



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΊΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ Κ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ:

«ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ»

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ:

ΚΟΛΟΚΥΘΑΣ ΗΡΑΚΛΗΣ

ΣΑΡΑΝΤΗ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ

ΕΙΣΗΓΗΣΗ:

Κ. ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ

Πάτρα 2009



ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο	
ΘΕΩΡΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ -ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	
1 Κόστος – κοστολόγηση.....	11
1.1 Βασικές έννοιες.....	11
1.1.2. Τα χαρακτηριστικά του κόστους.....	11
1.1.3 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί του κόστους, των εξόδων και των δαπανών.....	12
1.1.4 Κατηγορίες επενδύσεων.....	14
1.3 Κατηγορίες εξόδων.....	15
1.4 Κατηγορίες εσόδων.....	15
1.5 Κατηγορίες κόστους.....	16
1.5.1. Με το πρώτο κριτήριο δηλαδή τον μηχανισμό λειτουργίας του διακρίνεται.....	16
1.5.2 Με το δεύτερο κριτήριο δηλαδή το σκοπό για τον οποίο καταρτίζεται το κόστος διακρίνεται σε.....	17
1.5.3 Κόστος πάγιας και Κόστος τρέχουσας μορφής.....	17
1.6 Ορισμός του εξόδου.....	18
1.6.1 Πραγματικό κόστος.....	18
1.6.2 Προκαθορισμένο κόστος.....	21
1.7 Μονάδες έργου- βαθμός απασχόλησης.....	22
1.7.1 Μονάδες έργου μεταποιητικής λειτουργίας.....	22
1.7.2 Έργο κύριων τμημάτων παραγωγής:.....	22
1.8 Συμπεριφορά του κόστους όταν μεταβάλλεται ο βαθμός απασχόλησης.....	22

1.8.1 Σταθερό κόστος.....	23
1.8.1.1 Επίπτωση σταθερού κόστους κατά μονάδα απασχόλησης.....	23
1.8.1.2 Κόστος εκκίνησης της παραγωγής.....	23
1.8.1.3 Μεταβολή του σταθερού κόστους.....	23
1.8.2 Μεταβλητό κόστος.....	24
1.8.3 Ημιμεταβλητό κόστος.....	25

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

2.1 Σύστημα εξατομικευμένης κοστολόγησης ή κοστολόγηση κατά έργο.....	27
2.2 Σύστημα κατά φάση κοστολόγησης ή κοστολόγηση κατά τμήμα παραγωγικής διαδικασίας.....	28
2.3 Σύστημα εξατομικευμένης κοστολόγησης ή κοστολόγηση κατά έργο.....	29
2.3.1 Κατηγορίες στοιχείων κόστους παραγωγής.....	29
2.3.2 Λογιστική παρακολούθηση των υλικών.....	30
2.3.3 Βιβλίο αποθήκης και διακίνηση υλικών.....	30
2.3.4 Μη κανονικά ελλείμματα παραλαβής.....	37
2.3.5 Εξαγωγή πρώτων υλών για βιομηχανοποίηση.....	37
2.4 Οργανικά έξοδα κατ' είδος.....	39
2.4.1 Τρόπος λειτουργίας των υπολογαριασμών του 90.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα στην αναλυτική λογιστική».....	40
2.4.2 Άμεσα έξοδα παραγωγής.....	41
2.4.3 Άμεση εργασία.....	42
2.4.4 Έμμεση εργασία.....	42
2.5 Καταλογισμός του κόστους των κύριων τμημάτων με προϋπολογιστικό συντελεστή.....	44
2.6 Παραγωγή ελαττωματικών προϊόντων.....	45

2.6.1 Αποτίμηση ελαττωματικών προϊόντων.....	45
2.6.2 Κοστολόγηση με παραγωγή ελαττωματικών προϊόντων.....	46
2.7 Κέντρο Κόστους.....	47
2.8 Λογαριασμός 93 Κόστος της παραγωγής.....	48

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3.1 Εισαγωγή στην κατά φάση κοστολόγηση.....	51
3.2 Η σημαντική διαφορά στα δύο συστήματα είναι:.....	51
3.3 Αρχές της κατά φάσης κοστολόγησης.....	53
3.4 Κόστος πρώτων υλών.....	55
3.5 Κόστος εργασίας.....	55
3.6 Κόστος Γενικών βιομηχανικών εξόδων.....	55
3.7 Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής.....	56
3.8 Προσδιορισμός του κόστους του πρώτου τμήματος.....	57
3.8.1. Προσδιορισμός του κόστους κατά μονάδα προϊόντος του πρώτου τμήματος.....	57
3.8.2 Προσδιορισμός του κόστους της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους περιόδου.....	57
3.8.3 Προσδιορισμός του κόστους μεταφερθέντων στο επόμενο τμήμα.....	58
3.9. Προσδιορισμός του κόστους του δεύτερου τμήματος.....	58
3.9.1 Προσδιορισμός του κόστους κατά μονάδα προϊόντος του δεύτερου τμήματος.....	58
3.9.2 Προσδιορισμός του κόστους της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους περιόδου.....	60
3.9.3 Προσδιορισμός του κόστους μεταφερθέντων στο τμήμα.....	61
3.10 Παραγωγή υποπροϊόντων, ελαττωματικών προϊόντων και υπολειμμάτων στα τμήματα.....	61
3.11 Μέθοδοι αποτίμησης όταν υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη	

αρχής περιόδου.....	61
3.11.1 Μέθοδος F.I.F.O.....	62
3.11.2 Μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου.....	62
3.12 Κατανομή του κόστους, όταν παράγονται περισσότερα προϊόντα (ποικιλίες).....	62
3.12.1 Κατανομή του κόστους της εργασίας.....	63
3.12.2 Κατανομή Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.....	63
3.13 Φόρμες εγγραφών στην κατά φάση κοστολόγηση σύμφωνα με την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.....	64
3.13.1 Εγγραφές στον λογαριασμό 92.....	64
3.13.2 Εγγραφές στον λογαριασμό 93 της φάσης Ι.....	67
3.13.3 Εγγραφές στον λογαριασμό 94 για τα προϊόντα (ημικατεργασμένα) της φάσης Ι.....	69
3.13.4 Εγγραφές στον λογαριασμό 93 της φάσης ΙΙ.....	70
3.13.5 Εγγραφές στον λογ/μό 94 για τα προϊόντα της φάσης ΙΙ.....	71

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

4.1. Η άμεση κοστολόγηση.....	76
4.2. Σχέση άμεσης και πλήρους κοστολόγησης.....	79
4.3 Επιχειρήματα για την εφαρμογή της άμεσης κοστλ.....	81
4.4. Τομείς χρησιμοποίησης της άμεσης κοστολόγησης.....	83

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

5. 1 Κατανομή ενωμένου κόστους.....	86
5.1.1 Κατανομή ανάλογα με την ποσότητα των προϊόντων που παράγονται.....	87
5.1.2 Κατανομή ανάλογα με την αξία διάθεσης των προϊόντων που παράγονται.....	88
5.1.3 Κατανομή ανάλογα με την αξία διάθεσης των προϊόντων που	

παράγονται, αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες συμπλήρωσης.....	89
5.1.4 Κατανομή ανάλογα με την αξία διάθεσης των προϊόντων που παράγονται, αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες συμπλήρωσης αυτών και το κέρδος από τις δαπάνες συμπλήρωσης.....	91
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ^ο	
6.1 Λογαριασμοί ομάδας 9	104
 Βιβλιογραφία	 121

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ

Από τη στιγμή που ο άνθρωπος εμφανίστηκε στη γη εμφανίζονται και οι βασικές ανθρώπινες ανάγκες, όπως είναι η ανάγκη της τροφής, της ένδυσης, της στέγασης κ.λπ. Με την πάροδο του χρόνου και της κοινωνικής εξέλιξης οι ανάγκες πληθύνονται και ο άνθρωπος στην προσπάθεια του να ικανοποιήσει όσο το δυνατό περισσότερες ανάγκες δημιούργησε τις οικονομικές μονάδες.

Οικονομική μονάδα καλείται ο συστηματικός συνδυασμός των συντελεστών παραγωγής με σκοπό να καλυφθούν οι ανθρώπινες ανάγκες από οικονομικά αγαθά. Οι οικονομικές μονάδες που δρουν μέσα σε μία οικονομία είναι αναρίθμητες και διακρίνονται με τα παρακάτω κριτήρια:

1. του φορέως των
2. της περιουσιακής τους διάρθρωσης
3. του μεγέθους τους
4. του περιεχομένου της δράσης τους.

1. Ανάλογα με τον φορέα τους διακρίνονται:

Σε ιδιωτικές, όταν ο φορέας είναι πρόσωπο φυσικό ή νομικό, ιδιωτικού δικαίου πχ. Ιδιωτική επιχείρηση.

Σε δημόσιες, όταν ο φορέας είναι πρόσωπο νομικό, δημοσίου δικαίου ή το ίδιο το κράτος πχ. Το πανεπιστήμιο, ο δήμος.

Σε μικτές, όταν προκύπτουν από συνεργασία προσώπων ιδιωτικού και δημοσίου δικαίου.

2. Ανάλογα με την περιουσιακή τους διάρθρωση διακρίνονται από στατική και δυναμική άποψη.

Από στατική άποψη έχουμε οικονομικές μονάδες έντασης πάγιας

περιουσίας, όταν στον ισολογισμό υπερέχουν κατ'αξίαν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού, έντασης κυκλοφορούσας περιουσίας, όταν υπερισχύουν κατ'αξίαν τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και μικτής σύνθεσης, όταν παρατηρείται συγκερασμός και των δύο παραπάνω κατηγοριών.

Από δυναμική άποψη ,οι οικονομικές μονάδες διαχωρίζονται ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των εξόδων στο κόστος παραγωγής τους. Έτσι έχουμε οικονομικές μονάδες στις οποίες επικρατεί το ποσοστό των εξόδων των πρώτων υλών π.χ βιομηχανίες τροφίμων, το ποσοστό των εξόδων της εργασίας, π.χ software H/Y, το ποσοστό των εξόδων του κεφαλαίου π.χ υδροηλεκτρικές βιομηχανίες παραγωγής ρεύματος.

3. Ανάλογα με το μέγεθος οι οικονομικές μονάδες διακρίνονται σε μεγάλες μεσαίες και μικρές.

4. Ανάλογα με το περιεχόμενο της δράσης τους διακρίνονται: σε παραγωγικές, όταν αποβλέπουν στην παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών π.χ ένα εργοστάσιο ή ένα ξενοδοχείο και σε καταναλωτικές, όταν αποβλέπουν στην κατανάλωση των αγαθών.

Οι παραγωγικές πάλι οικονομικές μονάδες υποδιαιρούνται :

α) Στις εξισωτικές οι οποίες με τα έσοδα τους επιδιώκουν να καλύψουν τα έξοδα λειτουργίας τους. Οι οικονομικές μονάδες της κατηγορίας αυτής είναι δημοσίου χαρακτήρα π.χ Κρατικά νοσοκομεία.

β) Στις κτητικές ή προσαυξητικές οι οποίες πραγματοποιούν πλεόνασμα εσόδων- εξόδων, αλλά το πραγματοποιούμενο απ'αυτές κέρδος διατίθεται κατ'αρχήν για την αποτελεσματικότερη εξυπηρέτηση του σκοπού και την διερεύνηση της δράσης τους π.χ συνεταιρισμοί, σωματεία.

γ) Στις ποριστικές, οι οποίες επιδιώκουν το κέρδος και το πραγματοποιούμενο απ'αυτές κέρδος περιέρχεται κατ'αρχήν στους φορείς τους. Κατεξοχήν ποριστικές οικονομικές μονάδες είναι ιδιωτικές

επιχειρήσεις βιομηχανικές, εμπορικές, τραπεζικές, ναυτιλιακές, ξενοδοχειακές κ.λπ.

Επιχείρηση.

Επιχείρηση καλείται η ποριστική οικονομική μονάδα η οποία συνδυάζει τους παραγωγικούς συντελεστές (φύση- εργασία- κεφάλαιο) με σκοπό να παραχθούν οικονομικά αγαθά για την κάλυψη των κοινωνικών αναγκών με κίνητρο το κέρδος. Από άποψη περιεχομένου τις διακρίνουμε σε εμπορικές, βιομηχανικές, τραπεζικές, ναυτιλιακές, γεωργικές κ.λπ.

Από νομικής μορφής διακρίνονται σε ατομικές και εταιρικές.

Σκοπός των επιχειρήσεων είναι η παροχή χρησιμότητας με κάποια μορφή. Π.χ η βιομηχανική επιχείρηση η οποία μετατρέπει τους συντελεστές της παραγωγής σε έτοιμα προϊόντα δημιουργεί χρησιμότητα για όσους έχουν την ανάγκη των προϊόντων αυτών.

Επίσης η ασφαλιστική επιχείρηση παρέχει χρησιμότητα με την κάλυψη των κινδύνων.

Η ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Α) Έννοια της βιομηχανικής επιχείρησης.

Η βιομηχανική επιχείρηση ασχολείται με την μεταποίηση της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν, χρήσιμο για την ικανοποίηση των ανθρώπινων αναγκών.

Η βιομηχανική επιχείρηση υπάγεται στον Δευτερογενή τομέα παραγωγής και προκειμένου να πετύχει τον σκοπό της, συνδυάζει τους παραγωγικούς της συντελεστές όπως Α' ύλες, μηχανήματα, κτίρια, εργασία κ.τ.λ., δίνοντας χρήσιμη μορφή στις Α' ύλες μεταποιώντας τις σε χρήσιμα προϊόντα. Βασικό χαρακτηριστικό της βιομηχανικής επιχείρησης είναι ότι με τον συνδυασμό των παραγωγικών συντελεστών

μεταποιεί τις Α' ύλες σε έτοιμα προϊόντα.

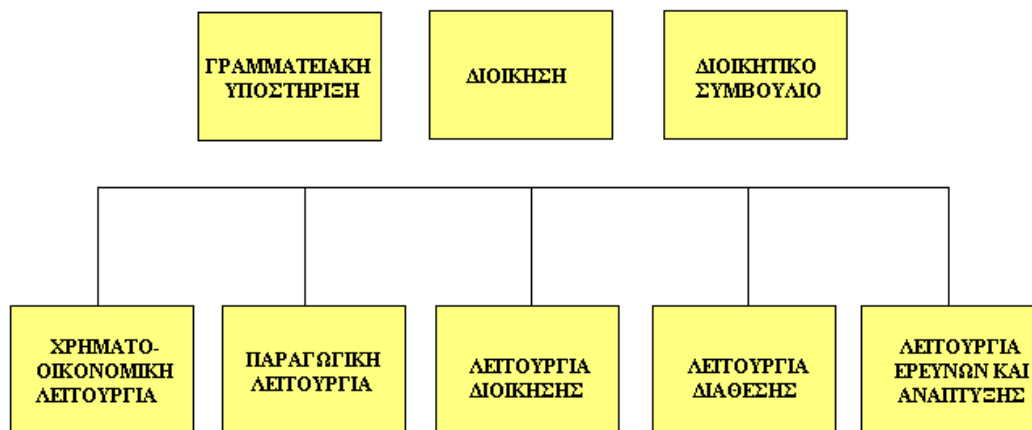
Η δημιουργία και η λειτουργία μιας βιομηχανικής επιχείρησης απαιτεί κεφάλαια γιατί:

α) είναι αρκετά δαπανηρός ο πάγιος εξοπλισμός (μηχανήματα, κτίρια κτλ.) τον οποίο χρειάζεται η επιχείρηση για να λειτουργήσει.

β) χρειάζονται επαρκή αποθέματα πρώτων υλών και άλλων σχετικών υλικών που και αυτά είναι δεσμευτικά χρηματικών κεφαλαίων.

γ) είναι χρονοβόρα η όλη οργάνωση και εγκατάσταση μιας βιομηχανικής επιχείρησης και έχει ανάγκη εξειδικευμένου εργατικού προσωπικού κατάλληλα με τα δεδομένα της σύγχρονης τεχνολογίας.

Β) Διοικητική διάρθρωση των βιομηχανικών μονάδων. Αν και κάθε επιχείρηση έχει τη δική της διοικητική δομή που την χαρακτηρίζει, το οργανόγραμμα μιας μεγάλης βιομηχανικής επιχείρησης, στην οποία θα υπάρχει και μεγάλος καταμερισμός έργου μπορεί να είναι:



Λειτουργική διάρθρωση βιομηχανικής επιχείρησης.

Οι δραστηριότητες που ασκούνται σε μία βιομηχανική επιχείρηση για να εκπληρωθεί κάποιος σκοπός ο οποίος συμβάλλει στην επιτυχία του τελικού στόχου της επιχείρησης καλείται λειτουργία.

Οι κύριες λειτουργίες μιας βιομηχανικής επιχείρησης είναι:

1. Παραγωγής, ή μετασχηματική στην οποία εντάσσεται και η λειτουργία των αγορών

2. Πωλήσεων.
3. Χρηματοοικονομική.
4. Διοίκησης
5. Ερευνών και ανάπτυξης.

Περιεχόμενο και ανάλυση των λειτουργιών.

1. Λειτουργία παραγωγής.

Αντικείμενο της λειτουργίας παραγωγής είναι η μετατροπή των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα με την βοήθεια των τεχνικών μέσων και γνώσεων. Η μετατροπή γίνεται με την εκτέλεση των παραγωγικών διαδικασιών. Με τον όρο παραγωγική διαδικασία εννοούμε οποιαδήποτε επέμβαση μηχανική ή χειρονακτική επί των πρώτων υλών, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την φυσική μεταβολή αυτών. Πολλές παραγωγικές διαδικασίες με τις οποίες συμπληρώνεται μία αυτοτελής μετατροπή καλείται κατεργασία. Παράδειγμα η σαπωνοποίηση η οποία αποτελεί μία αυτοτελή κατεργασία γίνεται με τις παρακάτω παραγωγικές διαδικασίες οι οποίες πρέπει να εκτελούνται χωρίς διακοπή.

1. Παραγωγική διαδικασία: Γέμισμα του λέβητα με λιπαρές ουσίες,
2. Παραγωγική διαδικασία : Προσθήκη αραιού διαλύματος αλκάλειως
3. Παραγωγική διαδικασία: Βράσιμο- ηρεμία
4. Παραγωγική διαδικασία : Απομάκρυνση υδαρούς στιβάδας.
5. Παραγωγική διαδικασία : Προσθήκη πυκνού διαλύματος αλκάλειως
6. Παραγωγική διαδικασία : Βράσιμο- ηρεμία.
7. Παραγωγική διαδικασία : Προσθήκη διαλύματος άλατος.
8. Παραγωγική διαδικασία : Απομάκρυνση υδαρούς στοιβάδας.

Χαρακτηριστικό γνώρισμα των παραγωγικών διαδικασιών είναι η εκτέλεση αυτών χωρίς διακοπή και σε περίπτωση διακοπής επαναλειτουργούν με δυσμενείς τεχνικές συνθήκες.

Παράδειγμα η σφυρηλάτηση του σιδήρου αν δεν γίνει την στιγμή που είναι ζεστός η θέρμανση επαναλαμβάνεται και μάλιστα με δυσμενείς τεχνικές συνθήκες. Μία κατεργασία ή μία σειρά κατεργασιών συμπληρώνουν μία παραγωγική φάση και το χαρακτηριστικό αυτής είναι η έντονη μεταβολή που επέρχεται στις πρώτες ύλες που βιομηχανοποιήθηκαν.

Κάθε μηχάνημα που εκτελεί μία παραγωγική διαδικασία αποτελεί θέση παραγωγής.

Κάθε μηχάνημα ή σειρά μηχανημάτων με τα οποία συμπληρώνεται μία κατεργασία καλείται θέση εργασίας. Το χαρακτηριστικό της θέσης εργασίας είναι η αδιάκοπη λειτουργία των επιμέρους κατεργασιών οι οποίες αποτελούν τις θέσεις παραγωγής.

Κάθε θέση εργασίας ονομάζεται τμήμα της παραγωγικής λειτουργίας και δεν ταυτίζεται με το τμήμα το οποίο υπάγεται σε κάποια διεύθυνση. Στην πρώτη περίπτωση το τμήμα χαρακτηρίζεται με λειτουργική έννοια και στην δεύτερη με διοικητική. Κάθε θέση εργασίας διατηρεί την αυτοτέλεια της και όταν υπάγεται οργανωτικά σε ένα τμήμα που περιλαμβάνει περισσότερες θέσεις εργασίας.

Τα τμήματα της παραγωγικής λειτουργίας διακρίνονται σε κύρια και βοηθητικά.

Κύρια τμήματα παραγωγής είναι εκείνα στα οποία γίνεται κατεργασία επί των πρώτων υλών σε οποιοδήποτε στάδιο της βιομηχανοποίησης κι αν βρίσκονται.

Βοηθητικά τμήματα ή υπηρεσίες είναι εκείνα που παράγουν υλικά ή υπηρεσίες απαραίτητες για τα κύρια παραγωγικά τμήματα.

Π.χ μία βιομηχανική επιχείρηση μπορεί να έχει βοηθητικές υπηρεσίες ατμοπαραγωγής και ηλεκτροπαραγωγής που παράγουν ατμό και ρεύμα για την λειτουργία των κύριων τμημάτων της. Στα κύρια τμήματα παραγωγής παράγονται προϊόντα δηλαδή υλικά αγαθά που

προκύπτουν από την παραγωγική διαδικασία. Τα προϊόντα ανάλογα με το βαθμό εξάντλησης των παραγωγικών κατεργασιών χαρακτηρίζονται σε :

Έτοιμα τελικά προϊόντα, όταν εξαντλούνται όλες οι παραγωγικές διαδικασίες.

Διάμεσα προϊόντα, όταν μπορούν να διατεθούν ως έχουν ή να υποστούν περαιτέρω κατεργασία.

Ημικατεργασμένα προϊόντα, αυτά που υπόκεινται σε μέρος ακεραίων κατεργασιών δυνάμενα να περιγραφούν ή να καταμετρηθούν.

Παραγωγική σε εξέλιξη, τα προϊόντα που έχουν υποστεί μέρος από το σύνολο των απαιτούμενων ακεραίων κατεργασιών μη δυνάμενα να περιγραφούν ή χαρακτηριστούν σαν ημικατεργασμένα.

Η σειρά των κατεργασιών για την παραγωγή προϊόντων ονομάζεται κύκλωμα παραγωγής και ο χρόνος που μεσολαβεί από την έναρξη της βιομηχανοποίησης μέχρι την παραγωγή των έτοιμων προϊόντων ονομάζεται χρόνος κυκλώματος παραγωγής. Η ανώτατη δυνατή παραγωγή κατά τη διάρκεια του συνολικού χρόνου λαμβάνοντας υπόψη τις παρενοχλήσεις καλείται παραγωγική δυναμικότητα των εγκαταστάσεων. Η σχέση του χρόνου εκμετάλλευσης των εγκαταστάσεων έναντι του συνολικού χρόνου καλείται βαθμός απασχόλησης.

Οι επιμέρους δραστηριότητες της λειτουργίας αγορών είναι:

1. Ο προγραμματισμός των αγορών δηλ. ο καθορισμός του χρόνου αγοράς, ο καθορισμός της ποσότητας αγοράς και η κατάρτιση της αίτησης αγοράς.
2. Η εκτέλεση των αγορών δηλ. η συλλογή πληροφοριών, η επιλογή της προσφοράς, η κατάρτιση της παραγγελίας αγοράς, ο έλεγχος των τιμολογίων και ο διακανονισμός αυτών.
3. Η παραλαβή της αγοράς δηλ. η παραλαβή της παραγγελίας, ο ποσοτικός και ποιοτικός έλεγχος.

4. Η αποθήκευση των αγορών δηλ. φυσική και λογιστική παρακολούθηση.
5. Η διακίνηση των αγορών δηλ. η εξαγωγή προς βιομηχανοποίηση, η φυσική μέτρηση και η λογιστική παρακολούθηση.

2. Λειτουργία διάθεσης.

Η λειτουργία αυτή περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες που δημιουργούνται από την στιγμή της παραγωγής των έτοιμων προϊόντων μέχρι να εισπραχθεί η αξία των πωληθέντων δηλ. αποθήκευση ετοιμών προϊόντων, πώληση ετοιμών προϊόντων, συσκευασία και φόρτωση, παροχή πιστώσεων και είσπραξη, λογιστήριο πωλήσεων κ.λπ.

3. Χρηματοοικονομική λειτουργία.

Αντικείμενο αυτής είναι η εξασφάλιση των απαραίτητων κεφαλαίων για την εκτέλεση του προγράμματος παραγωγής και διάθεσης.

4. Λειτουργία ερευνών και ανάπτυξης.

Αντικείμενο της λειτουργίας αυτής είναι η έρευνα και ο πειραματισμός νέων μεθόδων παραγωγής. Οι τεχνικές μελέτες και δοκιμές για την παραγωγή νέων προϊόντων.

