογικό μέγεθος ή στόχο το οποίο προσπαθούμε συνεχώς να προσεγγίσουμε χωρίς ποτέ να μπορούμε να το φθάσουμε, αλλά ένα κόστος παραγωγής της μονάδας του προϊόντος, το οποίο, ενώ έχει προσδιορισθεί πριν να πραγματοποιηθεί, ομοιάζει πολύ με το πραγματικό κόστος, δεδομένου ότι γι αυτό έχει πειραματικά επαληθευθεί η δυνατότητα πραγματοποίησής του, σε ό,τι κυρίως αφορά τα ποσοτικά του μεγέθη.

Κόστος προκαθορισμένο (predetermined cost)

Προκαθορισμένο ονομάζουμε το κόστος εκείνο το οποίο προσδιορίζεται εκ των προτέρων, πριν δηλαδή να πραγματοποιηθεί. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν δύο τύποι κόστους οι οποίοι διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους και ως προς τον τρόπο υπολογισμού τους και ως προς τους σκοπούς ή τις ανάγκες της επιχειρηματικής ζωής που εξυπηρετούν. Η μοναδική ομοιότητά τους είναι το γεγονός ότι προσδιορίζονται πριν την πραγματοποίησή τους. Οι τύποι αυτοί του προκαθορισμένου κόστους είναι :

α. Το **προϋπολογιστικό κόστος** και

β. Το **πρότυπο κόστος**.

Κόστος προϋπολογιστικό

Προϋπολογιστικό είναι το κόστος το οποίο προσδιορίζεται εκ των προτέρων με βάση ποσοτικά δεδομένα τεχνικών προδιαγραφών του υπό εκτέλεση έργου ή του υπό παραγωγή προϊόντος, τα οποία αποτιμώνται σε τιμές που προβλέπεται να ισχύσουν κατά το χρόνο που υπολογίζεται να αγοραστούν. Τα ποσοτικά αυτά δεδομένα αναφέρονται σε υλικά, εργατώρες, ανθρωπομήνες, κιλοβατώρες, μηχανώρες κ.λπ. που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν ή θα αναλωθούν για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος ή του έργου.

Το προϋπολογιστικό κόστος χρησιμοποιείται συνήθως για την κατάρτιση προσφορών συμμετοχής σε διαγωνισμούς ανάληψης εκτέλεσης μιας εργασίας π.χ. μιας μελέτης ή μιας έρευνας ή ενός πρότζεκτ ή της κατασκευής ενός τεχνικού έργου π.χ. ενός

κτιρίου, μιας γέφυρας, ενός φράγματος, ενός δρόμου, ενός λιμανιού κ.λπ. Σε ορισμένες περιπτώσεις χρησιμοποιείται και για τον καθορισμό της τιμής πώλησης ενός είδους ή ενός νέου προϊόντος.

Λόγω της ακολουθούμενης διαδικασίας προσδιορισμού του, το προϋπολογιστικό κόστος είναι χαμηλού βαθμού ακρίβειας και για το λόγο αυτό περιλαμβάνει, αναγκαστικά, σημαντικά περιθώρια ανοχών.

Το Σύστημα Κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή σύστημα κατά φάση κοστολόγησης κατά έργο ή παραγγελία (Process costing system)

Γενικά χαρακτηριστικά του συστήματος της κατά φάση κοστολόγησης

Το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης είναι το κοστολογικό σύστημα σύμφωνα με το οποίο ο προσδιορισμός του κόστους του παραγομένου προϊόντος μέχρις ότου ολοκληρωθεί η παραγωγή του διέρχεται από διάφορες φάσεις ή στάδια, σε κάθε ένα δε στάδιο οι παραγόμενες μονάδες του προϊόντος είναι ακριβώς ίδιες ποιοτικά και μορφολογικά και έχουν το αυτό κόστος σε άμεσα υλικά, άμεση εργασία και ΓΒΕ.

Η διαδικασία παραγωγής των προϊόντων που κοστολογούνται με αυτό το σύστημα χαρακτηρίζεται από μαζική απόδοση του εξοπλισμού, σε ποσότητες του προϊόντος, ομοιογένεια των επιμέρους μονάδων αυτού, προκειμένου για την ίδια φάση και κατά κανόνα, αλλά όχι απαραίτητα, συνέχιση της κατεργασίας σε επόμενη ή επόμενες φάσεις, μέχρι την ολοκλήρωση της παραγωγής του ως ετοιμού προϊόντος.

Βιομηχανικοί κλάδοι που εφαρμόζουν το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης των προϊόντων τους είναι των τροφίμων, της κλωστοϋφαντουργίας, των εκτυπώσεων, της δύλισης ή εξευγενισμού ελαίων, της μεταλλουργίας, των πλαστικών, της κεραμουργίας και γενικά της χημικής βιομηχανίας. Παραθέτουμε στη συνέχεια ορισμένα παραδείγματα για καλύτερη κατανόηση των χαρακτηριστικών του συστήματος της κατά φάση κοστολόγησης.

Παράδειγμα Α:

Η βιομηχανία πλαστικών PETZETAKIS παράγει μεταξύ των άλλων και σκληρούς πλαστικούς σωλήνες 6 ατμοσφαιρών διαμέτρου 63 mm. Η παραγωγή του προϊόντος αυτού περνάει από δύο φάσεις ή στάδια:

Φάσις πρώτη : Παράγεται το πλαστικό μίγμα στο αναμικτήριο με ανάμιξη πλαστικών πρώτων υλών.

Φάσις δεύτερη : Το πλαστικό μίγμα εισάγεται στη γραμμή παραγωγής από όπου προκύπτει ο πλαστικός σωλήνας.

Το κόστος του τελικού προϊόντος -του πλαστικού σωλήνα 6 ατ. διαμέτρου 6 mm- με βάση το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης προσδιορίζεται ως εξής, με 24ωρη λειτουργία των εγκαταστάσεων:

Κόστος πρώτης φάσεως

- | | |
|---|----------------|
| - Αναλώσεις πλαστικών πρώτων υλών kgs 10.000 κόστος | €10.000 |
| - Δαπάνες κατεργασίας (αναμικτήριο) | <u>€ 2.000</u> |
| - Κόστος παραχθέντος μίγματος kgs 9.950 X 1,206 | € 12.000 |

Κόστος δεύτερης φάσεως

- | | |
|---|----------------|
| - Κόστος αναλωθέντος μίγματος kgs 9.950 X 1,206 | € 12.000 |
| - Δαπάνες κατεργασίας (σωληνουργείο) | <u>€ 3.500</u> |
| - Κόστος σωλήνος 63 τρ. μέτρα 17.500 X 0.886 | <u>€ 5.500</u> |

Όπως φαίνεται από το παράδειγμα, το κόστος του τελικού προϊόντος προκύπτει από τη συνάθροιση του κόστους των δύο φάσεων παραγωγής. Κατά την **πρώτη φάση** το κόστος προκύπτει από το άθροισμα του κόστους των πρώτων υλών που αναλώθηκαν και από τις δαπάνες επεξεργασίας ή παραγωγής, αφορά δε το σύνολο των παραχθεισών μονάδων του προϊόντος (του πλαστικού μίγματος) ήτοι kgs 9.950. Το ανά μονάδα κόστος προσδιορίζεται ως μέσος όρος ή ως το πηλίκον της διαίρεσης του ολικού κόστους δια του

συνόλου των μονάδων παραγωγής, ήτοι: $12.000 : 9.950 = 1,206$ Ευρώ η μονάδα ή το χιλιόγραμμα. Κατά τη δεύτερη φάση, το κόστος προκύπτει από το άθροισμα του κόστους της πρώτης φάσης και των δαπανών κατεργασίας ή παραγωγής της φάσεως αυτής. Και κατά τη **δεύτερη φάση** το κόστος ανά μονάδα προσδιορίζεται ως μέσος όρος ή ως το πηλίκον της διαίρεσης του ολικού κόστους της φάσεως δια των παραχθεισών μονάδων του προϊόντος, σε τρέχοντα μέτρα σωλήνα, ήτοι: $15.500 : 17.500 = 0.886$ Ευρώ η μονάδα ή το τρέχον μέτρο του σωλήνα

Στο παράδειγμά μας, οι παραχθείσες μονάδες του προϊόντος, κατά την πρώτη φάση, έχουν εξ ολοκλήρου βιομηχανοποιηθεί ενώ θα μπορούσε ένα μέρος από αυτές να μην είχαν εισαχθεί στη δεύτερη φάση και να παραμένουν ως απόθεμα στο τέλος του μήνα. Ένα τέτοιο ενδεχόμενο δεν δημιουργεί οποιοδήποτε πρόβλημα κατά τον προσδιορισμό του κόστους του σωλήνα, δεδομένου ότι το κόστος της πρώτης φάσης προσδιορίζεται επακριβώς ανά μονάδα και συνεπώς το κόστος της δεύτερης φάσης θα επιβαρυνθεί μόνο με το κόστος των μονάδων της πρώτης φάσεως που χρησιμοποιούμε κατά τη δεύτερη φάση.

Πρόβλημα δημιουργείται όταν η παραγωγική διαδικασία κάθε φάσεως έχει μεγάλη διάρκεια, οπωσδήποτε πέραν του 24ώρου, οπότε είναι πολύ πιθανό, αν όχι βέβαιο, ότι στο τέλος του μήνα θα βρίσκονται στο παραγωγικό κύκλωμα πρώτες ύλες ή ημιτελή προϊόντα -προϊόντα δηλαδή κάποιας φάσεως- που ενδέχεται να έχουν υποστεί όχι πλήρη αλλά μερική επεξεργασία. Στην περίπτωση αυτή δημιουργείται πρόβλημα υπολογισμού του κόστους της «παραγωγής σε εξέλιξη» των μονάδων δηλαδή του προϊόντος που βρίσκονται τη στιγμή εκείνη -στο τέλος του μήνα- υπό κατεργασία.

Το φαινόμενο αυτό, από τα συνήθη σε πολλούς κλάδους βιομηχανικής δραστηριότητας, παρουσιάζεται υπό τις ακόλουθες μορφές ή περιπτώσεις :

Περίπτωση 1. Στην αρχή του μήνα υπάρχουν ποσότητες προϊόντος υπό κατεργασία, αλλά όχι και στο τέλος του μήνα.

Περίπτωση 2. Στην αρχή του μήνα δεν υπάρχουν ποσότητες προϊόντος υπό κατεργασία, υπάρχουν όμως τέτοιες ποσότητες στο τέλος του μήνα.

Περίπτωση 3. Στην αρχή και στο τέλος του μήνα υπάρχουν ποσότητες προϊόντος υπό κατεργασία.

Περίπτωση 4. Στην αρχή και στο τέλος του μήνα δεν υπάρχουν μονάδες προϊόντος υπό κατεργασία.

Οι παραπάνω περιπτώσεις μπορεί να παρουσιάζονται σε οποιαδήποτε φάση παραγωγής ή κατεργασίας του προϊόντος.

Παράδειγμα Β :

Η ΠΕΙΡΑΪΚΗ-ΠΑΤΡΑΪΚΗ βιομηχανία βάμβακος παράγει στο εργοστάσιό της, της περιοχής Καρπενησίου, βαμβακερά νήματα Garde διαφόρων τύπων Νο 1.0, 15, 20. Σύμφωνα με το πρόγραμμα παραγωγής του μηνός Μαρτίου το εργοστάσιο θα ασχοληθεί μόνο με παραγωγή νήματος τύπου 20. Για το λόγο αυτό στην αρχή του μήνα δεν υπάρχει υπό κατεργασία προϊόν. Κατά τη διάρκεια του μηνός Μαρτίου οι εξαχθείσες από την αποθήκη πρώτων υλών, ποσότητες βάμβακος με προορισμό το κλωστήριο, ανήλθαν σε 150.000 kgs κόστους 180.000 Ευρώ. Κατά την ίδια περίοδο εξάχθηκαν από το κλωστήριο προς την αποθήκη νημάτων 130.000 kgs νήμα Garde N. 20 και προς την αποθήκη υποπροϊόντων 5.000 Kgs υποπροϊόντα. Στο τέλος του μηνός Μαρτίου παραμένουν στο κλωστήριο ποσότητες βάμβακος που βρίσκονται σε διάφορα στάδια επεξεργασίας ή σε διάφορους βαθμούς τελιοποίησης σε νήμα. Οι δαπάνες παραγωγής κατά τον μήνα Μάρτιο ανήλθαν σε 90.000 Ευρώ, από τα οποία 50.000 Ευρώ άμεσα εργατικά και 40.000 ΓΒΕ.

Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι το ολικό κόστος παραγωγής του κλωστηρίου κατά τον μήνα Μάρτιο διαμορφώθηκε ως εξής :

Κόστος πρώτης ύλης (βάμβακος) Kgs 150.000 X 1,20	=	180.000 €
Άμεσα εργατικά	=	50.000 »
Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	=	<u>40.000 »</u>
Σύνολο	=	270.000 »
Μείον : Κόστος υποπροϊόντων 5000 X 0,50 ²⁴²	=	<u>2.500 »</u>
Κόστος παραχθέντων ετοιμών και παραγ. σε εξέλιξη	=	<u>267.500 €</u>

Το πρόβλημα που ανακύπτει και πρέπει να λυθεί ή απαντηθεί είναι αφ' ενός ο προσδιορισμός των ποσοτήτων -των μονάδων- της πρώτης ύλης που βρίσκονται υπό κατεργασία και αφ' ετέρου ο βαθμός επεξεργασίας ή τελειοποίησης της πρώτης ύλης ή του προϊόντος προκειμένου να υπολογίσουμε το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος του μήνα (του Μαρτίου). Το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως άλλωστε και το κόστος του ετοιμού προϊόντος, αποτελείται από τρία στοιχεία: Άμεσα υλικά, άμεση εργασία, ΓΒΕ. Ο προσδιορισμός του κατ' αξίαν ποσοτικού μεγέθους των στοιχείων αυτών, το άθροισμα των οποίων διαμορφώνει το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη του τέλους του μήνα, γίνεται ως εξής:

- **Άμεσα υλικά** : Είναι το περισσότερο εύκολο να προσδιορισθεί στοιχείο του κόστους.

Ποσοτικά υπολογίζουμε την πρώτη ύλη που βρίσκεται σε κατεργασία με βάση την εμπειρία και τα στατιστικά δεδομένα του παρελθόντος.

Έτσι αν η φύρα βιομηχανοποίησης ανέρχεται σε ποσοστό 0,5% και τα υποπροϊόντα ανέρχονται σε ποσοστό 4,5%, τότε παίρνοντας υπ' όψιν και τις παραχθείσες και εισαχθείσες στην αποθήκη ποσότητες ετοιμού προϊόντος και υποπροϊόντος οδηγούμαστε στους εξής υπολογισμούς :

• Έτοιμο προϊόν (Νήμα Garde No 20)	Kgs 120.000
• Υποπροϊόντα	» 5.000
• Φύρα βιομηχανοποίησης (150.000 X 0,50%)	» 750

- Πρώτη ύλη (βαμβάκι) υπό κατεργασία » 24.250
- Σύνολο πρώτης ύλης που εισάχθηκε
προς κατεργασία τον μ. Μάρτιο » 150.000
- Κόστος άμεσων υλικών υπό κατεργασία
την 31/3 Kgs 24.250 X 1,20 = 29.100 E

- **Άμεση εργασία :** Ο προσδιορισμός του κόστους της άμεσης εργασίας που αντιστοιχεί στην παραγωγή σε εξέλιξη θα στηριχθεί στον υπολογισμό του ποσοστού επεξεργασίας της πρώτης ύλης ή στο βαθμό τελειοποίησης του, εν εξελίξει παραγωγής, προϊόντος. Εάν στην περίπτωσή μας το ποσοστό αυτό ανέρχεται σε 50%, τότε οι σχετικοί υπολογισμοί θα γίνουν ως εξής :

- Πρώτη ύλη υπό κατεργασία Kgs 24.250
- Μείον υποπροϊόντα (150.000 X 4,5% = 6.750-5.000) » 1.750
- Υπόλοιπο πρώτης ύλης σε κατεργασία » 22.500
- Βαθμός τελειοποίησης 50% X 22.500
(ισοδύναμες μονάδες ετοιμών) » 11.250
- Παραχθείσες μονάδες ετοιμού » 120.000
- Ολική παραγ. ετοιμού προϊόντος τον μ. Μάρτιο » 131.250
- Κόστος άμεσης εργασίας που αντιστοιχεί στην παραγωγή
σε εξέλιξη: **50.000 : 131.250 X 11.250 = 4.286 Ευρώ.**

- **Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα :** Τα ΓΒΕ επιβαρύνουν το κόστος τόσο των ετοιμών όσο και της παραγωγής σε εξέλιξη με συντελεστή επί της άμεσου εργασίας. Ο συντελεστής αυτός στην περίπτωση του παραδείγματός μας προσδιορίζεται ως εξής:

ΓΒΕ X 100 : Άμεση εργασία, ή 40.000 X 100 : 50.000 = 80%. Συνεπώς η επιβάρυνση του κόστους της παραγωγής σε εξέλιξη με ΓΒΕ, στο παράδειγμά μας, ανέρχεται σε 4.286 X 80% = 3.426 Ευρώ.

Με βάση τα προηγούμενα προσδιορίζουμε το κόστος των παραχθέντων ετοιμών και της παραγωγής σε εξέλιξη ως εξής :

- Κόστος πρώτων υλών	€	180.000	
- Κόστος άμεσου εργασίας	€	50.000	
- Κόστος ΓΒΕ	€	<u>40.000</u>	270.000

Μείον: Κόστος παραγωγής σε εξέλιξη:

- Άμεσα υλικά	€	29.100	
- Άμεση εργασία	€	4.286	
- ΓΒΕ	€	<u>3.426</u>	<u>36.812</u>

Κόστος παραγωγής τον μ. Μάρτιο €233.188

Μείον κόστος υποπροϊόντων Kgs 5.000 X 0,50 2.500

Κόστος παραχθέντων νημάτων Garde N. 20 kgs 120.000 X 1,9224 = **€230.688**

Όταν στην αρχή του μήνα ή της περιόδου υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη αλλά όχι στο τέλος του μήνα ή της περιόδου, το πρόβλημα απλουστεύεται, δεδομένου ότι δεν θα χρειασθεί να γίνει αναγωγή της εν κατεργασία παραγωγής σε ισοδύναμες μονάδες ετοιμού προϊόντος προκειμένου να επιμερισθεί το ολικό κόστος, σε κόστος ετοιμών εισαχθέντων στην αποθήκη και το κόστος της εν εξελίξει παραγωγής. Έτσι εάν στο παράδειγμά μας το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη την 1/3 ήταν 36.812 Ευρώ και δεν υπήρχαν υπό κατεργασία πρώτες ύλες την 31/3, το ολικό κόστος παραγωγής των ετοιμών και υποπροϊόντων του μηνός Μαρτίου προσδιορίζεται ως εξής:

	Παραγωγή σε εξέλιξη 1/3	Δαπάνες μ. Μαρτίου	Συνολικό κόστος
Άμεσα υλικά	€ 29.100	180.000	209.100
Άμεση εργασία	€ 4.286	58.572	62.858 ²⁴³
ΓΒΕ	€ 3.426	46.852	50.278 ²⁴³
Συνολικό κόστος παραγωγής μ. Μαρτίου	<u>€ 36.812</u>	<u>285.424</u>	<u>322.236</u>

Υποθέτοντας ότι τα υποπροϊόντα ανέρχονται σε kgs 8.500 κόστους 4.250 Ευρώ και αφαιρώντας το ποσό αυτό από το συνολικό κόστος παραγωγής, έχουμε κόστος ετοιμών $(322.230-4.250) = 317.986$ Ευρώ και κόστος ανά μονάδα $317.986 : 165.550 = 1,92$ Ευρώ/Kg.²⁴⁴

Όταν, τέλος, υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη τόσο στην αρχή όσο και στο τέλος του μήνα ή της περιόδου, τότε το πρόβλημα παρουσιάζεται με την ίδια μορφή όπως και στην περίπτωση 2, δεδομένου ότι το κόστος της αρχικής απογραφής της παραγωγής σε εξέλιξη προστίθεται στο νεοδημιουργούμενο κόστος παραγωγής του μηνός και διαμορφώνει το ολικό κόστος παραγωγής του μήνα, το οποίο και πρέπει να μερισθεί τόσο στην εν εξέλιξη παραγωγή, του τέλους του μήνα, όσο και στα παραχθέντα έτοιμα κατά τη διάρκεια του μήνα.

Το βασικότερο συνεπώς πρόβλημα που πρέπει να λυθεί στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης, όπου έχουμε συνεχή παραγωγή και μηνιαία κοστολόγηση, είναι ο προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων, ετοιμού προϊόντος της παραγωγής σε εξέλιξη, από άποψη κυρίως δαπανών κατεργασίας ή παραγωγής -conversion cost-, δεδομένου ότι οι ποσότητες των πρώτων υλών, που βρίσκονται υπό κατεργασία, προσδιορίζονται με μεγαλύτερη ευκολία ή ακόμα και με ακρίβεια είτε μετά από απογραφή, είτε βάσει ικανοποιητικής προσέγγισης υπολογισμών.

Παράδειγμα Γ :

Η βιομηχανική εταιρία Αμυντικού Υλικού ΠΥΡΚΑΛ ΑΕ παράγει για λογαριασμό της Global Defense ένα είδος κυνηγητικού φυσιγγίου. Η παραγωγική διαδικασία που ακολουθείται για την παραγωγή του προϊόντος περιλαμβάνει 12 φάσεις. Σε κάθε φάση γίνεται επεξεργασία του προϊόντος της προηγούμενης φάσης και σε ορισμένες φάσεις προσθήκη υλικών παραγωγής.

Έτσι το κόστος του προϊόντος, σε κάθε μία από τις 12 φάσεις παραγωγής, σχηματίζεται ως εξής :

Κόστος προϊόντος προηγούμενης φάσης	XXXXXX
Πλέον άμεσα υλικά φάσεως (όταν υπάρχουν)	XXXXXX
Πλέον δαπάνες παραγωγής φάσεως	XXXXXX
Ολικό κόστος προϊόντος τέλους φάσεως	XXXXXX

Κατά τον μ. Ιανουάριο τα δεδομένα δραστηριότητας του οικείου παραγωγικού τμήματος της βιομηχανικής εταιρίας ΠΥΡΚΑΛ ΑΕ έχουν ως εξής :

α : Αναλώσεις πρώτων υλών

- Ράβδοι ορειχάλκινοι	Kgs	2000 X 2	= €	4.000
- Καψίλια	Τεμ.	1.000.000 X 0,01	= €	1.000
- Γομωτικό υλικό	Kgs	4.000 X 1	= €	4.000
-Βολίδες	Τεμ.	100.000 X 0,02	= €	<u>2.000</u>
Σύνολο			= €	11.000
β. Άμεσα εργατικά			= €	14.000
γ. ΓΒΕ			= €	7.000

Οι δαπάνες αυτές του τμήματος του μ. Ιανουαρίου, ανά φάση κατεργασίας, δίδονται στον πίνακα 2.

Δεν υπάρχουν στο τέλος του μήνα προϊόντα εν κατεργασία. Στις φάσεις 2, 4, 6 και 8 παράγονται ακατάλληλα ημιτελή τα οποία αποτιμούνται στο κόστος της πρώτης ύλης, δεδομένου ότι επανεισάγονται στην παραγωγή, υποκαθιστώντας την αρχική πρώτη ύλη. Με βάση τα παραπάνω στοιχεία το κόστος ανά φυσίγγιο προσδιορίζεται ως πηλίκο της διαιρέσεως του κόστους της τελευταίας φάσεως δια του αριθμού των παραχθέντων κανονικών φυσιγγίων, ήτοι $31.840 : 96.000 = 0,33$ Ευρώ.

Στο παράδειγμά μας, όπως φαίνεται, δεν υπάρχουν αποθέματα στο παραγωγικό κύκλωμα, δηλαδή παραγωγή σε εξέλιξη, ούτε στην αρχή, ούτε στο τέλος του μήνα. Έτσι η κοστολογική διαδικασία απλουστεύεται σημαντικά.

Πίνακας 2

Φάσεις καταργασίας		Παραγωγή	Άμεσα υλικά	Άμεσα εργατικά	ΓΒΕ			Σύνολο φάσης
1. Κοπή βέργας ορειχάλκου	τεμ.	100.000	4.000	500	250	4.750	- =	4750
2. Κατασκευή κεαθίου	''	99.000	4.750	1.000	500	6.250	- 40 ⁽¹⁾ =	6.210
3. Όπτιση κεαθίου	''	99.000	6.210	1.000	500	7.710	- =	7.710
4. Εξέλαση I	''	98.000	7.710	1.000	500	9.210	- 40 ⁽¹⁾ =	9.170
5. Εξέλαση II	''	98.000	9.170	1.000	500	10.670	- =	10.670
6. Κοπή προσαρμογής μήκους	''	97.000	10.670	500	250	11.420	- 40 ⁽¹⁾ =	11.380
7. Διάτρηση κάλυκα	''	97.000	11.380	1.000	500	12.880	- =	12.880
8. Τοποθέτηση καυυλίου	''	96.000	12.880 1.000	1.500	750	16.130	- 40 =	16.090
9. Γόμωση κάλυκα	''	96.000	16.090 4.000	2.500	1.250	23.840	- =	23.840
10. Τοποθέτηση βολίδας	''	96.000	23.840 2.000	2.000	1.000	23.840	- =	23.840
11. Ταινιοτοποθέτηση	''	96.000	30.340	1.000	500	31.840	- =	31.840

(I) Αξία ακατάλληλων μονάδων της φάσεως με αποτίμησή τους στο κόστος της πρώτης ύλης.

Η εντολή παραγωγής στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης

Εντολή παραγωγής εκδίδεται κάθε φορά που αποφασίζεται, από το τμήμα προγραμματισμού της παραγωγής, η παραγωγή μιας ποσότητας συγκεκριμένου προϊόντος, είτε για την εκτέλεση συγκεκριμένης παραγγελίας πελάτη, είτε για την συμπλήρωση ή επαύξηση του αποθέματος του προϊόντος στην αποθήκη ετοιμών.

Η εντολή παραγωγής συνεπώς είναι ανεξάρτητη από το σύστημα κοστολόγησης που εφαρμόζεται κάθε φορά, αποτελεί δε βασικό στοιχείο της κοστολογικής οργάνωσης και του προγραμματισμού της παραγωγικής διαδικασίας.

Στην πράξη η παραγωγική διαδικασία κινείται πάντοτε βάσει εντολών -προφορικών ή γραπτών- που δίδονται ή εκδίδονται από τα αρμόδια πρόσωπα. Η γραπτή εντολή παραγωγής περιλαμβάνει το προς παραγωγή είδος, την ποσότητα αυτού, το χρόνο

έναρξης και περάτωσης της παραγωγής και άλλες τυχόν τεχνικές λεπτομέρειες. Αρμόδιος φορέας έκδοσης της εντολής παραγωγής είναι το τμήμα προγραμματισμού της παραγωγής, το οποίο λαμβάνει υπ' όψιν, προκειμένου για μαζική παραγωγή ομοιογενών προϊόντων που παράγονται για να πωληθούν όταν ζητηθούν, τις ανάγκες του προγράμματος δράσεως της επιχείρησης, το ύψος των υφισταμένων αποθεμάτων από το συγκεκριμένο προϊόν κ.λπ., κ.λπ.

Τα στοιχεία κόστους της κατά φάση κοστολόγησης και η λογιστική παρακολούθησή τους

Τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος του προϊόντος στο σύστημα αυτό κοστολόγησης είναι τα ίδια όπως και στο σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής, δηλαδή τρία (3) ήτοι: (α) Τα άμεσα υλικά, (β) η άμεση εργασία, (γ) τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

Το κατ' αξίαν ποσοτικό μέγεθος των στοιχείων αυτών προσδιορίζεται σε μηνιαία τέλος του μήνα διαμορφώνουν το κόστος παραγωγής του μήνα, το οποίο, διαιρούμενο δια των μονάδων του προϊόντος που παράχθηκαν, μας δίδει το κόστος παραγωγής της μονάδας του προϊόντος.

Για τον προσδιορισμό και τη λογιστική παρακολούθηση των στοιχείων αυτών του κόστους παραγωγής αναφερόμαστε στη συνέχεια.

Τα άμεσα υλικά παραγωγής

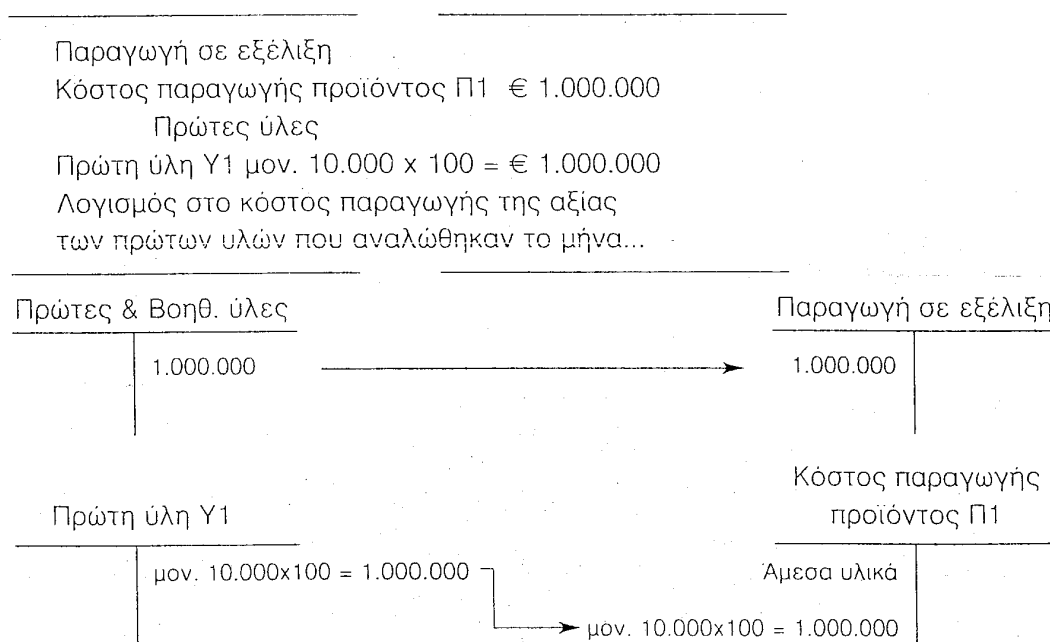
α. Το Δελτίο Εξαγωγής ή εσωτερικής διακίνησης των άμεσων υλικών (των πρώτων υλών) από την αποθήκη.

Για κάθε εξαγωγή από την αποθήκη πρώτων υλών με προορισμό την παραγωγή εκδίδεται **Δελτίο Εξαγωγής ή Δελτίο Εσωτερικής Διακίνησης**, στο οποίο αναγράφεται το είδος και η ποσότητα της πρώτης ύλης και το παραγωγικό τμήμα για το οποίο

προορίζεται.

Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις μαζικής παραγωγής μονάδων του αυτού προϊόντος, οι εξαγωγές πρώτων υλών προς το παραγωγικό τμήμα για βιομηχανοποίηση είναι συνεχείς κατά τη διάρκεια του μήνα. Κατά κανόνα, η αποτίμηση των εξαγομένων πρώτων υλών ή άμεσων υλικών προς βιομηχανοποίηση γίνεται στο τέλος του μήνα για όλες τις ποσότητες πρώτων υλών που εξάχθηκαν προς το παραγωγικό τμήμα κατά τη διάρκεια του μήνα.

Η σχετική ημερολογιακή εγγραφή και οι λογαριασμοί που κινούνται σχετικά έχουν ως εξής :



β. Ο υπολογισμός των ποσοτήτων των πρώτων υλών που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν κατά τη διάρκεια του μήνα, παράγοντας μονάδες ετοιμού προϊόντος, οι οποίες καταχωρούνται σε εκδιδόμενο ημερήσιο Δελτίο Εσωτερικής Διακίνησης και παραδίδονται στην αποθήκη ετοιμών.

Στο σύστημα αυτό της μαζικής παραγωγής μονάδων προϊόντος, όπου εφαρμόζεται η κατά φάση κοστολόγηση, υπάρχουν κατά κανόνα τόσο στην αρχή όσο και στο τέλος του μήνα στο παραγωγικό κύκλωμα προϊόντα ημιτελή ή

πρώτες ύλες υπό κατεργασία, διαφόρου βαθμού τελειοποίησης ή κατεργασίας. Έτσι οι πρώτες ύλες που ενσωματώνονται στα έτοιμα προϊόντα που παράχθηκαν κατά τη διάρκεια του μήνα και μπήκαν στην αποθήκη ετοιμών, δεν συμπίπτουν ή δεν ταυτίζονται ποσοτικά με αυτές που εξάχθηκαν από την αποθήκη πρώτων υλών και μπήκαν στο παραγωγικό τμήμα προς βιομηχανοποίηση για παραγωγή του προϊόντος. Δημιουργείται συνεπώς η ανάγκη προσδιορισμού των ποσοτήτων των πρώτων υλών ή των άμεσων υλικών, που ενσωματώνονται στις παραχθείσες μονάδες έτοιμου προϊόντος, κατά τη διάρκεια του μήνα.

Η διαδικασία που ακολουθείται στην περίπτωση αυτή δεν είναι ομοιόμορφη, επηρεάζεται δε από το αντικείμενο της παραγωγικής δραστηριότητας, από τα χρησιμοποιούμενα μέσα παραγωγής και από το χρόνο που διαρκεί η παραγωγή του προϊόντος.

Παράδειγμα :

1. Παραγωγή πλαστικών σωλήνων-ανάλωση πλαστικών μιγμάτων

- Προϋπολογιζόμενη φύρα βιομηχανοποίησης πλαστικών μιγμάτων για παραγωγή πλαστικών σωλήνων 0,5%		
- Παραχθείσα ποσότητα πλαστικών σωλήνων τον μ. Ιανουάριο	kgs	15.000
- Παραχθέντα αποκόμματα (scraps) σωλήνων >>>	»	<u>750</u> 15.750
- Φύρα κατεργασίας που αναλογεί στην παραγωγή: $15.750:99,5\% \times 0,5\%$		<u>80</u>
- Ανάλωση πλαστικών μιγμάτων για παραγωγή ετοιμών & scraps	kgs	15.830
- Παραχθέντα αποκόμματα (scraps)	»	<u>750</u>
- Πλαστικά μίγματα ενσωματωμένα στους έτοιμους πλ. σωλήνες τον μ. Ιανουάριο	»	<u>15.080</u>

2. Παραγωγή βαμβακερών νημάτων-ανάλωση βάμβακος

- Προϋπολογιζόμενη φύρα βιομηχανοποίησης βάμβακος για παραγωγή νημάτων 1%

- Παραχθείσα ποσότητα βαμβακονήματος πενιέ τύπου 20, Kgs 50.000
το μ. Ιανουάριο
- Παραχθέντα υποπροϊόντα κατεργασίας βάμβακος » 2.100 52.100
- Φύρα βιομηχανοποίησεως που αναλογεί στην παραγωγή: kgs 526
52.100 : 99% X 1%
- Ανάλωση βάμβακος για παραγωγή νημάτων και υποπροϊόντων » 52.626
- Παραχθέντα υποπροϊόντα » 2.100
- Βαμβάκι που ενσωματώθηκε στο παραχθέν βαμβακερό νήμα » **50.526**

3. Παραγωγή κυνηγετικού φυσιγγίου-αναλώσεις πρώτων υλών α, Β, γ

- Φύρα βιομηχανοποίησης 0
- Παραχθείσα ποσότητα φυσιγγίων (κανονικών) Τεμ 10.000
- Παραχθέντα άχρηστα φυσίγγια » 500
- Εισαχθέντα στην παραγωγική διαδικασία άμεσα υλικά » 36.000
 $\alpha=12.000, \beta= 12.000, \gamma=12.000$ ήτοι:
- Απογραφή άμεσων υλικών $\alpha+\beta+\gamma$ στο παραγωγικό κύκλωμα » 4.500
- Αναλωθέντα άμεσα υλικά για έτοιμα και άχρηστα φυσίγγια » 31.500

(επιβαρύνονται μόνο τα έτοιμα)

($\alpha=10.500 + \beta=10.500 + \gamma=10.500 = 31.500$ τεμάχια)

4. Παραγωγή ετοίμου ενδύματος-αναλώσεις υφασμάτων

- Φύρα βιομηχανοποίησεως 5%
- Υφάσματα που μπήκαν στη διαδικασία παραγωγής Y1 = 30.000 μ. Y2 = 20.000 μ.
ετοίμου προϊόντος,
- Παραχθέντα έτοιμα κοστούμια το μ. Ιανουάριο τεμ. 7.000
- Ημέτοιμα στο στάδιο της διαδικασία παραγωγής » 3.000
(έχουν το 100% των πρώτων υλών)
- Ισοδύναμες μονάδες ετοίμου προϊόντος (σε πρώτες ύλες) » 3.000

- Πρώτες ύλες που αντιστοιχούν στα έτοιμα:

$$Y1 = 30.000 : 10.000 \times 7.000 \quad \text{μέτρα} \quad 21.000$$

$$Y2 = 20:000 : 10.000 \times 7.000 \quad \gg \quad 14.000$$

Όπως φαίνεται από τα παραδείγματα που αναφέρονται προηγούμενα, ο προσδιορισμός των πρώτων υλών (των άμεσων υλικών) που ενσωματώνονται στα παραγόμενα έτοιμα προϊόντα και επιβαρύνουν το κόστος τους, όταν υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη στην αρχή και το τέλος του μήνα, γίνεται σχετικά εύκολα, προκειμένου δε να ολοκληρωθεί η διαδικασία κοστολόγησης των άμεσων υλικών παραγωγής απομένει η αποτίμηση των ποσοτήτων που αναλώνονται.

γ. Η αποτίμηση των πρώτων υλών που εξάγονται από την αποθήκη προς τα τμήματα παραγωγής και των παραγομένων προϊόντων

Όταν προσδιορισθούν οι ποσότητες των άμεσων υλικών που αναλώνονται στην παραγωγή και επιβαρύνουν είτε τα έτοιμα προϊόντα, είτε την παραγωγή σε εξέλιξη, ακολουθεί η αποτίμησή τους, η μετατροπή δηλαδή των ποσοτήτων σε κόστος και η λογιστικοποίηση της αξίας τους, η οποία συναθροιζόμενη με το κόστος μετατροπής (δαπάνες άμεσης εργασίας και ΓΒΕ) οδηγεί στον εσωλογιστικό σχηματισμό του κόστους παραγωγής συνολικά και μετά τον μερισμό του κόστους αυτού φθάνουμε στον εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των ετοιμών -ολικού και κατά μονάδα- και του κόστους των ημιετοιμών ή της παραγωγής σε εξέλιξη.

Με τον όρο **αποτίμηση των αποθεμάτων** εννοούμε την μετατροπή των διακινουμένων ποσοτήτων ενός αποθέματος -αναλωνομένων, πωλουμένων, διακινουμένων μεταξύ αποθηκών- ή των απογραφομένων μονάδων σε αξίες ή κόστος. Για τη μετατροπή αυτή -την αποτίμηση- χρησιμοποιούνται διάφορες μέθοδοι.

Από τις μεθόδους αποτιμήσεως, οι πλέον ,γνωστές και συχνότερα απαντώμενες ή χρησιμοποιούμενες είναι η μέθοδος της μέσης σταθμικής τιμής -μηνιαίας ή ετήσιας- και

η μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως γνωστή ως FIFO (First in - First out) ή το πρώτο εισαγόμενο εξάγεται πρώτο.

Λόγω της ιδιομορφίας που παρουσιάζει η εφαρμογή των δύο μεθόδων, στο σύστημα αυτό κοστολόγησης, με την ύπαρξη αποθεμάτων -προϊόντων ή πρώτων υλών- εν κατεργασία, παραθέτουμε σχετικό παράδειγμα :

Πίνακας 3

- Αρχική απογραφή βαμβακονημάτων εν κατεργασία 1/1 (φυσικές μονάδες)		Kgs	5.000	
- Περιέχει : πρώτη ύλη (βαμβάκι)	100%			
- Περιέχει : κόστος μετατροπής (άμεση εργασία + ΓΒΕ)	40%	(της δαπάνης του ετοίμου)		
- Παραγωγή νημάτων που μπήκαν στην αποθήκη ετοιμών τον Ιανουάριο		Kgs	50.000	
- Παραγωγή υποπροϊόντων που μπήκαν στην αποθήκη ετοιμών τον Ιανουάριο		Kgs	-	
- Τελική απογραφή βαμβακονημάτων εν κατεργασία 31/1 (φυσικές μονάδες)		Kgs	4.000	
- Περιέχει : Πρώτη ύλη (βαμβάκι)	100%			
- Περιέχει : Κόστος μετατροπής (άμεση εργασία + ΓΒΕ)	50%			
- Κόστος σε άμεσα υλικά και δαπάνες				
- Αρχική απογραφή	: Άμεσα υλικά	€ 5.000		
	: Άμεση εργασία	€ 1.000		
	: ΓΒΕ	€ 1.000	€	8.000
- Αναλώσεις άμεσων υλικών μ. Ιανουαρίου kgs 50.000X0,98			€	49.000
- Άμεση εργασία			€	58.000
- Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα			€	25.000
Ολικό Κόστος			€	<u>140.000</u>

Με βάση τα στοιχεία αυτά η αποτίμηση της απογραφής με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους ακολουθεί την εξής πορεία :

Πίνακας 4

Κίνηση παραγωγής		Φυσικές μονάδες	Ισοδύναμες μονάδες	
			Άμεσα υλικά	Κόστος μετατροπής
Νήμα έτοιμο εισαχθέν στην αποθήκη	kgs	50.000	50.000	50.000
Νήμα σε κατεργασία την 31/1	''	<u>4.000</u>	<u>4.000</u>	<u>2.000</u>
Σύνολο	''	54.000	54.000	54.000
Μείον : Νήμα σε κατεργασία την 1/1	''	<u>5.000</u>	<u>5.000</u>	<u>2.000</u>
Νήμα που υπέστη επεξεργ. τον Ιανουάριο	''	<u>49.000</u>	<u>49.000</u>	<u>50.000</u>

Πίνακας 5

Πίνακας κόστους παραγωγής μ. Ιανουαρίου

		Άμεσα υλικά	Κόστος μετατροπής
Αρχική απογραφή παραγωγής σε εξέλιξη	kgs	5.000	3.000
- Διαίρεση με ισοδύναμες μονάδες	''	<u>5.000</u>	<u>2.000</u>
- Κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα	€	<u>1</u>	<u>1,6</u>
Παραγωγή μ. Ιανουαρίου : Κόστος που προστέθηκε :	''	49.000	83.000
- Διαίρεση με ισοδύν. μονάδες	''	<u>49.000</u>	<u>50.000</u>
- Κόστος ανά ισοδύν. μονάδα	''	<u>1</u>	<u>1,66</u>

Πίνακας 6

Πίνακας προσδιορισμού του κόστους παραχθέντων νημάτων ετοιμών και ημιτελών του τέλους Ιανουαρίου

Κίνηση αποθεμάτων	Άμεσα υλικά			Κόστος μετατροπής			Ολικό κόστος	
Αρχική απογραφή 1/1	kgs	5000 X 1 =	€ 5.000	kgs	2000 X 1,5 =	3.000	8.000	
Κόστος 1/1-31/1	''	<u>49000</u> X 1 =	€ <u>49.000</u>	''	<u>50000</u> X 1,66 =	<u>83.000</u>	<u>132.000</u>	
Σύνολο	''	<u>54000</u> X 1 =	€ <u>54.000</u>	''	<u>52000</u> X 1,65 =	<u>86.000</u>	<u>140.000</u>	
Έτοιμα παραχθέντα νήματα	''	50000 X 1 =	€ 50.000	''	50000 X 1,65 =	82.700	132.700	
Νήμα υπό κατεργασία την 31/1	''	<u>4000</u> X 1 =	€ <u>4.000</u>	''	<u>2000</u> X 1,65 =	<u>3.300</u>	<u>7.300</u>	
		<u>54000</u> X 1	<u>54.000</u>		<u>52000</u> X 1,65	<u>86.000</u>	<u>140.000</u>	

Όπως φαίνεται από τα δεδομένα των πινάκων 5-6 τα έτοιμα παραχθέντα νήματα, όσο και η τελική απογραφή της παραγωγής σε εξέλιξη (31.1) έχουν αποτιμηθεί στο μέσο σταθμικό κόστος του μηνός Ιανουαρίου όπως αυτό διαμορφώθηκε από το κόστος της αρχικής απογραφής 1/1 της παραγωγής σε εξέλιξη και από το νέο εισαγμένο στην παραγωγική διαδικασία κόστος κατά τη διάρκεια του μηνός Ιανουαρίου ήτοι Ευρώ 8.000 + 132.000 = 140.000.

Ας επιχειρήσουμε τώρα να προσδιορίσουμε το κόστος των ετοιμών και της παραγωγής σε εξέλιξη με τη μέθοδο της σειράς εξαντλήσεως (FIFO).

Με βάση τη μέθοδο αυτή το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη της 31/1 προέρχεται εξ ολοκλήρου από το νεοεισαγμένο στην παραγωγική διαδικασία κόστος του μηνός Ιανουαρίου (1/1-31/1), το οποίο είναι ανά στοιχείο και μονάδα το εξής: Άμεσα υλικά €1/kg, Κόστος μετατροπή €1,66/kg. Έχουμε συνεπώς κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη της 31/1: Άμεσα υλικά kgs 4000 X 1 = 4.000 Ευρώ + Κόστος μετατροπής kgs 2000 X 1,66 = 3.320 Ευρώ ήτοι σύνολο 7.320 Ευρώ.

Το κόστος των παραχθέντων ετοιμών νημάτων σχηματίζεται από το κόστος της αρχικής απογραφής της παραγωγής σε εξέλιξη 1/1, που είναι ανά στοιχείο και μονάδα το εξής: Άμεσα υλικά Ευρώ 1/kg, κόστος μετατροπής Ευρώ 1,5/kg. Με βάση τα στοιχεία αυτά θα έχουμε την ακόλουθη εικόνα κόστους παραχθέντων το μ. Ιανουάριο και εισαχθέντων στην αποθήκη ετοιμών νημάτων καθώς και της παραγωγής σε εξέλιξη την 31/1.

Πίνακας 7

Κίνηση αποθεμάτων		Άμεσα υλικά		Κόστος μετατροπών		Σύνολο
Παραγωγή ετοιμών νημάτων το μ. Ιανουάριο						
Από παραγωγή σε εξέλιξη 1/1	μ.	5.000 X 1 =	€ 5.000 μ.	2.000 X 1,5 =	3.000	€ 8.000
- Από δαπάνες παραγωγής μηνός Ιανουαρίου	μ.	45.000 X 1 =	€ 45.000 μ.	45.000 X 1,66 =	74.700	€ 119.700
Σύνολο ετοιμών	μ.	50.000 X 1 =	€ 50.000 μ.	47.000 X 1,653 =	77.700	€ 127.700
- Παραγωγή σε εξέλιξη 31/1	μ.	4.000 X 1 =	€ 4.000 μ.	2.000 X 1,66 =	3.320	€ 7.320

Πίνακας 8

Διαφορές στο κόστος από την εφαρμογή των δύο μεθόδων αποτίμησης – μέσου σταθμικού και FIFO

Είδος αποθέματος	Κόστος με μέση σταθμ. τιμή	Κόστος με FIFO	Διαφορές
Έτοιμο προϊόν (νήμα)	€ 132.700	127.700	- 5000
Υπό κατεργασία προϊόν 31/1	€ <u>7.300</u>	<u>7.320</u>	<u>+ 20</u>
Σύνολο	€ <u>140.000</u>	<u>135.020</u>	<u>- 4980</u>

Από τις αναλύσεις που παραθέσαμε στα προηγούμενα, αναφορικά με την κοστολόγηση της παραγωγής -ετοιμών και ημιτελών- στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης, είναι πιθανόν να προκύψουν ερωτήματα και απορίες μήπως ο εξαιρετικά αναλυτικός τρόπος κοστολόγησης, κυρίως της «παραγωγής σε εξέλιξη» κατά το τέλος της κοστολογικής περιόδου -του μηνός- είναι τόσο λεπτομερής και εξεζητημένος ώστε να δημιουργεί προβληματισμό για τη σκοπιμότητα αλλά και τη δυνατότητα πρακτικής εφαρμογής της.

Η απάντηση στο δικαιολογημένο ερώτημα δίδεται από τον αμετακίνητο στόχο και προσπάθεια της κοστολογικής επιστήμης να προσδιορίσει κόστος ακριβές αφ' ενός και αφ' ετέρου από το ενδεχόμενο ύπαρξης σημαντικών μεγεθών απογραφής, των υπό κατεργασία προϊόντων στο τέλος κάθε μήνα, ή και μεγάλων διακυμάνσεων των μεγεθών

αυτών από μήνα σε μήνα. Αυτά όλα μπορεί να δημιουργήσουν αλλοιώσεις τόσο στο κόστος όσο και στα μηνιαία βραχύχρονα αποτελέσματα, στην αποφυγή των οποίων αποβλέπει η λεπτομερής κοστολόγηση.

δ. Τα βοηθητικά υλικά παραγωγής και ο κοστολογικός χειρισμός τους

Σε πολλούς βιομηχανικούς κλάδους τα υλικά που αναλώνονται για την παραγωγή του προϊόντος διακρίνονται σε κύρια και βοηθητικά. Τα βοηθητικά υλικά χαρακτηρίζονται από το μεγάλο πλήθος των ειδών και τη μικρή ή περιορισμένη συμμετοχή τους στο κόστος παραγωγής. Από άποψη ελέγχου των ποσοτικών διακινήσεων, τα βοηθητικά υλικά παραγωγής παρακολουθούνται λογιστικά κατ' είδος -με ιδιαίτερους λογαριασμούς ή καρτέλες αποθήκης- ποσοτικά και κατ' αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή από την αποθήκη, χωρίς οι εξαγόμενες από την αποθήκη κάθε φορά ποσότητες να συνδέονται με συγκεκριμένο είδος προϊόντος ή με συγκεκριμένη εντολή παραγωγής.

Για το λόγο αυτό η κοστολόγησή τους, η επιβάρυνση δηλαδή με την αξία τους του κόστους παραγωγής του προϊόντος, γίνεται με τη χρησιμοποίηση σχετικού συντελεστή, υπολογιζόμενου προϋπολογιστικά βάσει εμπειρικών δεδομένων ως εξής:

$$\frac{\text{Κόστος βοηθητικών υλικών παραγωγής έτους 2003}}{\text{Κόστος άμεσων (κύριων) υλικών παραγωγής 2003}} = \frac{30.000 \text{ Ευρώ}}{1.000.000 \text{ Ευρώ}} = 0,30 \text{ ή } 3\%$$

Ο κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ 186/1992) ορίζει σχετικά στο άρθρο 8 παρ. 4 ότι: «Βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας που η συνολική τους συμμετοχή στο συνολικό κόστος παραγωγής δεν υπερβαίνει σε ποσοστό το 3%, με βάση στοιχεία της προηγούμενης χρήσης, μπορεί να παρακολουθούνται συνολικά μόνο κατ' αξία σε αντίστοιχους λογαριασμούς».

Τέτοια βοηθητικά υλικά μπορούμε να αναφέρουμε π.χ. τις κλωστές ραφής στη βιομηχανία ετοιμών ενδυμάτων, τα μελάνια και άλλα διαλυτικά στη βιομηχανία

εκτυπώσεων, τις διάφορες κόλεις στη βιομηχανία υποδημάτων κ.λπ.

Λόγω της περιορισμένης συμμετοχής στο κόστος παραγωγής, τα βοηθητικά υλικά μπορεί να παρακολουθούνται λογιστικά και κοστολογικά με τον τρόπο αυτό -μόνο κατ' αξία συνολικά ή κατά ποσότητα και αξία, χωρίς όμως σύνδεση των αναλώσεών τους με την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος- επειδή το οποιοδήποτε λάθος ή ανακρίβεια κατά τον καταλογισμό τους στο κόστος παραγωγής επιδρά ανεπαίσθητα στην ακριβή διαμόρφωσή του.

Η άμεση εργασία παραγωγής

Χαρακτηριστικό γνώρισμα της κατά φάση κοστολόγησης είναι η συγκέντρωση του κόστους κατά παραγωγικό τμήμα ή κατά φάση κατεργασίας μέσα στο τμήμα, απ' όπου διέρχεται το προϊόν κατά τη διαδικασία παραγωγής του σε αντίθεση με το σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής, όπου το κόστος συγκεντρώνεται κατά έργο, εξειδικευμένο προϊόν ή κατά παραγγελία.

Ωστόσο και στα δύο συστήματα κοστολόγησης τα στοιχεία του κόστους είναι τρία (3): Τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα ΓΒΕ ή δύο (2): Τα άμεσα υλικά και οι δαπάνες παραγωγής ή μετατροπής στις οποίες συμμετέχουν η άμεση εργασία και τα ΓΒΕ.

Είναι συνεπώς αναγκαίο το δεύτερο στοιχείο του κόστους -η άμεση εργασία-να προσδιορίζεται κατά τμήμα ή κατά φάση με την αναγκαία προσοχή και επιμέλεια με σκοπό τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους κατεργασίας ή παραγωγής. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω του ποσοτικού ελέγχου απασχόλησης του προσωπικού αφ' ενός και της ορθής αποτίμησης του χρόνου αυτού αφ' ετέρου.

Ο ποσοτικός έλεγχος της απασχόλησης του προσωπικού κατά παραγωγικό τμήμα ή κατά φάση κατεργασίας

Με τον όρο «ποσοτικός έλεγχος της απασχόλησης του προσωπικού» εννοούμε τη διαδικασία που εφαρμόζουμε για τον ακριβή προσδιορισμό του χρόνου (των ωρών ή των ημερών) που απασχολείται κάθε εργαζόμενος στα διάφορα παραγωγικά τμήματα ή στις διάφορες φάσεις κατεργασίας ή παραγωγής κατά τη διάρκεια της. κοστολογικής περιόδου ή του ημερολογιακού μήνα. Αυτό εξασφαλίζεται, όπως έχουμε τονίσει και στα προηγούμενα, με την τήρηση του -«Ατομικού Δελτίου Απασχόλησης Προσωπικού» στο οποίο καταχωρείται, σε ημερήσια βάση το τμήμα ή η φάση παραγωγής που απασχολείται ο εργαζόμενος και ο ακριβής χρόνος -δηλαδή οι ώρες- απασχόλησής του σε κάθε τμήμα ή φάση παραγωγής.

Με τη χρησιμοποίηση των συγχρόνων ηλεκτρονικών μέσων αποθήκευσης και επεξεργασίας δεδομένων, τα στοιχεία απασχόλησης του προσωπικού εισάγονται στον ηλεκτρονικό υπολογιστή σε ημερήσια βάση, ελέγχεται η ακρίβεια τους και στο τέλος του μήνα ή της κοστολογικής περιόδου χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση του χρόνου απασχόλησης και τον προσδιορισμό του κόστους της αμέσου εργασίας και τον καταλογισμό του στο παραγωγικό τμήμα ή στη φάση παραγωγής.

Παράδειγμα:

Πίνακας 9

Εργαζόμενοι	Περίοδος απασχόλ.	Ωριαία αμοιβή	Ώρες απασχ.	Τμήμα Α		Τμήμα Β		Τμήμα Γ	
				Φάση Αα	Φάση Αβ	Φάση Βα	Φάση Ββ	Φάση Γα	Φάση Γβ
Α. Αντωνίου	1/1-31/1	€6	176	80	80	16	-	-	-
Β. Βασιλείου	''	€6	160	64	40	40	16	-	-
Γ. Γεωργίου	''	€5	176	40	48	56	8	8	16
Δ. Δημητρίου	''	€5	152	8	16	24	40	40	24
Ε. Ευθυμίου	''	€6	<u>160</u>	=	=	=	<u>24</u>	<u>56</u>	<u>80</u>
			<u>824</u>	<u>192</u>	<u>184</u>	<u>136</u>	<u>88</u>	<u>104</u>	<u>120</u>

β. Η αποτίμηση του χρόνου εργασίας κατά τμήμα ή φάση παραγωγής

Με βάση τον ελεγμένο χρόνο απασχόλησης των εργαζομένων που περιλαμβάνονται στον πίνακα 9 και την συμφωνημένη ωριαία αποζημίωση κάθε

εργαζόμενου, προσδιορίζεται η μικτή αμοιβή του και μετά τις νόμιμες κρατήσεις για ασφαλιστικές εισφορές, φόρους κ.λπ. υπολογίζεται το καθαρό ποσό που θα καταβληθεί ή με το οποίο θα πιστωθεί ο εργαζόμενος.

Ποια όμως είναι η πραγματική επιβάρυνση της επιχείρησης που προκύπτει από την απασχόληση του προσωπικού κατά τον μ. Ιανουάριο και με τι ποσό θα επιβαρυνθεί το τμήμα ή η φάση παραγωγής με κόστος άμεσης εργασίας; Στο ερώτημα αυτό δίδει απάντηση η αποτίμηση του χρόνου απασχόλησης σε μηνιαία βάση.

Για να προσδιορίσουμε το πραγματικό κόστος απασχόλησης του προσωπικού πρέπει να προσαυξήσουμε τις μηνιαίες ονομαστικές αποδοχές με τις ακόλουθες πραγματικές ή ποσοστιαίες επιβαρύνσεις. Οι επιβαρύνσεις αυτές είναι :

1. Εργοδοτικές εισφορές υπέρ οργανισμών κοινωνικής ασφάλισης	=	27,96%
2. Αναλογία δώρων εορτών και επιδόματος αδείας		
(2 X 100 : 11) X 127,96%	=	23,26% ⁽¹⁾
3. Αναλογία αδείας και αμειβόμενων αργιών (0,5 X 100 : 11) X 127,96%	=	5,82%
4. Αναλογία αποζημίωσης αποχώρησης λόγω συνταξιοδότησης		
(0,5 X 100 : 11)	=	4,54% ⁽¹⁾
5. Αναλογία πρόσθετων παροχών	=	<u>8,42%</u> ⁽²⁾
Ολική επιβάρυνση ονομαστικών αποδοχών ή αμοιβών	=	<u>70,00%</u>

Με βάση το συντελεστή αυτόν επιβάρυνσης οι ονομαστικές ωριαίες αμοιβές και το κόστος άμεσης εργασίας του μηνός Ιανουαρίου, ανά φάση και παραγωγικό τμήμα, διαμορφώνεται ως εξής :

Πίνακας 10

Εργαζόμενοι	Ώρες απασχ.	Ωριαία αμοιβή		Πραγματική δαπάνη	Τμήμα Α		Τμήμα Β		Τμήμα Γ	
					Φ.Αα	Φ.Αβ	Φ.Βα	Φ.Ββ	Φ.Γα	Φ.Γβ
Α. Αντωνίου	176	6X1,70%=	10,20 €	1.795,2 €	816	816	163,2	-	-	-
Β. Βασιλείου	160	6X170%=	10,20 €	1.632 €	652,8	408	408	168,2	-	-
Γ. Γεωργίου	176	5X170%=	8,50 €	1.496 €	840	408	476	68	68	136
Δ. Δημητρίου	152	5X170%	8,50 €	1.292 €	68	136	204	340	340	204
Ε. Ευθυμίου	160	6X170%=	10,20 €	1.632 €	-	-	-	244,8	571,2	816
Σύνολα δαπάνης προσωπικού				7.847,20	1.876,8	1.768	1.251,2	816	9.792	1.156

Από τα προηγούμενα γίνεται φανερό ότι ο προσδιορισμός ακριβούς κόστους άμεσου εργασιίας, ανά παραγωγικό τμήμα και ανά φάση παραγωγής, προϋποθέτει αφ' ενός μεν ορθό υπολογισμό του χρόνου απασχόλησης κάθε εργαζομένου στο τμήμα ή στη φάση παραγωγής και αφ' ετέρου ορθό και επακριβή υπολογισμό του πραγματικού κόστους του χρόνου απασχόλησης --ώρα, ημέρα, μήνας- κάθε εργαζομένου.

Ο λογιστικός χειρισμός της χρονικής προσαρμογής των αμοιβών και εξόδων προσωπικού σε μηνιαία βάση, που οδηγεί στην ορθή αποτίμηση της άμεσου εργασιίας.

Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.)

Τα ΓΒΕ αποτελούν το τρίτο στοιχείο διαμόρφωσης του κόστους των παραγωγικών τμημάτων και των φάσεων παραγωγής ή κατεργασίας.

Στη διαμόρφωση των ΓΒΕ συμμετέχουν όλες οι δαπάνες που δεν είναι άμεσα υλικά και άμεση εργασιία. Τέτοιες δαπάνες είναι :

- Τα βοηθητικά υλικά παραγωγής, τα αναλώσιμα υλικά και τα ανταλλακτικά παγίων.
- Η έμμεση εργασιία, όπως π.χ. μέρος των αμοιβών του ηλεκτρολόγου, του υδραυλικού ή των συντηρητών κ.λπ. που απασχολούνται για όλα τα τμήματα του εργοστασίου.
- Οι παροχές τρίτων, όπως ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής, ύδρευση παραγωγής, τηλεπικοινωνίες, συντηρήσεις εξοπλισμού από τρίτους, ασφάλιστρα εγκαταστάσεων, ενοίκια παγίων κ.λπ.

- Οι φόροι-τέλη, όπως δημοτικοί φόροι, τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων κ.λπ.
- Οι διάφορες δαπάνες, όπως δαπάνες μεταφορικών μέσων, κόμιστρα, δαπάνες ταξιδιών προσωπικού παραγωγής, δαπάνες καθαριότητας, δαπάνες θέρμανσης χώρων παραγωγής κ.λπ.
- Αποσβέσεις παγίων, όπως κτιρίων, μηχανημάτων, επίπλων εργοστασίου κ.λπ.

α. Ο προσδιορισμός των πραγματικών ΓΒΕ κατά μήνα και περίοδο

Όπως γίνεται με τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία, που προσδιορίζονται με ακρίβεια και ενσωματώνονται στο κόστος του παραγωγικού τμήματος ή της φάσεως κατεργασίας σε μηνιαία το αργότερο βάση, έτσι και τα ΓΒΕ πρέπει να προσδιορίζονται και μάλιστα εσωλογιστικά, σε μηνιαία βάση. Για το σκοπό αυτό είναι αναγκαίο να εφαρμοσθεί η διαδικασία της χρονικής προσαρμογής -σε μηνιαία βάση- όλων σχεδόν των επί μέρους δαπανών που διαμορφώνουν τα ΓΒΕ, οι οποίες παρουσιάζουν τα χαρακτηριστικά του ετεροχρονισμού, της διάστασης δηλαδή του χρόνου κατά τον οποίο πραγματοποιούνται και του χρόνου που εκκαθαρίζονται, τιμολογούνται και πληρώνονται. Τέτοιες δαπάνες είναι π.χ. το ηλ. ρεύμα και η ύδρευση παραγωγής, οι συντηρήσεις και επισκευές, τα ασφάλιστρα παγίων, οι τηλεπικοινωνίες, οι φόροι-τέλη, τα έμμεσα εργατικά, οι αποσβέσεις παγίων κ.λπ.

Όταν προσδιορισθεί το πραγματικό ύψος των ΓΒΕ στο τέλος του μήνα, ακολουθεί ο καταλογισμός τους στα παραγωγικά τμήματα και τις φάσεις κατεργασίας ή παραγωγής με τη χρησιμοποίηση κατάλληλων βάσεων ή κριτηρίων.

β. Τα κριτήρια ή οι βάσεις κατανομής που χρησιμοποιούνται για την επιβάρυνση του κόστους παραγωγής με τα πραγματικά ΓΒΕ ή με τα προκύπτοντα από τη χρησιμοποίηση συντελεστή ορθολογικής επιβάρυνσης

Η επιβάρυνση του κόστους του παραγωγικού τμήματος ή της φάσεως

κατεργασίας με ΓΒΕ, γίνεται κατά κανόνα με βάση ή κριτήριο την άμεση εργασία ή τις ώρες λειτουργίας του εξοπλισμού. Στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης η χρησιμοποίηση άλλου κριτηρίου από αυτό της άμεσης εργασίας για τον καταλογισμό στο κόστος των ΓΒΕ, δημιουργεί ορισμένα προβλήματα όπως π.χ. όταν προσδιορίζουμε τις ισοδύναμες μονάδες που περιλαμβάνονται στην παραγωγή σε εξέλιξη, κατά το τέλος του μήνα, θα πρέπει να προσδιορίσουμε άλλο ποσοστό τελειοποίησης για την άμεση εργασία και άλλο ποσοστό για τα ΓΒΕ.

Παράδειγμα :

- Φυσικές μονάδες προϊόντος 31/1 της παραγωγής σε εξέλιξη μον. 500, οι οποίες περιλαμβάνουν :

- | | | | | | |
|--|------|---|--------------------|-----|-----|
| - Άμεσα υλικά (το σύνολο) ή ποσοστό τελειοποίησης | 100% | ή | ισοδύναμες μονάδες | 500 | |
| - Άμεση εργασία (το ήμισυ) ή ποσοστό τελειοποίησης | 50% | ή | » | » | 250 |
| - ΓΒΕ (το 40%) ή ποσοστό τελειοποίησης | 40% | ή | » | » | 200 |

Ενώ όταν χρησιμοποιούμε για την κοστολόγηση των ΓΒΕ, ως βάση, την άμεση εργασία, αντί π.χ. τις ώρες λειτουργίας του εξοπλισμού, θα έχουμε να προσδιορίσουμε ισοδύναμες μονάδες ή να μετατρέψουμε τις φυσικές μονάδες της παραγωγής σε εξέλιξη του τέλους του μήνα, σε ισοδύναμες μονάδες ετοιμού προϊόντος, δύο συντελεστές ή ποσοστά, ένα για τα άμεσα υλικά και ένα για το κόστος μετατροπής στο οποίο περιλαμβάνονται η άμεση εργασία και τα ΓΒΕ.