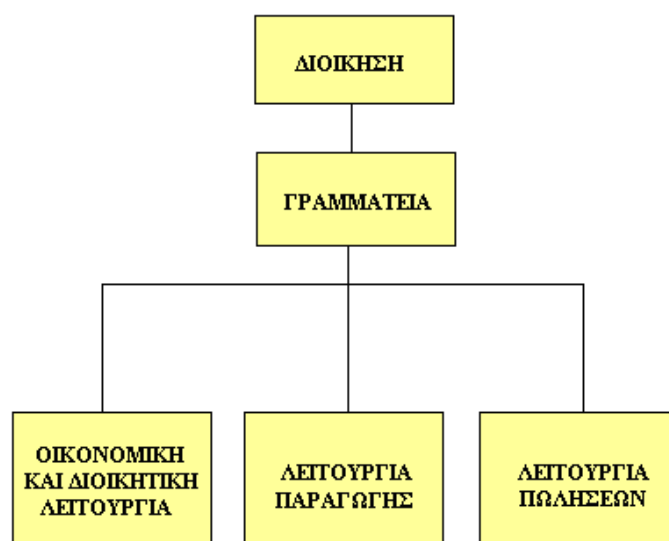
5. Διοικητική λειτουργία.

Η διοίκηση της επιχείρησης συντονίζει και επιβλέπει το έργο όλων των υπολοίπων λειτουργιών δηλ. θέτει τους τελικούς σκοπούς, καθορίζει τους στόχους για την επιτυχία των σκοπών και εποπτεύει την τήρηση αυτών. Κάνει κριτική των αποτελεσμάτων, επισημαίνονται οι αδυναμίες και λαμβάνονται μέτρα να μην επανεμφανιστούν στο μέλλον.

Διοικητική διάρθρωση βιομηχανικής επιχείρησης.

Η διοικητική διάρθρωση μεγάλων βιομηχανικών επιχειρήσεων

παρουσιάζεται στο παρακάτω σχήμα 1



Διοικητική Λογιστική και η σχέση της με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική.

ΚΛΑΔΟΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Χρηματοοικονομική Λογιστική (Financial Accounting)

Διοικητική Λογιστική (Management Accounting)

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Ασχολείται με την πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός επιχείρησης πχ: κράτος, τράπεζες κ. τ .λ

Έχει την μορφή προδιαγεγραμμένων εκθέσεων-καταστάσεων.

Δημοσιοποιείται σε τακτά χρονικά διαστήματα.

Πληροφορεί σε μεγάλο ποσοστό μέσω των οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσης (annual financial statements).

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Ασχολείται με την εσωτερική πληροφόρηση της επιχείρησης σε όλα τα επίπεδα της σε ότι αφορά:

Την ανάλυση του κόστους λειτουργίας (cost accounting).

Τον προγραμματισμό δράσης (planning).

Τον έλεγχο της υλοποίησης του προγραμματισμού (control).

Την αξιολόγηση της απόδοσης ατόμων και δραστηριοτήτων (evaluation).

ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ	Κυρίως εκτός της επιχείρησης	Εντός της επιχείρησης
ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΤΥΠΑ	Γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές	Ευελιξία - ανάλογα με το στόχο
ΕΜΦΑΣΗ	Στο σύνολο της επιχείρησης	Στα τμήματα & τις διαδικασίες της επιχείρησης
ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΑΝΑΦΟΡΩΝ	Σε τακτά χρονικά διαστήματα	Ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης
ΕΦΑΡΜΟΓΗ	Υποχρεωτική	Προαιρετική
ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΕΠΙΣΤΗΜΕΣ	Με το εμπορικό & το φορολογικό δίκαιο	Σημαντική ποικιλία (π.χ χρηματοοικονομικά)
ΟΡΙΖΟΝΤΑΣ	Έμφαση στα ιστορικά - απολογιστικά στοιχεία	Έμφαση στα μελλοντικά προϋπολογιστικά στοιχεία

ΘΕΩΡΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ -ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1 ΚΟΣΤΟΣ – ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

1.1.1 Βασικές έννοιες.

Πολλές φορές στην πράξη ακούγεται ο όρος " επένδυση ".

Με τον όρο αυτόν εννοούμε διάθεση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση διαφόρων αγαθών υλικών ή άυλων δηλ. Αναφερόμαστε στη φυσική κατάσταση διαφόρων περιουσιακών στοιχείων π. χ. Το μηχάνημα, το εμπόρευμα, το κτίριο κ.λπ. Οι επενδύσεις σε μία εμπορική επιχείρηση είναι τα εμπορεύματα, τα κτίρια, τα έπιπλα και ο εξοπλισμός.

Σε μία βιομηχανική επιχείρηση εκτός των μηχανημάτων, των κτιρίων, των πρώτων υλών, επένδυση είναι και οι υπηρεσίες των τρίτων που αγοράζει για την παραγωγή των ετοιμών προϊόντων. Το ποσό των χρημάτων που καταβάλλει για την απόκτηση της επένδυσης αποτελεί το κόστος αυτής.

1.1.2. Τα χαρακτηριστικά του κόστους είναι :

- α) Επένδυση χρηματικού ποσού.
- β) Η μορφή της επένδυσης είναι υλικά αγαθά ή υπηρεσίες και
- γ) Ο σκοπός της επένδυσης είναι η πραγματοποίηση εσόδων από τις πωλήσεις ή από την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Το κόστος εφόσον είναι επένδυση σε διάφορα περιουσιακά στοιχεία αποτελεί επομένως στοιχείο του ενεργητικού π.χ. Μηχανήματα, πρώτες ύλες.

Για τις υπηρεσίες όμως που δεν αποτελούν στοιχείο του ενεργητικού πρέπει να εξετάσουμε τον λειτουργικό χαρακτήρα αυτών.

Οι υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων της λειτουργίας παραγωγής ενώνονται με το κόστος των χρησιμοποιηθέντων υλικών και σχηματίζουν το *κόστος ετοιμών προϊόντων* το οποίο αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού.

Το κόστος των υπηρεσιών όμως που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων των λειτουργιών πωλήσεων, διοίκησης, χρηματοδότησης και ερευνών – ανάπτυξης δεν βρίσκεται σε στοιχεία του ενεργητικού, αλλά εξαφανίζεται μεταβαλλόμενο σε έξοδο.

Το κόστος συνεπώς των υπηρεσιών της λειτουργίας παραγωγής διατηρείται με άλλη μορφή ως κόστος ετοιμών προϊόντων των δε λοιπών λειτουργιών εξαντλείται και μεταβάλλεται σε έξοδο.

Το κόστος επίσης των πωληθέντων προϊόντων μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από τις πωλήσεις τους.

1.1.3 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί του κόστους, των εξόδων και των δαπανών.

Ορισμός του κόστους.

Κόστος είναι ένα αριθμητικό μέγεθος που αντιπροσωπεύει τα ποσά που επενδύθηκαν για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του κόστους είναι τα εξής :

III) Τα έξοδα που αφαιρούνται από τα έσοδα μιας περιόδου αντιστοιχούν στο κόστος των πωληθέντων.

IV) Τα έξοδα που αφαιρούνται από το μικτό αποτέλεσμα αποτελούνται από το κόστος των λειτουργιών Διοικήσεως, Διαθέσεως, Ερευνών και χρηματοδότησης.

Ορισμός της Δαπάνης.

Με τον όρο Δαπάνη εννοούμε την διαδικασία που ακολουθούμε στην πράξη για να πραγματοποιήσουμε το κόστος.

Ομοιότητες και διαφορές μεταξύ του κόστους, του εξόδου και της δαπάνης.

α) Το κόστος είναι στοιχείο του ενεργητικού ενώ το έξοδο είναι στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων.

β) Το κόστος μπορεί να μεταφέρεται από μια χρήση σε άλλη ενώ τα έξοδα επιβαρύνουν τη χρήση ή την περίοδο μέσα στην οποία πραγματοποιούνται

γ) Το κόστος προϋπάρχει πάντοτε του εξόδου ενώ δε συμβαίνει το αντίθετο.

δ) Το κόστος όταν αλλάζει μορφή δεν παράγει αποτέλεσμα αφού συγκρίνεται με ένα άλλο κόστος διαφορετικής μορφής αλλά ίσου ποσού.

ε) Το έξοδο αντίθετα συγκρίνεται πάντοτε με το έσοδο και από την

σύγκριση προσδιορίζεται πάντοτε ένα αποτέλεσμα δεδομένου ότι σπάνια τα δύο μεγέθη ταυτίζονται.

στ) Το κόστος και το έξοδο ταυτίζονται ποσοτικά μεταξύ τους αφού το έξοδο προέρχεται από το κόστος που εξαφανίζεται με την πώληση του γαθού.

ζ) Η δαπάνη ταυτίζεται τόσο με το κόστος όσο και με το έξοδο.

1.2 Κατηγορίες επενδύσεων.

Οι διάφορες μορφές κόστους που δημιουργούνται σε μία βιομηχανική επιχείρηση ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο πραγματοποιούνται ή τον ρυθμό κυκλοφορίας καλύπτουν δύο κατηγορίες επενδύσεων.

Πάγιες επενδύσεις ή κόστος πάγιας μορφής.

Αποτελούνται από τα υλικά ή άυλα στοιχεία τα οποία δεν προορίζονται για διάθεση αλλά για χρήση από την οικονομική μονάδα για μεγάλο χρονικό διάστημα και το κόστος τους μετατρέπεται με τον μηχανισμό των αποσβέσεων σε έτοιμα προϊόντα ή σε έξοδα.

Οι πάγιες επενδύσεις αποτελούνται από τα εξής στοιχεία : Γήπεδα – οικόπεδα – κτίρια – βιομηχανοστάσια – μηχανήματα – μηχανικές εγκαταστάσεις – έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός – μεταφορικά μέσα κ. πλ.

Τρέχουσες επενδύσεις ή κόστος τρέχουσας μορφής.

Αποτελούνται από τα ενσώματα αγαθά ή υπηρεσίες τα οποία προορίζονται να μεταπωληθούν αυτούσια ή βιομηχανοποιηθούν σε βραχύ χρονικό διάστημα κατά κανόνα όχι μεγαλύτερο της διαχειριστικής

περιόδου π.χ εμπορεύματα, πρώτες ύλες, αμοιβές προσωπικού κ.λπ

Το κόστος πάγιας μορφής μετατρέπεται σε κόστος τρέχουσας μορφής όταν τα πάγια στοιχεία αλλάξουν προορισμό π.χ τα μεταφορικά μέσα τα οποία προορίζονται για την μεταφορά των προϊόντων της επιχείρησης, αποφασίζεται να πωληθούν.

Επίσης το κόστος τρέχουσας μορφής μετατρέπεται σε κόστος πάγιας μορφής όταν αλλάζει ο προορισμός των αντίστοιχων αγαθών π.χ μεταφορικά μέσα που χρησιμοποιούνται για μεταπώληση από επιχείρηση αυτοκινήτων αποφασίζεται να χρησιμοποιηθούν για την μεταφορά του προσωπικού της. Επίσης όταν αναλώνονται πρώτες ύλες για ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων.

1.3 Κατηγορίες εξόδων.

Οργανικά έξοδα είναι εκείνα που γίνονται για την ομαλή λειτουργία της οικονομικής μονάδας και συσχετίζονται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος.

Ανόργανα έξοδα είναι εκείνα που δεν αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της οικονομικής μονάδας και δεν συσχετίζονται με τα οργανικά έσοδα αλλά συνδέονται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις.

1.4 Κατηγορίες εσόδων.

Οργανικά έσοδα είναι εκείνα που απορρέουν από την ομαλή εκμετάλλευση της οικονομικής μονάδας και συσχετίζονται με το οργανικό κόστος για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος.

Ανόργανα έσοδα είναι εκείνα που προέρχονται από τυχαίες και

ευκαιριακές πράξεις ή άλλες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας.

Ομαλά έσοδα είναι εκείνα που προέρχονται από την ομαλή και προγραμματισμένη πορεία της οικονομικής μονάδας.

Ανώμαλα έσοδα είναι εκείνα που οφείλονται σε συγκυριακά ή έκτακτα γεγονότα. Τα έσοδα αυτά δεν είναι προγραμματισμένα και η διάρκειά τους είναι συνήθως περιορισμένη.

1.5 Κατηγορίες κόστους.

Το κόστος διακρίνεται με δύο κριτήρια :

1. τον μηχανισμό της λειτουργίας του.
2. τον σκοπό για τον οποίο καταρτίζεται.

1.5.1. Με το πρώτο κριτήριο δηλαδή τον μηχανισμό λειτουργίας του διακρίνεται σε :

Κόστος κατ' είδος.

Κόστος κατά λειτουργία.

Κόστος κατά πεδίο ευθύνης.

Κόστος κατ' είδος ή δαπάνες κατ' είδος είναι η ανάλυση του κόστους κατά κατηγορία συντελεστών παραγωγής.

Κόστος κατά λειτουργία είναι η κατά λειτουργικό προορισμό συγκέντρωση του κόστους και γίνεται σύγκριση με το παραγόμενο έργο.

Κόστος κατά πεδίο ευθύνης είναι η συγκέντρωση του ελέγχιμου κόστους κατά πεδίο ιεραρχίας.

Μη ελέγξιμο είναι το κόστος που δεν μπορεί να ελεγχθεί σε κάποιο επίπεδο ιεραρχίας.

1.5.2 Με το δεύτερο κριτήριο δηλαδή το σκοπό για τον οποίο καταρτίζεται το κόστος διακρίνεται σε :

- I. το κόστος αποτελεί επένδυση αγοραστικής δύναμης σε αγαθά και υπηρεσίες.
- II. Το κόστος αποτελεί στοιχείο του **Ενεργητικού**.
- III. Το κόστος αλλάζει **μορφή** μέσα στην επιχείρηση.
- IV. Το κόστος **εξαφανίζεται** όταν το αγαθό ή η υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο πουληθεί, απολεσθεί ή διατεθεί σε τρίτους.

1.5.3 Κόστος πάγιας και Κόστος τρέχουσας μορφής.

- I) Τα **στοιχεία του ενεργητικού** έχουν ένα κόστος όμοιο από πλευράς διαδικασίας πραγματοποίησης αφού όλα αποκτούνται με την επένδυση αγοραστικής δύναμης.
- II) Το **κόστος παγίων (Κόστος πάγιας μορφής)** κυκλοφορεί με ρυθμούς πολύ αργούς. Ο ρυθμός εξαρτάται κατά κανόνα, από τον ωφέλιμο χρόνο ζωής του παγίου και διαφέρει σημαντικά από πάγιο σε πάγιο.
- III) Το **κόστος των αποθεμάτων (Κόστος τρέχουσας μορφής)**. Η κυκλοφορία του κόστους αυτού γίνεται πάντοτε δια μέσου των πωλήσεων αυτών των στοιχείων του ενεργητικού.

1.6 Ορισμός του εξόδου.

Έξοδο είναι το εκπνεύσαν ΚΟΣΤΟΣ που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως ή της περιόδου. Το κόστος εκπνέει όταν το αγαθό ή η υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο πουληθεί ή απολεσθεί.

Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του ΕΞΟΔΟΥ

I) Το έξοδο προέρχεται από το κόστος, δημιουργείται από αυτό και συνεπώς προϋπάρχει πάντοτε ως κόστος.

II) Το έξοδο αντιστοιχεί στο κόστος που εκπνέει κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και αφαιρείται από το έσοδο της περιόδου για να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα :

I) Πραγματικό κόστος.

II) Προκαθορισμένο κόστος.

III) Κόστος για επιχειρηματικές αποφάσεις.

IV) Αγορανομικό κόστος.

1.6.1 Πραγματικό κόστος

Το πραγματικό κόστος σχηματίζεται από στοιχεία πραγματικά και ομαλά. Ο προσδιορισμός του γίνεται μετά την πραγματοποίηση των δαπανών και γι' αυτό ονομάζεται και ιστορικό κόστος. Για την κατάρτισή του δεν λαμβάνονται υπόψη υπολογιστικά και ανώμαλα έξοδα.π.χ αμοιβή επιχειρηματία, υπερβολικές φύρες κατά την βιομηχανοποίηση των πρώτων υλών, πρόστιμα και προσ αυξήσεις φόρων και εισφορών.

Το πραγματικό κόστος προσδιορίζεται :

I. Στα αποθέματα πρώτων υλών και λοιπών υλικών με σκοπό την αποτίμηση των αναλώσεων και των μενόντων.

II. Στα παραγόμενα προϊόντα με σκοπό τον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους παραγωγής, του κόστους των

πωληθέντων και την αποτίμηση της απογραφής των μενόντων προϊόντων.

III. Σε δραστηριότητες και λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.

Πραγματικό κόστος παραγωγής.

Το πραγματικό κόστος παραγωγής σχηματίζεται μόνο από τις πραγματικές δαπάνες της λειτουργίας παραγωγής δηλ, τις δαπάνες των κύριων τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγής. Στις δαπάνες παραγωγής περιλαμβάνονται και οι δαπάνες της λειτουργίας των αγορών οι οποίες καταλογίζονται στα γενικά βιομηχανικά έξοδα ή απευθείας στο κόστος παραγωγής των προϊόντων. Επειδή προσδιορίζεται λογιστικά καλείται και λογιστικό κόστος.

Ο προσδιορισμός του γίνεται μετά την πραγματοποίηση των δαπανών και γι'αυτό ονομάζεται και ιστορικό κόστος.

Δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής τα γενικά έξοδα διοίκησης, έξοδα χρηματοδότησης και τα έμμεσα έξοδα πωλήσεων αλλά ή κατανέμονται στα έσοδα του κάθε προϊόντος ή αφαιρούνται συνολικά από το μικτό κέρδος.

Άμεσα έξοδα πωλήσεων.

Τα άμεσα έξοδα πωλήσεων εξατομικεύονται κατά πώληση, είναι μεταβλητά και βαρύνουν άμεσα το κόστος της συγκεκριμένης πώλησης, όπως είναι τα έξοδα μεταφοράς. Τα έξοδα αυτά στο λογιστικό σχέδιο παρακολουθούνται με τον λογαριασμό 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων».

Έμμεσα έξοδα πωλήσεων.

Τα έμμεσα έξοδα πωλήσεων σε αντίθεση με τα άμεσα πραγματοποιούνται για όλες τις πωλήσεις και είναι τα έξοδα της λειτουργίας διάθεσης που δεν εξατομικεύονται για συγκεκριμένη

πώληση. Τα έξοδα αυτά είναι κατά το μεγαλύτερο μέρος τους σταθερά και ημιμεταβλητά. Η επιβάρυνση των προϊόντων με τα έξοδα αυτά γίνεται με μερισμό με τις ακατάλληλες μονάδες έργου.

Μη ενσωματωμένες δαπάνες στο κόστος παραγωγής.

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

Ενδεικτικές περιπτώσεις τέτοιων δαπανών είναι οι εξής :

1. Τα παντός είδος πρόστιμα και προσαυξήσεις
2. Οι τόκοι υπερημερίας.
3. Οι ποινικές ρήτρες.
4. Οι δωρεές και οι εισφορές για κοινωφελείς σκοπούς, τα δώρα και βοηθήματα και οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στο προσωπικό.
5. Η πληρωμή ημερών απεργίας του προσωπικού.
6. Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές.
7. Οι δαπάνες προηγούμενων χρήσεων.
8. Τα ασφάλιστρα ζωής των μελών της επιχείρησης.
9. Οι υπολογιστικές δαπάνες και το τεκμαρτό ενοίκιο.
10. Οι αποσβέσεις των δαπανών ιδρύσεως.
11. Οι αποσβέσεις των δαπανών πρώτης εγκατάστασης.
12. Τα ασφάλιστρα ζωής και πιστώσεων.
13. Οι προβλέψεις για υποτιμήσεις.
14. Οι δαπάνες που αντιστοιχούν στην αργία ή την υποαπασχόληση της επιχείρησης. Οι δαπάνες αυτές αποτελούν το σταθερό κόστος που δεν απορροφάται από την πραγματική απασχόληση γιατί αυτή είναι μικρότερη της κανονικής.

1.6.2 Προκαθορισμένο κόστος

Το κόστος που καταρτίζεται στην αρχή της κοστολογικής περιόδου με βάση προϋπολογιστικά στοιχεία της επιχείρησης λέγεται προκαθορισμένο κόστος και στην κατηγορία αυτή ανήκουν το προϋπολογιστικό και το πρότυπο κόστος.

Το πρότυπο κόστος διαφέρει από το προϋπολογιστικό κόστος στα εξής :

α) Με το προϋπολογιστικό κόστος επιδιώκεται να προσδιοριστεί το ποσό στο οποίο θα ανέλθει το πραγματικό κόστος παραγωγής του προϊόντος και χρησιμεύει για τον καθορισμό των τιμών πώλησεως των προϊόντων.

Κάθε απόκλιση αυτού από το πραγματικό κόστος συνιστά κόστος και στο τέλος της περιόδου όταν εφαρμόζεται προϋπολογιστική κοστολόγηση γίνονται εγγραφές προσαρμογής στο πραγματικό κόστος.

β) Ενώ το πρότυπο κόστος έχει σκοπό να καθορίσει το ποσό στο οποίο πρέπει να ανέλθει το πραγματικό κόστος δηλαδή στο πρότυπο κόστος κυριαρχεί το " δεοντολογικό " στοιχείο.

Κάθε απόκλιση του πρότυπου από το πραγματικό κόστος συνιστά αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) και μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

γ) Το προϋπολογιστικό και το πρότυπο κόστος όταν καρτίζονται λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία από το παρελθόν αλλά τα δεδομένα από το παρελθόν κατά την κατάρτιση του πρότυπου κόστους λαμβάνονται υπόψη αφού προηγουμένως γίνει κριτική ανάλυση η οποία φέρει σε φως τα πέραν του ομαλού πραγματοποιημένα έξοδα.

1.7 Μονάδες έργου- βαθμός απασχόλησης

Το έργο μίας βιομηχανικής επιχείρησης πραγματοποιείται από πολλές δραστηριότητες. Το παραγόμενο έργο κάθε δραστηριότητας πρέπει να μετρηθεί για να είναι δυνατή η σύγκρισή του με τις αντίστοιχες δαπάνες της κάθε δραστηριότητας. Για την μέτρηση αυτή πρέπει να βρεθεί η κατάλληλη μονάδα έργου η οποία χρησιμεύει σαν κριτήριο μερισμού του λειτουργικού κόστους στους εκάστοτε φορείς κόστους.

1.7.1 Μονάδες έργου μεταποιητικής λειτουργίας

Το έργο των λειτουργικών υποδιαρέσεων της μεταποιητικής λειτουργίας πρέπει να εξεταστεί, αφενός μεν σαν έργο των βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγής και αφετέρου σαν έργο των κύριων τμημάτων παραγωγής.

1.7.2 Έργο κύριων τμημάτων παραγωγής:

Εξαρτάται από την φύση της παραγωγικής διαδικασίας, τον αριθμό των παραγόμενων προϊόντων και από την τεχνολογική κατάσταση του μηχανικού εξοπλισμού.

1.8 Συμπεριφορά του κόστους όταν μεταβάλλεται ο βαθμός απασχόλησης

Ο βαθμός απασχόλησης μίας επιχείρησης μπορεί να εκφραστεί και με ποσοστό το οποίο προκύπτει από την σχέση: πραγματική παραγωγή περιόδου / μέγιστη παραγωγή περιόδου. Πρέπει να προσδιορίζεται για μικρά χρονικά διαστήματα για να αποφεύγονται οι συμψηφισμοί των αυξομειώσεων της πραγματικής παραγωγής.

1.8.1 Σταθερό κόστος

Όταν ο βαθμός απασχόλησης μίας επιχείρησης μεταβάλλεται είτε προς τα πάνω είτε προς τα κάτω τότε παρατηρούμε ότι το συνολικό κόστος δεν αυξομειώνεται ανάλογα με την αυξομείωση του Β.Α.

Η συμπεριφορά αυτή οφείλεται στο ότι υπάρχουν στοιχεία του κόστους τα οποία δεν επηρεάζονται από την ποσοτική αυξομείωση της παραγωγής. Το κόστος αυτό είναι το σταθερό της επιχείρησης το οποίο είναι ανεξάρτητο του όγκου της παραγωγής και παραμένει αμετάβλητο σε όλους τους Β.Α. Συνήθως σταθερό κόστος είναι: Οι χρονικές αποσβέσεις των εγκαταστάσεων, οι αμοιβές των βασικών στελεχών της επιχείρησης, τα ενοίκια που καταβάλλει η επιχείρηση κ.λ.π.

1.8.1.1 Επίπτωση σταθερού κόστους κατά μονάδα απασχόλησης.

Εξαρτάται από τον αριθμό των μονάδων απασχόλησης που θα πραγματοποιηθούν σε μία ορισμένη περίοδο.

1.8.1.2 Κόστος εκκίνησης της παραγωγής.