Απομένει τώρα να εκτιμήσουμε αν το κόστος παραγωγής θα πρέπει να επιβαρύνεται με τα πραγματικά και λογιστικοποιημένα, κάθε μήνα, ΓΒΕ ή να χρησιμοποιήσουμε για την επιβάρυνση αυτή συντελεστή που προκύπτει από τα ετησίως προϋπολογιζόμενα ΓΒΕ και την αντίστοιχη απασχόληση, εκφρασμένη από το προϋπολογιστικό κόστος αμέσου εργασίας. Στην περίπτωση αυτή ο συντελεστής ορθολογικής επιβάρυνσης προσδιορίζεται από τη σχέση:

$$\frac{\text{Προϋπολογισμός ΓΒΕ έτους 2003}}{\text{Προϋπολογισμός Κόστους αμέσου εργασίας έτους 2003}} = \frac{2.000.000 \text{ Ευρώ}}{4.000.000 \text{ Ευρώ}} = 50\%$$

Θεωρώ ότι η χρησιμοποίηση συντελεστή ορθολογικής επιβάρυνσης του κόστους παραγωγής με ΓΒΕ επιβάλλεται όταν η παραγωγή ή η απασχόληση των παραγωγικών τμημάτων παρουσιάζει σοβαρές διακυμάνσεις από μήνα σε μήνα. Στην περίπτωση αυτή, με τη χρησιμοποίηση συντελεστή, επιτυγχάνεται ομαλοποίηση του κόστους παραγωγής και αποφυγή των διακυμάνσεων του κόστους λόγω σοβαρών μεταβολών της παραγωγής από μήνα σε μήνα.

Παράδειγμα :

Πίνακας 11

Μήνες	(1) Πραγματικά ΓΒΕ	(2) Πραγματικά άμεσα εργατικά	(3) ΓΒΕ με βάση συν/τή50% επί ΑΕ	(4) Πραγματική παραγωγή	(5) Επιβάρυνση κόστους μον. με πραγμ. ΓΒΕ	(6) Επιβάρ. κόστους μον. με ορθολογική επιβάρ.
Ιαν.	500.000	1.000.000	500.000	10.000	50	50
Φεβρ.	450.000	800.000	400.000	8.000	56,25	50
Μάρτ.	425.000	700.000	350.000	7.000	57	50
Απρ.	475.000	900.000	450.000	9.000	52,27	50
Μάιος	500.000	1.000.000	500.000	10.000	50	50
Ιούν.	450.000	800.000	400.000	8.000	75	50
	<u>2.800.000</u>	<u>5.200.000</u>	<u>2.600.000</u>			

Όταν κοστολογούμε τα ΓΒΕ με τη χρησιμοποίηση συντελεστή ορθολογικής επιβάρυνσης συμβαίνει πάντοτε να προκύπτουν διαφορές μεταξύ των πραγματικών και των καταλογισμένων στο κόστος ΓΒΕ. Όπως φαίνεται στον πίνακα 122 προέκυψε διαφορά -υποκοστολόγηση- για το εξάμηνο ποσού 200.000 Ευρώ. Η διαφορά αυτή .κατανέμεται στο τέλος του μήνα ή της χρήσεως αναλογικά μεταξύ μενόντων (τελικής απογραφής) και πωληθέντων από το σύνολο της παραγωγής.

Παράδειγμα :

Κόστος συνολικής παραγωγής 10.000.000 Ευρώ ή 100%

Κόστος μενόντων

τέλους χρήσεως 3.000.000 » ή 30% X 200.000 = 60.000 επιβάρ. μενόντων

Κόστος πωληθέντων

κατά τη χρήση 7.000.000 » ή 70% X 200.000 = 140.000 επιβάρ. πωληθ.

Σε περίπτωση που η απασχόληση ή η παραγωγή των παραγωγικών τμημάτων εξελίσσεται ομαλά ή παρουσιάζει μικρές διακυμάνσεις, είναι ορθό και ίσως επιβεβλημένο να καταλογίζονται στο κόστος παραγωγής, κάθε μήνα, τα πραγματικά μηνιαία ΓΒΕ. Με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζουμε την εφαρμογή των αρχών του πραγματικού κόστους και αποφεύγουμε την ανακρίβεια στον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους παραγωγής και του πραγματικού αποτελέσματος κατά μήνα και περίοδο.

Όταν κοστολογούμε τα πραγματικά ΓΒΕ του μηνός και η κατανομή τους στα παραγωγικά τμήματα γίνεται με κριτήριο την άμεση εργασία, είναι φανερό ότι κάθε μήνα προσδιορίζουμε τον συντελεστή επιβάρυνσης από τη σχέση :

$$\frac{\text{Πραγματικά ΓΒΕ μηνός}}{\text{Πραγματικά άμεσα εργατικά μηνός}} = \frac{480.000}{1.200.000} = 40\%$$

Έτσι κάθε παραγωγικό τμήμα ή κάθε φάση παραγωγής θα επιβαρύνεται με ΓΒΕ για το συγκεκριμένο μήνα με το γινόμενο του πολλαπλασιασμού του κόστους άμεσου εργασίας, που έχει πραγματοποιηθεί σε αυτό επί τον συντελεστή του μήνα, π.χ. 40%.

Είναι αυτονόητο ότι ο συντελεστής αυτός, τον επόμενο ή τους επόμενους μήνες μπορεί να διαφέρει έστω και λίγο, έτσι ώστε με την χρησιμοποίησή του να καταλογίζεται στο κόστος το συνολικό ποσό των πραγματοποιούμενων ΓΒΕ κατά το μήνα αυτό και κατά τους επόμενους μήνες.

Το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης

Όπως είναι γνωστό στο σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής (Job order costing system), το κόστος συγκεντρώνεται πραγματικά και λογιστικά σε λογαριασμούς κατά συγκεκριμένο προϊόν ή παραγγελία και συνεπώς μέχρις ότου το προϊόν ή η παραγγελία ετοιμασθούν, το κόστος που έχει συγκεντρωθεί στον οικείο λογαριασμό αντιπροσωπεύει ολόκληρο και σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή -άρα και στο τέλος κάθε μήνα-κόστος παραγωγής σε εξέλιξη. Όταν το προϊόν ετοιμασθεί, το κόστος αυτό μεταφέρεται εξ ολοκλήρου στο κόστος του ετοιμού προϊόντος.

Αντίθετα στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης, το κόστος συγκεντρώνεται λογιστικά, κατά τμήμα ή κατά φάση παραγωγής ή επεξεργασίας, μέσα στο τμήμα και αφορά συνεχή μαζική παραγωγή -πολλές δηλαδή όμοιες ακριβώς μονάδες- του προϊόντος. Έτσι σε κάθε χρονική στιγμή, συνεπώς και στο τέλος κάθε μήνα, ένα μέρος της παραγωγής του προϊόντος βρίσκεται σε κάποιο στάδιο ή φάση επεξεργασίας, ενώ ένα άλλο μέρος -δηλαδή κάποιος αριθμός μονάδων- έχει ετοιμασθεί και εισαχθεί στην αποθήκη ετοιμών.

Προκύπτει συνεπώς η ανάγκη κοστολόγησης, στο τέλος του μήνα, τόσο των προϊόντων που έχουν καταστεί έτοιμα όσο και των προϊόντων που παραμένουν στο παραγωγικό κύκλωμα ή βρίσκονται ακόμη στο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Πρακτικά αυτό σημαίνει κατανομή του συσσωρευμένου, κατά τμήμα ή φάση, κόστους μεταξύ ετοιμών και εν κατεργασία ακόμα ευρισκομένων προϊόντων, στο τέλος κάθε μήνα.

Κοστολόγηση μαζικής (κατά φάση) παραγωγής

Χαρακτηριστικά της μαζικής παραγωγής και διάκριση των βιομηχανιών μαζικής παραγωγής

Οι βιομηχανίες μαζικής παραγωγής παράγουν προϊόντα σε μεγάλες ποσότητες με τα αυτά υλικά και την αυτήν παραγωγική διαδικασία. Τα προϊόντα, δηλαδή, ακολουθούν σειρά ομοιόμορφων κατεργασιών ή αλλιώς ομοιόμορφων φάσεων παραγωγής, μέχρις ότου πάρουν τη μορφή με την οποία διατίθενται στην Αγορά. Η παραγωγή στις βιομηχανίες αυτές είναι συνεχής, μαζική και τυποποιημένη και τα προϊόντα έχουν συγκεκριμένες ποιοτικές προδιαγραφές, μηχανικές ή χημικές ιδιότητες και καλύπτουν συγκεκριμένες ανάγκες. Στην κατηγορία των βιομηχανιών μαζικής παραγωγής περιλαμβάνονται π.χ. οι χημικές, οι κλωστοϋφαντουργικές, οι τσιμεντοβιομηχανίες, τα διυλιστήρια, οι βιομηχανίες τροφίμων, χρωμάτων, ηλεκτρικών ειδών και οι αυτοκινητοβιομηχανίες.

Οι βιομηχανίες μαζικής παραγωγής διακρίνονται σε : (α) Βιομηχανίες μονοσταδιακής (ή μονοφασικής) παραγωγής, δηλ. βιομηχανίες των οποίων η παραγωγική διαδικασία δε διαχωρίζεται σε στάδια - φάσεις ή τα επιμέρους στάδια - φάσεις στερούνται αυτοτέλειας υπό την έννοια ότι δεν έχουν διάφορο βαθμό απασχολήσεως και, από άποψη τεχνική της κοστολόγησεως, αποτελούν μια φάση ή ένα στάδιο.

Στην κατηγορία αυτήν είναι δυνατό να εμπίπτουν π.χ. : οι βιομηχανίες πλινθοποιίας, κεραμοποιίας, κονσερβοποιίας και ζυθοποιίας υπό την προϋπόθεση ότι παράγουν ένα μόνο είδος ή μια μόνο ποικιλία προϊόντων.

(β) Βιομηχανίες πολυσταδιακής παραγωγής ή παραγωγής κατά φάσεις. Στις βιομηχανίες αυτές η παραγωγή των προϊόντων ολοκληρώνεται σε πολλά στάδια που επικράτησε να λέγονται φάσεις.

Στην ποικιλόμορφη βιομηχανική παραγωγή συναντώνται πολλοί συνδυασμοί

φάσεων οι συνηθέστεροι των οποίων είναι οι ακόλουθοι:

• *Παραγωγή σε διαδοχικές φάσεις :*

Στις βιομηχανίες αυτές η παραγωγή διεξάγεται και ολοκληρώνεται σε αλληλοδιάδοχες φάσεις. Δηλαδή, σε κάθε φάση συντελείται μερική κατεργασία των πρώτων υλών ή των ημικατεργασμένων προϊόντων κατά αλληλοδιάδοχη σειρά μέχρι την τελευταία φάση όπου από τεχνική άποψη ολοκληρώνεται η παραγωγή των προϊόντων. Τέτοια παραγωγική διαδικασία εφαρμόζεται λ.χ. στις βιομηχανίες έτοιμου ενδύματος, εξευγενισμού λαδιών, παραγωγής τσιμέντων, όπου συναντώνται συνήθως οι ακόλουθες διαδοχικές φάσεις :

Βιομηχανία έτοιμου ενδύματος	Βιομηχανία εξευγενισμένων λαδιών	Βιομηχανία παραγωγής τσιμέντων
<ul style="list-style-type: none"> • Παραγωγή νήματος • Ύφανση • Βάψιμο • Ράψιμο • Σιδέρωμα 	<ul style="list-style-type: none"> • Προκάθαρση • Εξουδετέρωση • Αποχρωματισμός • Απόσμηση • Συσκευασία 	<ul style="list-style-type: none"> • Θραύση (ασβεστο-λίθου και αργίλου) • Άλεση • Παραγωγή κλίγκερ • Άλεση • Συσκευασία

• *Παραγωγή σε παράλληλες φάσεις:*

Οι βιομηχανίες αυτές παράγουν περισσότερα από ένα προϊόντα και καθένα προϊόν παράγεται σε ξεχωριστό τμήμα. Τέτοια διαδικασία παραγωγής εφαρμόζουν π.χ. οι βιομηχανίες λιπασμάτων, οι οποίες παράγουν με ορισμένη διαδικασία φωσφορικό οξύ από το οποίο ένα μέρος διαθέτουν και το υπόλοιπο βιομηχανοποιούν για την παραγωγή φωσφορικών λιπασμάτων.

• *Παραγωγή σε κατ' επιλογή φάσεις :*

Εδώ η παραγωγή δύο ή περισσότερων προϊόντων διεξάγεται σε ορισμένες κοινές και σε ορισμένες διάφορες φάσεις. Τέτοιας μορφής παραγωγή δυνατό να έχουν οι υφαντουργικές βιομηχανίες στις οποίες ορισμένα μόνο από τα παραγόμενα υφάσματα

διέρχονται από το βαφείο.

- *Ταυτόχρονη παραγωγή πολλών προϊόντων :*

Τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία των αυτών πρώτων και βοηθητικών υλικών κατά τη διάρκεια της αυτής παραγωγικής διαδικασίας λέγονται *συμπαράγωγα* ή προϊόντα ενωμένης παραγωγής (joint products). Συμπαράγωγα προϊόντα είναι λ.χ. στην αλευροβιομηχανία οι διάφοροι τύποι αλεύρων, στη βιομηχανία γάλακτος η κρέμα, το βούτυρο, το γάλα και τα παγωτά.

Γενικές αρχές που διέπουν την κατά φάση κοστολόγηση

Οι γενικές αρχές που διέπουν την κατά φάση κοστολόγηση είναι οι ακόλουθες :

- Το κόστος παραγωγής, άμεσο και έμμεσο, συγκεντρώνεται κατά κοστολογική περίοδο και *κατανέμεται κατά φάσεις*, δηλ. κατά τμήματα, κ.λπ.
- Η παραγωγή, που εκφράζεται σε ποσότητες (π.χ. τόνοι, χιλιόγραμμα, μέτρα κ.λπ.), παρακολουθείται κατά φάση και τουλάχιστον κατά κοστολογική περίοδο.
- Όταν υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη στο τέλος της κοστολογικής περιόδου, αυτή εκφράζεται σε *ολοκληρωμένες μονάδες*, ύστερα από εκτίμηση του βαθμού ολοκληρώσεώς της σε υλικά, εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα.
- Όταν χάνονται ή καταστρέφονται μονάδες προϊόντων σε κάποιο τμήμα, η αξία αυτών επιβαρύνει τις συμπληρωμένες και παραμένουσες στο τμήμα μονάδες και έτσι προσαυξάνεται το μέσο κατά μονάδα κόστος.
- Στις περιπτώσεις που η βιομηχανοποίηση των προϊόντων πραγματοποιείται σε περισσότερα από ένα τμήματα, το κόστος του ενός τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο και έτσι συγκεντρώνεται το ολικό και κατά μονάδα τελικού προϊόντος κόστος παραγωγής στο τελευταίο τμήμα, όπου ολοκληρώνεται η παραγωγή.

Ειδικότερα για ορισμένες από τις παραπάνω γενικές αρχές σημειώνουμε τα ακόλουθα :

(α) Συγκέντρωση του κόστους παραγωγής κατά κέντρο (θέση) κόστους.

Όπως είπαμε, στην κατά φάση κοστολόγηση το κόστος παραγωγής συγκεντρώνεται κατά κέντρο κόστους, δηλαδή τουλάχιστον κατά φάση παραγωγής, αφού κάθε φάση πρέπει να αποτελεί τουλάχιστον ένα κέντρο κόστους. Ειδικότερα :

(i) Το κόστος των πρώτων υλών και υλικών:

Οι πρώτες ύλες και τα βοηθητικά υλικά και το κόστος αυτών συγκεντρώνεται κατά φάση - κέντρο κόστους σε καταστάσεις που συντάσσει το μηχανολογιστικό κέντρο της επιχειρήσεως με βάση τα «Δελτία Εξαγωγών» από τις αποθήκες. Είναι επίσης δυνατό το κόστος αυτών να προσδιορίζεται κατά κοστολογική περίοδο με βάση την εξίσωση :

$$\left[\begin{array}{c} \text{Κόστος} \\ \text{αναλώσεων} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{c} \text{Κόστος αποθέματος} \\ \text{ενάρξεως} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{c} \text{Κόστος εισαγωγών} \\ \text{περιόδου} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{c} \text{Κόστος αποθέματος} \\ \text{τέλος περιόδου} \end{array} \right]$$

(ii) Το κόστος της εργασίας :

Το κόστος της εργασίας συγκεντρώνεται κατά κέντρο κόστους δια των μισθοδοτικών καταστάσεων που καταρτίζονται κατά κατάλληλο τρόπο από το μηχανολογιστικό κέντρο της επιχειρήσεως.

(iii) Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα :

Συγκεντρώνονται κατά κέντρο κόστους.

(β) Καθιέρωση ισοδύναμων μονάδων για τον έλεγχο της παραγωγής.

Η μονάδα μετρήσεως των προϊόντων που παράγονται από παραγωγικό τμήμα λέγεται μονάδα παραγωγής, η οποία συνήθως είναι η ίδια με τη μονάδα μετρήσεως του τελικού προϊόντος. Στη τσιμεντοβιομηχανία λ.χ. η μονάδα μετρήσεως των πρώτων υλών (ασβεστόλιθου και αργίλου) είναι ο τόννος, που είναι και μονάδα μετρήσεως των τσιμεντών. Είναι όμως δυνατό να μην υπάρχει τέτοια σύμπτωση και η μονάδα μετρήσεως των πρώτων υλών να διαφέρει από τη μονάδα μετρήσεως των παραγόμενων προϊόντων. Αυτό συμβαίνει λ.χ. στην κλωστοϋφαντουργία όπου η παραγωγή του νηματουργείου

μετρείται σε χιλιόγραμμα ενώ του υφαντουργείου σε μέτρα.

Όπως είναι ευνόητο, οι πρώτες ύλες και τα υλικά που διακινούνται σε ένα τμήμα πρέπει να μετριοούνται με τη μονάδα μετρήσεως της παραγωγής του τμήματος. Η καθιέρωση της ίδιας μονάδας μετρήσεως υπαγορεύεται από την ανάγκη ελέγχου της παραγωγής, δηλ. ελέγχου της αποδόσεως των πρώτων και βοηθητικών υλών, του ποσοστού φύρας κ.λπ.

(γ) Προσδιορισμός του κόστους της παραγωγής σε εξέλιξη (ημικατεργασμένων προϊόντων).

Εδώ εκθέτουμε συνοπτικά τη διαδικασία κοστολόγησεως της παραγωγής σε εξέλιξη στις περιπτώσεις που είναι δυνατή η φυσική απογραφή των υλικών που βρίσκονται σε ημικατεργασμένη κατάσταση στο τέλος της κοστολογικής περιόδου. Επισημαίνεται ότι φυσική απογραφή των ημικατεργασμένων πρέπει να γίνεται τουλάχιστον στο τέλος της χρήσεως, αφού η ακριβής κοστολόγηση των προϊόντων (ετοιμών και ημιτελών) προϋποθέτει την ακριβή κοστολόγηση των ημικατεργασμένων υλικών.

Η ακριβής κατανομή του βιομηχανικού κόστους μεταξύ ολοκληρωμένων και ημικατεργασμένων προϊόντων επιτυγχάνεται με τη χρησιμοποίηση των καλούμενων *ισοδύναμων μονάδων*.

Η ισοδύναμη μονάδα δεν είναι φυσική αλλά *θεωρητική* μονάδα που εκφράζει το ποσοστό της ολοκληρωμένης μονάδας, στο οποίο αντιστοιχεί μια ημικατεργασμένη μονάδα προϊόντος. Οι ισοδύναμες, συνεπώς, μονάδες είναι ένας αριθμός που εκφράζει τις έτοιμες και ημικατεργασμένες μονάδες σε όρους έτοιμων μονάδων. Έτσι, 10 μονάδες έτοιμου προϊόντος ισοδυναμούν με 10 ισοδύναμες μονάδες, ενώ 10 μονάδες που είναι κατά το 1/2 έτοιμες ισοδυναμούν με 5 ισοδύναμες μονάδες.

Οι ισοδύναμες μονάδες μετριοούνται ξεχωριστά για τα υλικά, την εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Με τη χρησιμοποίηση των ισοδύναμων μονάδων οι έτοιμες μονάδες και οι υπό

κατεργασία καθίστανται ομοειδείς και συνεπώς είναι επιτρεπτή η συνάθροισή τους και η συνολική έκφρασή τους σε όρους ολοκληρωμένων μονάδων, σε τρόπο ώστε να είναι δυνατή η κατανομή του κόστους της φάσεως μεταξύ έτοιμων και ημικατεργασμένων.

Στις περιπτώσεις που στην αρχή της χρονικής περιόδου υπάρχει απόθεμα ημικατεργασμένων γεννάται το θέμα αν πρέπει να γίνεται κοστολογική διάκριση μεταξύ των μονάδων που προέρχονται από ημικατεργασμένες μονάδες, οι οποίες ολοκληρώνονται μέσα στην τρέχουσα περίοδο, από τις μονάδες των οποίων η παραγωγή άρχισε μέσα στην περίοδο αυτήν. Επειδή και οι δύο εκδοχές γίνονται δεκτές, η πράξη χρησιμοποιεί, είτε τη μέθοδο του σταθμικού μέσου όρου, οπότε δε γίνεται η διάκριση που προαναφέραμε, είτε τη μέθοδο FIFO, οπότε γίνεται η διάκριση αυτή. Ειδικότερα :

- Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου, το κόστος του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων προστίθεται στο κόστος της τρέχουσας περιόδου και το άθροισμα διαιρείται με το συνολικό αριθμό των ισοδύναμων μονάδων, προκειμένου να εξευρεθεί το μέσο κόστος της μονάδας του προϊόντος.

- Όταν χρησιμοποιείται η FIFO, οι μονάδες του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων θεωρείται ότι ολοκληρώνονται πριν από τις μονάδες της τρέχουσας περιόδου και συνεπώς το κόστος των δύο αυτών κατηγοριών μονάδων προσδιορίζεται χωριστά.

Για την αποσαφήνιση του τρόπου προσδιορισμού των ισοδύναμων μονάδων και της χρησιμοποιήσεως τους στον καταλογισμό του κόστους στα έτοιμα και ημικατεργασμένα προϊόντα, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα :

Ας υποθέσουμε ότι η παραγωγή του προϊόντος ολοκληρώνεται σε δύο αλληλοδιάδοχες φάσεις και ότι η παραγωγή και το κόστος κάθε φάσεως έχουν ως εξής:

Φάση I :

- Το συνολικό κόστος παραγωγής της φάσεως ήταν δρχ. 44.000 και παρήχθησαν 4.000 μονάδες ολοκληρωμένου προϊόντος (νήματος) και 3.000 μονάδες ολοκληρωμένες

κατά 1/2.

Φάση II :

- Οι 4.000 μονάδες έτοιμου προϊόντος (νήματος) υποβλήθηκαν σε παραπέρα κατεργασία (ύφανση) και παρήχθησαν 5.000 μονάδες τελικού προϊόντος (ύφασμα) και 2.000 μονάδες προϊόντος ολοκληρωμένες κατά 2/5.

- Το συνολικό κόστος κατεργασίας της φάσεως αυτής ήταν δρχ. 37.600.

Η κοστολόγηση των έτοιμων και ημικατεργασμένων προϊόντων έχει ως εξής:

Φάση I :

Παραχθείσες ισοδύναμες μονάδες:

$$4.000 + (3.000 \times 1/2) = 4.000 + 1.500 = 5.500$$

$$\text{Κόστος μονάδος} = \frac{\text{Συνολικό κόστος φάσεως}}{\text{Μονάδες παραγωγής}} = \frac{44.000}{5.500} = 8$$

Φάση II :

Παραχθείσες ισοδύναμες μονάδες :

$$5.000 + (2.000 \times 2/5) = 5.000 + 800 = 5.800$$

- Κόστος μονάδων φάσεως I που μετακινήθηκαν για παραπέρα κατεργασία:
μονάδες 4.000 x 8 = 32.000

- Κόστος κατεργασίας φάσεως II. 37.600

Συνολικό κόστος φάσεως δρχ. 69.600

$$\text{Κόστος μονάδος} = \frac{\text{Συνολικό κόστος φάσεως}}{\text{Μονάδες παραγωγής}} = \frac{69.600}{5.800} = 12$$

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

- Της φάσεως I (44.000 - 32.000)=	12.000
[Ημικατεργασμένα μονάδες 3.000 ή ισοδύναμες 1500x8]	
- Της φάσεως II [69.600-60.000 (5.000 x 12)]	9.600
[Ημικατεργασμένα μονάδες 2.000 . 2/5 = 800 x 12)]	
Σύνολο	Δρχ. <u>21.600</u>

(δ) Ροή του κόστους των φάσεων :

Οι ακόλουθες δύο εκδοχές είναι δυνατές:

(i) Το κόστος κάθε φάσεως «ρέει» προς την επόμενη φάση :

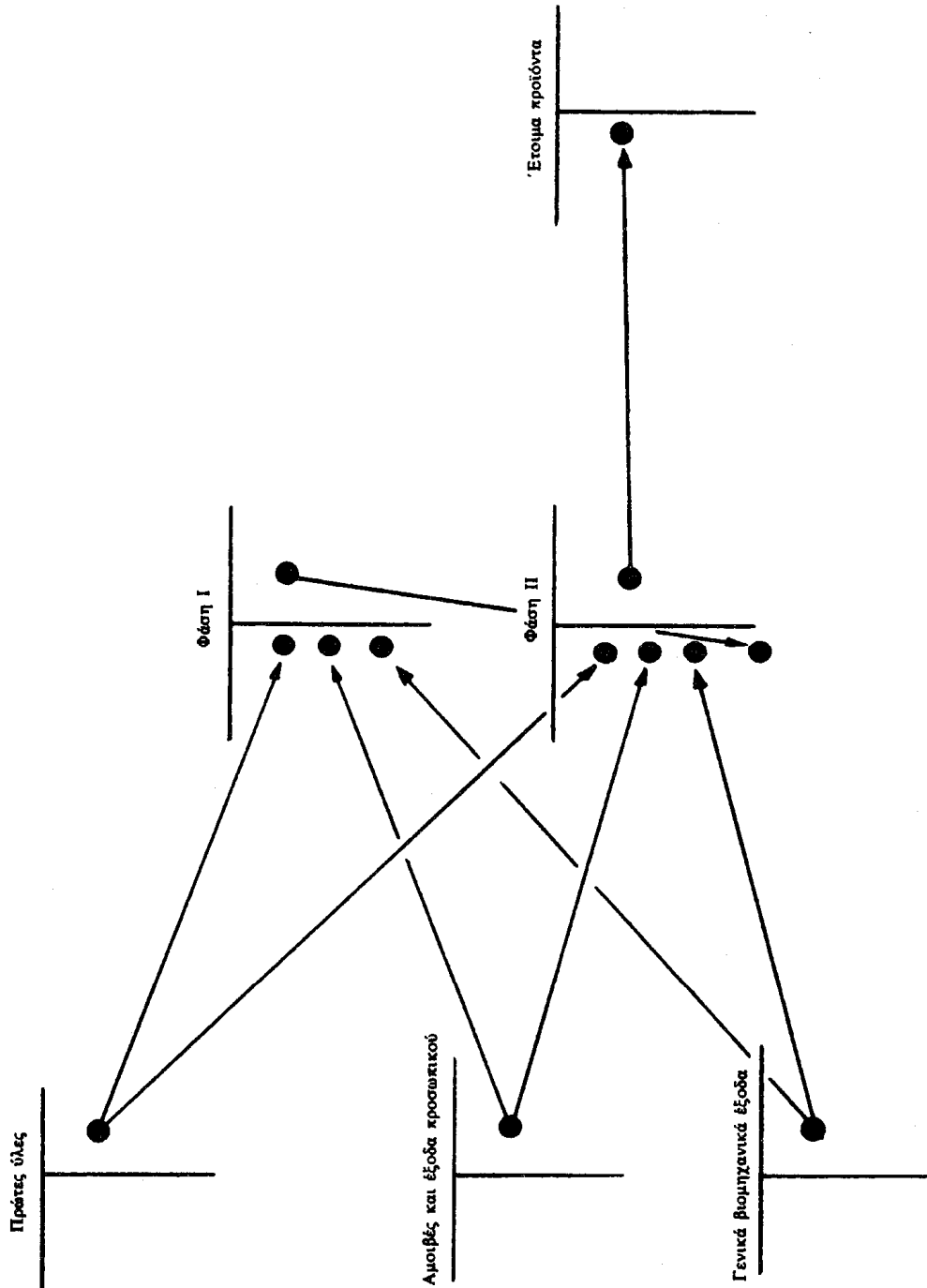
Υπό το κράτος της εκδοχής αυτής εφαρμόζεται η μέθοδος της διαδοχικής μεταφοράς του κόστους από φάση σε φάση μέχρι την τελευταία όπου συγκεντρώνεται το συνολικό κόστος παραγωγής, π.χ. :

- Πρώτες ύλες	δρχ. 120.000
- Άμεση εργασία	>> 300.000
- Γενικά βιομηχανικά έξοδα	>> <u>80.000</u>
	δρχ. 500.000
Παραγμένες μονάδες	: 5.000
Κόστος μονάδας	δρχ. <u>100</u>

Φάση II

- Κόστος φάσεως I (μονάδες έστω 4.000 x 100) =	δρχ. 400.000
- Άμεση εργασία	>> 100.000
- Γενικά βιομηχανικά έξοδα	>> <u>80.000</u>
	δρχ. 580.000
Παραγμένες μονάδες	: 4.000
Ολικό κόστος μονάδας	δρχ. <u>145</u>

Το διάγραμμα των σχετικών λογιστικών εγγραφών έχει ως εξής :



(ii) Το κόστος κάθε φάσεως «ρέει» κατ' ευθεία προς το προϊόν :

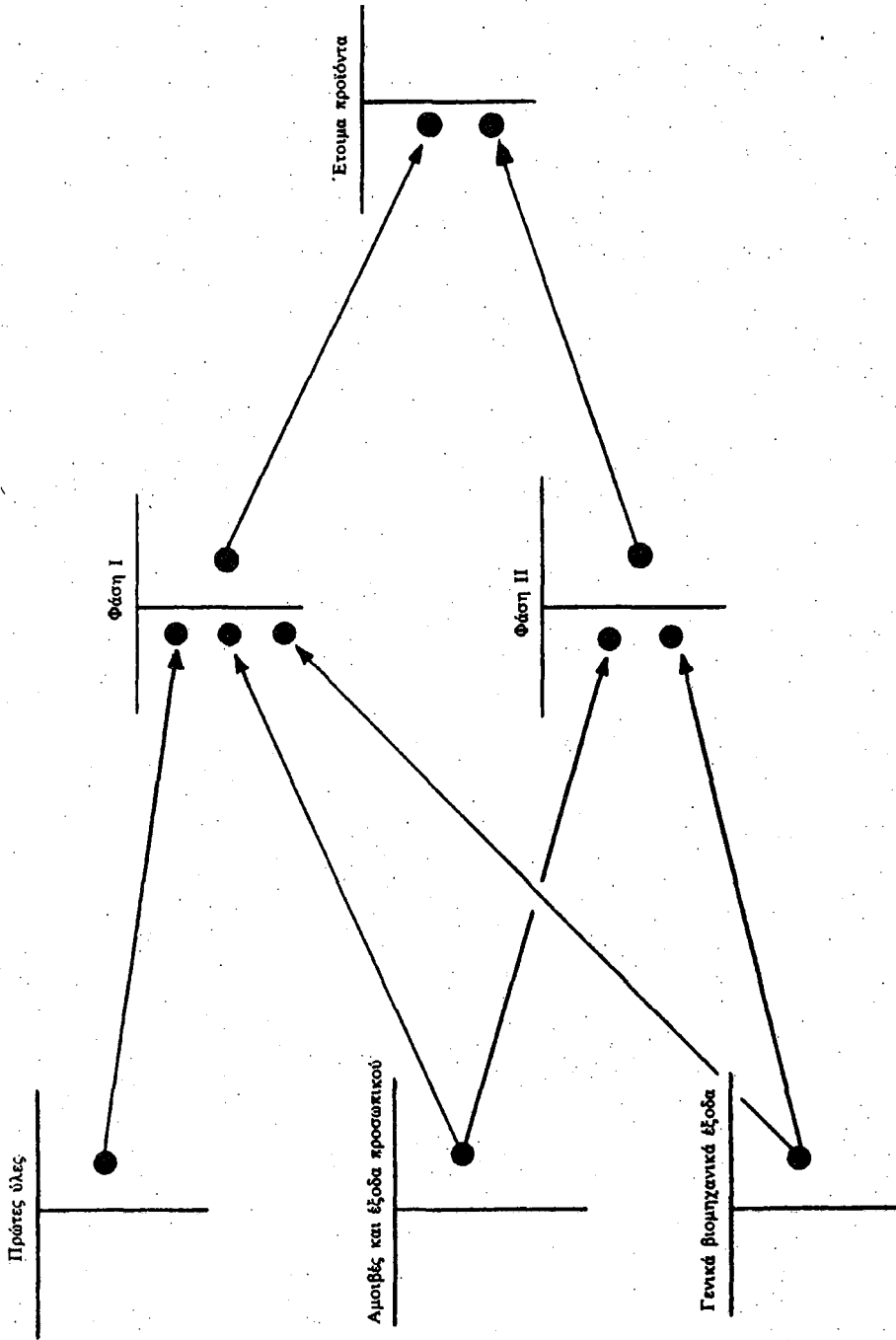
Υπό το κράτος της εκδοχής αυτής, εφαρμόζεται η μέθοδος της μεταφοράς του κόστους που συγκεντρώνεται κατά φάση απευθείας στο κόστος του προϊόντος, π.χ. :

Πρώτες ύλες	δρχ.	170.000
Άμεση εργασία	>>	140.000
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	>>	<u>90.000</u>
	δρχ.	400.000
Παραγμένες μονάδες 4.000	:	4.000
Κόστος μονάδας	δρχ.	100

Φάση II

Άμεση εργασία	δρχ.	100.000
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	>>	<u>80.000</u>
	δρχ.	180.000
Παραγμένες μονάδες 3.000	:	3.000
Κόστος μονάδας		<u>60</u>
Ολικό κόστος μονάδας	δρχ.	<u>160</u>

Η εκδοχή αυτή κρίνεται απορριπτέα γιατί παρουσιάζει διάφορες αδυναμίες, κυρίως στις περιπτώσεις που στο τέλος της περιόδου υπάρχουν στις φάσεις προϊόντα υπό κατεργασία. Εν πάση περιπτώσει το διάγραμμα των σχετικών λογιστικών εγγραφών έχει ως εξής :



Διαδικασία της κατά φάση κοστολόγησης

Η τεχνική της κατά φάση κοστολόγησης ακολουθεί τα εξής πέντε βήματα :

Βήμα 1^ο : Υπολογισμός της φυσικής ροής, προκειμένου να προσδιοριστεί το στάδιο ολοκλήρωσης όλων των μονάδων. Ο υπολογισμός αυτός γίνεται με την εξίσωση :

$$\left[\begin{array}{l} \text{Αρχικό απόθεμα} \\ \text{ημικατεργασμένων} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{l} \text{Μονάδες προϊόντων} \\ \text{η παραγωγή των} \\ \text{οποίων άρχισε} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{l} \text{Μονάδες που} \\ \text{εξήλθαν από} \\ \text{τη φάση} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{l} \text{Τελικό απόθεμα} \\ \text{ημικατεργασμένων} \end{array} \right]$$

Η εξίσωση αυτή ισχύει με την εκδοχή ότι μια μονάδα προϊόντος αντιστοιχεί σε μια μονάδα πρώτης ύλης σε οποιαδήποτε φάση και αν η πρώτη ύλη εισέρχεται στην παραγωγή. Στις περιπτώσεις που η εκδοχή αυτή δεν ανταποκρίνεται στα πράγματα πρέπει να γίνονται οι κατάλληλοι πρόσθετοι υπολογισμοί.