Ο χρόνος λειτουργίας των μηχανημάτων σε μία βιομηχανική επιχείρηση υποδιαιρείται στον προπαρασκευαστικό χρόνο και στον ωφέλιμο χρόνο.

Προπαρασκευαστικός είναι ο χρόνος κατά τον οποίο γίνεται προετοιμασία για την έναρξη της παραγωγικής διαδικασίας και ωφέλιμος είναι ο κύριος χρόνος κατά την διάρκεια του οποίου παράγονται τα προϊόντα της επιχείρησης.

1.8.1.3 Μεταβολή του σταθερού κόστους

Το σταθερό κόστος της επιχείρησης μεταβάλλεται στις εξής περιπτώσεις:

α) Όταν σε μία χρονική περίοδο μεταβάλλονται τα σταθερά στοιχεία

του κόστους π.χ. αύξηση των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση, αύξηση μισθών των στελεχών της επιχείρησης κλπ.

β) Όταν μακροχρόνια αυξάνει ο βαθμός απασχόλησης της επιχείρησης π.χ. από βαθμό απασχόλησης 50% αυξάνεται στο 70%. Στην περίπτωση αυτή που αυξάνει την παραγωγή της πρέπει να δραστηριοποιήσει ορισμένα τμήματα που μέχρι τώρα δεν είχε για την διάθεση των προϊόντων της, όπως π.χ. να δημιουργήσει ένα τμήμα προώθησης των πωλήσεων με πρόσληψη προσωπικού ή να δημιουργήσει μία υπηρεσία είσπραξης των απαιτήσεων που προκύπτουν από τις πωλήσεις. Επίσης πρέπει να στελεχώσει το λογιστήριο με εξειδικευμένα στελέχη που αμείβονται περισσότερο.

γ) Όταν η επιχείρηση αυξάνει την παραγωγική της δυναμικότητα με ίδρυση νέων τμημάτων παραγωγής. Αντίθετα με την μείωση της παραγωγικής δυναμικότητας που επέρχεται με την κατάργηση ενός τμήματος, το σταθερό κόστος μειώνεται.

1.8.2 Μεταβλητό κόστος

Μεταβλητό κόστος είναι εκείνο το οποίο μεταβάλλεται λόγω της μεταβολής του βαθμού απασχόλησης της επιχείρησης. Σε αντίθεση με το σταθερό κόστος το μεταβλητό αυξομειώνεται από την αυξομείωση του βαθμού απασχόλησης και το συνολικό μέγεθος αυτού είναι συνάρτηση της ποσότητας των μεταβλητών συντελεστών.

Κατηγορίες μεταβλητού κόστους

Το μεταβλητό κόστος ανάλογα με τον ρυθμό της μεταβολής του σε σχέση με την μεταβολή του βαθμού απασχόλησης διακρίνεται :

α) Σε αναλογικό, όταν μεταβάλλεται κατά το ίδιο ποσοστό που μεταβάλλεται και ο βαθμός απασχόλησης.

β) Σε αύξον, όταν μεταβάλλεται κατά μεγαλύτερο ποσοστό απ' ότι μεταβάλλεται ο βαθμός απασχόλησης π.χ υπερωρίες ή νυχτερινή εργασία

που αμείβονται με προσαυξήσεις.

γ) Σε φθίνον, όταν μεταβάλλεται κατά μικρότερο ποσοστό απ' ότι μεταβάλλεται ο βαθμός απασχόλησης. Π.χ στην τιμή αγοράς των πρώτων υλών γίνεται έκπτωση λόγω σημαντικών αγορών ή μειώνεται το μεταφορικό κόστος κατά μονάδα πρώτης ύλης.

1.8.3 Ημιμεταβλητό κόστος :

Είναι το κόστος εκείνο του οποίου ένα μέρος υπάρχει σε βαθμό απασχόλησης μηδέν και αυτό είναι το σταθερό κόστος το οποίο είναι ανεξάρτητο του όγκου της παραγωγής και παραμένει αμετάβλητο σε όλους τους βαθμούς απασχόλησης. Το άλλο μέρος μεταβάλλεται με την αυξομείωση του βαθμού απασχόλησης και είναι το μεταβλητό κόστος. Π.χ το κόστος του ηλεκτρικού ρεύματος, το κόστος της βοηθητικής υπηρεσίας ατμοπαραγωγής αποτελούν ενδεικτικές περιπτώσεις ημιμεταβλητού κόστους.

Το συνολικό σταθερό κόστος μιας επιχείρησης αποτελείται από το βασικό σταθερό συν το σταθερό μέρος των ημιμεταβλητών στοιχείων του κόστους.

Μέσο κόστος: Προκύπτει από τη διαίρεση του συνολικού κόστους περιόδου με τη συνολική παραγωγή της περιόδου.

Κόστος άμεσο: Είναι εκείνο που εξατομικεύεται κατά φορέα κόστους π.χ το κόστος πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας.

Κόστος έμμεσο: Είναι εκείνο που αφορά περισσότερους φορείς κόστους και ο επιμερισμός του κατά φορέα γίνεται με την επιλογή των κατάλληλων κριτηρίων ανάλογα με την δαπάνη που μερίζεται.

9. Τυπολόγιο Κοστολόγησης.

Αρχικό Κόστος = ΑΥ (αναλώσεις πρώτων υλών) + ΑΕ (κόστος άμεσης εργασίας)

Κόστος Μετατροπής = ΑΕ + ΓΒΕ

Κόστος παραγωγής περιόδου (Τρέχον Κόστος) = ΑΥ + ΑΕ + ΓΒΕ

Συνολικό Βιομηχανικό Κόστος Παραγωγής Περιόδου (Σ.Β.Κ.Π.Π)= Τρέχον Κόστος + ΠΕ αρχής

Κόστος Παραγωγής (παραχθέντων)= Σ.Β.Κ.Π.Π – ΠΕ τέλους

και

Κόστος Παραγωγής = ΠΕ αρχής + Κόστος παραγωγής περιόδου (Τρέχον Κόστος) – ΠΕ τέλους

Κόστος Αναλώσεων Πρώτων Υλών= Α. Απογραφή Πρώτων Υλών + Αγορές Πρώτων Υλών (καθαρές) – Τ. Απογραφή Πρώτων Υλών

Κόστος Πωληθέντων = Α. Απογραφή Ετοιμών Προϊόντων + Κόστος Παραγωγής - Τ. Απογραφή Ετοιμών Προϊόντων

Κόστος Ετοιμών Προϊόντων προς Διάθεση = Α. Απογραφή Ετοιμών Προϊόντων + Κόστος Παραγωγής

Μικτό αποτέλεσμα από πώληση αποθεμάτων = Καθαρές πωλήσεις αποθεμάτων – Κόστος πωληθέντων αποθεμάτων.

Καθαρό αποτέλεσμα περιόδου = Μικτά αποτελέσματα – Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα – Έκτακτα και ανόργανα έξοδα + έκτακτα και ανόργανα έσοδα.

Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα (Κόστος περιόδου) = Έξοδα λειτουργίας διοίκησης + Έξοδα λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης + Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως + Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Συντελεστής Ορθολογικής Επιβάρυνσης¹ = Προϋπολογιστικά ΓΒΕ/ Κόστος άμεσης εργασίας ή ώρες άμεσης εργασίας ή ώρες λειτουργίας μηχανών κ.ο.κ (προϋπολογιστικά ποσά) (% ή απόλυτος αριθμός)

Καταλογισθέντα ΓΒΕ² = Συντελεστής Επιβάρυνσης Χ Πραγματικό κόστος ΑΕ ή Πραγματικές Ώρες ΑΕ ή Πραγματικές ώρες λειτουργίας μηχανών κ.ο.κ

Σημείωση: Τα υπέρ – υπό κοστολογισθέντα ΓΒΕ, προσαρμόζουν αναλυτικά το κόστος των πωληθέντων, το κόστος των μενόντων τέλους σε προϊόντα, και την ΠΕ τέλους

¹ Σε περίπτωση που χρησιμοποιείται το σύστημα της ορθολογικής επιβάρυνσης τους κόστους.

² Σε περίπτωση που χρησιμοποιείται το σύστημα της ορθολογικής επιβάρυνσης τους κόστους.

ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

2 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

2.1 Σύστημα εξατομικευμένης κοστολόγησης ή κοστολόγηση κατά έργο.

Το σύστημα αυτό εφαρμόζεται όταν από την επιχείρηση παράγονται προϊόντα διαφορετικών προδιαγραφών σύμφωνα με τις απαιτήσεις των πελατών. Το έργο συνήθως αντιπροσωπεύει μία παραγγελία πελάτη και κάθε μονάδα παραγωγής είναι διαφορετική από τις άλλες. Π.χ. κατασκευή επίπλων ή κατασκευή ενός ατμολέβητα. Η ποσότητα μπορεί να είναι είτε ένα προϊόν είτε περισσότερα αλλά ομοειδή. Για την παραγωγή των προϊόντων αυτών χρησιμοποιούνται διαφορετικές πρώτες ύλες, διαφορετική άμεση εργασία και διαφορετικές λοιπές δαπάνες παραγωγής. Τα προϊόντα όταν βρίσκονται στο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας εξατομικεύονται, όταν σε κάθε παρτίδα παραγωγής δοθεί ένας αριθμός που ονομάζεται εντολή παραγωγής π.χ 120 . Συνήθως οι αριθμοί αυτοί δίνονται κατά σειρά.

Το κόστος κάθε εντολής παραγωγής αναλύεται σε πρώτες ύλες, άμεση εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα και όταν παράγονται περισσότερες από μία μονάδες το κατά μονάδα κόστος βρίσκεται διαιρώντας το συνολικό κόστος με τον αριθμό των μονάδων παραγωγής.

2.2 Σύστημα κατά φάση κοστολόγησης ή κοστολόγηση κατά τμήμα παραγωγικής διαδικασίας.

Το σύστημα αυτό εφαρμόζεται σε συνεχή μαζική παραγωγή σταθερών προδιαγραφών και το κόστος συγκεντρώνεται κατά τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας το οποίο αποτελεί ξεχωριστό κέντρο κόστος. Το κόστος της κάθε φάση παραγωγής αναλύεται σε πρώτες ύλες, εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα. Το κατά μονάδα κόστος βρίσκεται διαιρώντας το συνολικό κόστος της κάθε φάσης με τον αριθμό των μονάδων παραγωγής της αντίστοιχης φάσης. Το κόστος του έτοιμου προϊόντος εμφανίζεται στην τελευταία φάση και περιλαμβάνει το κόστος όλων των προηγούμενων φάσεων. Λογιστικά κάθε φάση που δίνει πιστώνεται με το κόστος των μεταφερθέντων μονάδων και η φάση που παίρνει χρεώνεται. Σύμφωνα με το Ε. Γ. Λ. Σ. Οι παντός είδους ποσοτικές διακινήσεις της επιχείρησης γίνονται πάντα με τη μεσολάβηση του λογαριασμού 94 και ποτέ του 93. Στις περιπτώσεις που οι ποσοτικές διακινήσεις γίνονται χωρίς πραγματική εισαγωγή στην αποθήκη, η χρεωπίστωση των λογαριασμών αποθήκης γίνεται λογιστικά με παραστατικά που εκδίδονται για το σκοπό αυτό. Η μέθοδος της κατά φάση κοστολόγησης εφαρμόζεται σε βιομηχανίες μαζικής παραγωγής όπως είναι χημικές βιομηχανίες, τσιμεντοβιομηχανίες κ.λπ.

2.3 Σύστημα εξατομικευμένης κοστολόγησης ή κοστολόγηση κατά έργο.

2.3.1 Κατηγορίες στοιχείων κόστους παραγωγής.

Υλικά

Με τον όρο υλικά χαρακτηρίζονται οι παρακάτω λογαριασμοί του Ε. Γ. Λ. Σ.

Πρώτες ύλες καλούνται εκείνα τα υλικά τα οποία με την βοήθεια τεχνικών μέσων και γνώσεων μετατρέπονται σε έτοιμα προϊόντα. Διακρίνονται με ευκρίνεια στα έτοιμα προϊόντα και το κόστος αυτών συμμετέχει συνήθως κατά το μεγαλύτερο ποσοστό στο ολικό κόστος του προϊόντος. Π.χ το ύφασμα στα έτοιμα ενδύματα αποτελεί πρώτη ύλη, το ξύλο στις βιομηχανίες επίπλων.

Βοηθητικές ύλες καλούνται τα υλικά τα οποία έχουν μικρή αξία δεν διακρίνονται με ευκρίνεια στα έτοιμα προϊόντα που δεν μπορούν να εξατομικευθούν κατά προϊόν π.χ οι κλωστές που χρησιμοποιούνται για την ραφή των ετοιμών ενδυμάτων.

Αναλώσιμα υλικά είναι τα υλικά που καταναλώνονται για να γίνει η βιομηχανοποίηση των πρώτων υλών όπως είναι τα καύσιμα και λιπαντικά, τα ανταλλακτικά, τα υλικά συντήρησης κ.λπ.

Είδη συσκευασίας είναι τα υλικά που αγοράζονται ή παράγονται για να γίνει η συσκευασία των προϊόντων της επιχείρησης π.χ τα σιδηρά δοχεία, φιάλες υγραερίου κ.λπ. Τα είδη συσκευασίας που αγοράζονται με σκοπό να μεταπωληθούν θεωρούνται σαν εμπορεύματα και αυτά που παράγονται θεωρούνται έτοιμα προϊόντα και προσδιορίζονται αναλυτικά αποτελέσματα.

Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά που χρησιμοποιούνται για να γίνει η συσκευασία των προϊόντων της επιχείρησης, η οποία είναι απαραίτητη για την διάθεσή τους στην αγορά. Π.χ αναψυκτικά κ.λπ.

Είναι έτοιμα να πωληθούν αφού προηγουμένως συσκευαστούν σε πλαστικές φιάλες.

Βασικό γνώρισμα των ειδών συσκευασίας από τα υλικά συσκευασίας είναι η χρησιμοποίηση αυτών. Τα υλικά συσκευασίας είναι της μιας χρήσης ενώ τα είδη συσκευασίας επαναχρησιμοποιούνται.

2.3.2 Λογιστική παρακολούθηση των υλικών.

Οι λογαριασμοί του Ε. Γ. Λ. Σ στην ομάδα 9 με τους οποίους παρακολουθούνται τα παραπάνω υλικά της επιχείρησης είναι οι εξής :

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες

94.25 Αναλώσιμα υλικά

94.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων.

94.28 Είδη συσκευασίας.

2.3.3 Βιβλίο αποθήκης και διακίνηση υλικών.

Στο βιβλίο αποθήκης παρακολουθούνται τα υλικά κατά ομοειδής κατηγορίες και αναλυτικά κατ' είδος. Η έννοια του είδους προσδιορίζεται από τα γενικά χαρακτηριστικά του υλικού και αποτελεί την τελευταία ανάλυση του λογαριασμού των υλικών. Η παρακολούθηση γίνεται για κάθε εισαγωγή και εξαγωγή και ξεχωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Από το βιβλίο αποθήκης ανά πάσα στιγμή προκύπτουν τα υπόλοιπα και η χρησιμότητα είναι σημαντική για λόγους διαχειριστικούς και κοστολογικούς. Το βιβλίο αποθήκης τηρείται υποχρεωτικά από ορισμένες επιχειρήσεις που πληρούν τις διατάξεις του φορολογικού νόμου. Τηρείται υπό μορφή καρτελών για να είναι περισσότερο εύχρηστες και τα είδη που αναγράφονται σε αυτές είναι κωδικοποιημένα για να παρακολουθούνται μηχανογραφικά.

ολοκληρώνεται η εισαγωγή. Για λόγους διαχειριστικούς και οργανωτικούς οι καρτέλες αποθήκης κατά ποσότητα τηρούνται και από τον αποθηκάριο στον φυσικό χώρο της αποθήκης.

Εγγραφή για αγορές πρώτων υλών στην αναλυτική λογιστική.

Με το τιμολόγιο αγοράς γίνεται η παρακάτω εγγραφή:

94 Αποθέματα	XXXX	
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας		
94.24.00 Πρώτες ύλες		
94.24.00.00 Πρώτη ύλη <A>		
94.24.00.01 Πρώτη ύλη 		
90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί		XXXX
90.02 Αγορές λογισμένες		
90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας λογισμένα		

Οι καρτέλες αποθήκης ενημερώνονται ως προς την εισαγωγή κατά ποσότητα και αξία.

Επιστροφή πρώτων υλών στον προμηθευτή.

Για επιστροφές πρώτων υλών στον προμηθευτή εκδίδεται Δελτίο επιστροφής από την αποθήκη και στη συνέχεια ο προμηθευτής εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο.

Εγγραφή για τις επιστροφές στην αναλυτική λογιστική.

90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί	XXXX	
90.02 Αγορές λογισμένες		

90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά
συσκευασίας λογισμένα

94 Αποθέματα

XXXX

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά
συσκευασίας

94.24.00 Πρώτες ύλες

94.24.00.00 Πρώτη ύλη <A>

94.24.00.01 Πρώτη ύλη

Οι καρτέλες των πρώτων υλών ενημερώνονται κατά ποσότητα και αξία αφαιρετικά από την χρέωση.

Πλεονάσματα κατά την παραλαβή των πρώτων υλών.

Στη σπάνια περίπτωση όπου κατά την παραλαβή διαπιστώνεται πλεόνασμα μεταξύ της ποσότητας που παραλαμβάνεται και της ποσότητας που τιμολογήθηκε οι καρτέλες αποθήκης χρεώνονται με την ποσότητα που παραλήφθηκε και με την αξία του τιμολογίου. Συνεπώς το πλεόνασμα μειώνει την τιμή κτήσης της μονάδας των πρώτων υλών.

Ελλείμματα κατά την παραλαβή των πρώτων υλών.

Τα ελλείμματα που διαπιστώνονται μεταξύ της ποσότητας που παραλαμβάνεται και της ποσότητας που τιμολογήθηκε διακρίνονται σε κανονικά δηλ. Φυσιολογικά που δικαιολογούνται από τις συνθήκες μεταφοράς και μη κανονικά που είναι πέραν των φυσιολογικών.

Κανονικά ελλείμματα παραλαβής.

Στην περίπτωση του κανονικού ελλείμματος οι καρτέλες αποθήκης χρεώνονται με την ποσότητα που παραλήφθηκε και με την αξία του τιμολογίου. Με την ίδια αξία χρεώνεται και ο λογαριασμός 94.24.00

2. Αγορά πρώτης ύλης Y2 μονάδες 10.000 προς 100 Ευρώ τη μονάδα. Από την αποθήκη των πρώτων υλών παραλήφθηκαν 9.800 μον. Το έλλειμμα χαρακτηρίζεται ως κανονικό και είναι μέσα στα φυσιολογικά όρια. Υπάρχει ασφαλιστική κάλυψη.

Να γίνουν οι εγγραφές.

94 Αποθέματα	980.000	
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας		
94.24.00 Πρώτες ύλες		
94.24.00.00 Πρώτη ύλη Y2		
90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί	980.000	
90.02 Αγορές λογισμένες		
90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας λογισμένα		

3. Αγορά πρώτης ύλης Y3 μονάδες 10.000 προς 100 ευρώ τη μονάδα. Από την αποθήκη των πρώτων υλών παραλήφθηκαν 9800 μονάδες. Το έλλειμμα χαρακτηρίζεται ως κανονικό και είναι μέσα στα φυσιολογικά όρια. Υπάρχει ασφαλιστική κάλυψη για 100 μονάδες προς 120 ευρώ τη μονάδα.

Να γίνουν οι εγγραφές:

94 Αποθέματα	988.000	
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας		
94.24.00 Πρώτες ύλες		
94.24.00.00 Πρώτη ύλη Y3		

90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί	988.000
90.02 Αγορές λογισμένες	
90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά	

4. Αγορά πρώτης ύλης Υ4 μονάδες 10.000 προς 100 ευρώ τη μονάδα. Από την αποθήκη των πρώτων υλών παραλήφθηκαν 9500 μονάδες. Το έλλειμμα χαρακτηρίζεται ως κανονικό και είναι μέσα στα φυσιολογικά όρια. Το έλλειμμα αναγνωρίζεται από την ασφαλιστική εταιρεία προς 200 ευρώ τη μονάδα.

Να γίνουν οι εγγραφές:

94 Αποθέματα	950.000	
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας		
94.24.00 Πρώτες ύλες		
94.24.00.00 Πρώτη ύλη Υ4		
90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί	50.000	
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα		
90.08.01 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα		
90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί	950.000	
90.02 Αγορές λογισμένες		
90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά		
98 Αναλυτικά αποτελέσματα		50.000
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως		
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη		

Στη γενική λογιστική χρεώνεται ο λογαριασμός <<Πρώτες και βοηθητικές ύλες>> με 950.000ευρώ, χρεώνεται η ασφαλιστική εταιρεία με 100.000ευρώ, δηλαδή 500 μονάδες έλλειμμα προς 200ευρώ που είναι η συμφωνία. Με τη διαφορά των 50.000ευρώ πιστώνεται ο λογαριασμός 81.03 <<Έκτακτα κέρδη>>.

2.3.4 Μη κανονικά ελλείμματα παραλαβής

Στην περίπτωση του μη κανονικού ελλείμματος η διαφορά που προκύπτει μεταξύ πραγματικού και κανονικού συνιστά έκτακτη ζημιά. Αν το έλλειμμα είναι ασφαλισμένο τότε με την αξία του ελλείμματος χρεώνεται η ασφαλιστική εταιρεία. Σε περίπτωση που η αξία του ελλείμματος διαφέρει από την αποζημίωση της ασφαλιστικής εταιρείας η διαφορά συνιστά έκτακτο αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά).

2.3.5 Εξαγωγή πρώτων υλών για βιομηχανοποίηση.

Για κάθε εξαγωγή πρώτης ύλης εκδίδεται από τον φυσικό χώρο της αποθήκης πρώτων υλών << Δελτίο εξαγωγής πρώτων υλών >> και υπογράφεται από τον αποθηκάριο και τον υπεύθυνο της παραγωγής. Το δελτίο αυτό προωθείται στο λογιστήριο και ενημερώνεται η καρτέλα πρώτης ύλης που έχει εξαχθεί μόνο κατά ποσότητα. Κατ' αξία ενημερώνεται στο τέλος της κοστολογικής περιόδου. Με το ίδιο δελτίο ενημερώνονται ποσοτικά και οι καρτέλες αποθήκης που τηρούνται από τον αποθηκάριο.

Αποτίμηση των βιομηχανοποιημένων πρώτων υλών.

Για την αποτίμηση των αναλώσεων των πρώτων υλών χρησιμοποιείται η τιμή κτήσης με τις εξής παραλλαγές (τιμή κτήσης = τιμολογιακή αξία + ειδικά έξοδα αγορών)

Μέθοδος σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων (F.I.F.O.)

Κατά την μέθοδο αυτή το πρώτο που εισάγεται στην αποθήκη εξάγεται και πρώτο και τα αποθέματα πρώτων υλών θα καλύπτονται από τις τελευταίες χρονολογικά εισαγωγές.

Μέθοδος αντίστροφης της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων (L.I.F.O.)

Κατά την μέθοδο αυτή το τελευταίο που εισάγεται στην αποθήκη εξάγεται και πρώτο και τα αποθέματα πρώτων υλών θα καλύπτονται από τις πρώτες χρονολογικά εισαγωγές.

Κατανομή πρώτων υλών στα έτοιμα προϊόντα.

Στο τέλος της κοστολογικής περιόδου γίνεται κατανομή των πρώτων υλών που βιομηχανοποιήθηκαν στα έτοιμα προϊόντα σύμφωνα με τις ενδείξεις που σημειώνονται στα αντίστοιχα δελτία εξαγωγής. Η κατανομή γίνεται κατά ποσότητα και στη συνέχεια με βάση την μέθοδο αποτίμησης που έχει επιλεγεί (F.I.F.O, L.I.F.O.) γίνεται κατανομή του κόστους των πρώτων υλών στα έτοιμα προϊόντα. Για απλοποίηση η ένδειξη της εντολής παραγωγής που αναγράφεται σε κάθε δελτίο εξαγωγής σημειώνεται στις καρτέλες αποθήκης δίπλα από κάθε εξαγωγή και στο τέλος της κοστολογικής περιόδου γίνεται συγκέντρωση.

Επιστροφή πρώτων υλών από τμήματα παραγωγής.

Όταν από τμήματα παραγωγής επιστρέφονται στην αποθήκη πρώτες ύλες εκδίδεται << δελτίο επιστροφής >> από το παραγωγικό τμήμα στο οποίο αναγράφεται εκτός των άλλων στοιχείων και η εντολή παραγωγής που αφορά η πρώτη ύλη που επιστρέφεται.

2.4 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ.

Με τον όρο «οργανικά έξοδα κατ' είδος» χαρακτηρίζονται οι παρακάτω υπολογαριασμοί που υπάγονται στον λογαριασμό 90.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα» του ΕΓΛΣ της αναλυτικής λογιστικής. Οι υπολογαριασμοί του 90.06 αναπτύσσονται κατά τρόπο που τα δύο τελευταία ψηφία τους να συμπίπτουν με τον κωδικό των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 6, της γενικής λογιστικής.

- 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 >>

2.4.1 Τρόπος λειτουργίας των υπολογαριασμών του 90.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα στην αναλυτική λογιστική».

Πιστώνονται με χρέωση κατά περίπτωση των λογαριασμών.

91. 00 και 91.01 όταν γίνεται προομαδοποίηση ή ανακατάταξη οργανικών εξόδων κατ' είδος πριν από την μεταφορά τους στον λογαριασμό 92 << Κέντρα (θέσεις) κόστους >>.

91.05 << Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό >> όταν δεν είναι γνωστό το κέντρο κόστους που αφορούν ή το ποσοστό μερισμού. Στις περιπτώσεις αυτές τα έξοδα καταχωρούνται στον λογαριασμό 91.05 και μετά την κατάρτιση του φύλλου μερισμού μεταφέρονται στους λογαριασμούς κέντρων κόστους.

91 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά) όταν τα κατ'είδος οργανικά έξοδα λογίζονται προηγούμενα στα κέντρα κόστους με τιμές υπολογιστικές ή με την χρήση ειδικών συντελεστών όπως π.χ στην περίπτωση που ο λογαριασμός του ηλεκτρικού ρεύματος εκδίδεται και περιέρχεται στην επιχείρηση μετά από κάθε κοστολογική περίοδο, τα δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα καθώς και τα επιδόματα αδείας που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στη κοστολογική περίοδο ανεξάρτητα από τον χρόνο καταβολής τους. Στις περιπτώσεις αυτές των ετεροχρονισμών εξόδων, τα έξοδα κοστολογούνται με προϋπολογιστικές τιμές χρεώνοντας τους λογαριασμούς κέντρων ή φορέων κόστους με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 91.06.ο λογαριασμός 91.06 χρεώνεται κατά την μεταφορά των πραγματικών εξόδων από τη Γ.Λ στην Α.Λ. Οι τυχόν διαφορές μεταξύ προϋπολογισμένων και πραγματικών εξόδων μεταφέρονται στον λογαριασμό 97 <<Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού >>, 97.02 << Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων >>

92 << Κέντρα (θέσεις) κόστους >> στους υπολογαριασμούς τους οποίους βάσει του σχετικού φύλλου μερισμού συγκεντρώνεται το κόστος κατά λειτουργία και κατά τμήμα.

93 << Κόστος παραγωγής >> (παραγωγή σε εξέλιξη). Όταν πρόκειται γαι άμεσο κόστος και όταν είναι δυνατό το κόστος αυτό να μην περάσει προηγούμενα από τον λογαριασμό 92 π.χ άμεσες δαπάνες προσωπικού.

02.02 << Διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα >> στους υπολογαριασμούς του οποίου μεταφέρονται έξοδα που δεν πρέπει να ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος των τελικών φορέων για να μην αλλοιώνεται η συγκρισιμότητά του από χρήση σε χρήση.

02.05 << Διαφορές πραγματικών – κοστολογημένων εξόδων >> στους υπολογαριασμούς του οποίου μεταφέρονται διαφορές λογισμένων και κοστολογημένων εξόδων για να μην αλλοιώνεται το ήδη σχηματισμένο λειτουργικό κόστος π.χ αύξηση των αμοιβών προσωπικού αναδρομικά. Στην περίπτωση αυτή οι διαφορές αυτές των αμοιβών προσωπικού μεταφέρονται στον λογαριασμό 97.02.05 γιατί το κόστος των τελικών προϊόντων έχει ήδη προσδιοριστεί.

Ο λογαριασμός 90.06 χρεώνεται στο τέλος της χρήσης με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

2.4.2 Άμεσα έξοδα παραγωγής.

Με κριτήρια κοστολογικά άμεσα έξοδα χαρακτηρίζονται εκείνα τα οποία έχουν σχέση με το προϊόν που παράγεται και το χαρακτηριστικό τους γνώρισμα είναι ότι μπορούν να εξατομικευτούν και να μετρηθούν κατά προϊόν. Με τα άμεσα έξοδα χρεώνεται απευθείας ο λογαριασμός 93 «Κόστος παραγωγής» με υπολογαριασμό 93.00.00.01 «Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής» ο οποίος αναλύεται σε υπολογαριασμούς των κατ'

είδος εξόδων. Αντιπροσωπευτικότερη περίπτωση άμεσων εξόδων παραγωγής έχουμε στην εργασία η οποία διακρίνεται σε άμεση και έμμεση εργασία.

2.4.3 Άμεση εργασία.

Άμεση εργασία είναι εκείνη που παρέχεται από τους εργαζόμενους για την παραγωγή των προϊόντων και δύναται να εξατομικευτεί και να μετρηθεί κατά προϊόν ή κέντρο κόστους. Η μέτρηση της εργασίας εκφράζεται με την ποσότητα παραγωγής του προϊόντος στην μονάδα του χρόνου. Υπάρχουν περιπτώσεις που η άμεση εργασία επιμερίζεται μεταξύ των διαφόρων προϊόντων και επιβαρύνει την παραγωγή των προϊόντων μέσω του λογαριασμού 92 «Κέντρα κόστους» όπως και η έμμεση εργασία.

2.4.4 Έμμεση εργασία.

Έμμεση εργασία είναι εκείνη που παρέχεται από τους εργαζομένους για το σύνολο της παραγωγής, δεν δύναται να εξατομικευτεί και να μετρηθεί κατά προϊόν ή κέντρο κόστους, όπως είναι η εργασία των εργοδηγών, των εποπτών των υπαλλήλων των γραφείων κ.λπ. Η έμμεση εργασία επιβαρύνει την παραγωγή των προϊόντων μέσω του λογαριασμού 92 «Κέντρα κόστους» που συγκεντρώνονται όλα τα έμμεσα έξοδα παραγωγής.

Οι παρέχοντες εργασία αμείβονται με ημερομίσθιο ή μισθό. Ημερομίσθιο είναι η αμοιβή που παρέχεται στον εργαζόμενο για οκτάωρο απασχόληση κατά τη διάρκεια της ημέρας. Πέραν του οκταώρου η εργασία παρέχεται υπερωριακά. Για τους αμειβόμενους με μισθό η μονάδα χρόνου είναι ο ημερολογιακός μήνας, ο οποίος αντιστοιχεί με 25 εργάσιμες μέρες.

Για κοστολογικούς σκοπούς ως μονάδα χρόνου της άμεσης εργασίας θεωρούμε την ώρα και η αντίστοιχη αμοιβή της ώρας καλείται ωρομίσθιο.

Συμβατικό ημερομίσθιο είναι το ημερομίσθιο που καταβάλλεται για μία εργάσιμη ημέρα και αντιστοιχεί σε οκτάωρο απασχόληση.

Πραγματικό ημερομίσθιο είναι οι πραγματικές αποδοχές που παίρνει ο εργαζόμενος την ημέρα και προσδιορίζεται από τη σχέση:

$$\frac{\text{Σύνολο ετήσιων αποδοχών}}{\text{Ετήσια ημερομίσθια}}$$

Στις ετήσιες αποδοχές περιλαμβάνονται τα δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα αποδοχές κανονικής άδειας, έκτακτες αμοιβές κ.λπ.

Διαιρώντας το πραγματικό ημερομίσθιο με τις ώρες της ημερήσιας απασχόλησης που είναι το οκτάωρο προκύπτει το πραγματικό ωρομίσθιο.

Συντελεστής προσαύξησης συμβατικού ημερομισθίου σε σχέση με το πραγματικό ημερομίσθιο.

Ο συντελεστής αυτός προσδιορίζεται από τη σχέση :

$$\frac{\text{Πραγματικό ημερομίσθιο} - \text{Συμβατικό ημερομίσθιο}}{\text{Συμβατικό ημερομίσθιο}}$$

Συντελεστής προσαύξησης συμβατικού ωρομισθίου σε σχέση με το πραγματικό ωρομίσθιο.

Ο συντελεστής προσδιορίζεται από τη σχέση :

$$\frac{\text{Πραγματικό ωρομίσθιο} - \text{Συμβατικό ωρομίσθιο}}{\text{Συμβατικό ωρομίσθιο}}$$

Πραγματικό κόστος ημερομισθίου είναι το κόστος που ο εργαζόμενος επιβαρύνει τελικά την επιχείρηση κατά τη διάρκεια της ημέρας και προσδιορίζεται από τη σχέση :

$$\frac{\text{Σύνολο ετήσιων δαπανών προσωπικού}}{\text{Ετήσια ημερομίσθια}}$$

2.5 Καταλογισμός του κόστους των κύριων τμημάτων με προϋπολογιστικό συντελεστή.

Οι διακυμάνσεις του βαθμού απασχόλησης της επιχείρησης που οφείλονται είτε σε λόγους εποχικούς είτε σε άλλους λόγους, έχουν σαν αποτέλεσμα οι φορείς κόστους να επιβαρύνονται με διαφορετικό συντελεστή σε κάθε κοστολογική περίοδο. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την ανομοιομορφία του κόστους παραγωγής των προϊόντων που οφείλεται στο σταθερό και μεταβλητό κόστος των κύριων τμημάτων. Όπως είναι γνωστό το συνολικό σταθερό κόστος δεν μεταβάλλεται, όταν μεταβάλλεται ο βαθμός απασχόλησης της επιχείρησης. Ο σταθερός συντελεστής προσδιορίζεται από την σχέση:

$$\frac{\text{Συνολικά σταθερά έξοδα}}{\text{Βαθμός απασχόλησης}}$$

Στην παραπάνω σχέση ο αριθμητής είναι σταθερός και επομένως είναι λογικό να έχουμε διαφορετικό συντελεστή σε διαφορετικούς βαθμούς απασχόλησης, άλλοτε μεγάλο και άλλοτε μικρό ανάλογα με τον βαθμό απασχόλησης κάθε κοστολογικής περιόδου.

2.6 Παραγωγή ελαττωματικών προϊόντων.

Ελαττωματικά χαρακτηρίζονται τα προϊόντα εκείνα τα οποία δεν ανταποκρίνονται στις προκαθορισμένες προδιαγραφές παραγωγής τους και εξαιτίας της ελαττωματικής κατασκευής διαφέρουν από τα κανονικά προϊόντα. Τα ελαττώματα αυτών είναι διάφορων βαθμών και μπορεί να είναι αφανή ως λίαν εμφανή. Η έννοια των ελαττωματικών προϊόντων δεν ταιριάζει με τξν έννοια της κακής ποιότητας που οφείλεται στην κακή ποιότητα των πρώτων υλών.

2.6.1 Αποτίμηση ελαττωματικών προϊόντων.

Ανάλογα με τις περιπτώσεις που παρουσιάζονται τα ελαττωματικά προϊόντα το Ε.Γ.Λ.Σ αποτιμούνται ως εξής:

- ✓ Στην περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν διατίθεται με το ελάττωμά του αποτιμάται στην πιθανή τιμή πώλησής του. Το συνολικό κόστος παραγωγής μειώνεται κατά το ποσό αυτό και το υπόλοιπο αποτελεί το κόστος παραγωγής των κανονικών προϊόντων.
- ✓ Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με μικρή έκπτωση κοστολογείται όπως και το κανονικό προϊόν.
- ✓ Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του αλλά επανέρχεται στην παραγωγική διαδικασία για την εξάλειψη του ελαττώματος, τότε οι δαπάνες της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής.
- ✓ Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη αποτιμάται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά.

2.6.2 Κοστολόγηση με παραγωγή ελαττωματικών προϊόντων.

1. Περίπτωση: παραγωγή ελαττωματικών εντός του κανονικού ορίου.

Στην περίπτωση αυτή που το ποσοστό παραγωγής των ελαττωματικών βρίσκεται μέσα στο κανονικό όριο δηλ. δικαιολογείται ανάλογα με το είδος του προϊόντος το ποσοστό των ελαττωματικών, τότε η διαφορά:

Κόστος παραγωγής ελαττωματικών – καθαρή αξία πωλήσεως των ελαττωματικών κοστολογείται με 2 τρόπους:

α) τρόπος. Όταν ο συντελεστής επιβάρυνσης του τμήματος με έμμεσο κόστος περιλαμβάνει πρόβλεψη για ελαττωματική παραγωγή τότε η διαφορά βαρύνει το κόστος του τμήματος στο οποίο έχουν παραχθεί τα ελαττωματικά προϊόντα.

β) τρόπος. Όταν ο συντελεστής επιβάρυνσης του τμήματος με έμμεσο κόστος δεν περιλαμβάνει πρόβλεψη για ελαττωματική παραγωγή τότε η διαφορά βαρύνει το κόστος των κανονικών προϊόντων.

2. Περίπτωση : Παραγωγή ελαττωματικών πέραν του κανονικού ορίου.

Τα ελαττωματικά που παράγονται όχι με φυσιολογικές συνθήκες και είναι πέραν του κανονικού ορίου, η διαφορά από το κανονικό όριο θεωρείται ζημία και μεταφέρεται στον λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως». Επίσης σαν ζημία χαρακτηρίζεται, αν τα ελαττωματικά αφορούν ολόκληρη μερίδα παραγωγής ή τα ελαττωματικά προέλθουν από άλλη έκτακτη αιτία π.χ πλημμύρα.

2.7 ΚΕΝΤΡΟ(ΘΕΣΗ) ΚΟΣΤΟΥΣ

Ως κέντρο ή θέση κόστους μπορεί να ορισθεί μια περιοχή της όλης παραγωγικής διαδικασίας η οποία για την λειτουργία της συγκεντρώνει άμεσα και έμμεσα έξοδα. Όπως είναι ευνόητο το κέντρο ή θέση κόστους δημιουργείται με κριτήρια που βάζει η επιχείρηση όταν θέλει σε κάποιο σημείο της παραγωγικής διαδικασίας να ελέγξει το κόστος που συγκεντρώνει σε αυτό.

Τα κέντρα κόστους πρέπει να ανταποκρίνονται στην λειτουργική διάρθρωση της επιχείρησης.

Η παραγωγή είναι δυνατόν να διεξάγεται κατά στάδια τα οποία χαρακτηρίζονται για το έντονο της μεταβολής της πρώτης ύλης. Τα στάδια αυτά ονομάζονται φάσεις και κάθε φάση είναι δυνατό να συντελείτε με μία ή περισσότερες κατεργασίες.

i) Τα παραγόμενα προϊόντα να είναι ενός μόνου είδους ή περισσότερων ειδών που διαφέρουν μόνο στον όγκο, το σχήμα ή την εμφάνιση.

ii) Τα παραγόμενα προϊόντα είναι περισσότερων ειδών. Ακολουθείται μεν η διαδικασία παραγωγής αλλά με βάση διάφορες πρώτες και βοηθητικές ύλες λόγω χάρη υποδήματα, ενδύματα, παράγονται διάφορων ειδών προϊόντα.

iii) Παράγονται περισσότερα προϊόντα από την ύλη αυτή, που διαφέρουν όμως ως προς τον τρόπο ή την έκταση της κατεργασίας. Κάθε μηχανήμα ή σειρά μηχανημάτων με τα οποία ολοκληρώνεται μία κατεργασία χαρακτηρίζεται ως “ τμήμα της παραγωγικής λειτουργίας”. Σε ένα εργοστάσιο υφαντουργίας λόγω χάρη φάσεις αποτελούν το κλωστήριο, το υφαντήριο, το πλυντήριο, το βαφείο και το φινιστήριο.

2.8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93 “ ΚΟΣΤΟΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ”

Στους λογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται:

- ✓ το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων ή υπηρεσιών)
- ✓ το ολικό κόστος ερευνών και αναπτύξεως κατά το μέρος που αναφέρεται σε παραγωγή πραγματικού έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως.
- ✓ το ολικό κόστος των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων και των ανταλλακτικών τους.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 93 γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχειρήσεως υπό τους εξής περιορισμούς:

α) Στους υπολογισμούς του 93 συγκεντρώνεται μόνο το κόστος λειτουργίας της παραγωγής, δηλαδή κόστος που πραγματοποιείται για να παραχθεί το προϊόν ή υπηρεσία ή το έργο και να αποκτήσει ιδιότητες και μορφή με την οποία είναι δυνατή η διάθεσή τους στην αγορά.

Στο λογαριασμό 93.99 “ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ” συγκεντρώνεται επίσης και το μέρος του κόστους των ερευνών και αναπτύξεως που αναφέρεται στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως το οποίο στη Γενική Λογιστική εμφανίζεται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 1.

β) Στους υπολογισμούς του 93, εφόσον παράγεται αντίστοιχο έργο, περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι ακόλουθες κατηγορίες:

- κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
 - κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
 - κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων
92. κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων
- κόστος ανάπτυξης προϊόντων

γ) Στο επίπεδο π.χ. του προϊόντος περιλαμβάνονται τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

δ) Στο επίπεδο του ολικού κόστους παραγωγής η ανάλυση γίνεται τουλάχιστον στα υλικά που αναλώνονται και στα κατ'είδος έξοδα της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής. Το κόστος των υπολογισμών του 93 είναι άμεσο ή έμμεσο. Στο άμεσο κόστος παραγωγής περιλαμβάνονται τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία ενώ στο έμμεσο το υπόλοιπο κόστος παραγωγής.

Στο κόστος παραγωγής των προϊόντων περιλαμβάνονται οι εξής δαπάνες:

α) Η δαπάνη των άμεσων υλικών

β) Η δαπάνη των άμεσων ημερομισθίων και μισθών

γ) Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα

Τα τρία αυτά στοιχεία του κόστους συντελούν άμεσα στη δημιουργία των προϊόντων και αποτελούν το κόστος παραγωγής. Στο κόστος της παραγωγής δεν συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα των λειτουργιών διοίκησης, διάθεσης ούτε τα έξοδα της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Ένα σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους αποτελεί η δαπάνη των υλικών παραγωγής ή των πρώτων και βοηθητικών υλών ή όπως λέγονται των άμεσων υλικών. Το άλλο συστατικό στοιχείο του κόστους παραγωγής είναι η δαπάνη που γίνεται για άμεση εργασία. Ως άμεση εργασία θεωρείται αυτή που ενσωματώνεται στο παραγόμενο προϊόν. Το τρίτο συστατικό στοιχείο του κόστους είναι η δαπάνη για τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Στα Γ.Β.Ε περιλαμβάνονται: α) το κόστος των έμμεσων υλικών π.χ χρώματα, λιπαντικά κ.λπ. β) το κόστος της έμμεσης εργασίας π.χ. οι μισθοί των συντηρών κ.λπ.

γ) τα λοιπά έξοδα παραγωγής, π.χ. αποσβέσεις μηχανημάτων.

Άμεσα υλικά + Άμεση εργασία + Γ.Β.Ε. = Κόστος παραγωγής

Το άθροισμα του κόστους των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας λέγεται Κόστος Αρχικό. Το άθροισμα του κόστους της άμεσης εργασίας και των Γ.Β.Ε. λέγεται Κόστος Μετατροπής.

ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

3.1 Εισαγωγή στην κατά φάση κοστολόγηση.

Το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης εφαρμόζεται σε βιομηχανίες που η παραγωγή είναι μαζική τυποποιημένη και σταθερών προδιαγραφών και οι κατεργασίες γίνονται σε καθορισμένα τμήματα παραγωγής, όπως είναι η παραγωγή της χημικής βιομηχανίας κλπ. Οι δαπάνες παραγωγής άμεσες και έμμεσες συγκεντρώνονται κατά κοστολογική περίοδο και κατανέμονται κατά φάσεις. Το τμήμα έχει κοστολογική αυτοτέλεια και αποτελεί κέντρο κόστος. Δεν ταυτίζεται με το τμήμα που έχει διοικητική αυτοτέλεια και το οποίο υπάγεται σε κάποιον οργανωτικά υπεύθυνο. Είναι δυνατό περισσότερα τμήματα με έννοια κοστολογική να υπάγονται σε έναν υπεύθυνο και να αποτελούν ένα τμήμα με έννοια διοικητική. Τα τμήματα στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης έχουν παράλληλα και ελεγκτικό χαρακτήρα και μπορούν να εφαρμοστούν πρότυπα αποδόσεων των δαπανών τους για τον έλεγχο των υπευθύνων.

3.2 Η σημαντική διαφορά στα δύο συστήματα είναι:

Στη μεν εξατομικευμένη κοστολόγηση η παραγωγή διακόπτεται κατά εντολή παραγωγής, ανεξάρτητα από τον χρόνο παραγωγής με αποτέλεσμα η κοστολόγηση να ολοκληρώνεται, όταν τελειώνει η εντολή παραγωγής δηλ. η χρέωση του λογαριασμού 94.21 «προϊόντα έτοιμα και

ημιτελή» γίνεται. Όταν τελειώσει η παραγωγή της συνολικής ποσότητας της εντολής. Η αποθήκη των έτοιμων προϊόντων χρεώνεται μόνο ποσοτικά με τις τμηματικές παραδόσεις από το τμήμα παραγωγής.

Όταν από τις τμηματικές παραδόσεις πραγματοποιηθούν πωλήσεις, τότε για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της κοστολογικής περιόδου πρέπει να προσδιοριστεί το κόστος των πωλημένων και ο λογαριασμός 94.21 χρεώνεται πριν να τελειώσει η εντολή παραγωγής. Ο λογαριασμός 93 «κόστος παραγωγής» εξισώνεται με την χρέωση του λογαριασμού 94.23 «παραγωγή σε εξέλιξη», ο οποίος μεταφέρεται στο κόστος παραγωγής της επόμενης περιόδου που ολοκληρώνεται η παραγωγή της εντολής.

Στην κατά φάση κοστολόγηση η παραγωγή είναι συνεχής, οι δαπάνες δεν συγκεντρώνονται κατά εντολή παραγωγής, αλλά κατά κοστολογική περίοδο και η χρέωση του λογαριασμού 94.21 γίνεται στο τέλος της κοστολογικής περιόδου.

Τα στοιχεία του κόστους στην κατά φάση κοστολόγηση συγκεντρώνονται κατά τμήμα και όχι κατά εντολή παραγωγής, οπότε τον κόστος των πρώτων υλών και της εργασίας δεν χαρακτηρίζεται σε άμεσο ή έμμεσο. Έτσι τα στοιχεία του κόστους είναι «Πρώτες ύλες», «Εργασία» και «Γενικά Βιομηχανικά έξοδα».

Το κόστος του πρώτου τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο τμήμα και ένα μέρος αυτού παραμένει σαν παραγωγική σε εξέλιξη. Επομένως το κόστος των άλλων τμημάτων εκτός του πρώτου τμήματος, θα αποτελείται από το κόστος του προηγούμενου τμήματος και από τις τρέχουσες δαπάνες του τμήματος.

Στην κατά φάση κοστολόγηση η παραγωγή των προϊόντων πραγματοποιείται σε διαδοχικές φάσεις, όταν το ημικατεργασμένο προϊόν της προηγούμενης φάσης μεταφέρεται στην επόμενη και συνέχεια διαδοχικά στις επόμενες φάσεις μέχρι τη τελευταία φάση που

ολοκληρώνεται σε έτοιμο προϊόν. Το προϊόν που παράγεται στις διαδοχικές φάσεις δεν είναι αυτοτελές αλλά ημικατεργασμένο που μεταφέρεται για τελειοποίηση στις επόμενες φάσεις π.χ. παραγωγή τσιμέντων.

Παραγωγή σε παράλληλες φάσεις έχουμε, όταν δύο ή περισσότερα προϊόντα παράγονται σε ξεχωριστές φάσεις το καθένα π.χ. παραγωγή νημάτων και παραγωγή υφασμάτων. Τα προϊόντα είναι αυτοτελή και μπορούν να πωληθούν ως έχουν ή να βιομηχανοποιηθούν περαιτέρω. Παραγωγή σε κατ'επιλογήν φάσεις έχουμε, όταν δύο ή περισσότερα προϊόντα παράγονται σε κοινές φάσεις και μετά συνεχίζεται η παραγωγική διαδικασία σε ξεχωριστές φάσεις.

3.3 Αρχές της κατά φάσης κοστολόγησης

- © Η παραγωγή παρακολουθείται ποσοτικά κατά φάσεις και η πρώτη ύλη που βιομηχανοποιείται μετατρέπεται σε μονάδες προϊόντων με προϋπολογιστικό συντελεστή.
- © Για την ποσοτική παρακολούθηση της παραγωγής, στο τέλος της κοστολογικής περιόδου, καταρτίζεται κατάσταση που ονομάζεται κατάσταση ποσοτικών δεδομένων. Η κατάσταση αυτή χωρίζεται σε δύο τμήματα που περιλαμβάνουν την υπόλογο και την υπολογιστική ποσότητα παραγωγής. Στην υπόλογο ποσότητα συμπεριλαμβάνονται η παραγωγή σε εξέλιξη αρχής περιόδου, η ποσότητα πρώτης που βιομηχανοποιήθηκε, η οποία μετατρέπεται σε μονάδες προϊόντων, τα ημικατεργασμένα από τα προηγούμενα τμήματα. Στην απολογιστική ποσότητα συμπεριλαμβάνονται οι μονάδες που μεταφέρθηκαν στα επόμενα τμήματα, η

παραγωγή σε εξέλιξη τέλους περιόδου και οι απώλειες (φύρες παραγωγής).