Στις περιπτώσεις που η πρώτη ύλη προστίθεται σε διαδοχικά στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, οπότε αυξάνονται κατά φάση οι παραγόμενες μονάδες, η παραπάνω εξίσωση αναπτύσσεται ως εξής :

$$\left[\begin{array}{l} \text{Αρχικό} \\ \text{απόθεμα} \\ \text{ημικατεργασμένων} \\ \text{της φάσεως} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{l} \text{Μονάδες προϊόντων που} \\ \text{άρχισε η κατεργασία ή} \\ \text{που προέρχονται από} \\ \text{την προηγούμενη φάση} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{l} \text{Μονάδες πρώτων} \\ \text{υλών που προστίθενται} \\ \text{στη φάση} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{l} \text{Μονάδες που} \\ \text{εξέρχονται από} \\ \text{τη φάση} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{l} \text{Τελικό απόθεμα} \\ \text{ημικατεργασμένων} \\ \text{της φάσεως} \end{array} \right]$$

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

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

$$\left[\begin{array}{l} \text{Κόστος αποθέματος} \\ \text{ενάρξεως ημικατεργασμένων} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{l} \text{Κόστος της} \\ \text{τρέχουσας} \\ \text{περιόδου} \end{array} \right]$$

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

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

Πρακτική εφαρμογή κοστολογήσεως μαζικής (κατά φάση) παραγωγής

Ας υποθέσουμε ότι η βιομηχανία ΑΛΦΑ παράγει προϊόν ΙΙΙ σε δύο φάσεις. Σε κάθε φάση χρησιμοποιούνται πρώτες ύλες και υλικά και το κόστος κατεργασίας διαμορφώνεται προοδευτικά. Δηλαδή, όταν ολοκληρωθεί η κατεργασία στη φάση Ι, τα υπό κατεργασία μεταφέρονται στη φάση ΙΙ όπου και ολοκληρώνεται η παραγωγή του προϊόντος, το οποίο στη συνέχεια μεταφέρεται στην αποθήκη έτοιμων προϊόντων. Τα κοστολογικά δεδομένα του Ιανουαρίου 19+1 έχουν ως εξής:

Φάση Ι :

- Απόθεμα ενάρξεως ημικατεργασμένων (1/1/19+1) 2.000 μονάδες ολοκληρωμένες κατά 3/5 ως προς το κόστος κατεργασίας. Το κόστος αυτών ανέρχεται σε δρχ. 100.000 και αναλύεται σε πρώτες ύλες και υλικά δρχ. 40.000 και σε κόστος κατεργασίας δρχ. 60.000.

- Στη διάρκεια του Ιανουαρίου 19+1 άρχισε η παραγωγή 4.000 νέων μονάδων και το μήνα αυτόν αναλώθηκαν πρώτες ύλες δρχ. 120.000 και δαπανήθηκαν για κατεργασία τους δρχ. 160.000.

- Το απόθεμα λήξεως ημικατεργασμένων (31/1/19+1) είναι 1.400 μονάδες ολοκληρωμένες κατά τα 2/5 ως προς το κόστος κατεργασίας.

Φάση ΙΙ :

- Απόθεμα ενάρξεως ημικατεργασμένων (1/1/19+1) 3.000 μονάδες ολοκληρωμένες κατά το 1/2 ως προς το κόστος κατεργασίας. Το κόστος αυτών ανέρχεται σε δρχ.

98.000 και αναλύεται σε κόστος κατεργασίας της φάσεως I (μεταφερόμενο κόστος) δρχ. 38.000 και σε κόστος κατεργασίας της φάσεως II δρχ. 60.000.

- Στη διάρκεια του Ιανουαρίου 19+1 εισήχθησαν από τη φάση I 4.600 μονάδες και πραγματοποιήθηκε κόστος κατεργασίας δρχ. 140.000.

- Το απόθεμα λήξεως ημικατεργασμένων (31/1/19+1) είναι 2.000 ολοκληρωμένες κατά 3/5 ως προς το κόστος κατεργασίας.

Με βάση τα δεδομένα αυτά ζητείται να προσδιοριστεί κατά φάση το κόστος των ολοκληρωμένων και ημικατεργασμένων μονάδων παραγωγής μηνός Ιανουαρίου 19+1 με βάση τη μέθοδο του σταθμικού μέσου όρου.

Ακολουθώντας τη διαδικασία που περιγράψαμε πιο πάνω έχουμε :

Ποσότητες	ΦΑΣΗ I		Ισοδύναμες μονάδες Σε κόστος κατεργασίας
	(Βήμα 1ο) Φυσική ροή	(Βήμα 2ο) Σε πρώτες ύλες	
Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων μονάδων (1/1/19+1) (ολοκληρωμένες κατά 3/5)	2.000		
Μονάδες των οποίων η παραγωγή άρχισε τον Ιανουάριο	4.000		
Σύνολο	6.000		
Μονάδες ολοκληρωμένες	4.600	4.600 ⁽¹⁾	(4.600) ⁽¹⁾
Τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων μονάδων (ολοκληρωμένες κατά 2/5)	1.400	1.400 ⁽¹⁾	560 ⁽²⁾
	<u>6.000</u>	<u>6.000</u>	<u>5.160</u>

Κόστος	Σύνολο	Πρώτες Υλες	Κόστος κατεργασίας	Κόστος ολοκληρωμένης μονάδας
Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων	100.000	40.000	60.000	
Κόστος Ιανουαρίου (Βήμα 3ο) Σύνολο	280.000	120.000	160.000	
Διαιρούμενο με τον αριθμό των ισοδύναμων μονάδων (Βήμα 4ο:) Κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα	380.000	160.000	220.000	
		6.000	5.160	
		<u>26.667</u>	<u>42.635</u>	<u>69.302</u>

(Βήμα 5ο): Κατανομή του συνολικού κόστους μεταξύ ολοκληρωμένων (έτοιμων) και ημικατεργασμένων μονάδων.

Ολοκληρωμένες μονάδες	4.600 x 69,302	318.791
Ημικατεργασμένες μονάδες:		
Πρώτες ύλες	1.400 x 26,667 = 37.333	
Κόστος κατεργασίας	560 x 42,636 = 23.876	
Συνολικό κόστος		δρχ. <u>380.000</u>

ΦΑΣΗ II

Ποσότητες	(Βήμα 1ο)	Βήμα 2ο		Ισοδύναμες μονάδες	
	Φυσική ροή	Σε κόστος μεταφερόμενο από το στάδιο 1:	Σε πρώτες ύλες	Σε κόστος κατεργασίας	
Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων μονάδων (1/1/19+1) (ολοκληρωμένες κατά 1/2)	3.000				
Μονάδες των οποίων η παραγωγή άρχισε τον Ιανουάριο (εισαγωγές από το στάδιο 1ο)	4.600				
Σύνολο	<u>7.600</u>				
Μονάδες ολοκληρωμένες	5.600	5.600	5.600	5.600	5.600
Τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων μονάδων (ολοκληρωμένες κατά 3/5)	2.000	—	2.000	1.200	1.200
	<u>7.600</u>	<u>5.600</u>	<u>7.600</u>	<u>6.800</u>	<u>6.800</u>
		Κόστος μεταφερόμενο από την 1η Φάση	Κόστος κατεργασίας	Κόστος ολοκληρωμένης μονάδας	
Κόστος	Σύνολο				
Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων	98.000	38.000	60.000		
Κόστος Ιανουαρίου 19+1 (Βήμα 3ο) Σύνολο	<u>458.791</u>	<u>318.791</u>	<u>140.000</u>		
Διαιρούμενο με τον αριθμό των ισοδύναμων μονάδων		: 7.600	: 6.800		
(Βήμα 4ο) Κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα		<u>46.946</u>	<u>29.412</u>	=	<u>76.358</u>

(Βήμα 5ο): Κατανομή του συνολικού κόστους μεταξύ ολοκληρωμένων (έτοιμων) και ημικατεργασμένων μονάδων :

Κόστος	Σύνολο	Κόστος μεταφερόμενο από την 1η Φάση	Κόστος κατεργασίας	Κόστος ολοκληρωμένης μονάδας
Ολοκληρωμένες μονάδες		5.600 x 76,358 =		427.605
Ημικατεργασμένες μονάδες:				
- Κόστος από φάση I		2.000 x 46,946 = 93.892		
- Κόστος κατεργασίας		1.200 x 29,412 = 35.294		
				<u>129.186</u>
				Δρχ. <u>556.791</u>

Κλάδος δραστηριότητας όπου το σύστημα κοστολόγησης κατά φάση θεωρείται καταλληλότερο να εφαρμοσθεί

Τα διάφορα κοστολογικά συστήματα αναπτύχθηκαν με αποκλειστικό σκοπό - προορισμό να καλύψουν κοστολογικές ανάγκες των αναπτυσσόμενων οικονομικών δραστηριοτήτων, των επιχειρήσεων και οργανισμών στους διάφορους τομείς της οικονομίας (εμπόριο – βιομηχανία - υπηρεσίες κ.λπ.).

Οι ανάγκες αυτές προκύπτουν κατά κύριο λόγο από τις ιδιομορφίες της παραγωγικής διαδικασίας των επί μέρους κλάδων της οικονομίας και βασικά των κλάδων της μεταποίησης και της παροχής υπηρεσιών.

Στη συνέχεια αναφέρουμε ορισμένους κλάδους της οικονομίας -κυρίως της βιομηχανίας- όπου το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης θεωρείται καταλληλότερο να εφαρμοσθεί.

Ο κλάδος διύλισης ελαίων (πετρέλαιο, σπορέλαιο, ελαιόλαδο, πυρηνέλαιο κ.λπ.)

Ο κλάδος αυτός συγκεντρώνει όλα τα στοιχεία διαδικασίας παραγωγής προϊόντων, για την κοστολόγηση των οποίων πρέπει να εφαρμόζεται το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης. Τα στοιχεία αυτά είναι: μαζική παραγωγή μονάδων προϊόντος, φάσεις, στάδια ή τμήματα διεξαγωγής της βιομηχανικής κατεργασίας, παραγωγικά τμήματα συνεχόμενα το ένα του άλλου, παραγωγή σε εξέλιξη στο τέλος της κοστολογικής περιόδου (του μήνα) κ.λπ.

Παράδειγμα :

Η παραγωγή σπορέλαιου -βαμβακελαίου υδρογονωμένου- ακολουθεί την εξής διαδικασία :

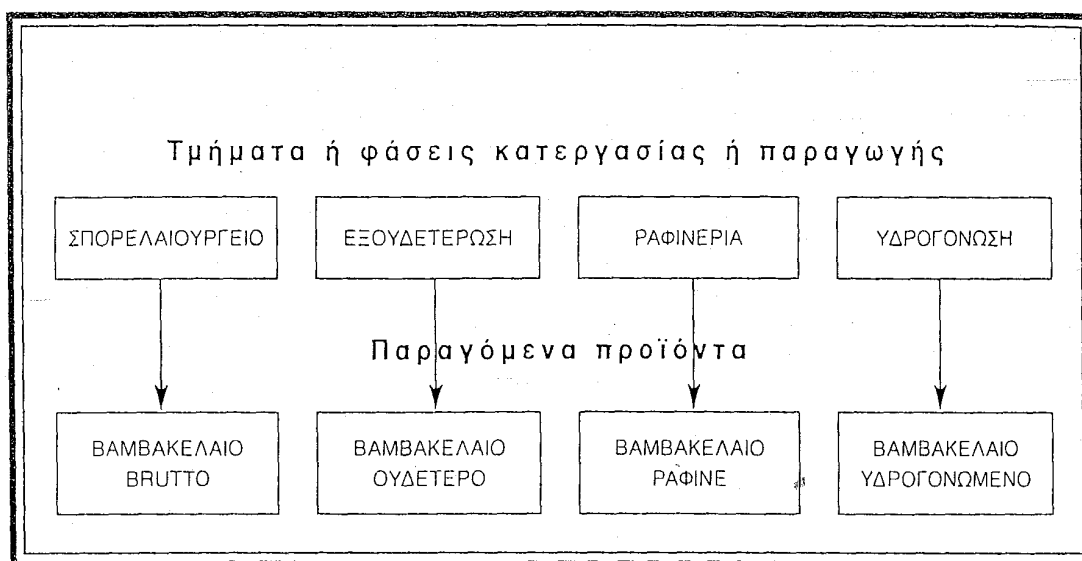
- Τμήμα Σπορελαιουργείου: παραγωγή βαμβακελαίου Brutto από πρώτη ύλη

βαμβακόσπορο

- Τμήμα Εξουδετέρωσης: παραγωγή βαμβακελαίου ουδέτερου από πρώτη ύλη βαμβακόσπορο Brutto
- Τμήμα Εξευγενισμού: παραγωγή βαμβακελαίου ραφινέ από πρώτη ύλη βαμβακέλαιο ουδέτερο
- Τμήμα Υδρογόνωσης: παραγωγή βαμβακελαίου υδρογονωμένου από πρώτη ύλη βαμβακέλαιο ραφινέ

Σε κάθε ένα από τα παραγωγικά τμήματα του σχήματος 1 πραγματοποιείται μία φάση κατεργασίας του τελικού προϊόντος. Τα παραγωγικά τμήματα διαδέχονται ή ακολουθούν το ένα το άλλο σύμφωνα με την πορεία που ακολουθεί η παραγωγή ή η επεξεργασία του προϊόντος. Το κόστος που συγκεντρώνεται σε κάθε τμήμα περιλαμβάνει (α) το κόστος του προϊόντος που παράχθηκε στο προηγούμενο τμήμα που χρησιμοποιείται ως πρώτη ύλη, πλέον τις πρόσθετες πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται στο τμήμα ή τη φάση αυτή κατεργασίας, (β) τα άμεσα εργατικά του τμήματος και (γ) τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα του τμήματος.

ΣΧΗΜΑ 1



Στην περίπτωση μας το κόστος αυτό, κατά τμήμα ή φάση παραγωγής, παρουσιάζεται σχηματικά ως εξής :

ΣΧΗΜΑ 2

Στοιχεία κόστους: Προϊόντα →	Β/λαιο Brutto	Β/λαιο Ουδέτερο	Β/λαιο Ραφινέ	Β/λαιο Υδρογονωμένο
α. Άμεσα υλικά				
αα. →	Βαμβακόσπορος	Β/λαιο Brutto	Β/λαιο Ουδέτερο	Β/λαιο Ραφινέ
αβ. →		Ανθρακική σόδα	Αποχρωστική γη	Καταλύτες
β. Κόστος μετατροπής				
βα. →	Άμεσα εργατικά	Άμ. εργατικά	Άμ. εργατικά	Άμ. εργατικά
ββ. →	ΓΒΕ	ΓΒΕ	ΓΒΕ	ΓΒΕ

Η παραπάνω σχηματική απεικόνιση αποδίδεται και με το ακόλουθο αριθμητικό παράδειγμα των πινάκων 1-2.

Γίνεται φανερό ότι αυτά που αναφέρουμε προηγούμενα για τον υποκλάδο των σπορέλαιων ισχύουν με μικρές παραλλαγές και για κάθε άλλο υποκλάδο, όπως τα πετρέλαια, ελαιόλαδα κ.λπ. Χαρακτηριστικό γνώρισμα της παραγωγικής διαδικασίας επεξεργασίας των ελαίων στα διάφορα τμήματα ή φάσεις είναι η δυνατότητα απομόνωσης και προσδιορισμού του κόστους μετατροπής ή των δαπανών λειτουργίας του τμήματος όπου γίνεται η βιομηχανική κατεργασία -υπό μορφή φάσεως- του προϊόντος. Αυτό επιτρέπει τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους του προϊόντος της φάσεως ή του τμήματος στο τέλος κάθε κοστολογικής περιόδου (κάθε μήνα).

Μέχρις ότου το ημιτελές προϊόν μεταφερθεί στην επόμενη φάση κατεργασίας, το κόστος του είναι ήδη προσδιορισμένο και δεν χρειάζεται οποιαδήποτε μετατροπή των φυσικών μονάδων του σε μονάδες ισοδύναμες του τελικού προϊόντος. Έτσι π.χ. το ουδέτερο βαμβακέλαιο έχει συγκεκριμένο κόστος που σχηματίζεται από το κόστος του βαμβακελαίου brutto, που αναλώθηκε για την παραγωγή του βαμβακελαίου ουδετέρου, από το κόστος της αναλωθείσης ποσότητας ανθρακικής σόδας και από τις δαπάνες του τμήματος εξουδετέρωσης (το κόστος μετατροπής).

Πρόβλημα υπολογισμού ισοδύναμων μονάδων, στο τέλος του μήνα, μπορεί να προκύψει για την παραγωγή σε εξέλιξη, μέσα στην ίδια τη φάση, όταν η παραγωγική διαδικασία μορφοποίησης του ενδιάμεσου προϊόντος, π.χ. του βαμβακελαίου ραφινέ, διαρκεί περισσότερο από 24 ώρες, οπότε είναι ενδεχόμενο κατά το τέλος του μήνα να βρίσκονται στο παραγωγικό κύκλωμα, ποσότητες προϊόντος του προηγούμενου σταδίου π.χ. βαμβακέλαιο ουδέτερο, των οποίων δεν έχει περατωθεί η επεξεργασία και δεν έχει παραχθεί το ενδιάμεσο-ημιτελές προϊόν π.χ. το β/λαιο ραφινέ. Τότε πρέπει να μετατραπούν οι φυσικές μονάδες παραγωγής σε ισοδύναμες μονάδες προϊόντος του επομένου σταδίου με βάση το ποσοστό τελειοποίησης και κατανομής του κόστους του τμήματος μεταξύ των ποσοτήτων του ημιτελούς που παράχθηκαν μέσα στο μήνα και αυτών που κατά το τέλος του μήνα βρίσκονται στο παραγωγικό κύκλωμα.

Στη συνέχεια παραθέτουμε αριθμητικά δεδομένα δραστηριότητας της σπορελαιουργικής επιχείρησης ΧΑΡΙΚΑΝΕΛ, στην οποία το τελικό προϊόν διέρχεται από τα 4 συνεχόμενα τμήματα παραγωγής η επεξεργασίας, όπως φαίνονται αυτά στο σχήμα 1. Κάθε τμήμα αντιστοιχεί σε μία φάση επεξεργασίας στην οποία το κόστος σχηματίζεται από το κόστος του ημιτελούς προϊόντος της προηγούμενης φάσης και από το κόστος που δημιουργείται στο τμήμα αποτελούμενο από τα πρόσθετα υλικά που αναλώνονται και από τις δαπάνες μετατροπής στις οποίες περιλαμβάνονται τα άμεσα εργατικά του τμήματος και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα επίσης του τμήματος.

Πίνακας 12

Κατάσταση δραστηριότητας σπορελαιουργικής επιχείρησης ΧΑΡΙΚΑΝΕΛ
 μηνός Ιανουαρίου

1. Κίνηση Αποθεμάτων μ. Ιανουαρίου

1.1 Αναλώσεις βαμβακόσπορου	Kgs	100.000	x 1	=	100.000	€
1.2 Παραγωγή β/λαιου Brutto	»	15.000				
1.3 Παραγωγή β/τας	»	80.000	x 1		80.000	» (τιμ. πώλ.)
1.4 Αναλώσεις β/λαίου Brutto	»	15.000				
1.5 Αναλώσεις Ανθρ. Σόδας	»	2000	x 2		4.000	»
1.6 Παραγωγή β/λαίου Ουδετέρου	»	12.000				
1.7 Παραγωγή Σαπίστας	»	3.000	x 1		3.000	» (τιμ. πώλ.)
1.8 Αναλώσεις β/λαίου Ουδετέρου	»	12.000				
1.9 Αναλώσεις Αποχρωστικής γης	»	2000	x 0.50		1000	»
1.10 Παραγωγή β/λαίου Ραφινέ	»	10.000				
1.11 Αναλώσεις β/λαίου Ραφινέ	»	10.000				
1.12 Αναλώσεις καταλυτών	»	500	x 2		1000	»
1.13 Παραγωγή β/λαίου Υδρο/νου	»	10.000				

2. Δαπάνες παραγωγής τμημάτων (κόστος μετατροπής)

2.1 Δαπάνες Σπορελαιουργείου

α. Άμεση εργασία	€	60.000	
β. ΓΒΕ	€	<u>36.000</u>	90.000

2.2 Τμήμα Εξουδετέρωσης

α. Άμεση εργασία	€	20.000	
β. ΓΒΕ	€	<u>12.000</u>	32.000

2.3 Ραφινερία

α. Άμεση εργασία	€	30.000	
β. ΓΒΕ	€	<u>18.000</u>	48.000

2.4 Υδρογόνωση

α. Άμεση εργασία	€	25.000	
β. ΓΒΕ	€	<u>15.000</u>	<u>40.000</u>
			216.000

Πίνακας 13

Κοστολόγηση κατά φάση προϊόντος: Υδρογονωμένο βαμβακέλαιο					
Στοιχεία Κόστους	Φάση (Α)	Φάση (Β)	Φάση (Γ)	Φάση (Δ)	Κόστος Τελικού Προϊόντος
	Τμήμα Σπορ/γείου	Τμήμα Εξουδ/σης	Τμήμα Ραφινερίας	Τμήμα Υδρογ/σης	
Κόστος μεταφερόμενο	—	116.000	149.000	198.000	239.000
Άμεσα υλικά	100.000	4.000	1.000	1.000	
Άμεση εργασία	60.000	20.000	30.000	25.000	
ΓΒΕ	<u>36.000</u>	<u>12.000</u>	<u>18.000</u>	<u>15.000</u>	
Σύνολο	196.000	152.000	198.000	239.000	
Μειών: Κόστος υποπρ/ντων	<u>80.000</u>	<u>3.000</u>	—	—	
Κόστος ημιτελούς προς μεταφορά	<u>116.000⁽¹⁾</u>	<u>149.000⁽²⁾</u>	<u>198.000⁽³⁾</u>	<u>239.000⁽⁴⁾</u>	<u>239.000⁽⁵⁾</u>

(1) Βαμβακέλαιο Brutto, (2) Βαμβακέλαιο Ουδέτερο, (3) Βαμβακέλαιο Ραφινέ, (4)+(5) Βαμβακέλαιο Υδρογονωμένο

Ο κλάδος εκτυπώσεων χάρτου

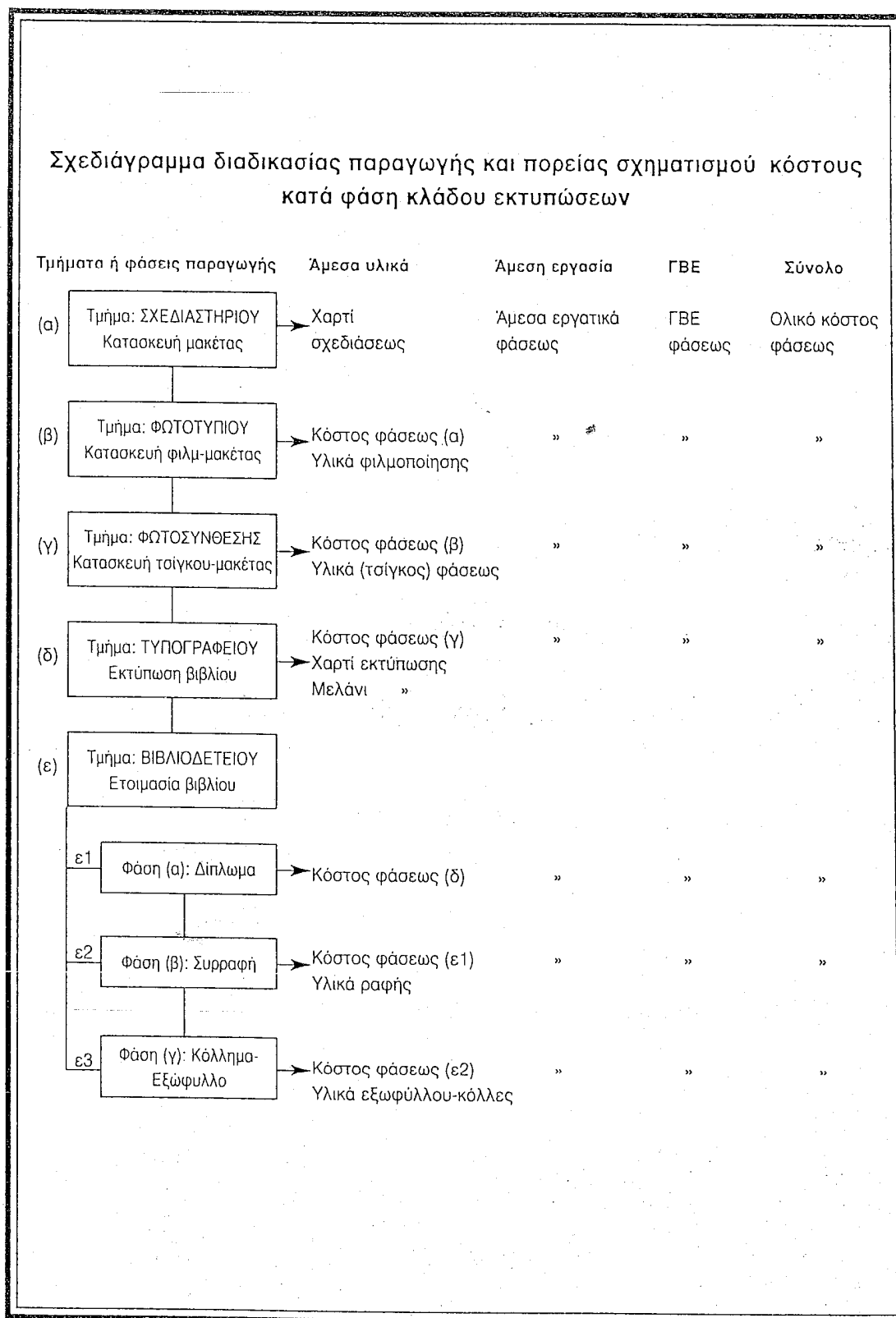
Η παραγωγή των προϊόντων του κλάδου εκτυπώσεων ακολουθεί ορισμένες φάσεις κατεργασίας αλληλοδιαδόχου πορείας. Το κόστος κάθε φάσης σχηματίζεται, σχεδόν πάντοτε, από το κόστος της προηγούμενης φάσεως, από τα αναλυνόμενα πρόσθετα υλικά της φάσεως, καθώς και από τις δαπάνες μετατροπής (άμεσης εργασίας και ΓΒΕ) της φάσεως.

Όπως φαίνεται από το σχήμα 1, η παραγωγή του προϊόντος διέρχεται από επτά φάσεις. Στις πέντε από αυτές αναλώνονται πρόσθετα υλικά. Το κόστος συνεπώς του προϊόντος, στις φάσεις αυτές, σχηματίζεται από το κόστος που δημιουργήθηκε μέχρι και την προηγούμενη φάση, από τα πρόσθετα άμεσα υλικά της φάσεως και από το κόστος μετατροπής (άμεση εργασία και ΓΒΕ) της φάσεως.

Με εξαίρεση τις τρεις πρώτες φάσεις, οι οποίες μπορεί να εκτελούνται μέσα στο

24ωρο, οι υπόλοιπες διαρκούν πολλές ημέρες ή και εβδομάδες. Ανακύπτει συνεπώς θέμα κοστολόγησης της παραγωγής σε εξέλιξη στο τέλος κάθε μήνα, ή στο τέλος της κοστολογικής περιόδου. Στην περίπτωση μας (του κλάδου εκτυπώσεων χάρτου) η κοστολόγηση της σε εξέλιξη ευρισκόμενης παραγωγής θα στηριχθεί και αυτή στη μετατροπή της σε ισοδύναμες μονάδες, αφού γίνει πραγματική απογραφή των ποσοτήτων του προϊόντος που βρίσκονται, τη στιγμή εκείνη (στο τέλος του μήνα), στο παραγωγικό κύκλωμα και καταγραφεί ο βαθμός της τελειοποίησης τους, ώστε να είναι εύκολη στη συνέχεια η μετατροπή τους σε ισοδύναμες μονάδες ετοιμού προϊόντος και η κατανομή στη συνέχεια των στοιχείων του κόστους της φάσεως -υλικά, εργασία, ΓΒΕ- μεταξύ των ποσοτήτων που πέρασαν από τη φάση και αυτών που παραμένουν εν κατεργασία σ' αυτήν.

ΣΧΗΜΑ 3



Ο κλάδος της βιομηχανίας τροφίμων

α. Γενικά χαρακτηριστικά του κλάδου

Ο κλάδος της βιομηχανίας τροφίμων περιλαμβάνει πολλούς και σημαντικούς υποκλάδους με ένα μεγάλο αριθμό προϊόντων κάθε υποκλάδου. Η αλευροβιομηχανία, η βιομηχανία ζυμαρικών, η κονσερβοποιία, η γαλακτοβιομηχανία, η ζυθοποιία, η βιομηχανία αλλαντικών κ.λπ. αποτελούν μερικούς μόνον από τους υποκλάδους του μεταποιητικού τομέα τροφίμων.

Τα προϊόντα του τομέα αυτού παρουσιάζουν κοινά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της διαδικασίας παραγωγής τους. Τα γνωρίσματα αυτά είναι :

- Μαζική και συνεχής παραγωγή μεγάλων ποσοτήτων των επί μέρους ειδών των προϊόντων τους.
- Η παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνει ή ακολουθεί πολλές φάσεις ή στάδια παραγωγής του προϊόντος.
- Οι φάσεις διαδέχονται η μία την άλλη, το δε προϊόν μεταβιβάζεται από το ένα τμήμα στο άλλο, όπου υφίσταται περαιτέρω κατεργασία με ή χωρίς προσθήκη και άλλων υλικών.
- Το κόστος παραγωγής των προϊόντων του κλάδου συγκεντρώνεται κατά τμήμα ή φάση και όχι κατά προϊόν.
- Το κόστος των προϊόντων σχηματίζεται από τη συνάθροιση του κόστους των διαφόρων φάσεων από τις οποίες διέρχονται μέχρι την περάτωση ή οριστικοποίηση της παραγωγής τους.
- Το ανά μονάδα κόστος του προϊόντος προκύπτει ως πηλίκο της διαίρεσης του κόστους της τελευταίας φάσης -στη διαμόρφωση του οποίου συμμετέχει το κόστος του προϊόντος της προτελευταίας φάσης πλέον οι δαπάνες της φάσεως-δια των μονάδων

παραγωγής του έτοιμου προϊόντος.

- Το κόστος κάθε παραγωγικού τμήματος ή φάσεως κατεργασίας δημιουργείται από: (α) Τα άμεσα υλικά, στα οποία συμπεριλαμβάνεται το κόστος του ημιτελούς προϊόντος της προηγούμενης φάσης πλέον τα υλικά που αναλώνονται μέσα στη φάση, (β) το κόστος της άμεσης εργασίας του τμήματος ή της φάσεως και (γ) τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα του τμήματος ή της φάσης.
- Είναι δυνατό η άμεση εργασία και τα ΓΒΕ της φάσεως να συγχωνεύονται στο κόστος μετατροπής της φάσεως.

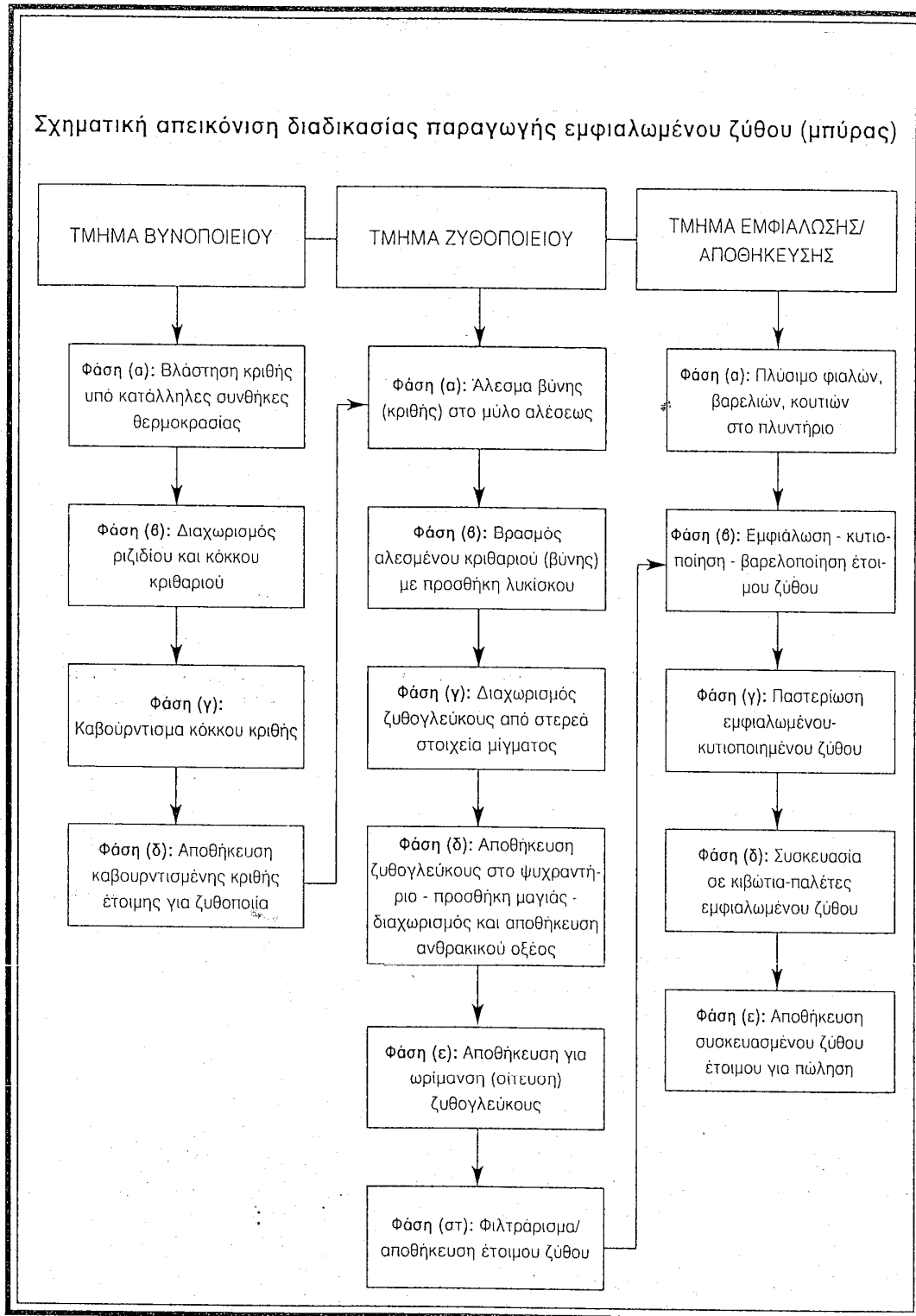
Διαφορές στην κοστολογική διαδικασία των προϊόντων του κλάδου μπορεί να προκύψουν όταν η κατά τμήμα ή φάση χρονική διάρκεια παραγωγής ή επεξεργασίας του προϊόντος είναι μεγαλύτερη από 24 ώρες, οπότε κατά το τέλος του μήνα ή της κοστολογικής περιόδου θα υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη, η οποία για να κοστολογηθεί χρειάζεται αναγωγή των φυσικών της μονάδων σε ισοδύναμες μονάδες ετοιμού προϊόντος και κατανομή του κόστους παραγωγής μεταξύ των παραγομένων ετοιμών προϊόντων και των προϊόντων της παραγωγής σε εξέλιξη.

β. Η περίπτωση του υποκλάδου της ζυθοποιίας

Η ζυθοποιία, όπως είπαμε, αποτελεί υποκλάδο της βιομηχανίας τροφίμων, το δε παραγόμενο προϊόν τους κλάδου είναι ο ζύθος, η γνωστή μας μπίρα. Η παραγωγή του προϊόντος -της μπίρας- ακολουθεί διάφορα στάδια ή φάσεις που αντιστοιχούν σε διακεκριμένα παραγωγικά τμήματα. Στα τμήματα η στάδια παραγωγής γίνεται επεξεργασία του προϊόντος άλλοτε μεν με προσθήκη και νέων υλικών, άλλοτε δε όχι.

Το διάγραμμα που ακολουθεί δείχνει τη ροή της παραγωγικής διαδικασίας, τα τμήματα ή τις φάσεις παραγωγής, τη μορφή ή το είδος του παραγόμενου ημιτελούς προϊόντος σε κάθε φάση ή τμήμα και τα πρόσθετα υλικά που αναλώνονται ενδεχόμενα σε κάθε φάση.

ΠΙΝΑΚΑΣ 14



Όπως φαίνεται από το διάγραμμα η παραγωγή της μπύρας ολοκληρώνεται ουσιαστικά μέσα σε τρία παραγωγικά τμήματα -Βυνοποιείο, Ζυθοποιείο, Εμφιαλωτήριο- ακολουθώντας αλληλοδιάδοχη πορεία από τμήμα σε τμήμα αλλά και από φάση σε φάση

μέσα στο ίδιο τμήμα.

Σε κάθε παραγωγικό τμήμα και σε κάθε φάση μέσα στο τμήμα πραγματοποιούνται δαπάνες από τις οποίες διαμορφώνεται το κόστος της φάσεως και κατ' επέκταση το κόστος του ημιτελούς προϊόντος που παράγεται στη συγκεκριμένη φάση. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τρία στοιχεία: (α) Τα άμεσα υλικά, (β) την άμεση εργασία, (γ) τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

Τα άμεσα υλικά περιλαμβάνουν το κόστος του ημιτελούς προϊόντος της προηγούμενης φάσης και επί πλέον τις τυχόν νέες πρώτες ή βοηθητικές ύλες που επιπρόσθετα αναλώνονται στη φάση, όπως π.χ. ο «λυκίσκος» στη φάση (β) του ζυθοποιείου, ή η «μαγιά» στη φάση (δ) του ζυθοποιείου.

Από το κόστος της φάσεως, όπως αυτό σχηματίζεται σύμφωνα με τα προηγούμενα, αφαιρείται το κόστος του υποπροϊόντος που παράγεται στη φάση, όπως π.χ. το ριζίδιο που παράγεται στη φάση (β) του βυνοποιείου ή τα στερεά στοιχεία της φάσης (γ) του ζυθοποιείου ή το ανθρακικό οξύ της φάσης (δ) επίσης του ζυθοποιείου. Η αποτίμηση των υποπροϊόντων γίνεται ή στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, όταν αυτά διατίθενται στην αγορά, ή στη αξία χρήσεως όταν ιδιοχρησιμοποιηθούν.

Η πορεία σχηματισμού του κόστους του προϊόντος κατά φάση επεξεργασίας ή παραγωγής φαίνεται στο σχήμα 2.

ΣΧΗΜΑ 4

	(1)	(2)	(3)	(4)
Τμήματα-Φάσεις	Άμεσα υλικά	Άμεσα εργατικά	ΓΒΕ	Ολικό κόστος φάσεως
1. ΒΥΝΟΠΟΙΕΙΟ			Όλες οι δαπάνες	
1.1 Φάση (α)	Κριθάρι	Εργατικά φάσεως	άμεσες ή έμμεσες της φάσης πλην άμεσων υλικών ή άμεσων εργατικών	Κόστος 1+2+3
1.2 Φάση (β)	Κόστος φάσης (α)	»	»	Κόστος 1+2+3 Μείον υποπροϊόν
1.3 Φάση (γ)	Κόστος φάσης (β)	»	»	Κόστος 1+2+3
1.4 Φάση (δ)	Κόστος φάσης (γ)	»	»	Κόστος 1+2+3
2. ΖΥΘΟΠΟΙΕΙΟ				
2.1 Φάση (α)	Κόστος φάσεως (1δ)	»	»	Κόστος 1+2+3
2.2 Φάση (β)	Κόστος φάσεων (2α) +Λυκίσκος	»	»	Κόστος 1+2+3
2.3 Φάση (γ)	Κόστος φάσεως(2β)	»	»	Κόστος 1+2+3 Μείον υποπροϊόν
2.4 Φάση (δ)	Κόστος φάσεως (2γ) +Μαγιά	»	»	Κόστος 1+2+3 Μείον υποπροϊόν
2.5 Φάση (ε)	Κόστος φάσεως (2δ)	»	»	Κόστος 1+2+3
2.6 Φάση (στ)	Κόστος φάσεως (2ε)	»	»	Κόστος 1+2+3
3. ΕΜΦΙΑΛΩΣΗ-ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ				
3.1 Φάση (α)	Κόστος φάσεως (2στ)	»	»	Κόστος 1+2+3
3.2 Φάση (β)	Κόστος φάσεως (3α) +είδη συσκευασίας	»	»	Κόστος 1+2+3
3.3 Φάση (γ)	Κόστος φάσεως (3β)	»	»	Κόστος 1+2+3
3.4 Φάση (δ)	Κόστος φάσεως (3γ) +είδη συσκευασίας	»	»	Κόστος 1+2+3
3.5 Φάση (ε)	Κόστος φάσεως (3δ)	»	»	Κόστος 1+2+3 ή ολικό κόστος παραγωγής

Είναι αυτονόητο ότι για να λειτουργήσει απρόσκοπτα μια εργοστασιακή μονάδα παραγωγής ζύθου (μπύρας) πρέπει να λειτουργούν στο χώρο της βοηθητικά τμήματα παραγωγής, όπως λεβητοστάσιο για την παραγωγή ατμού, ψυκτικές μονάδες για παραγωγή ψύξης, αποσκλήρυνση νερού, βιολογικός καθαρισμός αποβλήτων, εφεδρικές μονάδες παραγωγής ηλ. ρεύματος κ.λπ. Το κόστος λειτουργίας των βοηθητικών τμημάτων παραγωγής -μερικά από τα οποία παράγουν προϊόντα που αναλώνονται στις διάφορες φάσεις παραγωγής, όπως ο ατμός στη φάση (α) του βυνοποιείου, στη φάση (β) του ζυθοποιείου και στη φάση (α) του εμφιαλωτηρίου, ή η ψύξη στις φάσεις (δ), (ε) και (στ) του ζυθοποιείου- πρέπει να βαρύνει το κόστος των φάσεων παραγωγής που χρησιμοποιούν τα προϊόντα, τις υπηρεσίες ή το έργο των βοηθητικών τμημάτων και μόνο στο βαθμό που χρησιμοποιούνται από αυτές. Το κόστος αυτό ενσωματώνεται στα ΓΒΕ κάθε φάσης και στη συνέχεια με τα άμεσα εργατικά και τα άμεσα υλικά καταλογίζονται και σχηματίζει το κόστος παραγωγής του προϊόντος για τη συγκεκριμένη φάση.

Ένα τελευταίο θέμα που προκύπτει στη διαδικασία κοστολόγησης των τροφίμων, -εν προκειμένω της μπύρας- στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης είναι ο προσδιορισμός του κόστους της παραγωγής σε εξέλιξη στο τέλος του μήνα ή της κοστολογικής περιόδου. Όταν η παραγωγική διαδικασία, ανά φάση, διαρκεί περισσότερο από 24 ώρες, όπως συμβαίνει εδώ με πολλές φάσεις κατεργασίας και παραγωγής του ζύθου, το πρόβλημα που πρέπει να λυθεί είναι ο υπολογισμός ισοδύναμων μονάδων παραγωγής, μέσα σε κάθε φάση, εφ' όσον βέβαια υπάρχει σ' αυτήν κατά το τέλος του μήνα, παραγωγή σε εξέλιξη. Το πρόβλημα βέβαια περιορίζεται μόνο στο κόστος μετατροπής, δηλαδή στα άμεσα εργατικά και στα ΓΒΕ δεδομένου ότι η παραγωγή σε εξέλιξη έχει πάντοτε το 100% των άμεσων υλικών παραγωγής.

Ο κλάδος της αυτοκινητοβιομηχανίας

α. Χαρακτηριστικά του κλάδου

Και ο βιομηχανικός αυτός κλάδος χαρακτηρίζεται από μαζική παραγωγή όμοιων ακριβώς προϊόντων. Η παραγωγική διαδικασία ακολουθεί πολλές φάσεις ή στάδια. Κάθε φάση ή στάδιο αντιστοιχεί σε ένα παραγωγικό τμήμα, στο οποίο συγκεντρώνεται το κόστος της φάσεως, αποτελούμενο από **άμεσα υλικά, άμεση εργασία και Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα**. Το ανά μονάδα προϊόντος κόστος κάθε φάσεως προκύπτει από τη διαίρεση του ολικού κόστους του τμήματος ή της φάσεως κατεργασίας, κατά μία χρονική περίοδο -το μήνα- με τις μονάδες του ημιτελούς προϊόντος που πέρασαν από τη φάση κατεργασίας ή παραγωγής.

Ιδιαίτερο γνώρισμα του κλάδου είναι η **φάση της συναρμολόγησης**, κατά την οποία τα διάφορα μέρη του αυτοκινήτου, τα οποία παράγονται σε διαφορετικό το κάθε ένα παραγωγικό τμήμα, μεταφέρονται στο **τμήμα συναρμολόγησης** όπου συναρμολογούνται και το προϊόν -το αυτοκίνητο- παίρνει την οριστική του μορφή.

Στον κλάδο της αυτοκινητοβιομηχανίας οι φάσεις κατεργασίας και τα τμήματα όπου αυτές πραγματοποιούνται δεν ακολουθούν αλληλοδιάδοχη πορεία αλλά παράλληλη μέχρι τη φάση ή το τμήμα συναρμολόγησης. Το κόστος συνεπώς του προϊόντος -του αυτοκινήτου- σχηματίζεται από το άθροισμα του κόστους των μερών αυτού, πλέον το κόστος της τελικής φάσεως ή του τμήματος συναρμολόγησης.

Η ιδιομορφία αυτή επιτρέπει στις επιχειρήσεις του κλάδου -στις αυτοκινητοβιομηχανίες- ένα μέρος -μεγάλο ή μικρό- των συναρμολογούμενων μερών του αυτοκινήτου να μην τα κατασκευάζουν οι ίδιες αλλά να τα προμηθεύονται από τρίτους -υποκατασκευαστές-, στους οποίους αναθέτουν, με μακροχρόνια συμβόλαια, την παραγωγή ή κατασκευή των μερών αυτών.

Από άποψη διαμόρφωσης του κόστους παραγωγής του προϊόντος -του

αυτοκινήτου- η προμήθεια από τρίτους του μεγαλύτερου αριθμού αυτών, -αντί της παραγωγής του από την ίδια την αυτοκινητοβιομηχανία- εξασφαλίζει ακριβέστερο προσδιορισμό του, ανά μονάδα αυτοκινήτου, κόστους και απαλλαγή του από τις επιδράσεις στη διαμόρφωση του που ασκούνται από τις διακυμάνσεις της απασχόλησης ή των παραγομένων μονάδων κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης.

β. Η περίπτωση της Ελληνικής Βιομηχανίας Οχημάτων (ΕΛΒΟ)

Η αυτοκινητοβιομηχανία ΕΛΒΟ παράγει στο εργοστάσιο της Θεσσαλονίκης το αυτοκίνητο τύπου JEEP για τις ανάγκες του ελληνικού στρατού. Ένας αριθμός μερών, από τα οποία παράγεται το JEEP, αγοράζεται από τρίτους υποκατασκευαστές - προμηθευτές, ενώ τα υπόλοιπα μέρη παράγονται από το ίδιο το εργοστάσιο της Θεσσαλονίκης, όπου γίνεται η συναρμολόγηση και η παραγωγή του αυτοκινήτου JEEP.

Η πορεία της παραγωγικής διαδικασίας, τα τμήματα και οι φάσεις παραγωγής, τα χρησιμοποιούμενα άμεσα υλικά παραγωγής ανά τμήμα και ανά φάση δίδονται από το σχεδιάγραμμα του πίνακα που ακολουθεί:

ΠΙΝΑΚΑΣ 15

Μέρη του αυτοκινήτου που κατασκευάζονται στο εργοστάσιο της ΕΛΒΟ και φάσεις παραγωγής τους		
Θέσεις ή φάσεις παραγωγής	Είδος κατεργασίας στη συγκεκριμένη φάση	Εργασία-Αναλώσεις υλικών
• Πρέσες:	Κοπή-διαμόρφωση λαμαρινών ή άλλων μερών	Υλικά+εργασία+ΓΒΕ
• Laser:	Κοπή-διατρήσεις » » »	Υλικά+εργασία+ΓΒΕ
• Μηχανές κοπής-οξυγόνου:	Κοπή » » »	Υλικά+εργασία+ΓΒΕ
• Ηλεκτροσυγκολλήσεις:	Συγκολλήσεις μικροτεμαχίων	Εργασία+ΓΒΕ
• Εργασίες χειρός:	Καθαρισμός και άλλες εργασίες σε πάγκους	Εργασία+ΓΒΕ
• Ειδικές ηλεκτροσυγ/σεις:	Ηλεκτρ/σεις μερών από ειδικά κράματα	Υλικά+εργασία+ΓΒΕ
• Φούρνοι θερμικής κατεργασίας:	Επιφανειακή σκλήρυνση	Εργασία+ΓΒΕ
• Εργασίες χειρός:	Καθαρισμός-εμβαπτίσεις	Εργασία+ΓΒΕ
• Πλυντήρια:	Καθαρισμός-απολίπανση μερών και πλαισίου	Εργασία+ΓΒΕ
• Φωσφάτωση μικροτεμαχίων:	Φωσφάτωση για επιφανειακή προστασία	Υλικά+εργασία+ΓΒΕ
• Βαφή μικροτεμαχίων:	Βαφή-αστάρωμα πριν τη συναρμολόγηση	Υλικά+εργασία+ΓΒΕ
• Ξυλουργείο:	Κοπή-διαμόρφωση ξυλοεπενδύσεων οχήματος	Υλικά+εργασία+ΓΒΕ
• Φούρνος βαφής:	Αστάρωμα-βαφή πλαισίου αυτ/του	Υλικά+εργασία+ΓΒΕ
• Καμπίνα αυτ/του:	Συγκόλληση μερών και καμπίνας αυτ/του	Υλικά+εργασία+ΓΒΕ
• Ποιοτικός έλεγχος:	Ποιοτικός έλεγχος εργασίας συγκόλλησης	Εργασία+ΓΒΕ
• Συναρμολόγηση κινητήρα:	Συναρμολόγηση-δοκιμή-ποιοτικός έλεγχος κινητήρα	Υλικά+εργασία+ΓΒΕ
• Ηλεκτρολογείο:	Ηλεκτρολογική εγί/ση αυτ/του Ποιοτικός έλεγχος	Υλικά+εργασία+ΓΒΕ
• Συνεργείο ελαστικών:	Τοποθέτηση ελαστικών-Ζυγοστάθμιση	Υλικά+εργασία+ΓΒΕ
• Επένδυση αυτ/του:	Επένδυση καμπίνας, θυρών, παραθύρων, καθισμάτων	Υλικά+εργασία+ΓΒΕ
• Συναρμολόγηση αυτ/του:	Συναρμολόγηση πλαισίου-άξονα -κινητήρα-καμπίνας	Υλικά+εργασία+ΓΒΕ
• Τελικός έλεγχος:	Δοκιμές, μετεργασίες, τελικός έλεγχος	Υλικά+εργασία+ΓΒΕ

Από τα στοιχεία του πίνακα φαίνονται καθαρά οι φάσεις από τις οποίες διέρχεται, στο συγκεκριμένο εργοστάσιο, η παραγωγή του συγκεκριμένου οχήματος (του στρατιωτικού JEEP). Όπως συμβαίνει και με όλες τις αυτοκινητοβιομηχανίες στον κόσμο ένα μεγάλο τμήμα των μερών των κατασκευαζόμενων αυτοκινήτων παράγονται από υποκατασκευαστές, αγοράζονται από την επιχείρηση (την αυτοκινητοβιομηχανία) και συναρμολογούνται μαζί με τα ίδια παραγωγής τμήματα κάθε αυτοκινήτου.

Σε κάθε τμήμα η φάση παραγωγής ή κατεργασίας του αυτοκινήτου πραγματοποιούνται δαπάνες ή κόστος υπό μορφή ανάλωσης υλικών, άμεσης εργασίας και φυσικά ΓΒΕ. Η ιδιομορφία, από κοστολογική άποψη, του κλάδου της

αυτοκινητοβιομηχανίας, στα πλαίσια του συστήματος της κατά φάση κοστολόγησης βρίσκεται στο γεγονός ότι τα κατασκευαζόμενα μέρη του αυτοκινήτου δεν ακολουθούν αλληλοδιάδοχη πορεία, όπως συμβαίνει π.χ. με τα τρόφιμα ή με τα έλαια, τα έτοιμα ενδύματα κ.λπ. Τα μέρη του αυτοκινήτου που παράγονται από την επιχείρηση μπορεί και να αποθηκεύονται προσωρινά, να χρησιμοποιούνται δε στη συνέχεια κατά τη συναρμολόγηση τους μαζί με άλλα που έχουν αγορασθεί από τρίτους, κατά την τελική ή ημιτελική φάση παραγωγής του αυτοκινήτου.

Άλλο επίσης χαρακτηριστικό γνώρισμα της κοστολογικής διαδικασίας κατά την παραγωγή ορισμένων μερών του αυτοκινήτου, π.χ. των καθισμάτων είναι πως ενώ αυτά παράγονται στο ίδιο τμήμα, προορίζονται για τον ίδιο τύπο αυτοκινήτου, έχουν ίδιο ακριβώς κόστος παραγωγής μέχρι το στάδιο πριν την επένδυσή τους, διαφέρουν σημαντικά από άποψη κόστους υλικών επένδυσης όπως π.χ. καθίσματα με δερμάτινη επένδυση ή με υφασμάτινη επένδυση ή τέλος με χρησιμοποίηση τεχνικών ή πλαστικών δερμάτων για την επένδυση. Στη συγκεκριμένη περίπτωση και γι' αυτά τα μέρη του αυτοκινήτου χρησιμοποιούμε κατά τη διαδικασία κοστολόγησης το σύστημα της κοστολόγησης κατά λειτουργία (Operation costing system).

Η προσπάθεια προσδιορισμού ακριβούς κόστους παραγωγής του αυτοκινήτου, των μερών αυτού και των φάσεων κατεργασίας, από τις οποίες διέρχονται τα μέρη αυτά, εξυπηρετεί πολλούς στόχους, οι κυριότεροι των οποίων είναι οι εξής :

- Ο αποτελεσματικός έλεγχος του κόστους κατά φάση ή στάδιο πραγματοποίησης του με σκοπό την μεγαλύτερη δυνατή μείωσή του.

- Η χρησιμοποίηση του κόστους για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, όπως η άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής, η αποδοχή ή απόρριψη μιας έκτακτης παραγγελίας πώλησης, η διακοπή της παραγωγής ενός τμήματος του αυτοκινήτου και η προμήθεια του από την αγορά κ.λπ.

- Ο προσδιορισμός της αποδοτικότητας ή της κερδοφορίας των διαφόρων τύπων,

μεγεθών ή μοντέλων αυτοκινήτων που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και του ακριβούς πραγματικού κόστους παραγωγής τους.

Για την ενίσχυση της προσπάθειας προσδιορισμού ακριβούς κόστους παραγωγής ιδιαίτερη σημασία έχει ο ορθός κοστολογικός χειρισμός του εμμέσου κόστους παραγωγής ή αλλιώς των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (ΓΒΕ). Είναι αίφνης γνωστό ότι η επιβάρυνση του κόστους παραγωγής του προϊόντος συνολικά και κατά φάση κατεργασίας με ΓΒΕ στηρίζεται στην χρησιμοποίηση συντελεστή επί της άμεσου εργασίας. Ωστόσο είναι επίσης γνωστό ότι οι τεχνολογικές πρόοδοι και οι αυτοματισμοί της διαδικασίας παραγωγής, στον κλάδο της αυτοκινητοβιομηχανίας, έχουν αποδυναμώσει τον παράγοντα «άμεση εργασία» με συνέπεια να μην θεωρείται σήμερα ως ένα από τα τρία στοιχεία του κόστους παραγωγής -άμεσα υλικά, άμεση εργασία, ΓΒΕ- αλλά να συγχωνεύεται με τα ΓΒΕ και να διαμορφώνουν το **κόστος μετατροπής**. Αυτό σημαίνει ότι είτε τα ΓΒΕ, είτε το κόστος μετατροπής θα πρέπει να ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής -συνολικά και κατά φάση- με τη χρησιμοποίηση και άλλου κριτηρίου, όπως π.χ. τις ώρες λειτουργίας του εξοπλισμού ή άλλου κοστολογικού μηχανισμού. Ένας τέτοιος μηχανισμός μπορεί να είναι η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες -Activity based costing- σύμφωνα με τον οποίο το έμμεσο κόστος είτε ως ΓΒΕ, είτε ως κόστος μετατροπής επιβαρύνει μόνο τα προϊόντα ή τις κατεργασίες που χρησιμοποιούν τις επί μέρους δραστηριότητες και στο βαθμό που τις χρησιμοποιούν.

Για να λειτουργήσει το σύστημα πρέπει η παραγωγική λειτουργία να αναλυθεί σε δραστηριότητες και να προσδιορίζεται το κόστος κάθε δραστηριότητας. Το κόστος αυτό στη συνέχεια καταλογίζεται στο παραγόμενο αντικείμενο ανάλογα με τη χρήση που έγινε, από το παραγόμενο αντικείμενο, της δραστηριότητας αυτής. Παράδειγμα μιας τέτοιας δραστηριότητας μπορεί να είναι οι ρυθμίσεις που γίνονται μέσα στο μήνα, στη γραμμή παραγωγής, όταν πρόκειται να παραχθεί ένα κομμάτι του αυτοκινήτου. Το κόστος αυτής της δραστηριότητας -της ρύθμισης δηλαδή της γραμμής παραγωγής- θα επιβαρύνει μόνο

το κομμάτι του αυτοκινήτου (πόρτα, κάθισμα, φτερό κ.λπ.) χάριν του οποίου έγινε η ρύθμιση και όχι γενικά όλα τα παραγόμενα μέρη, είτε χρησιμοποιήσουν είτε όχι τη συγκεκριμένη δραστηριότητα.

Ο κλάδος της κλωστοϋφαντουργίας

α. Χαρακτηριστικά του κλάδου

Ο κλάδος της κλωστοϋφαντουργίας χαρακτηρίζεται από σαφή διάκριση των κατά στάδια παραγομένων προϊόντων του, καθώς και από τη δυνατότητα περαιτέρω κατεργασίας των προϊόντων κάθε φάσεως ή της διάθεσής τους στην αγορά, όπως παράγονται στην κάθε φάση.

Το βαμβακερό νήμα π.χ. μπορεί να πουληθεί όπως παράγεται στο βαμβακοκλωστήριο απλό-μονόκλωνο. Μπορεί όμως να μετατραπεί σε δίκλωνο ή πολύκλωνο στο στριπτήριο και να πωληθεί στριμμένο-πολύκλωνο. Μπορεί επίσης να υποστεί πρόσθετη επεξεργασία στο βαφείο και να βαφεί διάφορα χρώματα, οπότε διατίθεται βαμμένο ή να περάσει από φινίρισμα σε άλλο τμήμα, το φινιριστήριο. Τέλος μπορεί να χρησιμοποιηθεί στο πλεκτήριο ή στο υφαντήριο για παραγωγή υφασμάτων πλεκτών ή υφασμένων ή ετοιμών πλεκτών ενδυμάτων.

Κάθε φάση παραγωγής ή επεξεργασίας του νήματος, όπως αυτές που αναφέρουμε προηγούμενα, πραγματοποιείται σε ξεχωριστά μεταξύ τους τμήματα με δικό τους εξοπλισμό και διακριτή παραγωγική διαδικασία. Το γεγονός αυτό διευκολύνει τη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους, κυρίως στις φάσεις εκείνες όπου δεν υπάρχουν αποθέματα παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της κοστολογικής περιόδου ή του μήνα.

Όταν όμως υπάρχουν αποθέματα ημιοτοιμών -παραγωγής σε εξέλιξη- στο τέλος του μήνα, τότε ακολουθείται η διαδικασία κατανομής του κόστους του τμήματος ή της φάσεως μεταξύ παραχθέντων ετοιμών και της παραγωγής σε εξέλιξη.

Επισημαίνεται ότι σε μια καθετοποιημένη βιομηχανική επιχείρηση -όπως είναι

πολλές μονάδες στον κλάδο της κλωστοϋφαντουργίας- το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης εφαρμόζεται μόνον όταν τα ημιτελή προϊόντα κάθε σταδίου ή φάσεως προορίζονται στο σύνολο τους να μεταφερθούν στο επόμενο στάδιο ή φάση για επεξεργασία και αυτά επίσης στο επόμενο κ.ο.κ. μέχρις ότου φθάνουμε στο τελικό προϊόν, το οποίο και μόνο αυτό διατίθεται ως έτοιμο στην αγορά. Στην περίπτωση αυτή, το κόστος του ημιτελούς προϊόντος κάθε σταδίου μεταφέρεται ως έχει στο επόμενο στάδιο, όπου ενούμενο με τυχόν πρόσθετα υλικά παραγωγής, διαμορφώνει το κόστος άμεσων υλικών του παραγωγικού τμήματος ή της νέας φάσης παραγωγής κ.ο.κ. μέχρις ότου φθάσουμε στο τελικό προϊόν. Είναι αυτονόητο ότι το ολικό κόστος κάθε σταδίου φάσεως παραγωγής ή τμήματος, σχηματίζεται από τη συμμετοχή των εξής στοιχείων: (α) του κόστους του ημιτελούς προϊόντος της προηγούμενης φάσεως, (β) του κόστους των πρόσθετων αναλωνόμενων στη φάση υλικών παραγωγής, (γ) του κόστους της άμεσης εργασίας του τμήματος ή φάσεως παραγωγής και (δ) του κόστους των Γενικών Βιομηχανικών Δαπανών του τμήματος.

Όταν όμως τα διάφορα τμήματα ή φάσεις παραγωγής της καθετοποιημένης κλωστοϋφαντουργικής μονάδας λειτουργούν ως **κέντρα κόστους** και ένα μέρος της παραγόμενης σ' αυτά ποσότητας του ημιτελούς προϊόντος (π.χ. του νήματος) διατίθεται, όπως παράγεται στην αγορά, τότε η αποτίμηση της ποσότητας του ημιτελούς, που μεταφέρεται στο επόμενο στάδιο για κατεργασία, δεν πρέπει να γίνεται στο κόστος του αλλά στην τρέχουσα τιμή του, κατά το χρόνο που αυτό μεταφέρεται στο επόμενο στάδιο ή τμήμα για βιομηχανοποίηση ή, αλλιώς, στο κόστος ευκαιρίας.