- © Η παραγωγή σε εξέλιξη στο τέλος της κοστολογικής περιόδου εκφράζεται σε μονάδες ετοιμών προϊόντων, ανάλογα με τον βαθμό συμπλήρωσης και το κόστος αυτής μεταφέρεται στο τέλος της κοστολογικής περιόδου στο λογαριασμό 94.23
- © Οι δαπάνες από το προηγούμενο τμήμα μεταφέρονται στο επόμενο, μέχρι του τελευταίου τμήματος που παράγεται το τελικό προϊόν.
- © Το κόστος του έτοιμου προϊόντος δεν αναλύεται σε πρώτη ύλη – άμεση εργασία – γενικά βιομηχανικά έξοδα, αλλά σε κόστος προηγούμενου τμήματος και σε τρέχον κόστος του τμήματος.
- © Τα ημιτελή προϊόντα που παράγονται στα διάφορα τμήματα, αν μπορούν να πωληθούν, τότε λέγονται ενδιάμεσα προϊόντα και παρακολουθούνται ποσοτικά για τις διακινήσεις τους.
- © Σε κάθε κοστολογική περίοδο συντάσσεται κατάσταση κόστους παραγωγής που περιλαμβάνει το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής περιόδου, των μεταφερθέντων ημικατεργασμένων από το προηγούμενο τμήμα, τις τρέχουσες δαπάνες παραγωγής του κάθε τμήματος, το μεταφερθέν κόστος στο επόμενο τμήμα και το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους περιόδου.

3.4 Κόστος πρώτων υλών

Στην κατά φάση κοστολόγηση στα δελτία εξαγωγής των πρώτων υλών δεν αναφέρεται η εντολή παραγωγής, αλλά το τμήμα παραγωγής και το κόστος αυτών προσδιορίζεται κατά κοστολογική περίοδο με τις περιοδικές απογραφές και από τη σχέση :

Αρχική απογραφή + αγορές περιόδου - τελική απογραφή.

Από τα δελτία εξαγωγής των πρώτων υλών γίνεται στο τέλος της κοστολογικής περιόδου η κατανομή των πρώτων υλών στα τμήματα παραγωγής.

3.5 Κόστος εργασίας

Η άμεση και η έμμεση εργασία συγκεντρώνεται από τα στοιχεία των μισθοδοτικών καταστάσεων, κατά τμήμα χωρίς διαχωρισμό σε άμεση και έμμεση. Ο διαχωρισμός γίνεται εξωλογιστικά με ανάλυση στις μισθοδοτικές καταστάσεις. Όταν οι εργαζόμενοι απασχολούνται σε διάφορα τμήματα τότε στο τέλος της κοστολογικής περιόδου από τα δελτία απασχόλησης των εργαζομένων, στα οποία αναγράφονται τα τμήματα που εργάστηκαν, γίνεται η κατανομή της εργασίας άμεσης και έμμεσης στα τμήματα παραγωγής. Όταν στα τμήματα παράγονται περισσότερα προϊόντα ο καταλογισμός γίνεται με συντελεστές ισοτιμίας.

3.6 Κόστος Γενικών βιομηχανικών εξόδων

Οι δαπάνες κατ'είδος κατανέμονται με βάση το φύλλο μερισμού στα κύρια και βοηθητικά τμήματα παραγωγής. Στη συνέχεια το κόστος των

βοηθητικών τμημάτων κατανέμεται στα κύρια τμήματα και έτσι το κόστος συγκεντρώνεται κατά φάσεις παραγωγής και μετά ακολουθεί η διαδικασία του καταλογισμού στους φορείς κόστους. Όταν στα τμήματα παράγονται περισσότερα προϊόντα ο καταλογισμός γίνεται με συντελεστές ισοτιμίας. Ο καταλογισμός του κόστους με προϋπολογιστικό συντελεστή είναι περιορισμένος, γιατί στην κατά φάση κοστολόγηση, η παραγωγή για κάθε κοστολογική περίοδο τείνει να είναι κανονική, χωρίς διακυμάνσεις.

3.7 Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής.

Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής περιόδου είναι η παραγωγή του τμήματος που έχει συμπληρωθεί ως προς την πρώτη ύλη, την εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, όταν συμπληρωθεί ως προς την πρώτη ύλη, την εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Όταν τα Γ.Β.Ε. Καταλογίζονται στα προϊόντα με βάση το κόστος της άμεσης εργασίας, τότε οι ισοδύναμες μονάδες παραγωγής διαφέρουν μόνο ως προς τα υλικά, ως προς την εργασία και τα Γ.Β.Ε είναι ίδιες και εκφράζονται με κλάσμα μέσα σε παρένθεση. Π.χ. 6000 (1/2) σημαίνει ότι οι 6.000 μονάδες είναι συμπληρωμένες ως προς την πρώτη ύλη κατά 100% , ως προς την εργασία και τα Γ.Β.Ε. κατά 50% δηλ. 3.000 μονάδες. Η παραγωγή σε εξέλιξη στο τέλος της κοστολογικής περιόδου εκφράζεται σε ισοδύναμες μονάδες παραγωγής, με εκτίμηση του βαθμού συμπλήρωσης αυτής και με βάση την ισοδύναμη παραγωγή προσδιορίζεται το κόστος παραγωγής. Για τον προσδιορισμό του κόστους κατά μονάδα προϊόντος, διαιρείται το συνολικό κόστος της περιόδου, από κάθε στοιχείο του κόστους με την ισοδύναμη παραγωγή της περιόδου του κάθε στοιχείου του κόστους. Π.χ. Για τον προσδιορισμό του κόστους των πρώτων υλών, κατά μονάδα

προϊόντος, διαιρείται το συνολικό κόστος των πρώτων υλών με την ισοδύναμη παραγωγή ως προς την πρώτη ύλη. Το ίδιο ισχύει για την εργασία και τα Γ.Β.Ε.

3.8 Προσδιορισμός του κόστους του πρώτου τμήματος.

Για τον προσδιορισμό του κόστους περιόδου είναι απαραίτητα τα εξής στοιχεία:

- ι Οι ισοδύναμες μονάδες παραγωγής του τμήματος.
- ι Οι συνολικές δαπάνες του τμήματος με ανάλυση σε πρώτες ύλες – εργασία - Γ.Β.Ε.

3.8.1. Προσδιορισμός του κόστους κατά μονάδα προϊόντος του πρώτου τμήματος.

Προσδιορίζεται από την παρακάτω σχέση:

Συνολικό κόστος πρώτων υλών : ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς την πρώτη ύλη.

Συνολικό κόστος εργασίας: ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς την εργασία.

Συνολικό κόστος Γ.Β.Ε. : ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς τα Γ.Β.Ε.

Όταν υπάρχει απώλεια μονάδων το κόστος αυτών προσαυξάνει το κόστος των πρώτων υλών.

3.8.2 Προσδιορισμός του κόστους της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους περιόδου.

Προσδιορίζεται από την παρακάτω σχέση:

Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς την πρώτη ύλη X κατά μονάδα κόστος πρώτων υλών.

Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς της εργασία X κατά μονάδα κόστος εργασίας.

Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς τα Γ.Β.Ε. X κατά μονάδα κόστος Γ.Β.Ε.

3.8.3 Προσδιορισμός του κόστους μεταφερθέντων στο επόμενο τμήμα.

Προσδιορίζεται από την παρακάτω σχέση:

Μεταφερθείσες μονάδες X το κατά μονάδα κόστος του πρώτου τμήματος.

3.9. Προσδιορισμός του κόστους του δεύτερου τμήματος.

Για τον προσδιορισμό του κόστους περιόδου είναι απαραίτητα τα εξής στοιχεία:

Ø Οι ισοδύναμες μονάδες παραγωγής του τμήματος.

Ø Οι συνολικές δαπάνες του τμήματος με ανάλυση σε:

1. κόστος ημιτελών προηγούμενου τμήματος.
2. κόστος πρώτων υλών του τμήματος.
3. κόστος εργασίας του τμήματος.
4. κόστος Γ.Β.Ε. Του τμήματος.

3.9.1 Προσδιορισμός του κόστους κατά μονάδα προϊόντος του δεύτερου τμήματος.

Προσδιορίζεται από την παρακάτω σχέση:

Συνολικό κόστος μεταφερθέντων: ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς την πρώτη ύλη. Συνολικό κόστος πρώτων υλών: ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς την πρώτη ύλη.

Συνολικό κόστος εργασίας: ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς την εργασία.

Συνολικό κόστος εργασίας Γ.Β.Ε.: ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς τα Γ.Β.Ε.

Όταν υπάρχει απώλεια μονάδων το κόστος αυτών προσ αυξάνει το κατά μονάδα κόστος του προϊόντος του προηγούμενου τμήματος. Το κατά μονάδα κόστος του προηγούμενου τμήματος προσ αυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη σχέση

μονάδες που χάθηκαν X κατά μονάδα κόστος προηγούμενου τμήματος
ισοδύναμη παραγωγή ως προς την πρώτη ύλη του τμήματος II

Απόδειξη της παραπάνω σχέσης:

Υποθέτουμε ότι μεταφέρονται από το τμήμα I στο τμήμα II μονάδες 120.000 με κόστος 100 δρχ η μονάδα. Στο τμήμα II έχουμε απώλεια 20.000 μονάδες και οι μονάδες από 120.000 γίνονται 100.000. Τότε το κόστος των μεταφερθέντων στο τμήμα II είναι:

$$120.000 \times 100 : 100.000 = 120$$

Το α' μέλος της ισότητας γράφεται $100.000 \times 100 + 20.000 \times 100 = 120$
100.000

Αναλύοντας αυτό το κλάσμα σε 2 έχουμε:

$$\frac{100.000 \times 100}{100.000} + \frac{20.000 \times 100}{100.000} = \frac{100 + 20.000 \times 100}{100.000} = 120$$

Όταν υπάρχει προσαύξηση μονάδων το κόστος αυτών μειώνει το κατά μονάδα κόστος του προϊόντος του προηγούμενου τμήματος. Το κατά μονάδα κόστος του προηγούμενου τμήματος μειώνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη σχέση:

Μονάδες που προστέθηκαν X κατά μονάδα κόστος προηγούμενου τμήματος

Ισοδύναμη παραγωγή ως προς την πρώτη ύλη του τμήματος II

Απόδειξη της παραπάνω σχέσης:

Υποθέτουμε ότι μεταφέρονται από το τμήμα I στο τμήμα II μονάδες 80.000 με κόστος 100Ευρώ η μονάδα. Στο τμήμα II έχουμε προσαύξηση και οι μονάδες από 80.000 γίνονται 100.000. Τότε το κόστος των μεταφερθέντων στο τμήμα II είναι:

$$80.000 \times 100 : 100.000 = 80$$

Το α' μέλος της ισότητας γράφεται

$$\frac{100.000 \times 100 - 20.000 \times 100}{100.000} = 80$$

Αναλύοντας το κλάσμα σε 2 έχουμε:

$$\frac{100.000 \times 100}{100.000} - \frac{20.000 \times 100}{100.000} = 100 - \frac{20.000 \times 100}{100.000} = 80$$

3.9.2 Προσδιορισμός του κόστους της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους περιόδου.

Προσδιορίζεται από την παρακάτω σχέση:

Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς την πρώτη ύλη X κατά μονάδα κόστος προηγούμ. Τμημ.

Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς την πρώτη ύλη X κατά μονάδα κόστος πρώτων υλών.

Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ως προς την εργασία X κατά μονάδα κόστος εργασίας.

Ισοδύναμες μονάδες παράγωγής ως προς τα Γ.Β.Ε. X κατά μονάδα κόστος Γ.Β.Ε.

3.9.3 Προσδιορισμός του κόστους μεταφερθέντων στο επόμενο τμήμα.

Προσδιορίζεται από την παρακάτω σχέση :

Μεταφερθείσες μονάδες X το κατά μονάδα κόστος του τμήματος II

3.10 Παραγωγή υποπροϊόντων, ελαττωματικών προϊόντων και υπολειμμάτων στα τμήματα.

Αυτά αποτιμούνται στην καθαρή τιμή διάθεσης (τρέχουσα τιμή – έξοδα διάθεσης) και το κόστος αυτών εκπίπτει από το κόστος της φάσης που έχουν παραχθεί. Όταν όμως χρησιμοποιούνται από την ίδια την οικονομική μονάδα αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους δηλ. στην τιμή που θα αγοράζονταν τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα ή παρόμοια και το κόστος αυτών αφαιρείται από το κόστος της φάσης.

3.11 Μέθοδοι αποτίμησης όταν υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη αρχής περιόδου.

Όταν υπάρχει στις φάσεις παραγωγή σε εξέλιξη αρχής περιόδου και το κόστος αυτής είναι διαφορετικό από το τρέχον κόστος της περιόδου,

τότε για την αποτίμηση των μεταφερθέντων στο επόμενο τμήμα χρησιμοποιούνται δύο μέθοδοι, η F. I. F.O. Και ο μέσος σταθμικός όρος.

3.11.1 Μέθοδος F.I.F.O.

Με τη μέθοδο αυτή το κόστος των μονάδων που μεταφέρονται στο επόμενο τμήμα αποτελείται:

- ✓ Από το κόστος των μονάδων της παραγωγή σε εξέλιξη αρχής περιόδου, οι οποίες συμπληρώνονται με το κόστος της περιόδου ως προς την εργασία – Γ.Β.Ε. Και μεταφέρονται πρώτες.
- ✓ Οι υπόλοιπες μονάδες που μεταφέρονται στο επόμενο τμήμα αποτιμούνται με το τρέχον κόστος της περιόδου.
- ✓ Η παραγωγή σε εξέλιξη τέλους περιόδου αποτιμάται με το τρέχον κόστος της περιόδου.

3.11. 2 Μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου.

Με τη μέθοδο αυτή το κόστος των μονάδων που μεταφέρονται στο επόμενο τμήμα αποτελείται από το μέσο κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής περιόδου και το τρέχον κόστος της περιόδου.

3.12 Κατανομή του κόστους, όταν παράγονται περισσότερα προϊόντα (ποικιλίες).

Όταν τα προϊόντα παράγονται με διαφορετικές πρώτες ύλες, τότε η κατανομή του κόστους των πρώτων υλών είναι άμεση, δηλ. εξατομικεύονται οι πρώτες ύλες κατά προϊόν και το προϊόν που θα παραχθεί αναγράφεται στα δελτία εξαγωγής των πρώτων υλών.

Όταν τα προϊόντα παράγονται με τις ίδιες πρώτες ύλες, τότε η κατανομή των πρώτων υλών δύναται να είναι άμεση ή έμμεση. Άμεση είναι όταν εξατομικεύονται κατά προϊόν και στην περίπτωση αυτή αναγράφεται στα δελτία εξαγωγής των πρώτων υλών το προϊόν που θα παραχθεί.

Η έμμεση κατανομή γίνεται με τη χρησιμοποίηση καθορισμένων συντελεστών αποδόσεων των πρώτων υλών.

3.12.1 Κατανομή του κόστους της εργασίας.

Στην κατά φάση κοστολόγηση σπάνια η εργασία εξατομικεύεται κατά προϊόν και για τον λόγο αυτό η εργασία δεν διαχωρίζεται σε άμεση και έμμεση. Για την κατανομή του κόστους της εργασίας διακρίνουμε δύο περιπτώσεις:

1. Η παρεχόμενη εργασία στη μονάδα του χρόνου είναι ίδια, ανεξάρτητα από τα προϊόντα που παράγονται. Στη περίπτωση αυτή η κατανομή του κόστους της εργασίας γίνεται με προκαθορισμένους συντελεστές, οι οποίοι προσδιορίζονται από την παραγωγική δυναμικότητα των εγκαταστάσεων.
2. Η παρεχόμενη εργασία είναι διαφορετική για κάθε προϊόν.

Στην περίπτωση αυτή προκαθορίζεται το κόστος από εργασία για κάθε προϊόν από την σχέση:

$$\frac{\text{Κόστος εργασίας στη μονάδα του χρόνου}}{\text{Ποσότητα παραγωγής προϊόντος στη μονάδα του χρόνου}}$$

3.12.2 Κατανομή Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

Η κατανομή των Γ.Β.Ε. γίνεται με συντελεστή επί του κόστους της εργασίας, ο οποίος προκύπτει από την σχέση:

$$\frac{\text{Γενικά Βιομηχανικά έξοδα του τμήματος}}{\text{Κόστος εργασίας του τμήματος}}$$

3.13 Φόρμες εγγραφών στην κατά φάση κοστολόγηση σύμφωνα με την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ

3.13.1 Εγγραφές στον λογαριασμό 92.

Η επιχείρηση «ΔΕΛΤΑ» παράγει τα προϊόντα της σε δύο φάσεις παραγωγής (Φάση Ι και Φάση ΙΙ), έχει δύο βοηθητικές υπηρεσίες Β1, Β2 και λειτουργίες διοίκησης και πωλήσεων.

Το κόστος των βοηθητικών υπηρεσιών κατανέμεται στα κύρια τμήματα παραγωγής.

Τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας κατανέμονται στη θέση κόστους «Έξοδα υπηρεσιών διοικήσεως» και τα έξοδα της λειτουργίας πωλήσεων κατανέμονται στη θέση κόστους «Έξοδα υπηρεσιών διευθύνσεως πωλήσεων».

Τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας και της λειτουργίας πωλήσεων μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Να γίνει:

- 1) η φόρμα εγγραφής με όλους τους υπολογαριασμούς του 92.
- 2) η φόρμα εγγραφής για την κατανομή του κόστους των βοηθητικών υπηρεσιών
- 3) η φόρμα εγγραφής για την μεταφορά των εξόδων στα αποτελέσματα χρήσεως.

92	Κέντρα κόστους
92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
92.00.00	Έξοδα λειτουργίας φάσης I
92.00.00.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
92.00.00.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
92.00.00.62	Παροχές τρίτων
92.00.00.63	Φόροι-Τέλη
92.00.00.64	Διάφορα έξοδα
92.00.00.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
92.00.00.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
92.00.01	Έξοδα λειτουργίας φάσης II
92.00.01.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
92.00.01.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
92.00.01.62	Παροχές τρίτων
92.00.01.63	Φόροι-Τέλη
92.00.01.64	Διάφορα έξοδα
92.00.01.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
92.00.01.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
92.00.11	Βοηθητική υπηρεσία B1
92.00.11.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
92.00.11.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
92.00.11.62	Παροχές τρίτων
92.00.11.63	Φόροι-Τέλη
92.00.11.64	Διάφορα έξοδα
92.00.11.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
92.00.11.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
92.00.12	Βοηθητική υπηρεσία B2
92.00.12.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
92.00.12.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
92.00.12.62	Παροχές τρίτων
92.00.12.63	Φόροι-Τέλη
92.00.12.64	Διάφορα έξοδα
92.00.12.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
92.00.12.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
92.01	
92.01.00	Έξοδα υπηρεσιών διοικήσεως
92.01.00.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
92.01.00.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
92.01.00.62	Παροχές τρίτων
92.01.00.63	Φόροι-Τέλη
92.01.00.64	Διάφορα έξοδα
92.01.00.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
92.01.00.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
92.03	Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
92.03.00	Έξοδα υπηρεσιών διευθύνσεως πωλήσεων
92.03.00.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
92.03.00.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
92.03.00.62	Παροχές τρίτων
92.03.00.63	Φόροι-Τέλη
92.03.00.64	Διάφορα έξοδα

92.03.00.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
92.03.00.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
90	Διάμεσοι - αντικρουζόμενοι λογαριασμοί
90.06	Οργανικά έξοδα κατ ¹ 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
90.06.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες
90.06.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως λογισμένες
90.06.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως λογισμένε
92	κεντρα κόστους
92.00	έξοδα λειτουργίας παραγωγής
92.00.00	έξοδα λειτουργίας φασης
92.00.00.30	αναλογία κόστους βοηθητικών υπηρεσιών
92.00.01	έξοδα λειτουργίας φασης
92.00.01.70	αναλογία κόστους βοηθητικών υπηρεσιών
92	κεντρα κόστους
92.00	έξοδα λειτουργίας παραγωγής
92.00.99	καταλογισμένο κόστος λειτουργίας
92.00.99.11	βοηθητική λειτουργία
92.00.99.11.60	αμοιβες και εξοδα προσωπικου
92.00.99.11.61	αμοιβες και εξοδα τριτων
92.00.99.11.62	παροχες τριτων
92.00.99.11.63	φοροι - τελη
92.00.99.11.64	διαφορα εξοδα
92.00.99.11.65	αποσβεσεις
92.00.99.11.66	αμοιβες και εξοδα προσωπικου
92.00.99.11.67	αμοιβες και εξοδα τριτων
92.00.99.11.68	παροχες τριτων
92.00.99.12	αποσβέσεις
92.00.99.12.60	προβλ' ρψεις
92.00.99.12.61	Βοηθητική υπηρεσία Β1
92.00.99.12.62	αμοιβες και εξοδα προσωπικου
92.00.99.12.63	αμοιβες και εξοδα τριτων
92.00.99.12.64	παροχές τρίτων
92.00.99.12.65	φοροι - τελη
92.00.99.12.66	διαφορα εξοδα
92.00.99.12.67	αποσβέσεις
92.00.99.12.68	προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

92.01	Εξοδα διοικητικής λειτουργίας
92.01.99	Καταλογισμένο κόστος διοικητικής λειτουργίας
92.01.99.00	Εξοδα υπηρεσιών διοικήσεως
92.01.99.00.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
92.01.99.00.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
92.01.99.00.62	Παροχές τρίτων
92.01.99.00.63	Φόροι – Τέλη
92.01.99.00.64	Διάφορα έξοδα
92.01.99.00.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
92.01.99.00.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
92.03	Εξοδα λειτουργίας διαθέσεως
92.03.99	Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας διαθέσεως
92.03.99.00	Εξοδα υπηρεσιών διεύθυνσεως πωλήσεων
92.03.99.00.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
92.03.99.00.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
92.03.99.00.62	Παροχές τρίτων
92.03.99.00.63	Φόροι – Τέλη
92.03.99.00.64	Διάφορα έξοδα
92.03.99.00.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
92.03.99.00.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

Φόρμα 2

3.13.2 Εγγραφές στον λογαριασμό 93 της φάσης I.

Η επιχείρηση «ΔΕΛΤΑ» παράγει τα προϊόντα της στη φάση I και στη συνέχεια μεταφέρονται στη φάση II για περαιτέρω επεξεργασία.

Να γίνουν οι φόρμες εγγραφών.

93	Κόστος παραγωγής		XXXXXX	
93.00	Κόστος παραγωγής φάσης Ι			
93.00.00	Κόστος άμεσων υλικών			
93.00.01	Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής			
93.00.02	Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής			
93.00.03	Κόστος παραγωγής σε εξέλιξη αρχής			
(σε) 94	Αποθέματα			XXXXXX
94.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας			
94.24.99	Καταλογισμένες αναλωσιες πρώτων και βοηθητικών υλών			
94.24.99.00	Ανάλυση κατ' είδος			
94.23	Παραγωγή σε εξέλιξη			
94.23.99	Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας παραγωγής			
94.23.99.40	Ανάλυση κατ' είδος			
92.00	Κέντρα κόστους			XXXXXX
92.00	Εξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.99	καταλογισμένο κόστος λειτουργίας παραγωγής			
92.00.99.00	Καταλογισμένο κόστος φάσης Ι			
	Κόστος παραγωγής φάσης Ι			

Φόρμα 3

3.13.3 Εγγραφές στον λογαριασμό 94 για τα προϊόντα (ημικατεργασμένα) της φάσης I.

94	Αποθέματα		XXXXXX	
94.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.40	Ανάλυση κατά ημικατεργασμένο φάσης I			
94.23	Παραγωγή σε εξέλιξη			
94.23.40	Ανάλυση			
(σε) 93	Κόστος παραγωγής			XXXXXX
93.00	Κόστος παραγωγής φάσης I			
93.00.99	Καταλογισμένο κόστος παραγωγής			
93.00.99.00	Κόστος ανάλωσης άμεσων υλικών			
93.00.99.01	Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής			
93.00.99.02	Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής			
93.00.99.03	Κόστος παραγωγής σε εξέλιξη αρχής			
	<i>Κόστος ημικατεργασμένων φάσης I</i>			

Φόρμα 4

3.13.4 Εγγραφές στον λογαριασμό 93 της φάσης II.