β. Η περίπτωση της καθετοποιημένης βιομηχανικής μονάδας «ΠΕΙΡΑΪΚΗ - ΠΑΤΡΑΪΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΒΑΜΒΑΚΟΣ»

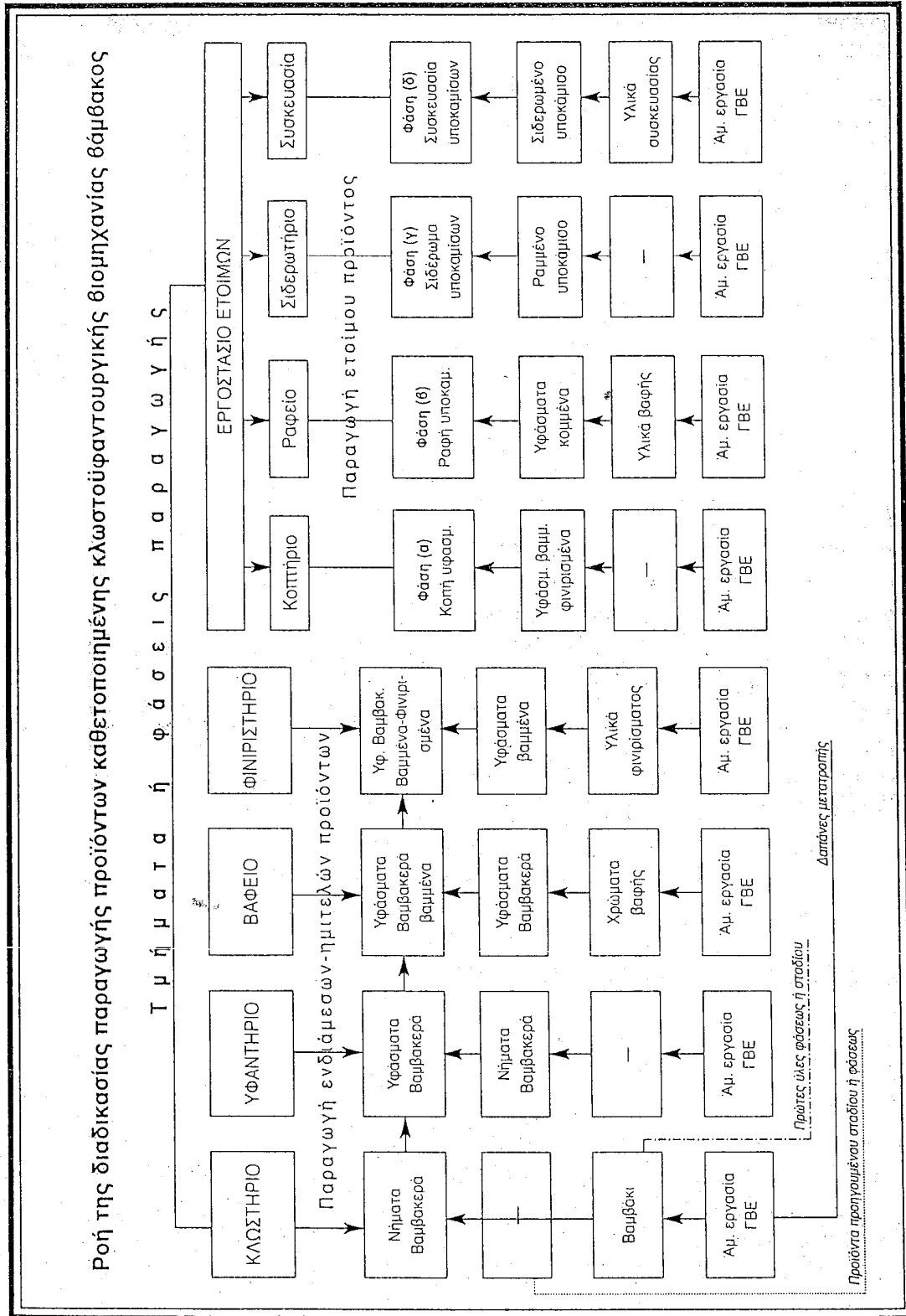
Πρόκειται για τη μεγαλύτερη κλωστοϋφαντουργική μονάδα που έχει λειτουργήσει στη χώρα, με πλήρως καθετοποιημένη μορφή σε ορισμένους τομείς. Ένας

από αυτούς είναι ο τομέας των ετοιμών υποκαμίσων. Η ροή της παραγωγής, τα τμήματα και οι φάσεις κατεργασίας δίδονται από το διάγραμμα της επόμενης σελίδας.

Από το διάγραμμα ροής της παραγωγικής διαδικασίας φαίνεται καθαρά ότι η παραγωγή του τελικού προϊόντος διέρχεται από οκτώ (8) τμήματα, φάσεις ή στάδια επεξεργασίας μέχρις ότου αυτό ετοιμασθεί και μπορεί να διατεθεί στην κατανάλωση. Με εξαίρεση το πρώτο στάδιο, στο οποίο αναλώνεται η βασική πρώτη ύλη, στα επόμενα επτά στάδια ή φάσεις, μεταφέρεται το ημιτελές προϊόν από φάση σε φάση, προστίθενται, σε ορισμένες από αυτές, συμπληρωματικά υλικά και γίνεται η σχετική επεξεργασία.

Με εξαίρεση το κόστος της βασικής πρώτης ύλης -του βαμβακιού- το υπόλοιπο κόστος μέχρις ότου παραχθεί το έτοιμο προϊόν, είναι κόστος μετατροπής -άμεση εργασία και ΓΒΕ- το οποίο συγκεντρώνεται, όπως ήδη αναφέραμε, κατά τμήμα ή φάση παραγωγής. Το κόστος μετατροπής του τμήματος ή της φάσης ενώνεται ή προστίθεται στο κόστος των ημιετοιμών και στο κόστος των άμεσων υλικών που αναλώνονται στο τμήμα ή στη φάση και σχηματίζουν το ολικό κόστος της φάσεως ή του τμήματος -του υφαντήριου, του βαφείου, του κοπτηρίου, του ραφείου κ.λπ.- και συνεπώς το ολικό κόστος παραγωγής όλων των μονάδων του ημιτελούς ή τελικού προϊόντος και της εν εξελίξει παραγωγής κατά τη συγκεκριμένη κοστολογική περίοδο ή το μήνα.

ΠΙΝΑΚΑΣ 16



Όταν η παραγωγική διαδικασία περατώνεται σε προγενέστερο στάδιο π.χ. στο υφαντήριο ή στο βαφείο-φινιριστήριο, είναι φανερό ότι αυτό θα είναι και το τελικό προϊόν, το βαμμένο και φινιρισμένο ύφασμα, το οποίο και διατίθεται στην αγορά ως έτοιμο προϊόν.

Δίδουμε στη συνέχεια ένα αριθμητικό παράδειγμα διαμόρφωσης του κόστους παραγωγής με βάση το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης στην κλωστοϋφαντουργική επιχείρηση «ΠΕΙΡΑΪΚΗ-ΠΑΤΡΑΪΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΒΑΜΒΑΚΟΣ».

ΠΙΝΑΚΑΣ 17

Διαμόρφωση κόστους παραγωγής κατά φάση επεξεργασίας με ανάλυση στις βασικές κατηγορίες δαπανών μ. Ιανουαρίου							
Τμήματα ή φάσεις κατεργασίας κλωστοϋφαντουργικής κατετοιποιημένης βιομηχανίας							
Στοιχεία κόστους	Κλωστήριο	Υφαντήριο	Βαφείο-Φινιριστήριο	Κοπήριο	Ραφείο	Σιδερωτήριο	Συσκευασία
Άμεσα υλικά							
Πρώτες ύλες	€ 100.000	—	35.000	—	35.000	—	30.000
Ημιέτοιμο προϊόν	€ —	245.000	365.000	490.000	515.000	715.000	820.000
Κόστος μετατροπής							
Άμεση εργασία	€ 100.000	80.000	60.000	20.000	150.000	30.000	20.000
ΓΒΕ	€ 50.000	40.000	30.000	10.000	75.000	15.000	10.000
Ολικό κόστος φάσεως	€ 250.000	365.000	490.000	520.000	775.000	820.000	880.000
Μείον:							
Κόστος υποπροϊόντων	€ 5.000	—	—	5.000	—	—	—
Κόστος φάσεως ή τμήματος μεταφερόμενο στην επόμενη φάση παραγωγής	<u>215.000</u>	<u>365.000</u>	<u>490.000</u>	<u>515.000</u>	<u>775.000</u>	<u>820.000</u>	<u>880.000</u>

Εάν η παραγωγή του μηνός Ιανουαρίου ανήλθε σε 100.000 μονάδες υποκαμίσμων, το ανά μονάδα κόστος ανέρχεται σε 8,80 Ευρώ, ήτοι $880.000 : 100.000 = 8,80$ ανά μονάδα

Ομοιότητες και διαφορές μεταξύ των δύο συστημάτων : του κατά φάση και του κατά παραγγελία κοστολόγησης

α. Ομοιότητες

αα. Και τα δύο συστήματα επιδιώκουν τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων και των υπηρεσιών συνολικά και κατά μονάδα.

αβ. Και στα δύο συστήματα το κόστος σχηματίζεται από τρία στοιχεία: (2) Τα άμεσα υλικά, (2) την άμεση εργασία και (3) τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

αγ. Και τα δύο συστήματα στοχεύουν στον προσδιορισμό ακριβούς κόστους του προϊόντος ή της υπηρεσίας και συνεπώς στον προσδιορισμό ακριβούς κατ' αξίαν ύψους των στοιχείων που το σχηματίζουν -υλικών, εργασίας, ΓΒΕ- σε μηνιαία και περιοδική βάση.

αδ. Και τα δύο συστήματα χρησιμοποιούν κοινούς λογαριασμούς της Λογιστικής, όπως είναι: οι πρώτες ύλες, οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού, τα ΓΒΕ, η παραγωγή ή το κόστος σε εξέλιξη, τα έτοιμα προϊόντα ή υπηρεσίες.

αε. Και από τα δύο συστήματα προσδιορίζονται και αποθηκεύονται στους χρησιμοποιούμενους λογαριασμούς πληροφορίες σχετικές με το κόστος χρήσιμες: για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, για τον έλεγχο του κόστους και για τον σχεδιασμό και προγραμματισμό της δραστηριότητας των επιχειρήσεων.

β. Διαφορές

βα. Η παραγωγή του προϊόντος στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης αφορά πάντοτε πολλές μονάδες, ίδιες μεταξύ τους, και γίνεται με σκοπό να καλύψει παραγγελίες συνήθως πολλών πελατών υπάρχουσες ή αναμενόμενες να ληφθούν στο μέλλον. Αντίθετα στο σύστημα της κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής η παραγωγή γίνεται μόνο για να εξυπηρετήσει συγκεκριμένη παραγγελία, συγκεκριμένο πελάτη, για συγκεκριμένο προϊόν, το οποίο κατά κανόνα έχει συγκεκριμένη τεχνική προδιαγραφή.

ββ. Στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης η διαδικασία παραγωγής του προϊόντος κινείται συνεχώς από τμήμα σε τμήμα και από φάση σε φάση μέσα στο τμήμα και αφορά πολλές μονάδες του προϊόντος, ο αριθμός των οποίων προσδιορίζεται συνήθως εκ των υστέρων, όταν παραχθούν. Στο σύστημα της κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής η παραγόμενη ποσότητα προϊόντος γίνεται κατά παραγγελία του πελάτη και για ποσότητα που έχει παραγγείλει ο πελάτης.

βγ. Το κόστος, στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης, προσδιορίζεται κατά παραγωγικό τμήμα ή κατά φάση παραγωγής και αφορά όλη την ποσότητα (τις μονάδες) του προϊόντος που πέρασε από κάθε τμήμα ή φάση. Το κόστος στο σύστημα της κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής συγκεντρώνεται και προσδιορίζεται κατά προϊόν ή κατά παραγγελία του πελάτη και για τις μονάδες που περιλαμβάνονται, στην παραγγελία.

βδ. Το κόστος της μονάδας του προϊόντος, στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης, προσδιορίζεται σε κάθε παραγωγικό τμήμα ή φάση παραγωγής διαιρώντας το ολικό κόστος του τμήματος ή της φάσεως δια των μονάδων που παράχθηκαν αντίστοιχα. Το κόστος αυτό μεταφέρεται στο επόμενο τμήμα ή φάση, όπου προστίθεται νέο κόστος του τμήματος ή της φάσεως κ.ο.κ., μέχρι το τελευταίο τμήμα ή φάση όπου το προϊόν γίνεται έτοιμο και εισάγεται στην αποθήκη ετοιμών. Το κόστος της μονάδας του προϊόντος, στο σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής, προσδιορίζεται κατά παραγγελία του πελάτη ανεξάρτητα από τα τμήματα όπου γίνεται η επεξεργασία του προϊόντος. Το κόστος αυτό συγκεντρώνεται σε ένα λογαριασμό από την έναρξη της παραγωγικής διαδικασίας μέχρι την περάτωση της και την εισαγωγή του προϊόντος στην αποθήκη ετοιμών.

Οι διαφορές αυτές μπορεί σχηματικά να παρουσιασθούν ως εξής :

ΣΧΗΜΑ 5

Σύστημα κοστολόγησης κατά παραγγελία πελάτη	Σύστημα κοστολόγησης κατά φάση παραγωγής
<ol style="list-style-type: none"> 1. Παραγωγή πολλών διαφορετικών προϊόντων στη διάρκεια του μήνα με διαφορετικές τεχν. προδιαγραφές το κάθε ένα. 2. Το κόστος συγκεντρώνεται κατά παραγγελία ή κατά προϊόν. 3. Η παρακολούθηση και ο έλεγχος του κόστους γίνεται κατά παραγγελία. 4. Το κόστος της μονάδας υπολογίζεται κατά παραγγελία που θεωρείται ως μονάδα προϊόντος 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Παραγωγή πολλών μονάδων του αυτού προϊόντος κατά τη διάρκεια ή επί πολλές ημέρες του μήνα. Όλες οι μονάδες του προϊόντος είναι ίδιες. 2. Το κόστος συγκεντρώνεται κατά τμήμα, ή φάση παραγωγής. 3. Η παρακολούθηση και ο έλεγχος του κόστους γίνεται κατά τμήμα ή φάση παραγωγής. 4. Το κόστος της μονάδας του προϊόντος υπολογίζεται κατά τμήμα ή φάση παραγωγής

ΣΧΗΜΑ 6

Υπόδειγμα Εντολής Παραγωγής	
<p>FANCO S.A</p> <p>Από: Τμήμα Προγραμματισμού Παραγωγής</p> <p>Προς: Τμήμα Παραγωγής – Πλεκτήριο</p> <p>Είδος: Υφασμα πλεκτό ΚΑ Β.101</p> <p>Ποσότης: Χιλίμα 2.000 (δύο χιλιάδες)</p> <p>Χρόνος περάτωσης: 5 Ιουλίου 1997 το αργότερο</p> <p>Εκδόθηκε από τον:</p> <p>Τμήμα προγράμμου παραγωγής</p>	<p>N. 1.545</p> <p>Χρονολογία: 15 Ιουλίου 1997</p> <p style="text-align: center;">ΕΝΤΟΛΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</p> <p>Ελέγχθηκε από τον:</p> <p>Διεύθυνση Εργοστασίου</p>
Σχέδιο κατασκευής	346 B

ΣΧΗΜΑ 7

Α		ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ		ΕΙΣΑΓΩΓΗ		ΕΙΣΑΓΩΓΗ	
		ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ Η ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΣ		ΠΟΣΟΤΗΣ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΣ	ΑΞΙΑ
A							

FANCO S.A
 Εργ/σιο Κομοτηνής
ΔΕΛΤΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ Νο
 Για πρώτες-Βοηθ. Υλεις, Αναλώσιμα Υλικά, Ανταλ/κά-Παγίων, Είδη Συσκευασίας, Έτοιμα ή Ημιτελή Προϊόντα

Παραλήφθηκαν ή παραδόθηκαν τα εις το παρόν Δελτίο αναγραφόμενα είδη με τις αντίστοιχες ποσότητες
 Κομοτηνή 10/6/2002
 Ο Παραλαμβάνων
 Ο Παραδίδων

ΣΧΗΜΑ 8

Υπόδειγμα Εντολής Παραγωγής	
FANCO S.A.	ΕΝΤΟΛΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
	N. 1.545 Χρονολογία 15 Ιουλίου 2003
Από: Τμήμα Προγραμματισμού Παραγωγής	
Προς: Τμήμα Παραγωγής – Πλεκτήριο	
Είδος: Ύφασμα πλεκτό ΚΑ Β. 101	
Ποσότης: Χίλιμα 2.000 (Δύο χιλιάδες)	
Χρόνος περάτωσης: 5 Ιουλίου 1997 το αργότερο	
Εκδόθηκε από τον:	Ελέγχθηκε από τον:
Τμήμα προγ/σμού παραγωγής	Διεύθυνση Εργαστασίου
	Σχέδιο κατασκευής
	346 Β

ΣΧΗΜΑ 10

ΑΤΟΜΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ						
Όνομ/νυμο εργαζομ.: Ανδρέας Ανδρέου				Κ.Α.: 685		
Χρονολ. απασχόλησης: 20.1.2003				Ώρες απασχόλησης: 6-14 = 8 ώρες		
Στοιχεία Απασχόλησης Εργαζομένου						
A	Τμήμα ή Κέντρο κόστους	Περίοδος Απασχόλησης	Προϊόν ή Έργο	Χρόνος Απασχόλ.	Κατεργασία	Χρόνος Απασχόλ.
1	Μηχανουργείο	6-10	Παραγγελία 24	4 ώρες		
1	Μηχανουργείο	10-12	Παραγγελία 25	2 ώρες		
3	Έργο Νο 102	12-14	Έργο Νο 102	2 ώρες		

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος

Ισοζύγιο λογιστικής περιόδου : Ισολογισμού 2007

Σελίδα :

Επωνυμία: Εργαλεία: ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Α.Β.Ε.Ε.

ΑΦΜ: 094111615

ΔΟΥ: 2411-ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ

Μόσκα κωδικού λογαριασμού : 93.21.00.01*

Κωδικός	Περιγραφή	Απομνημό		Μέχρι την περίοδο παύσης		Περίοδος παύσης		Ποσοεικονικά		Υπόλοιπο	
		Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστικά	Πιστωτικά
93.21.00.01	Κ.Π.-ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ-01-0001-ΤΟΥΒΛΑ 60x4x168.519)	0,00	0,00	0,00	0,00	60.333,66	60.333,66	60.333,66	60.333,66	0,00	0,00
93.21.00.01.060	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΘΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΣΩΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00	15.934,32	15.934,32	15.934,32	15.934,32	0,00	0,00
93.21.00.01.061	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΘΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΣΩΑ ΤΡΙΤΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	130,02	130,02	130,02	130,02	0,00	0,00
93.21.00.01.062	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΠΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	6.448,74	6.448,74	6.448,74	6.448,74	0,00	0,00
93.21.00.01.063	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΘΥΡΟΙ ΤΕΛΗ	0,00	0,00	0,00	0,00	94,27	94,27	94,27	94,27	0,00	0,00
93.21.00.01.064	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΔΙΑΦΑΡΑ ΕΣΩΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	106,87	106,87	106,87	106,87	0,00	0,00
93.21.00.01.066	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΘΙΒΕΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΔΟΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	6.121,36	6.121,36	6.121,36	6.121,36	0,00	0,00
93.21.00.01.121	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΤΟΥ Α/ΑΠΘΘ-2421-Υ.Σ.ΜΗ ΔΕΥ.ΟΥΣΙΩΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΚΟΣΤΟΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	205,67	205,67	205,67	205,67	0,00	0,00
93.21.00.01.202	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΤΟΥ Α/ΑΠΘΘ-2502-ΥΑΙΚΩΝ-ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00	39,95	39,95	39,95	39,95	0,00	0,00
93.21.00.01.205	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΤΟΥ Α/ΑΠΘΘ-2505-ΔΙΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	307,39	307,39	307,39	307,39	0,00	0,00
93.21.00.01.226	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΤΟΥ Α/ΑΠΘΘ-2600-ΑΝΤΑΛ/ΧΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	1.152,99	1.152,99	1.152,99	1.152,99	0,00	0,00
93.21.00.01.330	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΕΣΩΩΝ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ- Α/ΥΣΩ-ΦΟΡΤΗΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ-	0,00	0,00	0,00	0,00	157,20	157,20	157,20	157,20	0,00	0,00
93.21.00.01.340	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΕΣΩΩΝ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ- Α/ΥΣΩ-ΕΚΚΑΘΕΩΝ-ΦΟΡΤΗΓΩΝ-ΜΠΟΥΛΟΤΩΝ-ΚΑΡΦΚ	0,00	0,00	0,00	0,00	4.277,71	4.277,71	4.277,71	4.277,71	0,00	0,00
93.21.00.01.401	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΕΣΩΩΝ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΤΗΜΑΤΩΝ-ΤΗΜΑΤΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΕΩΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	276,31	276,31	276,31	276,31	0,00	0,00
93.21.00.01.404	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΕΣΩΩΝ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΤΗΜΑΤΩΝ-ΤΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΜΗΘΕΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	304,22	304,22	304,22	304,22	0,00	0,00
93.21.00.01.405	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΕΣΩΩΝ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΤΗΜΑΤΩΝ-ΤΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΑΙΚΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	306,72	306,72	306,72	306,72	0,00	0,00
93.21.00.01.406	Κ.ΕΜ.ΕΣΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΕΣΩΩΝ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΤΗΜΑΤΩΝ-ΤΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00	228,10	228,10	228,10	228,10	0,00	0,00

Κωδικός	Προϋπολογισμός		Απονομή		Μέχρι την περσίδα γέφυρας		Προσδεδειγμένα		Υπόλοιπο	
	Χρόσημο	Πίστωση	Χρόσημο	Πίστωση	Χρόσημο	Πίστωση	Χρόσημο	Πίστωση	Χρονομετρικά	Πιστωτικά
93.21.00.01.407	Κ.ΕΚ. ΕΣΟΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΩΝ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΤΗΜΑΤΩΝ-ΤΗΜΑΤΟΣΥΝΤΗΡΗΣΕΩΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	281,63	281,63	0,00	0,00
93.21.00.01.408	Κ.ΕΚ. ΕΣΟΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΩΝ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΤΗΜΑΤΩΝ-ΤΗΜΑΤΟΣΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	24,56	24,56	0,00	0,00
93.21.00.01.414	Κ.ΕΚ. ΕΣΟΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΩΝ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΤΗΜΑΤΩΝ-ΤΗΜΑΤΟΣΜΕΤΑΦΟΡΩΝ-ΜΕ ΤΑΙΑ ΜΕΤ/ΚΑ ΜΕΣΑ-ΚΟΣΤΟΥΣ ΜΕΤΑΦ.ΑΝΤΑ.Π.ΣΤΟΙΧ.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13,60	13,60	0,00	0,00
93.21.00.01.415	Κ.ΕΚ. ΕΣΟΔΩΝ ΠΑΡ-ΑΝΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΩΝ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΤΗΜΑΤΩΝ-ΤΗΜΑΤΟΣΜΕΤΑΦΟΡΩΝ-ΜΕ ΤΑΙΑ ΜΕΤ/ΚΑ ΜΕΣΑ-ΚΟΣΤΟΥΣ ΜΕΤΑΦ-ΕΙΔ.Σ/ΑΣ ΤΟΥΒΛΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6,19	6,19	0,00	0,00
93.21.00.01.502	Κ.ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΦΟΡΗΣ-Π.ΥΑΩΝ-ΑΡΓΥΛΟΧΩΜΑ ΟΡΥΞΕΙΟΥ-ΑΕ-Θ. ΣΚΟΡΠΑ ΠΕΤΡΑ-ΠΕΡΙΣΤΕΡΙ ΑΝΗΛΙΑΔΟΣ 22270 M2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.426,74	1.426,74	0,00	0,00
93.21.00.01.503	Κ.ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΦΟΡΗΣ-Π.ΥΑΩΝ-ΑΡΓΥΛΟΧΩΜΑ ΟΡΥΞΕΙΟΥ-ΑΕ-ΚΑΘΑΡΕΤΙΚΟ ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ 28762 M2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.114,20	1.114,20	0,00	0,00
93.21.00.01.507	Κ.ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΦΟΡΗΣ-Π.ΥΑΩΝ-ΑΡΓΥΛΟΧΩΜΑ ΟΡΥΞΕΙΟΥ-ΑΕ-ΤΣΑΚΙΝΕΤΑ ΚΑΡΔΑΜΑ M2 14493	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.764,94	2.764,94	0,00	0,00
93.21.00.01.510	Κ.ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΦΟΡΗΣ-Π.ΥΑΩΝ-ΑΡΓΥΛΟΧΩΜΑ ΟΡΥΞΕΙΟΥ-ΑΕ-2992.40 M2 ΤΣΑΚΙΝΕΤΑ-ΚΑΡΔΑΜΑ-ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΝΟΗ ΚΑΤ ΕΙΔΟΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	587,45	587,45	0,00	0,00
93.21.00.01.903	Κ.ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΦΟΡΗΣ-Υ.Α-ΚΑΥΣΙΜΩΝ-ΜΑΥΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13.171,22	13.171,22	0,00	0,00
93.21.00.01.910	Κ.ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΦΟΡΗΣ-Υ.Α-ΛΙΠΙΩΝ ΚΑΥΣΙΜΩΝ-ΡΥΦΗΘΕΥΛΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.672,69	3.672,69	0,00	0,00
93.21.00.01.911	Κ.ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΦΟΡΗΣ-Υ.Α-ΛΙΠΙΩΝ ΚΑΥΣΙΜΩΝ-ΥΓΡΕΡΙΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.178,60	1.178,60	0,00	0,00
Σύνολο		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	60.333,66	60.333,66	0,00	0,00
Σύνολο1-δεδουλευμένων		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	60.333,66	60.333,66	0,00	0,00
Σύνολο2-δεδουλευμένων		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	60.333,66	60.333,66	0,00	0,00
Σύνολο3-δεδουλευμένων		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	60.333,66	60.333,66	0,00	0,00
Σύνολο4-δεδουλευμένων		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	60.333,66	60.333,66	0,00	0,00
Σύνολο5-δεδουλευμένων		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	60.333,66	60.333,66	0,00	0,00

Ισολόγιο λογιστικής περιόδου : Ισολογισμού 2007 Σελίδα : 1

Επωνυμία: ΕΠΩΝΥΜΙΑ: ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Α.Β.Ε.Ε.
 ΑΦΜ: 094111615
 ΔΟΥ: 2411-ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ
 Ηλεκτ. κωδικός λογαριασμού : 94.21.01*

Κώδικος	Πρωτογενή		Αποσπασή		Μέγιστη την περίοδο γήρασης		Περίοδος γήρασης		Προσέτιμια		Υπόλοιπο	
	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωτικό	Πιστωτικό
94.21.01	128.761,16	0,00	0,00	0,00	4.807.336,18	4.936.097,34	4.936.097,34	4.936.097,34	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.02	6.996,43	0,00	0,00	0,00	1.984.377,97	1.991.376,40	1.991.376,40	1.991.376,40	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.05	24.395,82	0,00	0,00	0,00	185.693,78	210.289,60	210.289,60	210.289,60	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.07	0,00	0,00	0,00	0,00	4.866,28	4.866,28	4.866,28	4.866,28	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.09	0,00	0,00	0,00	0,00	277,61	277,61	277,61	277,61	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.10	13,01	0,00	0,00	0,00	89.554,54	89.567,55	89.567,55	89.567,55	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.12	24,25	0,00	0,00	0,00	8.955,62	8.979,87	8.979,87	8.979,87	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.13	3,62	0,00	0,00	0,00	32.750,42	32.794,04	32.794,04	32.794,04	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.14	756,76	0,00	0,00	0,00	59.665,91	60.422,67	60.422,67	60.422,67	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.15	0,00	0,00	0,00	0,00	49,89	49,89	49,89	49,89	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.16	0,00	0,00	0,00	0,00	181,66	181,66	181,66	181,66	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.22	0,00	0,00	0,00	0,00	354,85	354,85	354,85	354,85	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.26	3.882,21	0,00	0,00	0,00	3.850,33	7.732,54	7.732,54	7.732,54	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.28	5.015,30	0,00	0,00	0,00	3.897,48	8.912,78	8.912,78	8.912,78	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.30	25.594,87	0,00	0,00	0,00	896.381,93	921.976,80	921.976,80	921.976,80	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.31	0,00	0,00	0,00	0,00	23.872,95	23.872,05	23.872,05	23.872,05	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.32	12.192,41	0,00	0,00	0,00	16.960,95	28.233,26	28.233,26	28.233,26	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.33	8.009,05	0,00	0,00	0,00	0,00	8.009,05	8.009,05	8.009,05	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.35	8,01	0,00	0,00	0,00	8.752,19	8.760,20	8.760,20	8.760,20	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.36	27.151,89	0,00	0,00	0,00	220.661,17	247.233,05	247.233,05	247.233,05	0,00	0,00	0,00	0,00
94.21.01.37	14.505,54	0,00	0,00	0,00	1.187.683,53	1.202.189,07	1.202.189,07	1.202.189,07	0,00	0,00	0,00	0,00

Κωδικός	Προϊσσηή		Απορροπή		Μέχρι την περίοδο χρήσης		Περίοδος χρήσης		Ποσδευτικά		Σε-Α-Ι-Σ-α =	
	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστικά	Υπόλοιπο Πιστωτικά
94.21.01.38	02-0038-ΕΜΑΤΩΜΑΤΙΚΑ ΚΕΡΑΜΙΚΑ ΦΩΤΑΙΚΑ ΜΠΕΖ	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	32.006,52	32.006,52	32.006,52	0.00	0.00	0.00
94.21.01.42	02-0042 ΚΕΡΑΜΙΚΑ ΦΩΤΑΙΚΑ ΔΥΡΑ-ΠΟΖ 8' ΔΙΑΜΕΤΡΗΣ	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	6.775,38	6.775,38	6.775,38	0.00	0.00	0.00
94.21.01.43	2-0043 ΚΕΡΑΜΙΚΑ ΓΑΛΙΚΑ ΜΠΕΖ	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	40.456,94	40.456,94	40.456,94	0.00	0.00	0.00
94.21.01.44	2-0044-ΚΕΡΑΜΙΚΑ ΕΛΑΤΤΩΜΑΤΙΚΑ ΓΑΛΙΚΑ ΜΠΕΖ	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	809,28	809,28	809,28	0.00	0.00	0.00
Σύνολα		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Σύνολα1-888μην λογαριασμών		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Σύνολα2-888μην λογαριασμών		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Σύνολα3-888μην λογαριασμών		128.761,16	0.00	0.00	0.00	0.00	4.807.336,18	4.936.097,34	4.936.097,34	4.936.097,34	0.00	0.00
Σύνολα4-888μην λογαριασμών		128.761,16	0.00	0.00	0.00	0.00	4.807.336,18	4.936.097,34	4.936.097,34	4.936.097,34	0.00	0.00

Ισοζύγιο λογιστικής περιόδου : Ισολογισμού 2007

Επωνυμία: ΕΡΩΝΥΜΙΑΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Α.Β.Ε.Ε.