93	Κόστος παραγωγής		XXXXXX	
93.01	Κόστος παραγωγής φάσης II			
93.01.00	Κόστος άμεσων υλικών			
93.01.01	Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής			
93.01.02	Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής			
93.01.03	Κόστος παραγωγής σε εξέλιξη αρχής περιόδου			
93.01.04	Κόστος παραγωγής φάσης I			
(σε) 94	Αποθέματα			XXXXXX
94.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας			
94.24.99	Καταλογισμένες αναλώσεις πρώτων και βοηθητικών υλών			
94.24.99.00	Ανάλυση κατ' είδος			
94.23	Παραγωγή σε εξέλιξη			
94.23.99	Καταλογισμένο κόστος παραγωγής σε εξέλιξη			
94.23.99.40	Ανάλυση κατ' είδος			
94.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.99	προϊόντων έτοιμων και ημιτελών			
94.21.99.40	Ανάλυση			
92	Κέντρα κόστους			XXXXXX
92.00	Εξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.99	Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας παραγωγής			
92.00.99.01	Καταλογισμένο κόστος φάσης II			
	Κόστος παραγωγής φάσης II			

Φόρμα 5

3.13.5 Εγγραφές στον λογαριασμό 94 για τα προϊόντα (έτοιμα) της φάσης II .

94	Αποθέματα		XXXXXX	
94.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.00	Ανάλυση κατά προϊόν			
94.23	Παραγωγή σε εξέλιξη			
94.23.00	Ανάλυση			
(σε) 93	Κόστος παραγωγής			XXXXXX
93.01	Κόστος παραγωγής φάσης II			
93.01.99	Καταλογισμένο κόστος παραγωγής			
93.01.99.00	Κόστος ανάλωσης άμεσων υλικών			
93.01.99.01	Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής			
93.01.99.02	Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής			
93.01.99.03	Κόστος παραγωγής σε εξέλιξη αρχής			
93.01.99.04	Κόστος παραγωγής φάσης I			
	Κόστος ετοιμών προϊόντων I			

Εφαρμογές στην κατά φάση κοστολόγηση.

E3- 1

Με την εφαρμογή αυτή αναλύεται η τεχνική όταν :

- *Η πρώτη ύλη βιομηχανοποιείται στην αρχική φάση.
- *Η παραγωγή σε εξέλιξη αρχής περιόδου είναι μηδέν.
- *Δεν υπάρχει απώλεια στις φάσεις παραγωγής.

*Υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη στο τέλος της περιόδου.

Βιομηχανική επιχείρηση παράγει ένα προϊόν σε τρία παραγωγικά τμήματα στο τμήμα I, τμήμα II, τμήμα III.

Τον μήνα Ιανουάριο στο τμήμα I βιομηχανοποιούνται 600.000 μονάδες πρώτης ύλης από τις οποίες υπολογίζεται ότι θα παραχθούν 300.000 μονάδες προϊόντων. Στο τμήμα I στο τέλος της κοστολογικής περιόδου έχουν παραχθεί 200.000 μονάδες που μεταφέρθηκαν στο τμήμα II και οι υπόλοιπες παρέμειναν σε κατεργασία συμπληρωμένες κατά 100% ως προς την πρώτη ύλη και κατά 50% ως προς την εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Στο τμήμα II από τις 200.000 μονάδες που μεταφέρθηκαν από το τμήμα I έχουν συμπληρωθεί 180.000 μονάδες που μεταφέρθηκαν στο τμήμα III και οι υπόλοιπες είναι σε κατεργασία συμπληρωμένες κατά το $\frac{1}{4}$ ως προς την εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Στο τμήμα III από τις 180.000 έχουν ολοκληρωθεί σε έτοιμα προϊόντα 150.000 μονάδες από τις οποίες μεταφέρθηκαν στην αποθήκη ετοιμών οι 140.000. Οι μονάδες που παρέμειναν σε κατεργασία συμπληρώθηκαν ως προς την εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα κατά το $\frac{1}{2}$.

Κατάσταση δαπανών κατά τμήμα.

Στοιχεία κόστους	Τμήμα I	Τμήμα II	Τμήμα III
Πρώτες ύλες	1800000		
Εργασία	1000000	1110000	495000
Γενικά βιομ. Έξοδα	750000	740000	825000
Σύνολο	3550000	1850000	1320000

Ζητείται να προσδιοριστεί για κάθε τμήμα:

α. Το κατά μονάδα κόστος και το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους περιόδου.

A 3- 1

α.

Από τα στοιχεία που δίνονται καταρτίζεται η κατάσταση ποσοτικών δεδομένων.

Κατάσταση ποσοτικών δεδομένων μηνός Ιανουαρίου.

Αναλυτικά στοιχεία	Τμήμα Ι	Τμήμα ΙΙ	Τμήμα ΙΙΙ
Μονάδες προϊόντων από την πρώτη ύλη που βιομηχανοπο	300000		
Μονάδες ημικατεργασμένων από προηγούμενα τμήματα		200000	180000
Σύνολο	300000	200000	180000
Μονάδες προϊόντων που μεταφέρθηκαν στο επόμενο τμήμα	200000	180000	140000
Παραγωγή σε εξέλιξη:			
συμπληρωμένες μονάδες που παρέμεναν στο τμήμα			10000
Μονάδες σε κατεργασία	100.000(1/2)	200.000(1/4)	30.000(1/2)
Σύνολο	300000	200000	180000

Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής τμήματος Ι.

$$\text{Πρώτη ύλη} \quad 200.000 + 100.000 = 300.000$$

$$\text{Εργασία} - \text{Γ.Β.Ε.} \quad 200.000 + 100.000 \left(\frac{1}{2} \right) = 250.000$$

Κόστος κατά μονάδα τμήματος Ι.

$$\text{Πρώτη ύλη} \quad 1.800.000 : 300.000 = 6$$

$$\text{Εργασία} \quad 1.000.000 : 250.000 = 4$$

$$\text{Γ.Β.Ε.} \quad 750.000 : 250.000 = 3$$

$$\text{Σύνολο} \quad \frac{3.550.000}{13}$$

Κόστος παραγωγής σε εξέλιξη τμήματος Ι.

$$\text{Πρώτη ύλη} \quad \text{μον. } 100.000 \times 6 = 600.000$$

$$\text{Εργασία} \quad \text{μον. } 50.000 \times 4 = 200.000$$

$$\text{Γ.Β.Ε.} \quad \text{μον. } 50.000 \times 3 = 150.000$$

$$\underline{950.000}$$

$$\text{Κόστος μεταφεθέντων} \quad 200.000 \times 13 = \underline{2.600.000}$$

$$\text{Σύνολο} \quad 3.550.000$$

Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής II.

Ημικατεργασμένα προηγ. τμήμ. - πρώτη ύλη

$$180.000 + 20.000 = 200.000$$

Εργασία – Γ.Β.Ε

$$180.000 + 20.000(1/4) = 185.000$$

Κόστος κατά μονάδα τμήματος II.

Κόστος ημικατεργασμένων προηγ. τμημ.

$$200.000 \times 13 = 2.600.000 : 200.000 = 13$$

Εργασία

$$1.110.000 : 185.000 = 6$$

Γ.Β.Ε.

$$\frac{740.000}{185.000} = 4$$

Σύνολο

$$4.450.000 \quad \cdot \quad \underline{23}$$

Κόστος παραγωγής σε εξέλιξη τμήματος II.

Κόστος ημικατεργασμένων προηγ. Τμημ. $20.000 \times 13 = 260.000$

Εργασία μον. $20.000 \times \frac{1}{4} \times 6 = 30.000$

Γ.Β.Ε μον. $20.000 \times \frac{1}{4} \times 4 = 20.000$

$$310.000$$

Κόστος μεταφερθέντων $180.000 \times 23 = 4.140.000$

Σύνολο $\underline{4.450.000}$

Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής τμήματος III.

Ημικατεργασμένα προηγ. τμ. - πρώτη ύλη

$$140.000 + 10.000 + 30.000 = 180.000$$

Εργασία – Γ.Β.Ε

$$140.000 + 10.000 + 30.000 \times \frac{1}{2} = 165.000$$

Κόστος κατά μονάδα τμήματος III.

Κόστος ημικατεργασμένων προηγ. Τμημ.

	$180.000 \times 23 = 4.140.000 : 180.000$	$= 23$
Εργασία	$495.000 : 165.000$	$= 3$
Γ.Β.Ε.	$825.000 : 165.000$	$= 5$
Σύνολο	<u>5.460.000</u>	<u>31</u>

Κόστος παραγωγής σε εξέλιξη τμήματος ΙΙΙ.

Συμπληρωμένες μονάδες	10.000×31	$= 310.000$
Κόστος ημικατεργασμένων προηγ. τμ.	30.000×23	$= 690.000$
Εργασία	μονάδες $30.000 \times \frac{1}{2} \times 3$	$= 45.000$
Γ.Β.Ε	μονάδες $30.000 \times \frac{1}{2} \times 5$	$= 75.000$
		<u>1.120.000</u>
Κόστος ετοιμών προϊόντων	140.000×31	$= 4.340.000$
Σύνολο		<u>5.460.000</u>

Η κοστολογική εργασία επικεντρώνεται στο πρόβλημα της κατανομής του κόστους στους διάφορους τομείς ή δραστηριότητες της επιχείρησης. Η κατανομή αυτή είναι αναγκαία για την προμήθεια χρήσιμων πληροφοριών, όπως για την κοστολόγηση και τιμολόγηση του προϊόντος, για την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης και για την λήψη ειδικών αποφάσεων. Οι κοστολόγοι έχουν δυνατότητα επιλογής μεταξύ δυο μεθόδων, της άμεσης ή διαφορικής κοστολόγησης και της πλήρους κοστολόγησης ή απορρόφησης.

Η μέθοδος της άμεσης κοστολόγησης υιοθετήθηκε από επιχειρήσεις των Η.Π.Α μετά το Β΄ Παγκόσμιο πόλεμο με σκοπό την ετοιμασία χρηματοοικονομικών καταστάσεων για εσωτερική χρήση. Ελάχιστες επιχειρήσεις στη χώρα μας έχουν υιοθετήσει τη μέθοδο αυτή.

Στο παρόν, θα εξετάσουμε τη μέθοδο αυτή ,τη σχέση της με την πλήρη κοστολόγηση, τα βασικά επιχειρήματα εφαρμογής της και τέλος τους τομείς χρησιμοποίησης της.

4.1. Η ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η άμεση κοστολόγηση είναι εκείνη η μέθοδος κοστολόγησης, σύμφωνα με την οποία μόνο τα κόστη παραγωγής που είναι άμεσα συνδεδεμένα με την παραγωγική διαδικασία χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων . Έτσι το κόστος μιας λειτουργίας, ενός τμήματος, μιας υπηρεσίας σχηματίζεται μόνο από κοστολογικά στοιχεία που το επιβαρύνουν ευθέως και είναι , κατά

κανόνα, μεταβλητά. Τέτοια είναι τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και το μεταβλητό μέρος των Γ.Β.Ε. Το σταθερό τους μέρος θεωρείται σαν κόστος περιόδου, δηλαδή σαν έξοδο που επιβαρύνει το αποτέλεσμα της χρήσης μειώνοντας τα έσοδα και υπολογίζεται όπως τα άλλα έξοδα της περιόδου π.χ. τα γενικά έξοδα διοίκησης (ΓΕΔ), γενικά έξοδα παραγωγής (ΓΕΠ) κ.τ.λ.

Στην άμεση κοστολόγηση γίνεται διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους ανάλογα με τη συμπεριφορά τους, δηλαδή χωρίζονται σε σταθερά και μεταβλητά. Ο διαχωρισμός γίνεται στην αρχική φάση καταχώρησής τους, αλλά όμως διατηρείται σε όλη τη διαδικασία της κοστολόγησης. Το άμεσο μεταβλητό κόστος του τμήματος αντιπροσωπεύει το κόστος εκείνο που προκαλείται από τη δραστηριότητα ή τη λειτουργία του τμήματος. Αντίθετα το άμεσο σταθερό κόστος αντιστοιχεί στο κόστος που δημιουργείται με σκοπό το τμήμα να βρίσκεται σε κατάσταση ετοιμότητας. Υπάρχουν όμως και ημιμεταβλητές δαπάνες που μεταβάλλονται κατά κλιμάκια απασχόλησης, δηλαδή δαπάνες που αποτελούνται από σταθερό και μεταβλητό τμήμα. Τέτοιες δαπάνες είναι τα ΓΒΕ και η άμεση εργασία λόγω των συνθηκών που επικρατούν στην αγορά εργασίας.

Για να υπολογίσουμε το τελικό αποτέλεσμα (θετικό ή αρνητικό) χρησιμοποιούμε τις έννοιες του βιομηχανικού περιθωρίου συμβολής και του περιθωρίου συμβολής ή συνεισφοράς. Το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής είναι το ποσό που απομένει για την κάλυψη των μεταβλητών και σταθερών εξόδων και μετά την κάλυψη αυτών και για τη δημιουργία κέρδους. Υπολογίζεται αν από τις πωλήσεις αφαιρέσουμε το μεταβλητό κόστος παραγωγής (άμεσα υλικά, άμεση εργασία, Γ.Β.Ε). Το περιθώριο συμβολής ή συνεισφοράς είναι το ποσό που απομένει για την κάλυψη των σταθερών εξόδων και μετά την κάλυψη αυτών για τη δημιουργία θετικού αποτελέσματος και υπολογίζεται αν από το βιομηχανικό

περιθώριο συμβολής αφαιρέσουμε τα μεταβλητά έξοδα (ΓΕΔ, ΓΕΠ).
 Τέλος αν από το περιθώριο συμβολής αφαιρέσουμε τα σταθερά έξοδα
 εκμετάλλευσης τότε έχουμε το καθαρό αποτέλεσμα. (Πίνακας 1)

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Πωλήσεις (κύκλος εργασιών)	XXX	
Μείον μεταβλητό κόστος παραγωγής		
Άμεσα υλικά	XXX	
Άμεση εργασία	XXX	
ΓΒΕ	XXX	
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΜΒΟΛΗΣ	XXX	
Μείον μεταβλητά έξοδα		
Γ.Ε.Π	XXX	
Γ.Ε.Δ	XXX	
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΜΒΟΛΗΣ		XXX
Μείον σταθερά έξοδα εκμετάλλευσης		
Γ.Β.Ε	XXX	
Γ.Ε.Δ.	XXX	
Γ.Ε.Π.	XXX	
3. ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ		XXX

Αναφέρουμε, επίσης ότι εάν έχουμε αποθέματα αρχής και τέλους,
 τότε υπολογίζονται και αυτά, αλλάζοντας το τελικό αποτέλεσμα.

4.2. ΣΧΕΣΗ ΑΜΕΣΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ο διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους σε σταθερά και μεταβλητά είναι το σημείο από το οποίο ξεκινά η διαφοροποίηση των δυο μεθόδων. Στην άμεση κοστολόγηση τα σταθερά ΓΒΕ δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του κόστους και τα μεταχειριζόμαστε σαν κόστος περιόδου, ενώ στην πλήρη υπολογίζονται. Συνέπεια αυτού είναι ότι το προσδιοριζόμενο κόστος παραγωγής του προϊόντος θα είναι μικρότερο με βάση την άμεση κοστολόγηση από το αντίστοιχο κόστος που υπολογίζεται σύμφωνα με την πλήρη. Έτσι και το λογιστικό αποτέλεσμα της περιόδου θα είναι διαφορετικό μεταξύ των δυο μεθόδων.

Ο διαχωρισμός αυτός επηρεάζει επίσης και το κόστος του αποθέματος της περιόδου. Εάν ένα μέρος του προϊόντος στην άμεση κοστολόγηση πωληθεί, ενώ ένα άλλο παραμένει σαν απόθεμα, σε αυτό δεν θα περιλαμβάνεται οποιοδήποτε ποσό σταθερών ΓΒΕ. Αντίθετα στην πλήρη κοστολόγηση θα περιλαμβάνεται στο κόστος του αποθέματος και ένα ποσοστό σταθερών ΓΒΕ της περιόδου. Άρα το κόστος του αποθέματος του προϊόντος στην άμεση θα είναι μικρότερο σε σχέση με την πλήρη κοστολόγηση. Επίσης, το λογιστικό αποτέλεσμα θα είναι διαφορετικό και η διαφοροποίηση αυτή οφείλεται στο γεγονός ότι, στην πλήρη κοστολόγηση τα έσοδα συσχετίζονται μόνο με εκείνο το τμήμα των σταθερών ΓΒΕ που περιλαμβάνεται στο κόστος των προϊόντων που πουλήθηκαν, ενώ στην άμεση τα έσοδα συσχετίζονται με το σύνολο των σταθερών ΓΒΕ.

Πολλοί υποστηρίζουν ότι στην άμεση κοστολόγηση σταθερά κόστη όπως, κόστη για εγκαταστάσεις και εξοπλισμό, ασφάλιστρα κτλ θα πρέπει να συνδέονται με την παραγωγική ικανότητα παρά με την πραγματική παραγωγή των προϊόντων ενός δεδομένου έτους. Δηλαδή θα πρέπει να εκφράζουν κόστος ετοιμότητας και αυτό να παραμένει

ανεπηρέαστο από οποιαδήποτε πραγματική παραγωγή στη διάρκεια του έτους. Σύμφωνα με αυτούς τέτοια κόστη πρέπει να θεωρούνται σαν κόστη περιόδου παρά σαν κόστη παραγωγής. Αντίθετα οι υποστηρικτές της πλήρους κοστολόγησης πιστεύουν ότι δεν υπάρχει διαφορά αν το κόστος κατασκευής του προϊόντος είναι σταθερό ή μεταβλητό αφού μας ενδιαφέρει κυρίως η κοστολόγηση του προϊόντος. Έτσι σταθερά κόστη όπως, οι αποσβέσεις και τα ασφάλιστρα είναι σημαντικά στη διαδικασία παραγωγής, όπως είναι και τα μεταβλητά και δεν μπορούν να αγνοηθούν. Στην πλήρη κοστολόγηση λοιπόν, κάθε μονάδα προϊόντος πρέπει να επιβαρύνεται με δίκαια μερίδια από όλα τα κόστη παραγωγής.

Η άμεση κοστολόγηση παρέχει επίσης τη δυνατότητα για την λήψη σημαντικών αποφάσεων. Αυτό διευκολύνεται με το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής και με το περιθώριο συμβολής ή συνεισφοράς όπου υπάρχει διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό. Όσον αφορά την πλήρη κοστολόγηση, παρατηρείται η διάκρισή του κατά λειτουργίες κόστους. Συνέπεια αυτού είναι να μην γνωρίζει η διοίκηση το περιθώριο που παρουσιάζει κάθε προϊόν ή τμήμα παραγωγής ή περιοχή διάθεσης προϊόντων για την κάλυψη των σταθερών εξόδων και τη δημιουργία κέρδους, οδηγώντας στη λήψη λανθασμένων αποφάσεων από τα διοικητικά στελέχη μιας επιχείρησης.

Από όλα τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι η μέθοδος της άμεσης κοστολόγησης είναι από τις πιο σημαντικές εξελίξεις της διοικητικής λογιστικής και για να παραμένει χρήσιμο εργαλείο, δεν πρέπει να χρησιμοποιείται στα τυφλά.

4.3 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Αποτελεί κοινή παραδοχή ότι, η αποτελεσματικότητα των αποφάσεων που παίρνονται από τις επιχειρήσεις επηρεάζονται σημαντικά από τη δυνατότητα των decision makers να χρησιμοποιούν σωστά τις πληροφορίες που τους παρέχονται από το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης. Το κόστος είναι ένα από τα βασικότερα και σημαντικότερα στοιχεία πάνω στα οποία στηρίζονται για να διαμορφώσουν επιχειρηματικές αποφάσεις. Προκύπτει όμως η ανάγκη ο διοικόν να στηριχθεί σε ένα κόστος, το οποίο θα αναφέρεται στο προϊόν, θα έχει ομοιόμορφη σύνθεση και θα είναι απαλλαγμένο από κάθε έμμεση επιβάρυνση. Τότε μόνο το κόστος αυτό θα είναι συγκρίσιμο και θα μπορεί να παρέχει στοιχεία πληροφοριακά για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Η μέθοδος που βοηθάει σε αυτό είναι η άμεση κοστολόγηση, η οποία αποτελεί το κλειδί για επιτυχημένο οικονομικό σχεδιασμό και έλεγχο. Η τεχνική αυτή προσφέρει στους διευθύνοντες τις πληροφορίες εκείνες που χρειάζονται για λογικές οικονομικές αποφάσεις. Έτσι με βάση το άμεσο κόστος μπορείς να ετοιμάσεις ένα προϋπολογιστικό πλάνο.

Η άμεση κοστολόγηση είναι αρκετά χρήσιμη και απλή και χρησιμοποιείται ιδιαίτερα για προβλέψεις που αναφέρονται σε μικρές χρονικές περιόδους και έχουν σχέση με τη διαχείριση των προϊόντων, καθώς και με τρέχουσες αποφάσεις της επιχείρησης.

Επίσης, με τη βοήθεια του άμεσου κόστους, του σταθερού κόστους και της οριακής συνεισφοράς μπορούμε να επιλέξουμε εκείνα τα προϊόντα που είναι πιο κερδοφόρα, τους πελάτες που εξυπηρετούν καλύτερα την επιχείρηση, τις περιοχές και τα τμήματα που βοηθούν καλύτερα στην οικονομική της εξέλιξη. Με άλλα λόγια η άμεση

κοστολόγηση αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο ελέγχου. Ο διευθυντής της επιχείρησης καθώς και ο διευθυντής του marketing πιστεύουν ότι υιοθετώντας αυτή τη μέθοδο έχουν μια πιο κατανοητή κατάσταση για το τι συμβαίνει στην επιχείρηση.

Γνωρίζουμε ότι μια κατάσταση που περιλαμβάνει όλα τα κόστη (σταθερά και μεταβλητά) είναι πιο σωστή. Όμως αργότερα αποδεικνύεται ότι είναι πιο θεμελιώδης ο διαχωρισμός τους και η υιοθέτηση της άμεσης κοστολόγησης γιατί διευκολύνει την λειτουργία του συστήματος κοστολόγησης και εξασφαλίζει στοιχεία για το προσδιορισμό του οριακού περιθωρίου κέρδους και του άμεσου περιθωρίου κέρδους. Με αυτό τον τρόπο οι διευθύνοντες γνωρίζουν το ακριβές κοστολόγιο του προϊόντος, χωρίς να παρεμβάλλονται κόστη τα οποία δεν εξυπηρετούν στην παραγωγή του οδηγώντας στην σωστή τιμολόγηση του προϊόντος. Έτσι λοιπόν καταστάσεις που βασίζονται στην άμεση κοστολόγηση παρέχουν το αντικειμενικό κόστος της περιόδου.

Η ανάλυση του νεκρού σημείου, ο ρυθμός απόδοσης μιας επένδυσης, η οριακή συνεισφορά του τμήματος πωλήσεων και το ολικό κέρδος από όλες τις επιχειρήσεις που βασίζεται σε ένα δοσμένο όγκο πωλήσεων, είναι προβλήματα τα οποία μπορούν να μελετηθούν και να λυθούν με τη βοήθεια της άμεσης κοστολόγησης.

Επίσης, το άμεσο κόστος προσδιορίζεται με ακρίβεια, πραγματοποιείται για συγκεκριμένο τμήμα, υπηρεσία, λειτουργία ή φορέα, το κόστος των οποίων επιβαρύνει εξ' ολοκλήρου χωρίς μερισμούς. Συνδέεται άμεσα με συγκεκριμένο φορέα ευθύνης, στην εξουσία και τον έλεγχο του οποίου υπόκειται η διαμόρφωση του ολικού ύψους ή τουλάχιστον του μεταβλητού του μέρους. Ακόμα δίνεται η δυνατότητα της άμεσης συσχέτισής του με το πραγματικό ή υπολογιστικό έσοδο της συγκεκριμένης δραστηριότητας ή του τμήματος για τον

προσδιορισμό του άμεσου περιθωρίου, θετικού ή αρνητικού αποτελέσματος.

Μια από τις πολύτιμες εφαρμογές της άμεσης κοστολόγησης και συνεισφοράς είναι η ετοιμασία εκθέσεων κατά τμήματα ή κατά τομείς, που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για αναλύσεις της αποδοτικότητας πολλών τμημάτων, τομέων ή περιοχών της επιχείρησης.

Πρέπει να αναφέρουμε τέλος, ότι το άμεσο κόστος δεν περιορίζεται μόνο στα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας αλλά επεκτείνεται και στις άλλες λειτουργίες της επιχείρησης (διάθεσης, διοίκησης, έρευνας και ανάπτυξης, χρηματοδότησης). Με άλλα λόγια το άμεσο κόστος λειτουργεί σε ολόκληρη την επιχείρηση.