ΑΦΜ: 094111615

ΑΔΥ: 2411-ΑΡΑΛΙΑΔΑΣ

Μόσχα κωδικού λογαριασμού : 93.21.01.01.**.580

Κωδικός	Προβλεπτή		Μέγιστη περίοδο τρέψης		Προβλεπόμενη		Υπόλοιπο	
	Υπόθεση	Πίστωση	Υπόθεση	Πίστωση	Υπόθεση	Πίστωση	Υπόθεση	Πίστωση
93.21.01.02.580 Κ.ΑΝΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ-Π.Υ=03-0005-ΑΡΤΥΛΟΧΩΡΑ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΟ-ΟΡΥΚΤΕΙΟΥ-ΤΡΙΤΩΝ-ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΗ-ΒΑΡΦΑΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	77.269,48	77.269,48	77.269,48	0,00
93.21.01.05.580 Κ.ΑΝΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ-Π.Υ=03-0005-ΑΡΤΥΛΟΧΩΡΑ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΟ-ΟΡΥΚΤΕΙΟΥ-ΤΡΙΤΩΝ-ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΗ-ΒΑΡΦΑΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	4.396,80	4.396,80	4.396,80	0,00
93.21.01.07.580 Κ.ΑΝΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ-Π.Υ=03-0005-ΑΡΤΥΛΟΧΩΡΑ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΟ-ΟΡΥΚΤΕΙΟΥ-ΤΡΙΤΩΝ-ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΗ-ΒΑΡΦΑΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	286,01	286,01	286,01	0,00
93.21.01.09.580 Κ.ΑΝΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ-Π.Υ=03-0005-ΑΡΤΥΛΟΧΩΡΑ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΟ-ΟΡΥΚΤΕΙΟΥ-ΤΡΙΤΩΝ-ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΗ-ΒΑΡΦΑΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	12,23	12,23	12,23	0,00
93.21.01.10.580 Κ.ΑΝΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ-Π.Υ=03-0005-ΑΡΤΥΛΟΧΩΡΑ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΟ-ΟΡΥΚΤΕΙΟΥ-ΤΡΙΤΩΝ-ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΗ-ΒΑΡΦΑΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	3.751,18	3.751,18	3.751,18	0,00
93.21.01.12.580 Κ.ΑΝΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ-Π.Υ=03-0005-ΑΡΤΥΛΟΧΩΡΑ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΟ-ΟΡΥΚΤΕΙΟΥ-ΤΡΙΤΩΝ-ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΗ-ΒΑΡΦΑΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	197,53	197,53	197,53	0,00
93.21.01.13.580 Κ.ΑΝΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ-Π.Υ=03-0005-ΑΡΤΥΛΟΧΩΡΑ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΟ-ΟΡΥΚΤΕΙΟΥ-ΤΡΙΤΩΝ-ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΗ-ΒΑΡΦΑΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	831,78	831,78	831,78	0,00
93.21.01.14.580 Κ.ΑΝΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ-Π.Υ=03-0005-ΑΡΤΥΛΟΧΩΡΑ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΟ-ΟΡΥΚΤΕΙΟΥ-ΤΡΙΤΩΝ-ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΗ-ΒΑΡΦΑΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	1.062,52	1.062,52	1.062,52	0,00
93.21.01.15.580 Κ.ΑΝΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ-Π.Υ=03-0005-ΑΡΤΥΛΟΧΩΡΑ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΟ-ΟΡΥΚΤΕΙΟΥ-ΤΡΙΤΩΝ-ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΗ-ΒΑΡΦΑΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	2,21	2,21	2,21	0,00
93.21.01.16.580 Κ.ΑΝΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ-Π.Υ=03-0005-ΑΡΤΥΛΟΧΩΡΑ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΟ-ΟΡΥΚΤΕΙΟΥ-ΤΡΙΤΩΝ-ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΗ-ΒΑΡΦΑΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	4,48	4,48	4,48	0,00
93.21.01.22.580 Κ.ΑΝΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ-Π.Υ=03-0005-ΑΡΤΥΛΟΧΩΡΑ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΟ-ΟΡΥΚΤΕΙΟΥ-ΤΡΙΤΩΝ-ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΗ-ΒΑΡΦΑΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	1,67	1,67	1,67	0,00
93.21.01.32.580 Κ.ΑΝΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ-Π.Υ=03-0005-ΑΡΤΥΛΟΧΩΡΑ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΟ-ΟΡΥΚΤΕΙΟΥ-ΤΡΙΤΩΝ-ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΗ-ΒΑΡΦΑΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	909,15	909,15	909,15	0,00
93.21.01.35.580 Κ.ΑΝΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ-Π.Υ=03-0005-ΑΡΤΥΛΟΧΩΡΑ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΟ-ΟΡΥΚΤΕΙΟΥ-ΤΡΙΤΩΝ-ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΗ-ΒΑΡΦΑΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	197,53	197,53	197,53	0,00
Σύνολο	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο-εξόφληση Αναμεικτών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο-εξόφληση Αναμεικτών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο-εξόφληση Αναμεικτών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο-εξόφληση Αναμεικτών	0,00	0,00	0,00	0,00	88.922,57	88.922,57	88.922,57	0,00

Σελίδα : 2

Κωδικός	Περιγραφή	Απογραφή		Μένει την περίοδο χρήσης		Παλιός χρήσης		Προσθετικά		Υπόλοιπο	
		Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωτικό	Πιστωτικό
93.21.01.38	Κ.Π.ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ-02-0038-ΕΛΑΤΤΩΜΑΤΙΚΑ ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ ΡΩΜΑΙΚΑ ΜΕΖ	0,00	0,00	0,00	0,00	16.245,05	16.245,05	16.245,05	16.245,05	0,00	0,00
93.21.01.42	Κ.Π.ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ-02-0037-ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ- ΡΩΜΑΙΚΑ ΟΥΡΑ-ΡΟΖ Β' ΔΙΑΒΡΗΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	4.463,17	4.463,17	4.463,17	4.463,17	0,00	0,00
93.21.01.43	Κ.Π.ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ-02-0043 ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ ΓΑΛΙΚΑ ΜΕΖ	0,00	0,00	0,00	0,00	35.551,85	35.551,85	35.551,85	35.551,85	0,00	0,00
93.21.01.44	Κ.Π.ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ-02-0044 ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ- ΕΛΑΤΤΩΜΑΤΙΚΑ ΓΑΛΙΚΑ ΜΕΖ	0,00	0,00	0,00	0,00	809,28	809,28	809,28	809,28	0,00	0,00
Σύνολο		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο1-βέθμιαν λογαριασμών		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο2-βέθμιαν λογαριασμών		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο3-βέθμιαν λογαριασμών		0,00	0,00	0,00	0,00	2.571.752,73	2.571.752,73	2.571.752,73	2.571.752,73	0,00	0,00
Σύνολο4-βέθμιαν λογαριασμών		0,00	0,00	0,00	0,00	2.571.752,73	2.571.752,73	2.571.752,73	2.571.752,73	0,00	0,00

Μηνιαία κίνηση αποθήκης
Μηνιαία κίνηση αποθήκης

Σελίδα : 1

Α/Α Περιγραφή αποθήκης

1 ΑΠΟΘΗΚΗ : ΠΡΟΪΩΝΤΩΝ

Α/Α

1

Α/Α	Κωδικός	Περιγραφή είδους	Από υστεροβ. Ποσότητα εισαγωγών	Από υστεροβ. Ποσότητα εξαγωγών	Από υστεροβ. Υπόλοιπα προμήθια	Από υστεροβ. Ηλία εισαγωγών	Από υστεροβ. Ηλία εξαγωγών	Από υστεροβ. Ηλία εισαγωγών	Από υστεροβ. Ηλία εξαγωγών	Περίοδος εισαγωγών	Περίοδος Ηλία εξαγωγών	Περίοδος Ηλία εισαγωγών	Περίοδος Ηλία εξαγωγών	Περίοδος Ηλία εισαγωγών	Περίοδος Ηλία εξαγωγών	Περίοδος Ηλία εισαγωγών	Περίοδος Ηλία εξαγωγών
			0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	1.212.415,000	97.809,26	50.936,67	46.872,38	223.665,00	9.396,78		
		1 210-000001 1-0601-ΤΟΥΣΜΑ ΔΩΡΑ(68.517)								1.436.080,000	97.809,26	50.936,67	46.872,38	223.665,00	9.396,78		
		Σύνολο	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	1.212.415,000	97.809,26	50.936,67	46.872,38	223.665,00	9.396,78		

Ισοζύγιο λογιστικής περιόδου : Ισολογισμού 2007

Επωνυμία: Επωνυμία: ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Α.Β.Ε.Ε.

ΑΦΜ: 094111615

ΔΟΥ: 2411-ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ

Μόσχα κωδικού λογασμίου : 93.21.01*

Κωδικός	Περιγραφή	Απογραφή Λόγος	Πίστωση	Μέγλι τιν περίοδο Λόγος	Πίστωση	Περίοδος Λόγος	Πίστωση	Προσθετικά Λόγος	Πίστωση	Υπόλοιπο Καταρκτικό	Πιστωτικό
93.21.01	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	0,00	0,00	0,00	2.571.752,73	2.571.752,73	2.571.752,73	2.571.752,73	2.571.752,73	0,00	0,00
93.21.01.02	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0002-ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ-Α-ΚΕΡΑΜΙΚΩΝ ΡΩΜΑΙΚΑ-ΚΟΥΚΙΝΑ(2842)	0,00	0,00	0,00	1.089.069,35	1.089.069,35	1.089.069,35	1.089.069,35	1.089.069,35	0,00	0,00
93.21.01.05	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0005-ΚΟΦΙΝΑΕΣ ΚΟΥΚΙΝΟΙ	0,00	0,00	0,00	99.774,03	99.774,03	99.774,03	99.774,03	99.774,03	0,00	0,00
93.21.01.07	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0007-ΕΜΑΤΩΜΑΤΙΚΑ-ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ ΡΩΜΑΙΚΑ-ΚΟΥΚΙΝΑ(2842)	0,00	0,00	0,00	3.231,70	3.231,70	3.231,70	3.231,70	3.231,70	0,00	0,00
93.21.01.09	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0009-ΕΜΑΤΩΜΑΤΙΚΟΙ-ΚΟΦΙΝΑΕΣ ΚΟΥΚΙΝΟΙ	0,00	0,00	0,00	277,61	277,61	277,61	277,61	277,61	0,00	0,00
93.21.01.10	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0010-ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ ΓΑΛΙΚΑ ΚΟΥΚΙΝΑ	0,00	0,00	0,00	76.219,06	76.219,06	76.219,06	76.219,06	76.219,06	0,00	0,00
93.21.01.12	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0012-ΚΟΦΙΝΑΕΣ-ΡΟΖ	0,00	0,00	0,00	7.269,15	7.269,15	7.269,15	7.269,15	7.269,15	0,00	0,00
93.21.01.13	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0013-ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ ΡΩΜΑΙΚΑ-ΡΟΖ-(2842)	0,00	0,00	0,00	16.877,59	16.877,59	16.877,59	16.877,59	16.877,59	0,00	0,00
93.21.01.14	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0014-ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ ΡΩΜΑΙΚΑ-ΡΟΖ ΑΝΘΙΚΤΑ(2842)	0,00	0,00	0,00	29.906,95	29.906,95	29.906,95	29.906,95	29.906,95	0,00	0,00
93.21.01.15	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0015-ΕΜΑΤΩΜΑΤΙΚΑ-ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ ΓΑΛΙΚΑ ΚΟΥΚΙΝΑ	0,00	0,00	0,00	49,89	49,89	49,89	49,89	49,89	0,00	0,00
93.21.01.16	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0016-ΕΜΑΤΩΜΑΤΙΚΑ-ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ ΡΩΜΑΙΚΑ-ΡΟΖ-(2842)	0,00	0,00	0,00	90,83	90,83	90,83	90,83	90,83	0,00	0,00
93.21.01.22	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0022-ΕΜΑΤΩΜΑΤΙΚΑ-ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ ΡΩΜΑΙΚΑ-ΡΟΖ- ΑΝΘΙΚΤΑ-(2842)	0,00	0,00	0,00	294,06	294,06	294,06	294,06	294,06	0,00	0,00
93.21.01.30	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0030-ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ ΡΩΜΑΙΚΑ-DAPA-ΡΟΖ-(2842)	0,00	0,00	0,00	441.457,16	441.457,16	441.457,16	441.457,16	441.457,16	0,00	0,00
93.21.01.31	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0031-ΕΜΑΤΩΜΑΤΙΚΑ-ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ ΡΩΜΑΙΚΑ-DAPA- ΡΟΖ-(2842)	0,00	0,00	0,00	11.936,02	11.936,02	11.936,02	11.936,02	11.936,02	0,00	0,00
93.21.01.32	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0032-ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ ΡΩΜΑΙΚΑ-ΚΟΥΚΙΝΑ-Β-(2842)	0,00	0,00	0,00	9.386,77	9.386,77	9.386,77	9.386,77	9.386,77	0,00	0,00
93.21.01.35	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0035-ΚΟΦΙΝΑΕΣ ΡΟΖ ΑΝΘΙΚΤΕΣ	0,00	0,00	0,00	7.269,15	7.269,15	7.269,15	7.269,15	7.269,15	0,00	0,00
93.21.01.36	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0036-ΚΟΦΙΝΑΕΣ ΜΠΕΖ	0,00	0,00	0,00	122.893,09	122.893,09	122.893,09	122.893,09	122.893,09	0,00	0,00
93.21.01.37	Κ.Π.-ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ-02-0037-ΚΕΡΑΜΙΔΙΑ ΡΩΜΑΙΚΑ-ΜΠΕΖ	0,00	0,00	0,00	598.680,97	598.680,97	598.680,97	598.680,97	598.680,97	0,00	0,00

Σελίδα : 1

Ισοζύγιο λογιστικής περιόδου : Ισολονισμού 2007

Επωνυμία: ΕΠΩΝΥΜΙΑ: ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Α.Β.Ε.Ε.

ΑΦΜ: 094111615

ΔΟΥ: 2411-ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ

Μόσκα κωδικού λογαριασμού : 94.24.00.80*

Κωδικός	Προϊσταμένη		Αποσπασή		Μέχρι την περίοδο γρήσης		Περίοδος γρήσης		Ποσδευτικά		Υπόλοιπο	
	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρεωστικό	Πιστωτικό
94.24.00.80	ΑΡΕΥΛΟΥΧΑ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΟ-ΟΡΥΓΙΑ ΤΡΙΤΩΝ-ΠΕΡΙΟΧΗ-ΒΑΡΦΑΣ ΗΡΕΙΑΣ	0.00	116.364.73	0.00	76.192.00	0.00	92.952.01	285.508.74	285.508.74	285.508.74	0.00	0.00
94.24.00.80.001	ΑΠΟΒΕΝΗΤΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΜΦΑΞΕΙΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ Νο1-ΣΤΟ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ	0.00	116.364.73	0.00	0.00	0.00	0.00	116.364.73	116.364.73	116.364.73	0.00	0.00
94.24.00.80.121	ΑΓΟΡΕΣ ΕΣΤΕΡΤΙΚΟΥ ΧΡΗΣΕΩΣ	0.00	0.00	0.00	76.192.00	0.00	0.00	76.192.00	76.192.00	76.192.00	0.00	0.00
94.24.00.80.901	ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΡΤΗΣΕΩΣ ΓΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗ-ΚΕΡΑΜΙΚΩΝ	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	92.952.01	92.952.01	92.952.01	92.952.01	0.00	0.00
Σύνολο		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Σύνολο1-βέθλιαν λογαριασμών		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Σύνολο2-βέθλιαν λογαριασμών		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Σύνολο3-βέθλιαν λογαριασμών		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Σύνολο4-βέθλιαν λογαριασμών		0.00	116.364.73	0.00	76.192.00	0.00	92.952.01	285.508.74	285.508.74	285.508.74	0.00	0.00
Σύνολο5-βέθλιαν λογαριασμών		0.00	116.364.73	0.00	76.192.00	0.00	92.952.01	285.508.74	285.508.74	285.508.74	0.00	0.00

9

ΕΝΑΤΗ ΟΜΑΔΑ

ΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΑΥΤΟΝΟΜΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 90 Διάμεσοι — Αντικρυζόμενοι λογαριασμοί
- 91 Ανακατάταξη εξόδων — αγορών και εσόδων
- 92 Κέντρα (θέσεις) κόστους
- 93 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)
- 94 Αποθέματα
- 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
- 96 Έσοδα — Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
- 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
- 98 Αναλυτικά αποτελέσματα
- 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις (Α΄ λύση) ή
Αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως υποκαταστημάτων ή
άλλων κέντρων (Β΄ λύση)

90

ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 90.00
- 90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα
- 90.02 Αγορές λογισμένες
- 90.03
- 90.04
- 90.05
- 90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα
- 90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα
- 90.08 Αποτελέσματα λογισμένα
- 90.09 Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα
(Σημ.: αντί της χρησιμοποιήσεως του 97.00)
- 90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα
(Σημ.: αντί της χρησιμοποιήσεως του 97.01)
-
- 90.99

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 90.00
- 90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα**
- 90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα
- 90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα
- 90.01.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα λογισμένα
- 90.01.23 Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη
- 90.01.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες — υλικά συσκευασίας λογισμένα
- 90.01.25 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα
- 90.01.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων λογισμένα
- 90.01.27
- 90.01.28 Είδη συσκευασίας λογισμένα
-
- 90.01.99
- 90.02 Αγορές λογισμένες**
- 90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα
- 90.02.21
- 90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες — Υλικά συσκευασίας λογισμένα
- 90.02.25 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα
- 90.02.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων λογισμένα
- 90.02.27
- 90.02.28 Είδη συσκευασίας λογισμένα
-
- 90.02.99
- 90.03**
- 90.04**
- 90.05**
- 90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα**
- 90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα
- 90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα
- 90.06.62 Παροχές τρίτων λογισμένες
- 90.06.63 Φόροι — Τέλη λογισμένα
- 90.06.64 Διάφορα έξοδα λογισμένα
- 90.06.65 Τόκοι και συναφή έξοδα λογισμένα
- 90.06.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες
- 90.06.67
- 90.06.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως λογισμένες
-
- 90.06.99
- 90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα**
- 90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες
- 90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών λογισμένες
- 90.07.72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού λογισμένες
- 90.07.73 Πωλήσεις υπηρεσιών λογισμένες

- 90.07.74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων λογισμένα
- 90.07.75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών λογισμένα
- 90.07.76 Έσοδα κεφαλαίων λογισμένα
- 90.07.77
- 90.07.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
-
- 90.07.99
- 90.08 Αποτελέσματα λογισμένα**
- 90.08.80
- 90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα
- 90.08.82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων λογισμένα
- 90.08.83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους λογισμένες
- 90.08.84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων λογισμένα
- 90.08.85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
-
- 90.08.86
-
- 90.08.99
- 90.09 Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα (εναλλακτική λύση για την περίπτωση μη χρησιμοποιήσεως του λογαριασμού 97.00)**
- 90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα (εναλλακτική λύση για την περίπτωση μη χρησιμοποιήσεως του λογαριασμού 97.01)**

91 ΑΝΑΚΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά
- 91.01 Οργανικά έξοδα κατ'είδος προομαδοποιημένα
- 91.02 Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)(1)
- 91.03
- 91.04
- 91.05 Οργανικά έξοδα κατ'είδος προς μερισμό
- 91.06 Οργανικά έξοδα κατ'είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)
- 91.07 Οργανικά έσοδα κατ'είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)
- 91.08 Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)
- 91.09 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα.
-
- 91.99

91 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ — ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ**91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά****91.00.00 Έξοδα Εργοστασίου Α' σταθερά****91.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1**

91.00.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού σταθερά

91.00.00.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων σταθερά

91.00.00.00.62 Παροχές τρίτων σταθερές

91.00.00.00.63 Φόροι - Τέλη σταθερά

91.00.00.00.64 Διάφορα έξοδα σταθερά

91.00.00.00.65

91.00.00.00.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος σταθερές

91.00.00.00.67

91.00.00.00.68 Προβλέψεις σταθερές

91.00.00.00.69

.....

91.00.00.00.99 Υπολογιστικά έξοδα σταθερά

91.00.00.01 Τμήμα παραγωγής Νο 2

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.00.00

.....

91.00.00.10 Τμήμα συντηρήσεως εγκαταστάσεων

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.00.00

.....

91.00.00.99**91.00.01 Έξοδα εργοστασίου Β' σταθερά**

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.00

.....

91.00.09**91.00.10 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας σταθερά****91.00.10.00 Τμήμα ή Διεύθυνση Α'**

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.00.00

91.00.10.01 Τμήμα ή Διεύθυνση Β'

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.00.00

.....

91.00.10.99**91.00.11 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως σταθερά****91.00.11.00 Τμήμα ή Διεύθυνση Α'**

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.00.00

91.00.11.01 Τμήμα ή Διεύθυνση Β'

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.00.00

.....

91.00.11.99**91.00.12 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως σταθερά**

- 91.00.12.00 Τμήμα ή Διεύθυνση Α'
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.00.00
- 91.00.12.01 Τμήμα ή Διεύθυνση Β'
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.00.00
-
- 91.00.12.99
- 91.00.13 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας σταθερά
 - 91.00.13.00 Λειτουργίας παραγωγής
 - 91.00.13.01 Διοικητικής λειτουργίας
 - 91.00.13.02 Λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
 - 91.00.13.03 Λειτουργίας διαθέσεως
 - 91.00.13.04 Τμήμα ή Διεύθυνση Α'
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.00.00
 - 91.00.13.05 Τμήμα ή Διεύθυνση Β'
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.00.00
-
- 91.00.13.99
- 91.00.14
-
- 91.00.20 Έξοδα εργοστασίου Α' μεταβλητά
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.00
- 91.00.21 Έξοδα Εργοστασίου Β' μεταβλητά
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.01
-
- 91.00.30 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας μεταβλητά
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.10
- 91.00.31 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως μεταβλητά
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.11
- 91.00.32 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως μεταβλητά.
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.12
- 91.00.33 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας μεταβλητά
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 91.00.13
-
- 91.00.99

91.01 Οργανικά έξοδα κατ'είδος προομαδοποιημένα

- 91.01.00 Έξοδα επιβατικών αυτοκινήτων
 - 91.01.00.00 Έξοδα επιβατικού αυτοκινήτου Νο...
 - 91.01.00.01 Έξοδα επιβατικού αυτοκινήτου Νο...
- 91.01.01 Έξοδα φορτηγών αυτοκινήτων
 - 91.01.01.00 Έξοδα φορτηγού αυτοκινήτου Νο...
 - 91.01.01.01 Έξοδα φορτηγού αυτοκινήτου Νο...
- 91.01.02 Έξοδα αυτοκινήτων μεταφοράς προσωπικού
 - 91.01.02.00 Έξοδα λεωφορείου Νο ...
 - 91.01.02.01 Έξοδα λεωφορείου Νο ...
- 91.01.03

.....

91.02 Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)

- 91.02.20 Αγορές εμπορευμάτων
 - 91.02.20.00
 - 91.02.20.01
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 20,
πλην του 20.99
- 91.02.21
- 91.02.24 Αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας
 - 91.02.24.00
 - 91.02.24.01
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 24,
πλην του 24.99
- 91.02.25 Αγορές αναλώσιμων υλικών
 - 91.02.25.00
 - 91.02.25.01
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 25,
πλην του 25.99
- 91.02.26 Αγορές ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων
 - 91.02.26.00
 - 95.02.26.01
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 26,
πλην του 26.99
- 91.02.27
- 91.02.28 Αγορές ειδών συσκευασίας
 - 91.02.28.00
 - 91.02.28.01
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 28,
πλην του 28.99
-
- 91.02.99
- 91.03
- 91.04

- 91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό**
- 91.05.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
 91.05.60.00
 91.05.60.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 60
 91.05.60.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 91.05.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
 91.05.61.00
 91.05.61.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 61
 91.05.61.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 91.05.62 Παροχές τρίτων
 91.05.62.00
 91.05.62.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 62
 91.05.62.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 91.05.63 Φόροι — Τέλη
 91.05.63.00
 91.05.63.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 63
 91.05.63.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 91.05.64 Διάφορα έξοδα
 91.05.64.00
 91.05.64.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 64
 91.05.64.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 91.05.65 Τόκοι και συναφή έξοδα
 91.05.65.00
 91.05.65.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 65
 91.05.65.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 91.05.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
 91.05.66.00
 91.05.66.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 66
 91.05.66.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 91.05.67
- 91.05.68 Προβλέψεις
 91.05.68.00
 91.05.68.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 68
 91.05.68.99 Υπολογιστικές προβλέψεις
-
 91.05.99

- 91.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)**
- 91.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
 91.06.60.00
 91.06.60.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 60,
 πλην του 60.99
 91.06.60.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 91.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
 91.06.61.00
 91.06.61.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 61,
 πλην του 61.99
 91.06.61.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 91.06.62 Παροχές τρίτων
 91.06.62.00
 91.06.62.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 62,
 πλην του 62.99
 91.06.62.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 91.06.63 Φόροι — Τέλη
 91.06.63.00
 91.06.63.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 63,
 πλην του 63.99
 91.06.63.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 91.06.64 Διάφορα έξοδα
 91.06.64.00
 91.06.64.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 64,
 πλην του 64.99
 91.06.64.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 91.06.65 Τόκοι και συναφή έξοδα
 91.06.65.00
 91.06.65.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 65,
 πλην του 65.99
 91.06.65.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 91.06.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
 91.06.66.00
 91.06.66.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 66,
 πλην του 66.99
 91.06.66.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 91.06.67
- 91.06.68 Προβλέψεις

- 91.06.68.00
 91.06.68.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 68,
 πλην του 68.99
 91.06.68.99 Υπολογιστικές προβλέψεις

 91.06.99
- 91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)**
- 91.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων
 91.07.70.00
 91.07.70.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 70,
 πλην του 70.99
 91.07.70.99 Υπολογιστικά έσοδα
- 91.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
 91.07.71.00
 91.07.71.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 71,
 πλην του 71.99
 91.07.71.99 Υπολογιστικά έσοδα
- 91.07.72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού
 91.07.72.00
 91.07.72.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 72,
 πλην του 72.99
 91.07.72.99 Υπολογιστικά έσοδα
- 91.07.73 Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)
 91.07.73.00
 91.07.73.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 73,
 πλην του 73.99
 91.07.73.99 Υπολογιστικά έσοδα
- 91.07.74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
 91.07.74.00
 91.07.74.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 74,
 πλην του 74.99
 91.07.74.99 Υπολογιστικά έσοδα
- 91.07.75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
 91.07.75.00
 91.07.75.01
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 75,
 πλην του 75.99
 91.07.75.99 Υπολογιστικά έσοδα
- 91.07.76 Έσοδα κεφαλαίων

- 91.07.76.00
- 91.07.76.01
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 76,
πλην του 76.99
- 91.07.76.99 Υπολογιστικά έσοδα
- 91.07.77
- 91.07.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις
εκμεταλλεύσεως
 - 91.07.78.00
 - 91.07.78.01
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 78,
πλην του 78.99
 - 91.07.78.99 Υπολογιστικά έσοδα
-
- 91.07.99
- 91.08 Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)**
- 91.08.80
- 91.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα
 - 91.08.81.00
 - 91.08.81.01
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 81,
πλην του 81.99
- 91.08.82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων
 - 91.08.82.00
 - 91.08.82.01
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 82,
πλην του 82.99
- 91.08.83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
 - 91.08.83.00
 - 91.08.83.01
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 83,
πλην του 83.99
- 91.08.84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
 - 91.08.84.00
 - 91.08.84.01
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 84,
πλην του 84.99
- 91.08.85 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις
πάγιων στοιχείων
 - 91.08.85.00
 - 91.08.85.01
 - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 85,
πλην του 85.99
-
- 91.08.99

91.09 Οργανικά έσοδα κατ'είδος προομαδοποιημένα

91.09.00 Πωλήσεις κατά περιοχή ευθύνης και είδος

91.09.00.00 Πωλήσεις εσωτερικού

91.09.00.00.00 Πωλήσεις Μακεδονίας

91.09.00.00.01 Πωλήσεις Πελοποννήσου

91.09.00.00.02 Πωλήσεις Κρήτης

91.09.00.00.03 Πωλήσεις Θεσσαλίας

.....

91.09.00.01 Πωλήσεις εξωτερικού

91.09.00.01.00 Πωλήσεις Δυτ. Ευρώπης

91.09.00.01.01 Πωλήσεις Αν.Ευρώπης

91.09.00.01.02 Πωλήσεις ΗΠΑ

91.09.00.01.03 Πωλήσεις Μ.Ανατολής

.....

91.09.01 Πωλήσεις κατά πελάτη και ύψος κύκλου εργασιών

91.09.01.00 Πωλήσεις μέχρι 100 χιλ. Δρχ.

91.09.01.00.00 Πελάτης Α'

91.09.01.00.01 Πελάτης Β'

91.09.01.00.02 Πελάτης Γ'

91.09.01.00.03 Πελάτης Δ'

91.09.01.01 Πωλήσεις από 100 - 200 χιλ. Δρχ.

91.09.01.01.00 Πελάτης Ε'

91.09.01.01.01 Πελάτης Ζ'

.....

91.10

.....

91.90**91.91****91.99**

92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- 92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξεως
- 92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
- 92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας
- 92.05
-
- 92.99

92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ**92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής**

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας κύριων τμημάτων παραγωγής Εργοστασίου Α'

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

92.00.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.00.00.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

92.00.00.00.62 Παροχές τρίτων

92.00.00.00.63 Φόροι — Τέλη

92.00.00.00.64 Διάφορα έξοδα

92.00.00.00.65

92.00.00.00.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

92.00.00.00.67

92.00.00.00.68 Προβλέψεις

92.00.00.00.69

92.00.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών υπηρεσιών λειτουργίας παραγωγής (πλην υπολογιστικών εξόδων)

.....

92.00.00.00.80 Αναλώσεις υλικών

.....

92.00.00.00.99 Υπολογιστικά έξοδα (και αναλογία υπολογιστικών εξόδων βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγής)

92.00.00.01 Τμήμα παραγωγής Νο 2

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.00.00

92.00.00.02 Τμήμα παραγωγής Νο 3

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.00.00

92.00.00.03 Τμήμα παραγωγής Νο 4

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.00.00

.....

92.00.00.99 Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας κύριων τμημάτων παραγωγής εργοστασίου Α (λ/σμός αντίθετος)

Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 92.00.00

92.00.01 Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων (υπηρεσιών) παραγωγής Εργοστασίου Α'

92.00.01.00 Διεύθυνση Εργοστασίου

92.00.01.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.00.01.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

92.00.01.00.62 Παροχές τρίτων

92.00.01.00.63 Φόροι — Τέλη

92.00.01.00.64 Διάφορα έξοδα

- 92.00.01.00.65
- 92.00.01.00.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
- 92.00.01.00.67
- 92.00.01.00.68 Προβλέψεις
- 92.00.01.00.69
- 92.00.01.00.70 Αναλογία εξόδων άλλων βοηθητικών τμημάτων
- 92.00.01.00.80 Αναλώσεις υλικών
- 92.00.01.00.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 92.00.01.01 Τμήμα συντηρήσεως εγκαταστάσεων
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01.00
- 92.00.01.02 Τμήμα ηλεκτρολογείου
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01.00
- 92.00.01.03 Τμήμα αποθηκών πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01.00
- 92.00.01.04 Τμήμα μεθόδων - προγραμματισμού και ποιοτικού ελέγχου
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01.00
- 92.00.01.05 Τμήμα κοστολογήσεως
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01.00
- 92.00.01.06 Τμήμα τεχνικού γραφείου παραγωγής (Σχεδιαστήρια κ.λπ.)
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01.00
- 92.00.01.07 Τμήμα ατμοπαραγωγής
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01.00
- 92.00.01.08 Τμήμα προμηθειών (κατά το μέρος που αφορά τη λειτουργία παραγωγής)
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01.00
- 92.00.01.09 Τμήμα μεταφορών με ίδια μεταφορικά μέσα (Γραφείο κινήσεως κατά το μέρος που αφορά τη λειτουργία παραγωγής)
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01.00
-
- 92.00.01.99 Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων παραγωγής εργοστασίου Α (λ/σμός αντίθετος)
Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 92.00.01
- 92.00.02 Έξοδα λειτουργίας κύριων τμημάτων παραγωγής Εργοστασίου Β'
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.00
- 92.00.03 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής βοηθητικών τμημάτων (υπηρεσιών) Εργοστασίου Β'
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01
- 92.00.04 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής κύριων τμημάτων Εργοστασίου Γ'

- Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.00
- 92.00.05 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής βοηθητικών τμημάτων (υπηρεσιών) Εργοστασίου Γ'
- Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01
- 92.00.99
- 92.00.50⁽¹⁾ Έξοδα υποαπασχολήσεως (κόστος αδράνειας) κύριων τμημάτων παραγωγής εργοστασίου Α'
- 92.00.50.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1
- 92.00.50.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- 61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- 62 Παροχές τρίτων
- 63 Φόροι - τέλη
- 64 Διάφορα έξοδα
- 66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
- 68 Προβλέψεις
-
- 80 Αναλώσεις υλικών
- 92.00.50.01 Τμήμα παραγωγής Νο 2
- Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού 92.00.50.00
- 92.00.50.02 Τμήμα παραγωγής Νο 3
- Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού 92.00.50.00
-
- 92.00.51 Έξοδα υποαπασχολήσεως (κόστος αδράνειας) βοηθητικών τμημάτων (υπηρεσιών) παραγωγής εργοστασίου Α'
- 92.00.51.00 Διεύθυνση Εργοστασίου
- 92.00.51.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- 61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- 62 Παροχές τρίτων
- 63 Φόροι - τέλη
- 64 Διάφορα έξοδα
- 66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
- 68 Προβλέψεις
-
- 80 Αναλώσεις υλικών
- 92.00.51.01 Τμήμα συντηρήσεως εγκαταστάσεων
- Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού 92.00.51.00

- 92.00.51.02 Τμήμα ηλεκτρολογείου
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού 92.00.51.00
 κ.λπ.
- 92.00.52 Έξοδα υποαπασχολήσεως (κόστος αδράνειας) κύριων τμημάτων παραγωγής Εργοστασίου Β΄
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού 92.00.50
- 92.00.53 Έξοδα υποαπασχολήσεως (κόστος αδράνειας) βοηθητικών τμημάτων παραγωγής Εργοστασίου Β΄
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού 92.00.51
- 92.00.99
- 92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας**
- 92.01.00 Έξοδα Διοικήσεως — Γενικής Διευθύνσεως
- 92.01.00.00 Έξοδα υπηρεσιών Διοικήσεως
- 92.01.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- 92.01.00.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- 92.01.00.00.62 Παροχές τρίτων
- 92.01.00.00.63 Φόροι — Τέλη
- 92.01.00.00.64 Διάφορα έξοδα
- 92.01.00.00.65
- 92.01.00.00.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
- 92.01.00.00.67
- 92.01.00.00.68 Προβλέψεις
- 92.01.00.00.69
-
- 92.01.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων παραγωγής
- 92.01.00.00.80 Αναλώσεις υλικών
-
- 92.01.00.00.99 Υπολογιστικά έξοδα
- 92.01.00.01 Έξοδα υπηρεσιών Γεν. Διευθύνσεως
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.01.00.02 Έξοδα υπηρεσιών δημοσίων σχέσεων
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
-
- 92.01.00.99
- 92.01.01 Έξοδα Οικονομικής Διευθύνσεως
- 92.01.01.00 Έξοδα υπηρεσίας Οικονομικού Διευθυντή
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.01.01.01 Τμήμα λογιστηρίου γενικής λογιστικής
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.01.01.02 Τμήμα λογιστηρίου αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.01.01.03 Τμήμα μηχανογραφείσεως
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