4.4. ΤΟΜΕΙΣ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Όπως έχει αναφερθεί, το άμεσο κόστος είναι ένα χρήσιμο εργαλείο ελέγχου και χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Οι αποφάσεις αυτές διακρίνονται σε δύο κατηγορίες : αποφάσεις τακτικού χαρακτήρα και αποφάσεις στρατηγικού χαρακτήρα.

Οι αποφάσεις τακτικού χαρακτήρα λαμβάνονται στο πλαίσιο του βραχυχρόνιου σχεδιασμού και της βραχυχρόνιας δραστηριότητας της επιχείρησης. Αφορούν αποφάσεις κατάρτισης του ετήσιου προγράμματος δράσης και παρακολούθησης της εκτέλεσής του με την χρησιμοποίηση του συστήματος προϋπολογιστικού ελέγχου. Τέτοιες μπορεί να είναι : η κατάρτιση ελαστικών προϋπολογισμών κόστους κατά κέντρο κόστους της επιχείρησης, ο έλεγχος του πραγματικού κόστους με βάση τον ελαστικό προϋπολογισμό του τμήματος, η άσκηση ευέλικτης

τιμολογιακής πολιτικής και ο καθορισμός τιμής πώλησης ενός νεοπαραγόμενου είδους.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, η επιχείρηση καταρτίζει αρχικά έναν ελαστικό προϋπολογισμό δαπανών της λειτουργίας κάθε τμήματος μετρώντας τον όγκο απασχόλησής του και χωρίζοντας το κόστος σε σταθερό και μεταβλητό. Η επιχείρηση με αυτό τον τρόπο μπορεί να υπολογίζει εύκολα το κόστος του προϊόντος και να ασκεί ευέλικτη τιμολογιακή πολιτική, γνωρίζοντας το κατώτατο όριο τιμής στο οποίο μπορεί να φτάσει. Όταν καθοριστεί το κόστος ο κάθε διευθύνων τμήματος είναι υποχρεωμένος να μην αποκλίνει από τον προϋπολογισμό και να ελέγχεται για αυτό, τουλάχιστον για το μεταβλητό του μέρος. Το κόστος αυτό είναι το άμεσο ολικό ή άμεσο μεταβλητό, το οποίο συγκρίνεται με τα δεδομένα του πραγματικού κόστους και λαμβάνονται οι αποφάσεις. Οι επιχειρήσεις που γνωρίζουν καλύτερα τα κόστη αυτά μπορούν να πάρουν ακριβέστερες πληροφορίες και να αντιμετωπίσουν πιο σωστά τον ανταγωνισμό.

Ένα ακόμη σημείο στο οποίο βοηθάει το άμεσο κόστος είναι στον καθορισμό της τιμής πώλησης του νεοπαραγόμενου προϊόντος. Η απόφαση για το καθορισμό της τιμής του, βρίσκεται κάτω από δύο προϋποθέσεις : ταχύτητα στη λήψη της απόφασης και ικανοποιητική προσέγγιση του πραγματικού κόστους του προς τιμολόγηση προϊόντος. Έτσι η επιχείρηση προσφέρει γρήγορα και αιφνιδιαστικά ένα νέο προϊόν σε μια συγκεκριμένη τιμή. Φυσικά η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη της και άλλους παράγοντες όπως : τις τιμές των υποκατάστατων ή των ανταγωνιστικών προϊόντων, τις ανάγκες που προορίζεται να καλύψει το νέο προϊόν κτλ.

Από την άλλη πλευρά, οι αποφάσεις στρατηγικού χαρακτήρα συνδέονται με την μακροπρόθεσμη επιχειρηματική δραστηριότητα και το μακροχρόνιο προγραμματισμό των επιχειρήσεων. Οι επιχειρήσεις

λειτουργούν σήμερα βάση σχεδίου με το οποίο καθορίζονται οι στόχοι, προγραμματίζονται τα μέσα που θα χρησιμοποιηθούν και προϋπολογίζονται ποσοτικά και κατ' αξία τα βασικά μεγέθη δραστηριότητας, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται τα έσοδα, το κόστος και το αποτέλεσμα της περιόδου. Επίσης στο μακροχρόνιο σχεδιασμό βοηθάει πολύ και η τεχνολογική ανάπτυξη. Χάρη σ' αυτή μπορεί να έχει έναν ακριβή προσδιορισμό του άμεσου κόστους για μεγάλα χρονικά διαστήματα. Πρέπει να αναφέρουμε ότι, το άμεσο μεταβλητό κόστος όταν επικρατούν η ίδια τεχνολογία και οι ίδιες κλίμακες παραγωγής δεν διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση, παρά μόνον αν επηρεάζεται από παράγοντες όπως είναι το επίπεδο εξειδίκευσης του προσωπικού και ο βαθμός εσωτερικής οργάνωσης της επιχείρησης.

Τέλος αναφέρουμε, ότι το άμεσο κόστος χρησιμοποιείται εκτός από τις βιομηχανίες και στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως τα νοσοκομεία και οι τράπεζες. Σ' αυτές το άμεσο κόστος είναι μικρότερο, γιατί οι υπηρεσίες που προσφέρουν κοστολογούνται λιγότερο σε σχέση με τα προϊόντα που παράγονται από τις βιομηχανίες.

ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ.

Τα προϊόντα που παράγονται ταυτόχρονα από την κατεργασία της ίδιας πρώτης ύλης ονομάζονται συμπαραγωγή. Το χαρακτηριστικό γνώρισμα είναι ότι παράγονται κατ' ανάγκη από την βιομηχανοποίηση της ίδιας πρώτης ύλης χωρίς να το θέλει η επιχείρηση. Ενδεικτικές περιπτώσεις παραγωγής συμπαραγώγων προϊόντων έχουμε στις παρακάτω βιομηχανίες.

<i>Είδος βιομηχανίας</i>	<i>Συμπαραγωγή προϊόντα</i>
Αλευρόμυλοι	Άλευρα- Πίτυρα
Εκκοκιστήριο βάμβακος	Βαμβάκι εκκοκκισμένο – Βαμβακόσπορος
Επεξεργασία βαμβακόσπορου	Βαμβακέλαιο – Βαμβακόπιτα
Επεξεργασία σόγιας	Σογιέλαιο – Σογιάλευρο
Μεταλλεία χαλκού	Χαλκός – χρυσός – Άργυρος

Το κόστος του τμήματος που παράγονται τα συμπαραγωγή προϊόντα καλείται ενωμένο κόστος σε αντίθεση με το κόστος των ποικιλιών που παράγονται στα διάφορα τμήματα με τη θέληση της επιχείρησης που καλείται κοινό κόστος. Στα προϊόντα κοινού κόστους οι πρώτες ύλες εξατομικεύονται κατά προϊόν, η δε εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα δύνανται να διαχωριστούν κατά προϊόν ανάλογα με τις απαιτήσεις έκαστου. Τα προϊόντα ενωμένου κόστους παράγονται από την ίδια πρώτη ύλη και ενιαία εργασία καθώς και γενικά βιομηχανικά έξοδα.

5.1 Κατανομή ενωμένου κόστους.

Για την κατανομή του ενωμένου κόστους επιλέγουμε μία από τις παρακάτω μεθόδους ανάλογα με την περίπτωση.

5.1.1 Κατανομή ανάλογα με την ποσότητα των προϊόντων που παράγονται.

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται όταν τα συμπαράγωγα προϊόντα έχουν τις ίδιες τιμές διάθεσης.

Παράδειγμα

Στο τμήμα Α παράγονται τα συμπαράγωγα προϊόντα «Χ» και «Ψ» με κόστος 1.000.000 Ευρώ. Ποσότητες παραγωγής : «Χ» μονάδες 2.000 και «Ψ» μονάδες 500.

α Να γίνει η κατανομή του ενωμένου κόστους.

β Να προσδιοριστεί το κατά μονάδα κόστος των προϊόντων.

Συμπαράγωγα προϊόντα	Ποσότητες	Κατανομή ενωμένου κόστους
<< Χ >>	2.000	$1.000.000 \times 2.000 : 2.500 = 800.000$
<< Ψ >>	500	$1.000.000 \times 500 : 2.500 = 200.000$

Κόστος κατά μονάδα.

β

Προϊόν «Χ» $800.000 : 2.000 = 400$

Προϊόν «Ψ» $200.000 : 500 = 400$

Παρατηρείται ότι το κατά μονάδα κόστος είναι το ίδιο και η μέθοδος αυτή επιλέγεται όταν η τιμή διάθεσης των προϊόντων είναι περίπου ίδια.

5.1.2 Κατανομή ανάλογα με την αξία διάθεσης των προϊόντων που παράγονται.

Όταν τα συμπαράγωγα προϊόντα έχουν διαφορετικές τιμές διάθεσης, τότε η κατανομή του ενωμένου κόστους γίνεται ανάλογα με τις αξίες διάθεσης αυτών.

Παράδειγμα

Στο τμήμα Α παράγονται τα συμπαράγωγα προϊόντα «X» και «ψ» με κόστος 400.000 Ευρώ. Η τιμή διάθεσης του «X» είναι 300.000 Ευρώ η μονάδα και του «Ψ» 180 Ευρώ η μονάδα.

Ποσότητες παραγωγής : «X» μον 2. 000 και «Ψ» μον 1. 000

Α Να γίνει η κατανομή του ενωμένου κόστους.

Β Να προσδιοριστεί το κατά μονάδα κόστος των προϊόντων.

Α

Συμπαράγωγα προϊόντα	Ποσότητες	Τιμή διάθεσης	Συνολική αξία διάθεσης	Κατανομή ενωμένου κόστους
<< X >>	2.000	300	600.000	$400.000 \times 600.000 : 800.000 = 300.000$
<< Ψ >>	1.000	200	200.000	$400.000 \times 200.000 : 800.000 = 100.000$
Σύνολο			800.000	400000

Κόστος κατά μονάδα.

R

Προϊόν «X» $300.000 : 2.000 = 150$

Προϊόν «Ψ» $100.000 : 1.000 = 100$

Παρατηρείται ότι το κατά μονάδα κόστος είναι διαφορετικό και η μέθοδος αυτή επιλέγεται, όταν τα προϊόντα διατίθενται στην αγορά, κατά τη στιγμή του διαχωρισμού τους και δεν γίνεται περαιτέρω επεξεργασία.

5.1.3 Κατανομή ανάλογα με την αξία διάθεσης των προϊόντων που παράγονται, αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες συμπλήρωσης αυτών.

Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται όταν τα συμπαράγωγα προϊόντα δεν δύνανται να διατεθούν όπως είναι κατά τη στιγμή του διαχωρισμού τους αλλά απαιτείται περαιτέρω επεξεργασία για να διατεθούν τα προϊόντα στην αγορά. Στην περίπτωση αυτή οι δαπάνες της περαιτέρω επεξεργασίας είναι ασήμαντες και η επιχείρηση δεν κερδοσκοπεί σε αυτές. Επίσης η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται, όταν σε ένα ή περισσότερα από τα συμπαράγωγα προϊόντα δεν γίνεται περαιτέρω επεξεργασία, ενώ σε άλλα γίνεται.

Παράδειγμα

Στο τμήμα Α παράγονται τα συμπαράγωγα προϊόντα «X» και «ψ» με κόστος 1.000.000 Ευρώ. Στα προϊόντα «X» και «Ψ» γίνεται περαιτέρω επεξεργασία για να διατεθούν τα προϊόντα στην αγορά με κόστος 100 Ευρώ τη μονάδα για το «X» και 80 Ευρώ τη μονάδα για το «Ψ». Η τιμή διάθεσης του «X» είναι 300 Ευρώ η μονάδα και του «Ψ» 180 Ευρώ η μονάδα.

Ποσότητες παραγωγής: «X» μονάδες 2. 000 και «Ψ» μονάδες 1. 000

Προϊόντα	Ενωμένο κόστος	Δαπάνες συμπλήρωσης	Συνολικό κόστος	Κατά μονάδα κόστος
<< X >>	800.000	200.000 (1)	1.000.000	1.000.000 : 2.000 = 500
<< Ψ >>	200.000	80.000 (2)	280.000	280.000 : 1.000 = 280
Σύνολο	1.000.000	280.000	1.280.000	

(1) μον 2.000 X 100 = 200.000

(2) μον. 1.000 X 80 = 80.000

5.1.4 Κατανομή ανάλογα με την αξία διάθεσης των προϊόντων που παράγονται, αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες συμπλήρωσης αυτών και το κέρδος από τις δαπάνες συμπλήρωσης.

Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται όταν οι δαπάνες συμπλήρωσης είναι σημαντικές και η επιχείρηση κερδοσκοπεί επί των δαπανών συμπλήρωσης.

Παράδειγμα

Στο τμήμα Α παράγονται τα συμπαραγώγα προϊόντα «X» και «Ψ» με κόστος 650.000 Ευρώ. Στα προϊόντα «X» και «Ψ» γίνεται περαιτέρω επεξεργασία με κόστος 200 Ευρώ τη μονάδα για το «X» και 150 Ευρώ τη μονάδα για το «Ψ». Η επιχείρηση κερδοσκοπεί στις δαπάνες συμπλήρωσης. Η τιμή διάθεσης του «X» είναι 600 Ευρώ η μονάδα και του «Ψ» 400 Ευρώ η μονάδα.

Ποσότητες παραγωγής : «X» μον 2.000 και «Ψ» μον 1.000

Α Να γίνει η κατανομή του ενωμένου κόστους.

Β Να προσδιοριστεί το κατά μονάδα κόστος των προϊόντων.

α

Συμπαράγωγα προϊόντα	Μονάδες	Κόστος συμπλήρωσης κατά μονάδα	Συνολικό κόστος συμπλήρωσης	Ενωμένο κόστος	Συνολικό κόστος	Τιμή διάθεσης κατά μονάδα	Συνολικά έσοδα
<<Χ>>	2000	200	400.000			600	1.200.000
<<Ψ>>	1000	150	150.000			400	400.000
Σύνολο			550.000	650.000	1.200.000		1.600.000

Σχέση συνολικού κόστους με συνολικά έσοδα :

$$1.200.000 / 1.600.000 = 0,75$$

Ποσοστό κέρδους $100\% - 75\% = 25\%$

Κατανομή ενωμένου κόστους.

Συμπαράγωγα προϊόντα	Τιμή διάθεσης	Δαπάνες συμπλήρωσης	Κέρδος	Τιμή διάθεσης μείον δαπάνες συμπλήρωσης + κέρδος	Ποσότητες	Αξία διάθεσης μείον δαπάνες συμπλήρωσης + κέρδος
<<Χ>>	600	200	150 (1)	250	2.000	500.000
						150.000
<<Ψ>>	400	150	100 (2)	150	1.000	
						650.000
Σύνολο						

$$(1) 600 \times 25\% = 150$$

$$(2) 400 \times 25\% = 100$$

Β

Κατά μονάδα κόστος.

Προϊόντα	Ενωμένο κόστος	Δαπάνες συμπλήρωσης	Συνολικό κόστος	Κατά μονάδα κόστος
<< Χ >>	500.000	400.000 (3)	900.000	900.000 : 2.000 = 450
<< Ψ >>	150.000	150.000 (4)	300.000	300.000 : 1.000 = 300
Σύνολο	650.000	550.000	1.200.000	

(3) μον 2.000 X 200 = 400.000

(4) μον 1.000 X 150 = 150.000

E4 - 1

Με την εφαρμογή αυτή αναλύεται η τεχνική, όταν η κατανομή του ενωμένου κόστους γίνεται ανάλογα με την αξία διάθεσης των προϊόντων.

Κτηματική εταιρεία αγόρασε παραθαλάσσια έκταση 640 στρέμματα αντί Ευρώ 192.000.000 την οποία προορίζει για οικοπεδοποίηση. Για την αξιοποίησή της (ισοπέδωση, ρυμοτόμηση, ύδρευση, φωτισμό κ.λπ.) δαπάνησε Ευρώ 168.000.000. Από την οικοπεδοποίηση της έκτασης αυτής προέκυψαν 750 οικόπεδα, ίσης επιφάνειας το καθένα, τα οποία έχουν καταταχθεί σε 5 κατηγορίες, ανάλογα με την τιμή διάθεσης. Ο αριθμός των οικοπέδων κατά κατηγορία και η τιμή διάθεσης του κάθε οικοπέδου δίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Κατηγορία οικοπέδων	Αριθμός οικοπέδων	Τιμή διάθεσης
Α	50	1.800.000
Β	200	1.500.000
Γ	300	1.200.000
Δ	100	900.000
Ε	100	600000

α

Ζητείται το κόστος κατά κατηγορία οικοπέδων και κατά οικόπεδο

A4 - 1

α

Ενωμένο κόστος $192.000.00 + 168.000.000 = 360.000.000$

Αξία διάθεσης κατά κατηγορία.

Κατηγορία οικοπέδων	Αριθμός οικοπέδων	Τιμή διάθεσης	Αξία διάθεσης
Α	50	1.800.000	90.000.000
Β	200	1.500.000	300.000.000
Γ	300	1.200.000	360.000.000
Δ	100	900.000	90.000.000
Ε	100	600000	60.000.000
Σύνολο			900.000.000

Σχέση ενωμένου κόστους με αξία διάθεσης

$$360.000.00 : 900.000.000 = 0,4$$

Κατηγορία οικοπέδων	Κόστος κατά κατηγορία	Αριθμός οικοπέδων	Κόστος κατά οικόπεδο
Α	$90.000.000 \times 0,4 = 36.000.000$	50	720.000 (1)
Β	$300.000.000 \times 0,4 = 120.000.000$	200	600.000
Γ	$360.000.000 \times 0,4 = 144.000.000$	300	480.000
Δ	$90.000.000 \times 0,4 = 36.000.000$	100	360.000
Ε	$60.000.000 \times 0,4 = 24.000.000$	100	240.000
Σύνολο	360.000.000		

(1) Ποσά στήλης 2 διαιρούνται με ποσά στήλης 3

E4 – 2

Με την εφαρμογή αυτή αναλύεται η τεχνική, όταν η κατανομή του ενωμένου κόστους γίνεται ανάλογα με την αξία διάθεσης των προϊόντων μείον δαπάνες συμπλήρωσης.

Επιχείρηση χημικών προϊόντων παράγει ένα κύριο προϊόν και ταυτόχρονα μαζί με αυτό παράγεται και ένα υποπροϊόν. Στο τμήμα Ι της επιχείρησης γίνεται η κατεργασία των πρώτων υλών όπου παράγεται το κύριο προϊόν και το υποπροϊόν και μετά η κατεργασία συνεχίζεται στο τμήμα ΙΙ για το υποπροϊόν.

Κατάσταση ποσοτικών δεδομένων μηνός Ιανουαρίου.

Αναλυτικά στοιχεία	Τμήμα Ι	Τμήμα ΙΙ	Τμήμα ΙΙΙ
Βιομηχανοποιήθηκαν πρώτες ύλες για μονάδες	400.000		
Μονάδες που μεταφέρθηκαν από τμήμα Ι		280.000	80.000
Σύνολο	400.000	280.000	80.000
Μονάδες που μεταφέρθηκαν στο τμήμα ΙΙ	280.000		
Μονάδες που μεταφέρθηκαν στο τμήμα ΙΙΙ	80.000		
Μονάδες που μεταφέρθηκαν στην αποθήκη		240.000	60.000
Παραγωγή σε εξέλιξη τέλους περιόδου		35.000 (2/5)	
Μονάδες που χάθηκαν (φύρα)	40.000	5.000	20.000
Σύνολο	400.000	280.000	80.000

Κατάσταση δαπανών μηνός Ιανουαρίου.

Δαπάνες	Τμήμα Ι	Τμήμα ΙΙ	Τμήμα ΙΙΙ
Πρώτες ύλες	119.000.000		
Υλικά μετά τον διαχωρισμό		1.650.000	300.000
Εργασία	35.000.000	25.400.000	960.000
Γ. Β. Ε	25.360.000	8.636.000	180.000
Σύνολο	179.360.000	35.686.000	1.440.000

Τιμή διάθεσης του κύριου προϊόντος 910 Ευρώ κατά μονάδα και του υποπροϊόντος 231,50 Ευρώ κατά μονάδα.

α

Να προσδιοριστεί το κόστος του κύριου προϊόντος και του υποπροϊόντος με την μέθοδο της αξίας διάθεσης των προϊόντων που παράγονται, αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες συμπλήρωσης αυτών.

β

Το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη του τμήματος ΙΙ.

A4 - 2

α

Κόστος συμπλήρωσης του κύριου προϊόντος.

Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής τμήματος ΙΙ

Υλικά τμήματος ΙΙ $240.000 + 35.000 = 275.000$

Εργασία – Γ. Β. Ε. $240.000 + 35.000 \times 2/5 = 254.000$

Κόστος κατά μονάδα συμπλήρωσης.

Υλικά $1.650.000 : 275.000 = 6$

Εργασία $25.400.000 : 254.000 = 100$

Γ. Β. Ε. $8.636.000 : 254.000 = 34$

 140

Κόστος συμπλήρωσης του υποπροϊόντος.

Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής τμήματος ΙΙΙ 60.000

Κόστος κατά μονάδα συμπλήρωσης.

Υλικά $300.000 : 60.000 = 5$

Εργασία $960.000 : 60.000 = 16$

Γ. Β. Ε. $180.000 : 60.000 = 3$

 24

Κόστος συμπλήρωσης του κύριου προϊόντος.

Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής τμήματος II

Υλικά τμήματος II $240.000 + 35.000 = 275.000$

Εργασία – Γ. Β. Ε. $240.000 + 35.000 \times 2/5 = 254.000$

Κόστος κατά μονάδα συμπλήρωσης.

Υλικά $1.650.000 : 275.000 = 6$

Εργασία $25.400.000 : 254.000 = 100$

Γ. Β. Ε. $8.636.000 : 254.000 = \frac{34}{140}$

Κόστος συμπλήρωσης του υποπροϊόντος.

Ισοδύναμες μονάδες παραγωγής τμήματος III 60.000

Κόστος κατά μονάδα συμπλήρωσης.

Υλικά $300.000 : 60.000 = 5$

Εργασία $960.000 : 60.000 = 16$

Γ. Β. Ε. $180.000 : 60.000 = \frac{3}{24}$

Τιμή διάθεσης μείον δαπάνες συμπλήρωσης.

Κύριου προϊόντος $910 - 140 = 770$

Υποπροϊόντος $231,5 - 24 = 207,5$

Αξία διάθεσης μείον δαπάνες συμπλήρωσης.

$$\text{Κύριου προϊόντος } 275.000 \times 770 = 211.750.000$$

$$\begin{array}{r} \text{Υποπροϊόντος } 60.000 \times 207,5 = \underline{12.450.000} \\ 224.200.000 \end{array}$$

$$\text{Σχέση ενωμένου κόστους με έσοδα } 179.360.000 : 224.200.000 = 0,8$$

Κατανομή ενωμένου κόστους

$$\text{Κύριου προϊόντος } 211.750.000 \times 0,8 = 169.400.000$$

$$\begin{array}{r} \text{Υποπροϊόντος } 12.450.000 \times 0,8 = \underline{9.960.000} \\ 179.360.000 \end{array}$$

Κόστος κατά μονάδα του κύριου προϊόντος.

Αναλογία ενωμένου κόστους	$169.400.000 : 275.000 = 616$
Υλικά	$1.650.000 : 275.000 = 6$
Εργασία	$25.400.000 : 254.000 = 100$
Γ. Β. Ε.	$\underline{8.636.000 : 254.000 = 34}$
	$205.086.000 \qquad \underline{\qquad} \qquad 756$

Κόστος κατά μονάδα του υποπροϊόντος.

Αναλογία ενωμένου κόστους	$9.960.000 : 60.000 = 166$
Υλικά	$300.000 : 60.000 = 5$
Εργασία	$960.000 : 60.000 = 16$
Γ. Β. Ε.	$\underline{180.000 : 60.000 = 3}$
	$11.400.000 \qquad \underline{\qquad} \qquad 190$



Κόστος παραγωγής σε εξέλιξη τμήματος II.

Ημικατεργασμένα από τμήμα I μον. 35.000 X 616	=	21.560.000
Υλικά	μον. 35.000 X 6	= 210.000
Εργασία	μον. 35.000 X 2/5 X 100	= 1.400.000
Γ. Β. Ε.	μον. 35.000 X 2/5 X 34	= 476.000
		<u>23.646.000</u>

Μονάδες που μεταφέρθηκαν στην αποθήκη

	240.000 X 756	= 181.440.000
Σύνολο		<u>205.086.000</u>

E4 – 3

- Με την εφαρμογή αυτή αναλύεται η τεχνική, όταν η κατανομή του ενωμένου κόστους γίνεται ανάλογα με την καθαρή αξία διάθεσης των προϊόντων μείον δαπάνες συμπλήρωσης.
- Ένα από τα συμπαράγωγα προϊόντα θεωρείται υποπροϊόν της επιχείρησης.

Βιομηχανική επιχείρηση παράγει ένα κύριο προϊόν με ονομασία «CLX». Κατά την παραγωγή του προϊόντος τούτου συμπαράγονται δύο ακόμα προϊόντα με ονομασίες «VIP» και «VGO». Το «VGO» είναι υποπροϊόν και αποτιμάται στην καθαρή τιμή διάθεσης. Ο διαχωρισμός των τριών αυτών προϊόντων γίνεται στη φάση I . Μετά τον διαχωρισμό το προϊόν «CLX» μεταφέρεται στο τμήμα II για συμπληρωματική κατεργασία, το

προϊόν «VIP» μεταφέρεται στο τμήμα III για τον ίδιο σκοπό και το υποπροϊόν «VGO» διατίθεται όπως είναι κατά τη στιγμή του διαχωρισμού.

Η κατά την περίοδο παραγωγή, τιμή διάθεσης και τα έξοδα διάθεσης εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα.

Προϊόντα	Ποσότητα παραγωγής	Τιμή διάθεσης	Έξοδα διάθεσης
CLX	10.000	360	30
VIP	6.000	58	24
VGO	1.000	30	3

Δαπάνες περιόδου.

Είδος δαπάνης	Τμήμα I	Τμήμα II	Τμήμα III
Πρώτες ύλες	845.400		
Εργασία	360.000	80.000	9.000
Γ. Β. Ε	120.000	160.000	9.000
Σύνολο	1.325.400	240.000	18.000

α

Να προσδιοριστεί το κόστος των προϊόντων «CLX» και «VIP» με την μέθοδο της αξίας διάθεσης των προϊόντων που παράγονται, αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες συμπλήρωσης αυτών. Το υποπροϊόν «VGO»

κοστολογείται στην καθαρή τιμή διάθεσης, χωρίς η επιχείρηση να κερδοσκοπεί σε αυτό.

A4 - 3

α

Κόστος συμπλήρωσης του προϊόντος << CLX >>.

Κόστος κατά μονάδα συμπλήρωσης.

Εργασία $80.000 : 10.000 = 8$

Γ. Β. Ε. $160.000 : 10.000 = 16$

$\overline{24}$

Κόστος συμπλήρωσης του προϊόντος << VIP >>.

Κόστος κατά μονάδα συμπλήρωσης.

Εργασία $9.000 : 6.000 = 1,5$

Γ. Β. Ε. $9.000 : 6.000 = 1,5$

$\overline{3}$

Τιμή διάθεσης μείον δαπάνες συμπλήρωσης μείον έξοδα διάθεσης =
Αγοραία τιμή

Προϊόν	Τιμή διάθεσης	Δαπάνες συμπλήρωσης	Έξοδα διάθεσης	Αγοραία τιμή
CLX	360	24	30	306
VIP	58	3	24	31

Αγοραίες αξίες.

$$\text{Προϊόν CLX } 10.000 \times 306 = 3.060.000$$

$$\begin{array}{r} \text{Προϊόν VIP } 6.000 \times 31 = 186.000 \\ \hline 3.246.000 \end{array}$$

Καθαρή τιμή διάθεσης του «VGO» (υποπροϊόν) $30-3 = 27$

$$\text{Κόστος υποπροϊόντος μον. } 1.000 \times 27 = 27.000$$

$$\text{Ενωμένο κόστος } 1.325.400 - 27.000 = 1.298.400$$

$$\text{Σχέση ενωμένου κόστους με αγοραίες αξίες } 1.298.400 : 3.246.000 = 0,4$$

Κατανομή ενωμένου κόστους.

$$\text{Προϊόν CLX } 3.060.000 \times 0,4 = 1.224.000$$

$$\begin{array}{r} \text{Προϊόν VIP } 186.000 \times 0,4 = 74.400 \\ \hline 1.298.400 \end{array}$$

Κόστος κατά μονάδα του προϊόντος CLX.

$$\text{Αναλογία ενωμένου κόστους } 1.224.000 : 10.000 = 122,4$$

$$\text{Εργασία } 80.000 : 10.000 = 8$$

$$\begin{array}{r} \text{Γ. Β. Ε. } 160.000 : 10.000 = 16 \\ \hline 1.464.000 \qquad 146,4 \end{array}$$

Κόστος κατά μονάδα του προϊόντος VIP.

$$\text{Αναλογία ενωμένου κόστους } 74.400 : 6.000 = 12,4$$

$$\text{Εργασία } 9.000 : 6.000 = 1,5$$

$$\begin{array}{r} \text{Γ. Β. Ε. } 9.000 : 6.000 = 1,5 \\ \hline 92.400 \qquad 15,4 \end{array}$$

Φόρμες εγγραφών στην ομάδα 9.**6.1 Λογαριασμοί ομάδας 9**

Λογαριασμός 90 “Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λογαριασμοί”

Οι λογαριασμοί που συνδέουν τη γενική λογιστική με την αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως ονομάζονται “Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λογαριασμοί”. Με τους λογαριασμούς αυτούς μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική τα αρχικά αποθέματα, οι αγορές, τα έξοδα, τα έσοδα και τα αποτελέσματα της ομάδας 8, χωρίς να κινούνται κατά την μεταφορά οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής.

φόρμα 1

Μεταφορά αρχικών αποθεμάτων

Η επιχείρηση “Ωμέγα” στην αρχή της χρήσης έχει αποθέματα προϊόντων Π1 και Π2 και αποθέματα πρώτων υλών Υ1 και Υ2.

Να γίνει η φόρμα εγγραφής στην ομάδα 9

94	Αποθέματα		xxxxxx	
94.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.00	Αρχικά αποθέματα			
94.21.00.00	Προϊόν Π1			
94.21.00.01	Προϊόν Π2			
94.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας			
94.24.00	Αρχικά αποθέματα			
94.24.00.00	Πρώτη ύλη Υ1			
94.24.00.01	Πρώτη ύλη Υ2			
(σε) 90	Διάμεσοι αντικρουζόμενοι λογα- ριασμοί			xxxxxx
90.01	Αρχικά αποθέματα λογισμένα			
90.01.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα			
90.01.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας λογισμένα			
	Μεταφορά αρχικών αποθεμάτων			

φόρμα 2

Μεταφορά αγορών από γενική λογιστική

Η επιχείρηση “Ωμέγα” αγοράζει πρώτες ύλες Υ1 και Υ2.

Να γίνει η φόρμα εγγραφής στην ομάδα 9

94	Αποθέματα		xxxxxx	
94.24.01	Αγορές πρώτων υλών			
94.24.01.00	Πρώτη ύλη Υ1			
94.24.01.01	Πρώτη ύλη Υ2			
(σε) 90	Διάμεσοι αντικρουζόμενοι λογα- ριασμοί			xxxxxx
90.02	Αγορές λογισμένες			
90.02.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας λογισμένα			
	Μεταφορά αγορών			

φόρμα 3

Αγορές με προϋπολογιστικές τιμές.

Η επιχείρηση “Ωμέγα” αγοράζει πρώτες ύλες Υ3 και Υ4 και τα σχετικά παραστατικά δεν περιήλθαν στην οικονομική μονάδα μέσα στην κοστολογική περίοδο.

Να γίνει η φόρμα εγγραφής στην ομάδα 9

94	Αποθέματα		XXXXXX	
94.24.01	Αγορές πρώτων υλών			
94.24.01.02	Πρώτη ύλη Υ3			
91.24.01.03	Πρώτη ύλη Υ4			
(σε)91	Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων			XXXXXX
91.09	Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)			
91.09.24	Αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών – υλικών συσκευασίας			
91.09.24.00	Πρώτη ύλη Υ3			
91.09.24.01	Πρώτη ύλη Υ4			

Όταν τα σχετικά παραστατικά περιέλθουν στην οικονομική μονάδα η φόρμα εγγραφής είναι:

91	Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων		XXXXXX	
91.09	Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)			
91.09.24	Αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών – υλικών συσκευασίας			
91.09.24.00	Πρώτη ύλη Υ3			
91.09.24.01	Πρώτη ύλη Υ4			
(σε)90	Διάμεσοι αντικρουζόμενοι λογαριασμοί			XXXXXX
90.02	Αγορές λογισμένες			
90.02.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας λογισμένα			

Τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προϋπολογιστική και την πραγματική αξία μεταφέρονται στον λογαριασμό 97.02.06 “Διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών” με χρέωση ή πίστωση του λογαριασμού 91.09

φόρμα 4

Μεταφορά των λογαριασμών των εξόδων της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής.

Στην επιχείρηση “Ωμέγα” οι λογαριασμοί των εξόδων της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής είναι:

60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

62 Παροχές τρίτων

63 Φόροι – τέλη

64 Διάφορα έξοδα

65 Τόκοι και συναφή έξοδα

66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

Στην ομάδα 9 παρακολουθούνται αντίστοιχα:

90 Διάμεσοι – αντικρυζόμενοι λογαριασμοί

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.06 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

90.06.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες

90.06.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως λογισμένες

Η εγγραφή απεικονίζεται στη **φόρμα 6**

φόρμα 5

Μεταφορά των λογαριασμών των εσόδων της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής.

Η επιχείρηση “Ωμέγα” πραγματοποιεί πωλήσεις προϊόντων Π1 και Π2

Να γίνει η φόρμα εγγραφής στην ομάδα 9

90	Διάμεσοι αντικρουζόμενοι λογαριασμοί		XXXXXX	
90.07	Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα			
90.07.71	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών λογισμένες			
(σε) 96	Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα			XXXXXX
96.01	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών			
96.01.00	Πωλήσεις προϊόντος Π1			
96.01.01	Πωλήσεις προϊόντος Π2			
	Μεταφορά πωλήσεων από γενική λογιστική			

96	Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα		XXXXXX	
96.01	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών			
96.01.00	Πωλήσεις προϊόντος Π1			
96.01.01	Πωλήσεις προϊόντος Π2			
(σε) 96	Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα			XXXXXX
96.22	Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
96.22.01	Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών			
96.22.01.00	Πωλήσεις προϊόντος Π1			
96.22.01.01	Πωλήσεις προϊόντος Π2			

Φόρμα 6

Εγγραφές στον λογαριασμό 92.

Η Επιχείρηση << Ωμέγα >> έχει 2 κύρια τμήματα παραγωγής το T1 και T2, δύο βοηθητικές υπηρεσίες B1, B2 και λειτουργίες διοίκησης και πωλήσεων.

Το κόστος των βοηθητικών υπηρεσιών κατανέμεται στα κύρια τμήματα παραγωγής.

Τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας κατανέμονται στη θέση κόστους << Έξοδα υπηρεσιών διοικήσεως >> και τα έξοδα της λειτουργίας πωλήσεων κατανέμονται στη θέση κόστους << Έξοδα υπηρεσιών διευθύνσεως πωλήσεων >>.

Τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας και της λειτουργίας πωλήσεων μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Να γίνει :

η φόρμα εγγραφής με όλους τους υπολογαριασμούς του 92.

η φόρμα εγγραφής για την κατανομή του κόστους των βοηθητικών υπηρεσιών.

Η φόρμα εγγραφής για την μεταφορά των εξόδων στα αποτελέσματα χρήσεως.

92	Κέντρα κόστους		XXXXXX	
92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.00	Κύριο τμήμα T1			
92.00.00.60	Άμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.00.00.61	Άμοιβές και έξοδα τρίτων			
92.00.00.62	Παροχές τρίτων			
92.00.00.63	Φόροι – τέλη			
92.00.00.64	Διάφορα έξοδα			
92.00.00.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
92.00.00.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως			
92.00.01	Κύριο τμήμα T2			
92.00.01.60	Άμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.00.01.61	Άμοιβές και έξοδα τρίτων			
92.00.01.62	Παροχές τρίτων			
92.00.01.63	Φόροι – τέλη			
92.00.01.64	Διάφορα έξοδα			
92.00.01.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
92.00.01.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως			
92.00.11	Βοηθητική υπηρεσία B1			
92.00.11.60	Άμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.00.11.61	Άμοιβές και έξοδα τρίτων			
92.00.11.62	Παροχές τρίτων			
92.00.11.63	Φόροι – τέλη			
92.00.11.64	Διάφορα έξοδα			
92.00.11.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
92.00.11.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως			
92.00.12	Βοηθητική υπηρεσία B2			
92.00.12.60	Άμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.00.12.61	Άμοιβές και έξοδα τρίτων			
92.00.12.62	Παροχές τρίτων			
92.00.12.63	Φόροι – τέλη			
92.00.12.64	Διάφορα έξοδα			
92.00.12.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
92.00.12.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως			
92.01	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας			
92.01.00	Έξοδα υπηρεσιών διοίκησης			
92.01.00.60	Άμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.01.00.61	Άμοιβές και έξοδα τρίτων			
92.01.00.62	Παροχές τρίτων			
92.01.00.63	Φόροι – τέλη			
92.01.00.64	Διάφορα έξοδα			
92.01.00.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
92.01.00.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως			
92.03	Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως			
92.03.00	Έξοδα υπηρεσιών διεύθυνσεως πωλήσεων			
92.03.00.60	Άμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.03.00.61	Άμοιβές και έξοδα τρίτων			
92.03.00.62	Παροχές τρίτων			
92.03.00.63	Φόροι – τέλη			
92.03.00.64	Διάφορα έξοδα			
92.03.00.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
92.03.00.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως			
(σε) 90	Διάμεσοι – αντικρουζόμενοι λογαριασμοί		XXXXXX	
90.06	Όργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα			
90.06.60	Άμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα			
90.06.61	Άμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα			
90.06.62	Παροχές τρίτων λογισμένες			
90.06.63	Φόροι – τέλη λογισμένα			
90.06.64	Διάφορα έξοδα λογισμένα			
90.06.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες			
90.06.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως λογισμένες			
	Μεταφορά οργανικών εξόδων στον λογαριασμό 92			

92	Κέντρα κόστους		XXXXXX	
92.00	Εξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.00	Κύριο τμήμα T1			
92.00.00.70	Αναλογία κόστους βοηθητικών υπηρεσιών			
92.00.01	Κύριο τμήμα T2			
92.00.01.70	Αναλογία κόστους βοηθητικών υπηρεσιών			
(σε) 92	Κέντρα κόστους			XXXXXX
92.00	Εξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.99	Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας παραγωγής			
92.00.99.11	Βοηθητική υπηρεσία B1			
92.00.99.11.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.00.99.11.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων			
92.00.99.11.62	Παροχές τρίτων			
92.00.99.11.63	Φόροι – τέλη			
92.00.99.11.64	Διάφορα έξοδα			
92.00.99.11.66	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
92.00.99.11.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως			
92.00.99.12	Βοηθητική υπηρεσία B2			
92.00.99.12.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.00.99.12.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων			
92.00.99.12.62	Παροχές τρίτων			
92.00.99.12.63	Φόροι – τέλη			
92.00.99.12.64	Διάφορα έξοδα			
92.00.99.12.66	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
92.00.99.12.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως			
	<i>Κατανομή κόστους βοηθητικών υπηρεσιών στα κυρία τμήματα</i>			

98	Αναλυτικά αποτελέσματα		XXXXXX	
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως			
98.99.01	εξοδα μη βαρυνόντα τα μίκτα αποτελέσματα			
98.99.01	Εξοδα διοικητικής λειτουργίας			
98.99.02	Εξοδα λειτουργίας διαθέσεως			
(σε) 92	Κέντρα κόστους			XXXXXX
92.01	Εξοδα διοικητικής λειτουργίας			
92.01.99	Καταλογισμένο κόστος διοικητικής λειτουργίας			
92.01.99.00	Εξοδα υπηρεσιών διοικήσεως			
92.01.99.00.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.01.99.00.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων			
92.01.99.00.62	Παροχές τρίτων			
92.01.99.00.63	Φόροι – τέλη			
92.01.99.00.64	Διάφορα έξοδα			
92.01.99.00.66	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
92.01.99.00.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως			
92.03	Εξοδα λειτουργίας διαθέσεως			
92.03.99	Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας διαθέσεως			
92.03.99.00	Εξοδα υπηρεσιών διεύθυνσεως πωλήσεων			
92.03.99.00.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.03.99.00.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων			
92.03.99.00.62	Παροχές τρίτων			
92.03.99.00.63	Φόροι – τέλη			
92.03.99.00.64	Διάφορα έξοδα			
92.03.99.00.66	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
92.03.99.00.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως			
	Μεταφορά εξόδων διοικητικής λειτουργίας και λειτουργίας πωλήσεων στα αποτελέσματα χρήσεως			

114Υπάρχουν δαπάνες που πρέπει να ενσωματωθούν στο κόστος της κοστολογικής περιόδου, χωρίς να έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής (ομάδα 6) όπως είναι οι αποσβέσεις, τα δώρα εορτών, η άδεια και το επίδομα αδείας κ.λπ.

Οι δαπάνες αυτές προϋπολογίζονται και καταχωρούνται στον λογαριασμό 91 «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων» και στον υπολογαριασμό 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά».

Η διαφορά μεταξύ των προϋπολογισμένων και των πραγματικών για το κλείσιμο του λογαριασμού 91.06 ή ανακοστολογείται ή μεταφέρεται στο λογαριασμό 97.02.05 «Διαφορές πραγματικών – κοστολογημένων εξόδων»

Φόρμα 7

Εγγραφή για προϋπολογιστικές δαπάνες που δεν καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

Στην επιχείρηση «Ωμέγα» οι αποσβέσεις κοστολογούνται προϋπολογιστικά καθώς και τα δώρα εορτών – άδεια – επίδομα αδείας. Με αναλογία αυτών των εξόδων βαρύνονται όλα τα τμήματα παραγωγής κύρια και βοηθητικά.

92.00	Εξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.00	Κύριο τμήμα T1			
92.00.00.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.00.00.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
92.00.01	Κύριο τμήμα T2			
92.00.01.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.00.01.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
92.00.11	Βοηθητική υπηρεσία B1			
92.00.11.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.00.11.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
92.00.12	Βοηθητική υπηρεσία B2			
92.00.12.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.00.12.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
92.01	Εξοδα διοικητικής λειτουργίας			
92.01.00	Εξοδα υπηρεσιών διοικήσεως			
92.01.00.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.01.00.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
92.03	Εξοδα λειτουργίας διαθέσεως			
92.03.00	Εξοδα υπηρεσιών διεύθυνσεως πωλήσεων			
92.03.00.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού			
92.03.00.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
(σε) 91	Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων			XXXXXX
91.06	Όργανα εξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά			
91.06.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού			
91.06.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			

Φόρμα 8

Εγγραφή με τις πραγματικές δαπάνες.

91	Ανακατάταξη εξόδων –αγορών και εσόδων		XXXXXX	
91.06	Όργανικά έξοδα κατ'είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά			
91.06.60	Άμοιβές και έξοδα προσωπικού			
91.06.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
(σε) 90	Διάμεσοι –αντικρυσόμενοι λογαριασμοί		XXXXXX	
90.06	Όργανικά έξοδα κατ'είδος λογισμένα			
90.06.60	Άμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα			
90.06.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες			

Η διαφορά για το κλείσιμο του λογαριασμού 91.06 μεταφέρεται στο λογαριασμό 97.02.05 (υποθέτουμε ότι είναι πιστωτική).

91	Ανακατάταξη εξόδων –αγορών και εισόδων		XXXXXX	
91.06	Όργανικά έξοδα κατ'είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά			
91.06.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού			
91.06.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
(σε) 97	Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού			XXXXXX
97.02	Διαφορές ενσωμάτωσης εξόδων – κόστους αποθεμάτων			
97.02.05	Διαφορές πραγματικών – κοστολογημένων εξόδων			
97.02.05.60	Διαφορές από αμοιβές και έξοδα προσωπικού			
97.02.05.66	Διαφορές από αποσβέσεις			

Μεταφορά στον λογαριασμό 97

Φόρμα 9

Εγγραφές στον λογαριασμό 93.

Στην επιχείρηση «Ωμέγα» παράγονται δύο προϊόντα το Π1 και Π2 στα τμήματα Τ1 και Τ2 αντίστοιχα. Να γίνει η φόρμα εγγραφής με όλους τους υπολογαριασμούς στο λογαριασμό 93

93	Κόστος παραγωγής		XXXXXX
93.00	Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1		
93.00.00	Πρώτες ύλες		
93.00.01	Άμεση εργασία		
93.00.02	Γενικά βιομηχανικά έξοδα		
93.01	Κόστος παραγωγής προϊόντος Π2		
93.01.00	Πρώτες ύλες		
93.01.01	Άμεση εργασία		
93.01.02	Γενικά βιομηχανικά έξοδα		
(σε) 94	Αποθέματα		XXXXXX
94.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες		
94.24.99	Καταλογισμένες αναλώσεις πρώτων και βοηθητικών υλών		
94.24.99.00	Ανάλυση κατ' είδος		
92	Κέντρα κόστους		XXXXXX
92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
92.00.99	Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας παραγωγής		
92.00.99.00	Τμήμα Τ1		
92.00.99.00.60	Άμοιβές και έξοδα προσωπικού		
92.00.99.00.61	Άμοιβές και έξοδα τρίτων		
92.00.99.00.62	Παροχές τρίτων		
92.00.99.00.63	Φόροι – Τέλη		
92.00.99.00.64	Διάφορα έξοδα		
92.00.99.00.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος		
92.00.99.00.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως		
92.00.99.00.70	Αναλογία εξόδων βοηθητικών υπηρεσιών λειτουργίας παραγωγής		
92.00.99.01	Τμήμα Τ2		
92.00.99.01.60	Άμοιβές και έξοδα προσωπικού		
92.00.99.01.61	Άμοιβές και έξοδα τρίτων		
92.00.99.01.62	Παροχές τρίτων		
92.00.99.01.63	Φόροι – Τέλη		
92.00.99.01.64	Διάφορα έξοδα		
92.00.99.01.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος		
92.00.99.01.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως		
92.00.99.01.70	Αναλογία εξόδων βοηθητικών υπηρεσιών λειτουργίας παραγωγής		

Αν οι πρώτες ύλες περνάνε από τον λογαριασμό 92 θα χρειαστεί υπολογαριασμούς 93.00.00 «Πρώτες ύλες» για το Π1 και 93.01.00 «Πρώτες ύλες για το Π2»

Η άμεση εργασία μπορεί να πάει απευθείας στον λογαριασμό 93, χωρίς να περάσει από τον λογαριασμό 92.

Φόρμα 10

Εγγραφές στον λογαριασμό 94.

Στην επιχείρηση «Ωμέγα» στο τέλος της κοστολογικής περιόδου ένα μέρος των προϊόντων της ολοκληρώνεται και μεταφέρονται στην αποθήκη ετοιμών. Όσα βρίσκονται στο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας (παραγωγική σε εξέλιξη) μεταφέρονται στον λογαριασμό 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη»

94	Αποθέματα		XXXXXX	
9421	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
942100	Προϊόν Π1			
942101	Προϊόν Π2			
9423	Παραγωγή σε εξέλιξη			
942300	Παραγωγή σε εξέλιξη Π1			
942301	Παραγωγή σε εξέλιξη Π2			
(σε)93	Κόστος παραγωγής		XXXXXX	
9399	Καταλογισμένο κόστος παραγωγής			
9399.00	Καταλογισμένο κόστος προϊόντος Π1			
9399.00.00	Πρώτες ύλες			
9399.00.01	Άμεση εργασία			
9399.00.02	Γενικά βιομηχανικά έξοδα			
9399.01	Καταλογισμένο κόστος προϊόντος Π2			
9399.01.00	Πρώτες ύλες			
9399.01.01	Άμεση εργασία			
9399.01.02	Γενικά βιομηχανικά έξοδα			
	Κόστος παραχθέντων			

- & **ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ Α. ΒΑΡΒΑΚΗ**, ΘΕΩΡΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ – ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ (ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ ΑΕΒΕ, ΑΘΗΝΑ 2001)
- & **ΓΙΑΝΝΗΣ Κ. ΠΑΓΓΕΙΟΣ**, ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΕΥΧΗ Ι, ΙΙ (ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ, ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993)
- & **ADOLPH MATZ – MILTON F. USRY**, COST ACCOUNTING AND CONTROL (SOUTH-WESTERN PUBLISHING CO., SIXTH EDITION)
- & GERMAIN B. BOER , DIRECT COST AND CONTRIBUTION ACCOUNTING, AN INTEGRATED MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM (A WILEY-INTERSCIENCE PUBLICATION)
- & www.csd.uoc.gr/~hy305/kefalaio_5.pdf
- & www.teihal.gr/bus/downloads/2006/logistiki_koustous_2006.pdf
- & www.etpe.gr/extras/download.php?type=proceed&id=687
- & users.teilam.gr/.../economist7.html –
- & www.qualitynet.gr/displayTM1.asp
- & www.m-anastopoulos.gr/admin
- & www.greekbooks.gr/
- & www.greekfashion.gr/greek