- 92.01.01.04 Τμήμα κοστολογήσεως (κατά το μέρος που δεν αφορά τη λειτουργία παραγωγής
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.01.01.05 Τμήμα χρηματοδοτήσεων (λήψεως και χορηγήσεως πιστώσεων)
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.01.01.06 Τμήμα ρευστοποιήσεως απαιτήσεων
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.01.01.07 Τμήμα εφοδιασμού (κατά το μέρος που δεν αφορά προμήθειες της λειτουργίας παραγωγής)
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.01.01.08 Τμήμα ασφαλίσεως περιουσιακών στοιχείων και πιστώσεων
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.01.01.09 Τμήμα διακανονισμού πωλημένων
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
-
- 92.01.01.99
- 92.01.02 Έξοδα Διευθύνσεως Διοικητικού
 - 92.01.02.00 Έξοδα υπηρεσίας Διευθυντή Διοικητικού
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
 - 92.01.02.01 Τμήμα προσωπικού
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
 - 92.01.02.02 Τμήμα αλληλογραφίας TELEX - Μεταφράσεων
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
 - 92.01.02.03 Τμήμα φρουρήσεως εγκαταστάσεων
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
 - 92.01.02.04 Τμήμα μεταφορών με ίδια μεταφορικά μέσα (Γραφείο κινήσεως κατά το μέρος που αφορά τη διοικητική λειτουργία)
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
 -
 - 92.01.02.99
- 92.01.03 Έξοδα Διευθύνσεως Στατιστικής - Προγραμματισμού - Προϋπολογισμού)
 - 92.01.03.00 Τμήμα Στατιστικής
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
 - 92.01.03.01 Τμήμα Προγραμματισμού
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
 - 92.01.03.02 Τμήμα Προϋπολογισμού - Απολογισμού
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
 -
 - 92.01.03.99
- 92.01.99 Καταλογισμένο κόστος διοικητικής λειτουργίας (λ/σμός αντίθετος)
Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 92.01

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

- 92.02.00 Έξοδα υπηρεσιών ερεύννης
 92.02.00.00 Τμήμα χημικών ερευνών και πειραμάτων
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
 92.02.00.01 Τμήμα ερεύννης και πειραματισμού επί νέων
 μεθόδων παραγωγής
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

 92.02.00.99
- 92.02.01 Έξοδα υπηρεσιών μελέτης - αναπτύξεως
 92.02.01.00 Τμήμα τεχνικών μελετών και δοκιμών
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
 92.02.01.01 Τμήμα αναπτύξεως νέων προϊόντων
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

 92.02.01.99
- 92.02.99 Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
 (λ/σμός αντίθετος)
 Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 92.02

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

- 92.03.00 Έξοδα υπηρεσιών Διευθύνσεως Πωλήσεων
 92.03.00.00 Έξοδα υπηρεσίας Διευθυντή Πωλήσεων
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

 92.03.00.99
- 92.03.01 Έξοδα υπηρεσιών Διευθύνσεως Marketing
 92.03.01.00 Έξοδα υπηρεσίας Διευθυντή Marketing
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
 92.03.01.01 Τμήμα Marketing εσωτερικής αγοράς
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
 92.03.01.02 Τμήμα Marketing αγορών εξωτερικού
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.03.02 Έξοδα λειτουργιών πωλήσεων εσωτερικού
 92.03.02.00 Τμήμα διοικητικών υπηρεσιών πωλήσεων εσωτερικού
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
 92.03.02.01 Τμήμα προώθησεως πωλήσεων εσωτερικού
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
 92.03.02.02 Τμήμα λήψεως παραγγελιών εσωτερικού
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
 92.03.02.03 Τμήμα τεχνικής εξυπηρέτησεως πελατών εσωτερικού
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

 92.03.02.99
- 92.03.03 Έξοδα λειτουργιών πωλήσεων εξωτερικού

- 92.03.03.00 Τμήμα διοικητικών υπηρεσιών πωλήσεων εξωτερικού
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.03.03.01 Τμήμα προώθησης πωλήσεων εξωτερικού
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.03.03.02 Τμήμα λήψεως παραγγελιών εξωτερικού
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.03.03.03 Τμήμα τεχνικής εξυπηρέτησης πελατών εξωτερικού
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.03.03.04 Τμήμα διατυπώσεων εξαγωγών και εκτελέσεως παραγγελιών εξωτερικού
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.03.03.05 Τμήμα φορτώσεων — διακινήσεως πωλημένων στο εξωτερικό προϊόντων
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων
 - 92.03.04.00 Κλάδος Κ1
 - 92.03.04.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
 - 92.03.04.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
 - 92.03.04.00.62 Παροχές τρίτων
 - 92.03.04.00.63 Φόροι - Τέλη
 - 92.03.04.00.64 Διάφορα έξοδα
 - 92.03.04.00.65
 - 92.03.04.00.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
 - 92.03.04.00.67
 - 92.03.04.00.68 Προβλέψεις
 - 92.03.04.00.69
 - 92.03.04.00.70 Αναλογία έμμεσων εξόδων λειτουργίας διαθέσεως (Λ/92.03.00 - 2 πλην υπολογιστικών εξόδων)
 -
 - 92.03.04.00.80 Αναλώσεις υλικών
 -
 - 92.03.04.00.99 Υπολογιστικά έξοδα (και αναλογία έμμεσων υπολογιστικών εξόδων λειτουργιών διαθέσεως)
 - 92.03.04.01 Κλάδος Κ2
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00
 - 92.03.04.02 Κλάδος Κ3
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00
 -
 - 92.03.04.30 Προϊόν Π1
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00
 - 92.03.04.31 Προϊόν Π2
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00

92.03.04.60 Πωλήσεις περιοχής Μακεδονίας

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00

92.03.04.61 Πωλήσεις περιοχής Πελοποννήσου

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00

.....
92.03.04.90 Πωλήσεις εσωτερικού

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00

92.03.04.91 Πωλήσεις εξωτερικού

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00

.....
92.03.04.99

.....
92.03.99 Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας διαθέσεως (λ/σμός αντί-
θετος)

Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 92.03

92.04. Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Α' Λύση: Στο μοντέλο αυτό τα έξοδα των υπηρεσιών της χρηματοοικονομικής λειτουργίας συγκεντρώνονται στο λ/σμό 92.01.01 « Έξοδα Οικονομικής Διευθύνσεως» της διοικητικής λειτουργίας. Οι υπηρεσίες αυτές, σε ενδεικτική παράθεση, είναι:

Λ/92.01.01.00 Έξοδα υπηρεσίας Οικονομικού Διευθυντή (κατά το μέρος που αφορά τη χρηματοοικονομική λειτουργία).

Λ/92.01.01.01 Τμήμα λογιστηρίου γενικής λογιστικής (κατά το μέρος που αφορά τη χρηματοοικονομική λειτουργία).

Λ/92.01.01.03 Τμήμα μηχανογραφήσεως (κατά το μέρος που αφορά τη χρηματοοικονομική λειτουργία).

Λ/92.01.01.05 Τμήμα χρηματοδοτήσεων (λήψεως και χορηγήσεων πιστώσεων).

Λ/92.01.01.06 Τμήμα ρευστοποιήσεως απαιτήσεων.

Λόγω των δυσκολιών και πολλές φορές λόγω αδυναμίας διαχωρισμού των εξόδων της διοικητικής και της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, είναι δυνατή η ανάπτυξη των λογαριασμών συγκεντρώσεως των εξόδων των παραπάνω λειτουργιών στο λ/σμό 92.01.01 « Έξοδα Οικονομικής Διευθύνσεως» της διοικητικής λειτουργίας.

Σύμφωνα με το μοντέλο αυτό ο λ/σμός 92.04 « Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας» αναπτύσσεται κατά τρόπο που να διευκολύνει την ικανοποίηση των αναγκών των οικονομικών μονάδων (π.χ. τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους χρήματος κατά κέντρα — θέσεις — κόστους). Ακολουθεί ενδεικτική ανάπτυξη ως εξής:

92.04.00 Τόκοι και συναφή έξοδα λειτουργίας παραγωγής. Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, π.χ. αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.

92.04.01 Τόκοι και συναφή έξοδα διοικητικής λειτουργίας.

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, π.χ. αντίστοιχη του λ/σμού 92.01

92.04.02 Τόκοι και συναφή έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως.

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, π.χ. αντίστοιχη του λ/σμού 92.02

92.04.03 Τόκοι και συναφή έξοδα λειτουργίας διαθέσεως. Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, π.χ. αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.

Β' Λύση: Στις περιπτώσεις των οικονομικών μονάδων που η οργάνωσή τους επιτρέπει το σαφή διαχωρισμό μεταξύ των τμημάτων και υπηρεσιών της χρηματοοικονομικής από τις λοιπές λειτουργίες, η ανάπτυξη των λογαριασμών των επί μέρους θέσεων κόστους (βλ. ανωτέρω Λ/92.01.01.00 — 06) κάτω από το λ/σμό 92.04 γίνεται ως ακολούθως:

92.04.00 όπως παραπάνω

92.04.01 όπως παραπάνω

92.04.02 όπως παραπάνω

92.04.03 όπως παραπάνω

92.04.04 Έξοδα υπηρεσίας Διεθντή χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

92.04.05 Έξοδα λογιστικής υπηρεσίας χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

92.04.06 Έξοδα μηχανογραφικής υπηρεσίας χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

92.04.07 Έξοδα τμήματος χρηματοδοτήσεων (λήψεως και χορηγήσεως πιστώσεων)

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

92.04.08 Έξοδα τμήματος ρευστοποιήσεως απαιτήσεων.

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

κ.ο.κ. σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας.

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε εξέλιξη)

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

93.00 Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Α΄

93.01 Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Β΄

93.02 Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Γ΄

93.03

.....

93.97 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων

93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων

93.99 Κόστος ανατύξεως προϊόντων (πολυετούς αποσβέσεως)

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε εξέλιξη)**93.00 Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Α΄**

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

93.00.00.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών

93.00.00.01 Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής

93.00.00.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

93.00.00.01.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

93.00.00.01.62 Παροχές τρίτων

93.00.00.01.63 Φόροι — Τέλη

93.00.00.01.64 Διάφορα έξοδα

93.00.00.01.65

93.00.00.01.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

93.00.00.01.67

93.00.00.01.68 Προβλέψεις

93.00.00.01.69

.....

93.00.00.01.99

93.00.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής

93.00.00.02.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

93.00.00.02.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

93.00.00.02.62 Παροχές τρίτων

93.00.00.02.63 Φόροι — Τέλη

93.00.00.02.64 Διάφορα έξοδα

93.00.00.02.65

93.00.00.02.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

93.00.00.02.67

93.00.00.02.68 Προβλέψεις

92.00.00.02.69

93.00.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών υπηρεσιών λειτουργίας παραγωγής (πλην υπολογιστικών εξόδων)

.....

93.00.00.02.80 Αναλώσεις έμμεσων υλικών

.....

93.00.00.02.99

93.00.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π2

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 93.00.00

93.00.02 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π3

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 93.00.00

.....
93.00.99 Καταλογισμένο κόστος παραγωγής Εργοστασίου Α΄ (λ/σμός αντίθετος)

Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 93.00

- 93.01 Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Β΄**
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 93.00
- 93.02 Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Γ΄**
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 93.00
-
- 93.97 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων**
 93.97.00 Δραστηριότητας Δ1 (π.χ. καλλιέργεια αγρών)
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 93.00.00
 93.97.01 Δραστηριότητας Δ2 (π.χ. λειτουργία εστιατορίου)
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 93.00.00
-
- 93.97.99 Καταλογισμένο κόστος παραγωγής παρεπόμενων δραστηριοτήτων (λ/σμός αντίθετος)
 Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 93.97
- 93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων**
 93.98.00 Μηχανήματος Μ1
 93.98.01 Μηχανήματος Μ2
 93.98.02 Κτιρίου Κ1
 93.98.03 Εγκαταστάσεως Ε1
 93.98.04 Κόστος βελτιώσεως Μηχανήματος Μ3
 Ανάπτυξη των 93.98.00 - 04 αντίστοιχη του λ/σμού 93.00.00
-
- 93.98.99 Καταλογισμένο κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων (λ/σμός αντίθετος)
 Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 93.98
- 93.99 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων (πολυετούς αποσβέσεως)**
 93.99.00 Προϊόντων ΑΠ1
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 93.00.00
 93.99.01 Προϊόντων ΑΠ2
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 93.00.00
-
- 93.99.99 Καταλογισμένο κόστος αναπτύξεως προϊόντων (λ/σμός αντίθετος)
 Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 93.97

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

94.20 Εμπορεύματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες — Υλικά συσκευασίας

94.25 Αναλώσιμα υλικά

94.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

94.27

94.28 Είδη συσκευασίας

.....

94.99

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**94.20 Εμπορεύματα**

94.20.00

.....

94.20.97 Εμπορεύματα σε τρίτους

94.20.98 Εκπτώσεις επί αγορών

94.20.99 Καταλογισμένο κόστος αγοράς εμπορευμάτων (λ/σμός αντίθετος)⁽¹⁾

Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 94.20

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.21.00

.....

94.21.97 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή σε τρίτους

94.21.98

94.21.99 Καταλογισμένο κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (λ/σμός αντίθετος)⁽¹⁾

Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 94.21

94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

94.22.00

.....

94.22.97 Υποπροϊόντα και υπολείμματα σε τρίτους

94.22.98

94.22.99 Καταλογισμένο κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολείμνων (λ/σμός αντίθετος)⁽¹⁾

Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 94.22

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)

94.23.00

.....

94.23.97 Προϊόντα κ.λπ. υπό κατεργασία σε τρίτους

24.23.98

94.23.99 Καταλογισμένο κόστος παραγωγής σε εξέλιξη (λ/σμός αντίθετος, για τις μεταφορές στους οικείους υπολ/σμούς του 93)

Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 94.23

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες — Υλικά συσκευασίας

94.24.00

.....

94.24.97 Πρώτες και βοηθητικές ύλες — Υλικά συσκευασίας σε τρίτους

94.24.98 Εκπτώσεις επί των αγορών

94.24.99 Καταλογισμένες αναλώσεις πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας (λ/σμός αντίθετος)
 Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 94.24

94.25 Αναλώσιμα υλικά

94.25.00 Μικρά εργαλεία

94.25.01 Λιγνίτης

94.25.02 Πετρέλαιο

94.25.03 Μαζούτ

94.25.04 Λοιπά καύσιμα - λιπαντικά

94.25.05 Διάφορα αναλώσιμα υλικά

94.25.06 Οικοδομικά υλικά

94.25.07

.....

94.25.98 Αναλώσιμα υλικά σε τρίτους

94.25.98 Εκπτώσεις αγορών

94.25.99 Καταλογισμένες αναλώσεις αναλώσιμων υλικών (λ/σμός αντίθετος)

Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 94.25

94.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

94.26.00

.....

94.26.97 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων σε τρίτους

94.26.98 Εκπτώσεις αγορών

94.26.99 Καταλογισμένες αναλώσεις ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων (λ/σμός αντίθετος)

Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 94.26

94.27

94.28 Είδη συσκευασίας

94.28.00 Είδη συσκευασίας στις αποθήκες

94.28.00.00

.....

94.28.00.98 Εκπτώσεις αγορών

94.28.00.99

.....

94.28.50 Επιστρεπτά είδη συσκευασίας σε τρίτους

.....

94.28.97 Είδη συσκευασίας σε τρίτους

94.28.98 Εκπτώσεις αγορών

94.28.99 Καταλογισμένο κόστος ειδών συσ/σίας (λ/σμός αντίθετος)

Ανάπτυξη ίδια με την ανάπτυξη του λ/σμού 94.28

94.29

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών - υλικών (Υ)

95.01 Αποκλίσεις άμεσης εργασίας (Α Ε)

95.02 Αποκλίσεις γενικών βιομηχανικών εξόδων (Γ Β Ε)

95.03 Αποκλίσεις εξόδων διοικητικής λειτουργίας

95.04 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξεως

95.05 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας διαθέσεως

95.06

.....

95.99

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

- 95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών - υλικών (Υ)**
- 95.00.00 Αποκλίσεις τιμής
- 95.00.00.00 Πρώτων υλών Υ1
- 95.00.00.01 Πρώτων υλών Υ2
-
- 95.00.00.99 Πρώτων υλών Υ 100
- 95.00.01 Αποκλίσεις αποδόσεως πρώτων υλών - υλικών (Υ)
Εργοστασίου Α΄
- 95.00.01.00 Πρώτων υλών Υ1
- 95.00.01.01 Πρώτων υλών Υ2
-
- 95.00.01.99 Πρώτων υλών Υ 100
- 95.00.02 Αποκλίσεις αποδόσεως πρώτων υλών - υλικών Εργοστασίου Β΄
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 95.00.01
-
- 95.00.99
- 95.01 Αποκλίσεις άμεσης εργασίας (ΑΕ)**
- 95.01.00 Αποκλίσεις τιμής ΑΕ Εργοστασίου Α΄
- 95.01.00.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1
- 95.01.00.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2
-
- 95.01.00.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ 100
- 95.01.01 Αποκλίσεις τιμής ΑΕ Εργοστασίου Β΄
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 95.01.00
- 95.01.02 Αποκλίσεις τιμής ΑΕ Εργοστασίου Γ΄
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 95.01.00
- 95.01.10 Αποκλίσεις αποδόσεως ΑΕ Εργοστασίου Α΄
-
- 95.01.10.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1
- 95.01.10.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2
- 95.01.11 Αποκλίσεις αποδόσεως ΑΕ Εργοστασίου Β΄
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.01.10
- 95.01.12 Αποκλίσεις αποδόσεως ΑΕ Εργοστασίου Γ΄
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.01.10
-
- 95.01.99
- 95.02 Αποκλίσεις Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (ΓΒΕ)**
- 95.02.00 Αποκλίσεις ΓΒΕ από το Βαθμό Απασχολήσεως (ΒΑ)
Εργοστασίου Α΄
- 95.02.00.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1
- 95.02.00.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2
-
- 95.02.00.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ 100

- 95.22.01 Αποκλίσεις ΓΒΕ από το Βαθμό Απασχολήσεως (ΒΑ) Εργοστασίου Β΄
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.02.00
- 95.02.02 Αποκλίσεις ΓΒΕ από το Βαθμό Απασχολήσεως (ΒΑ) Εργοστασίου Γ΄
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.02.00
-
- 95.02.10 Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας ΓΒΕ Εργοστασίου Α΄
 95.02.10.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1
 95.02.10.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2
-
- 95.02.10.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ100
- 95.02.11 Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας ΓΒΕ Εργοστασίου Β΄
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.02.10
- 95.02.12 Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας ΓΒΕ Εργοστασίου Γ΄
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.02.10
-
- 95.02.20 Αποκλίσεις προϋπολογισμού ΓΒΕ Εργοστασίου Α΄
 95.02.20.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1
 95.02.20.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2
-
- 95.02.20.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ100
- 95.02.21 Αποκλίσεις προϋπολογισμού ΓΒΕ Εργοστασίου Β΄
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.02.20
-
- 95.02.99
- 95.03 Αποκλίσεις εξόδων διοικητικής λειτουργίας**
- 95.03.00 Αποκλίσεις εξόδων διοικητικής λειτουργίας από το βαθμό απασχολήσεως (ΒΑ)
- 95.03.00.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1
 95.03.00.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2
-
- 95.03.00.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ100
- 95.03.01 Αποκλίσεις προϋπολογισμού εξόδων διοικητικής λειτουργίας
- 95.03.01.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1
 95.03.01.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2
-
- 95.03.01.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ100
-
- 95.03.99
- 95.04 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως**
- 95.04.00 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως από το Βαθμό Απασχολήσεως (ΒΑ)
- 95.04.00.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1
 95.04.00.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2

- 95.04.00.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως T 100
- 95.04.01 Αποκλίσεις προϋπολογισμού εξόδων λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
 - 95.04.01.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως T 1
 - 95.04.01.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως T 2
 -
 - 95.04.01.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως T 100
-
- 94.04.99
- 95.05 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας διαθέσεως
 - 95.05.00 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας διαθέσεως από το Βαθμό Απασχολήσεως (BA)
 - 95.05.00.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως T 1
 - 95.05.00.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως T 2
 -
 - 95.05.00.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως T 100
 - 95.05.01 Αποκλίσεις προϋπολογισμού εξόδων λειτουργίας διαθέσεως
 - 95.05.01.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως T 1
 - 95.05.01.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως T 2
 -
 - 95.05.01.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως T 100
-
- 95.05.99
- 95.06
-
- 95.99 Λ/σμός μεταφοράς του υπολοίπου του 95 στο λ/σμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» (λ/σμός αντίθετος)

96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων
- 96.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
- 96.02 Πωλήσεις υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
- 96.03
- 96.04 Πωλήσεις πρώτων και βοηθητικών υλών - Υλικών συσκευασίας
- 96.05 Πωλήσεις αναλώσιμων υλικών
- 96.06 Πωλήσεις ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων
- 96.07
- 96.08 Πωλήσεις ειδών συσκευασίας
- 96.09 Πωλήσεις άχρηστου υλικού
- 96.10 Πωλήσεις υπηρεσιών (Έσοδα από παροχή υπηρεσιών)
- 96.11
- 96.12
- 96.13 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
- 96.14 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
- 96.15 Έσοδα κεφαλαίων
- 96.16 Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
.....
- 96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων
- 96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων
- 96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
.....
- 96.99

96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ**96.00 Πωλήσεις Εμπορευμάτων**

96.00.00

.....

96.00.99 Λ/σμός μεταφοράς εσόδων στο λ/σμό 96.22.00 (λ/σμός αντίθετος)

96.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

96.01.00

.....

96.01.99 Λ/σμός μεταφοράς εσόδων στο λ/σμό 96.22.01 (λ/σμός αντίθετος)

96.02 Πωλήσεις υποπροϊόντων και υπολειμμάτων

96.02.00

.....

96.02.00 Λ/σμός μεταφοράς εσόδων στο λ/σμό 96.22.02 (λ/σμός αντίθετος)

96.03**96.04 Πωλήσεις πρώτων και βοηθητικών υλών - Υλικών συσκευασίας**

96.04.00

.....

96.04.99 Λ/σμός μεταφοράς εσόδων στο λ/σμό 96.22.04 (λ/σμός αντίθετος)

96.05 Πωλήσεις αναλώσιμων υλικών

96.05.00

.....

96.05.99 Λ/σμός μεταφοράς εσόδων στο λ/σμό 96.22.05 (λ/σμός αντίθετος)

96.06 Πωλήσεις ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων

96.06.00

.....

96.06.99 Λ/σμός μεταφοράς εσόδων στο λ/σμό 96.22.06 (λ/σμός αντίθετος)

96.07**96.08 Πωλήσεις ειδών συσκευασίας**

96.08.00

.....

96.08.99 Λ/σμός μεταφοράς εσόδων στο λ/σμό 96.22.08 (λ/σμός αντίθετος)

96.09 Πωλήσεις άχρηστου υλικού

96.09.00

.....

96.09.99 Λ/σμός μεταφοράς εσόδων στο λ/σμό 96.22.09 (λ/σμός αντίθετος)

- 96.10 Πωλήσεις υπηρεσιών (Έσοδα από παροχή υπηρεσιών)**
96.10.00

 96.10.99 Λ/σμός μεταφοράς εσόδων στο λ/σμό 96.22.10 (λ/σμός αντίθετος)
- 96.13 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων**
96.13.00 Επιχορηγήσεις πωλήσεων
 96.13.01 Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων
 96.13.02 Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών

 96.13.98 Διάφορα πρόσθετα έσοδα πωλήσεων
 96.13.99 Λ/σμός μεταφοράς εσόδων στο λ/σμό 96.22.13 (λ/σμός αντίθετος)
- 96.14 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών**
 96.14.00 Έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους
 96.14.01 Έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό
 96.14.02 Προμήθειες - Μεσιτείες
 96.14.03 Έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις
 96.14.04 Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων
 96.14.05 Ενοίκια κτιρίων - τεχνικών έργων
 96.14.06 Ενοίκια μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
 96.14.07 Ενοίκια μεταφορικών μέσων
 96.14.08 Ενοίκια επίπλων και λοιπού εξοπλισμού
 96.14.09 Ενοίκια ασώματων ακινητοποιήσεων (μεταλλευτικών παραχωρήσεων, κ.λπ.).

 96.14.99 Λ/σμός μεταφοράς εσόδων στο λ/σμό 96.22.14 (λ/σμός αντίθετος)
- 96.15 Έσοδα κεφαλαίων**
 95.15.00 Έσοδα συμμετοχών
 95.15.01 Έσοδα χρεογράφων
 96.15.02 Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων
 96.15.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι

 96.15.98 Λοιπά έσοδα κεφαλαίων
 96.15.99 Λ/σμός μεταφοράς εσόδων στο λ/σμό 96.22.15 (λ/σμός αντίθετος)
- 96.16 Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως**
 96.16.00 Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων
 96.16.01 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως

 95.16.99 Λ/σμός μεταφοράς εσόδων στο λ/σμό 96.22.16 (λ/σμός αντίθετος)

.....
96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων⁽¹⁾

- 96.20.00 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμου 96.00
- 96.20.01 Κόστος πωλημένων ετοιμών και ημιτελών
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.01
- 96.20.02 Κόστος πωλημένων υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.02
- 96.20.03
- 96.20.04 Κόστος πωλημένων πρώτων και βοηθητικών υλών - Υλικών
 συσκευασίας
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.04
- 96.20.05 Κόστος πωλημένων αναλώσιμων υλικών
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.05
- 96.20.06 Κόστος πωλημένων ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.06
- 96.20.07
- 96.20.08 Κόστος πωλημένων ειδών συσκευασίας
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.08
- 96.20.09 Κόστος πωλημένου άχρηστου υλικού
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.09
- 96.20.10 Κόστος πωλημένων υπηρεσιών
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.10
- 96.20.11
- 96.20.12
- 96.20.13
- 96.20.14 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.14
- 96.20.15
- 96.20.16 Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.16

.....
 96.20.99

96.21 Άμεσα έξοδα Πωλήσεων⁽²⁾

- 96.21.00 Εμπορευμάτων
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.00
- 96.21.01 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.01
- 96.21.02 Υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
 Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.02
- 96.21.03
- 96.21.04 Πρώτων και βοηθητικών υλών - Υλικών συσκευασίας

	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.04
96.21.05	Αναλώσιμων υλικών	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.05
96.21.06	Ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.06
96.21.07	
96.21.08	Ειδών συσκευασίας	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.08
96.21.09	΄Αχρηστου υλικού	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.09
96.21.10	Υπηρεσιών	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.10
96.21.11		
96.21.12		
96.21.13		
96.21.14	Παρεπόμενων δραστηριοτήτων	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.14
.....		
96.21.99		
96.22	Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	
96.22.00	Εμπορευμάτων	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.00
96.22.01	Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.01
96.22.02	Υποπροϊόντων και υπολειμμάτων	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.02
96.22.03	
96.22.04	Πρώτων και βοηθητικών υλών - Υλικών συσκευασίας	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.04
96.22.05	Αναλώσιμων υλικών	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.05
96.22.06	Ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.06
96.22.07	
96.22.08	Ειδών συσκευασίας	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.08
96.22.09	΄Αχρηστου υλικού	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.09
96.22.10	Υπηρεσιών	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.10
96.22.11		
96.22.12		
96.22.13	Επιχορηγήσεων και διάφορων εσόδων πωλήσεων	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.13
96.22.14	Παρεπόμενων ασχολιών	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού	96.14

96.22.15	Εσόδων Κεφαλαίων	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.15	
96.22.16	Ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων	
	Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.16	
.....		
96.22.99		
.....		
96.99		

97 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 97.00 Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων
- 97.01 Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων
- 97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων-κόστους αποθεμάτων
- 97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων-λογισμένων εσόδων
- 97.04
-
- 97.10 Διαφορές καταλογισμού
-
- 97.99

97.03.99

97.04

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.00 Διαφορές απογραφών

97.10.00.00 Ελλείμματα

97.10.00.00.20 Εμπορευμάτων

97.10.00.00.21 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

97.10.00.00.22 Υποπροϊόντων και υπολειμμάτων

97.10.00.00.23 Παραγωγής σε εξέλιξη

97.10.00.00.24 Πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας

97.10.00.00.25 Αναλώσιμων υλικών

97.10.00.00.26 Ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων

97.10.00.00.27

97.10.00.00.28 Ειδών συσκευασίας

97.10.00.00.29

.....

97.10.00.00.99

97.10.00.01 Πλεονάσματα

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 97.10.00.00

97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας

97.10.01.00 Κύριων τμημάτων παραγωγής Εργοστασίου Α'

97.10.01.00.00 Τμήματος παραγωγής T1

97.10.01.00.01 Τμήματος παραγωγής T2

.....

97.10.01.00.99 Τμήματος παραγωγής T100

97.10.01.01 Υπολειμματικά έξοδα βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγής Εργοστασίου Α'

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 97.10.01.00

97.10.01.02 Υπολειμματικά έξοδα κύριων τμημάτων παραγωγής Εργοστασίου Β'

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 97.10.01.00

97.10.01.03 Υπολειμματικά έξοδα βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγής Εργοστασίου Β'

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 97.10.01.00

.....

97.10.01.99

97.10.02 Υπολειμματικά έξοδα διοικητικής λειτουργίας

97.10.02.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως T1

97.10.02.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως T2

.....

97.10.02.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως T100

97.10.03 Υπολειμματικά έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 97.10.02

- 97.10.04 Υπολειμματικά έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 97.10.02
- 97.10.05
- 97.10.06 Διαφορές από τη διακύμανση του Βαθμού Απασχολήσεως (BA)
- 97.10.06.00 Διαφορές BA κύριων τμημάτων παραγωγής Εργο-
στασίου Α΄
97.10.06.00.00 Τμήματος T1
97.10.06.00.01 Τμήματος T2
.....
97.10.06.00.99 Τμήματος T100
- 97.10.06.01 Διαφορές BA βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγής
Εργοστασίου Α΄
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 97.10.06.00
- 97.10.06.02 Διαφορές BA κύριων τμημάτων παραγωγής Εργο-
στασίου Β΄
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 97.10.06.00
- 97.10.06.03 Διαφορές BA βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγής
Εργοστασίου Β΄
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 97.10.06.00
.....
- 97.10.06.10 Διαφορές BA διοικητικής λειτουργίας
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 97.10.06.00
- 97.10.06.11 Διαφορές BA λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 97.10.06.00
- 97.10.06.12 Διαφορές BA λειτουργίας διαθέσεως
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 97.10.06.00
.....
- 97.10.06.99
- 97.11**
.....
- 97.99** Αντίθετος λ/σμός μεταφοράς του υπολοίπου του λ/σμού 97 στο λ/σμό
98.99 «αποτελέσματα χρήσεως»

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

98.00

98.01

.....

98.98

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ**98.00****98.01**

.....

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (Λ/96)

98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (Λ/92)

98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

98.99.01.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

98.99.01.04 Υπολογιστικά έξοδα και διαφορές αποσβέσεων

98.99.01.05 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα (κόστος υποαπασχολήσεως - αδράνειας)

98.99.02 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος (Λ/95)

98.99.02.00 Αρνητικές αποκλίσεις

98.99.02.01 Θετικές αποκλίσεις

98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού (Λ/97)

98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

98.99.04.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα (Λ/81.00)

98.99.04.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα (Λ/81.01)

98.99.04.02 Έκτακτες ζημίες (Λ/81.02)

98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη (Λ/81.03)

98.99.05 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων

98.99.05.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων (Λ/82.00)

98.99.05.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων (Λ/82.01)

98.99.06 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

98.99.06.00 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων (Λ/83.10)

98.99.06.01 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (Λ/83.11)

98.99.06.02 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα (Λ/83.12)

98.99.06.03 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων (Λ/83.13)

.....

98.99.06.98 Λοιπές έκτακτες προβλέψεις (Λ/83.98)

98.99.07 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

98.99.07.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων (Λ/84.00)

98.99.07.01 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους (Λ/84.01)

98.99.08 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων

.....

98.99.99 Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες χρήσεως)

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Χέβας Δημοσθένης – Παπαδάκη Αφροδίτη, Γενικό Ελληνικό Λογιστικό σχέδιο.
- Η ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. σε μηνιαία και ετήσια βάση.
- Σακελής Εμμανουήλ, Εκδόσεις ΒΡΥΚΟΥΣ Ο.Ε.
- Σακελής Εμμανουήλ, Ο Πανδέκτης του Λογιστή.
- Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Κόστους Ι.
- Κωνσταντίνου Α. Βαρβάκη, Κοστολόγηση και κοστολογική οργάνωση.
- Βενιέρης Γ., Λογιστική Κόστους.
- Βαρβάκης Α. Κωνσταντίνος, Η Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης.
- Ιγνατιάδης Αριστ., Λογιστική του Κόστους.
- Παπαδημητρίου Δ., Βιομηχανικός Λογισμός.
- Πάγγειος Ι., Θεωρία Κόστους.
- Πομώνης Νικόλαος, Κοστολόγηση.
- Τσαγκλακάνος Άγγελος, Θεωρία και λογιστική του κόστους.
- Τσιμάρας Μ., Κόστος – Κοστολόγηση – Βιομηχανική Λογιστική.
- Χρυσοκέρης Ι., Βιομηχανικός Λογισμός.
- Σταυρόπουλος Αλ., Βιομηχανικός κλάδος.
- Σαρσέντης Β., Διοικητική Λογιστική.
- Φίλιος Β., Διοικητική Λογιστική.