

ΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ.

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

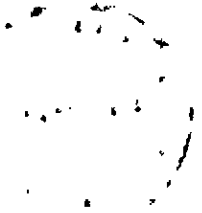
ΘΕΜΑ:
ΑΝΑΛΥΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ
(Ανάλυση κόστους παραγωγής,
δράσεως και γενικής διοίκησης.
Παράδειγμα ολοκληρωμένου υποδείγματος
για μια τυπική βιομηχανική επιχείρηση).



Εισηγητής: Κοραχάνης Αντώνης

Σηγογιάστας
ΚΟΥΡΟΥ ΝΙΚΟΛΕΤΤΑ
10424 ΣΟΦΙΑ.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΒΙΒΛΙΟΥ	1727
--------------------	------



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

(Σωτ. Ν. Πρωτοσυγγελίδη)

ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

(Ζ. Ζευγαρίδη)

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

(Αοράνδου Θεοδοκίου Ευαγγελία)

ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΜΟΣ Ι

(Δ. Παπαδημητρίου)

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ Ι

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΙΙ

(Ιωάννου Αθ. Τσιακλαγκάνου)

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΙΙ

(Εύρωνος Ζάππα)

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

(Αναστ. Π. Κουλέρη)

ΧΡΟΛΟΓΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

(Α. Αλμπανέζου)

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

(Γεώρ. Ι. Βενιέρης)

COST ACCOUNTING

ΕΝΔΕΙΧΤΕΡΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

(ΕΛΛΕΣΑ 1987)

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

ΠΡΟΛΟΓΟΣ: Αντικείμενο της λογιστικής κόστους	3
Έννοια και σκοπό της κοστολόγησης	4
"Κόστος", "Εξόδο", "Δαπάνη", "Εσοδο"	5
Διάκριση εξόδου-κόστους-δαπάνης	7
Ομοιότητες και διαφορές κόστους εξόδου δαπάνης	8
Τα στοιχεία του κόστους	9
Η λειτουργική διάρθρωση της βιομηχανικής μονάδας	11
Κέντρα (θέσεις) κόστους	13
Διάρθρωση του κόστους	14
Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση	16
Οι λογαριασμοί της κοστολόγησης και η λειτουργία τους	19
Η λογιστική των εξόδων στη βιομηχανική επιχείρηση	29
Ανάλυση του κόστους παραγωγής	32
Πορεία εγγραφών παρακολούθησης του κόστους κατ'είδος και προορισμό	41
Ημιτελής παραγωγή	50
Στοιχεία που δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής	51
Δυσκολίες προσδιορισμού του κόστους παραγωγής	52
Τα έξοδα λειτουργίας	53
Κανονικό κόστος	54
Κόστος διάθεσης	55
Εξοδα διοίκησης	59
Τυπικό υπόδειγμα απο μια βιομηχανική επιχείρηση	62

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η Λογιστική Κόστους θα μπορούσε να χαρακτηριστεί σαν ένα ειδικό θέμα μέσα στον ευρύτερο χώρο της επιστήμης της Γενικής Λογιστικής.

Η αύξηση του μεγέθους των οικονομικών μονάδων, η καθιέρωση του θεσμού των "Νομικών Προσώπων", της οικονομικής μονάδας σαν ξεχωριστής οντότητας από τους φορείς της, η αύξηση της πολυπλοκότητας των παραγωγικών διαδικασιών καθώς και του πλήθους των προϊόντων που παράγονται από μια οικονομική μονάδα και τέλος η απομάκρυνση της διοίκησης της επιχείρησης από τον χώρο που συντελείτε η παραγωγική διαδικασία και η πλήρωση του κενού με επαγγελματίες διευθυντές ή προϊσταμένους (που αποτελούν πλέον το ενδιάμεσο επίπεδο διοίκησης) επέφεραν την ανάγκη για συγκέντρωση και ανάλυση πληροφοριών σχετικών με το κόστος των προϊόντων.

Αυτές οι πληροφορίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην κοστολόγηση των προϊόντων, στον προγραμματισμό και έλεγχο των επιχειρήσεων καθώς και στην λήψη αποφάσεων.

Η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στα πλαίσια της λογιστικής κόστους, γίνεται με διάφορους τρόπους ανάλογα με τις ανάγκες πληροφόρησης.

Η λογιστική του κόστους στην σύγχρονη ορολογία συναντάται με την ονομασία "Λογιστική της Διοίκησης" ενώ ο όρος "Βιομηχανική Λογιστική" έχει πλέον εγκαταλειφθεί.

Η λογιστική του κόστους αναφέρεται στα σημεία:

- Στην μέτρηση της αποδοτικότητας των επενδύσεων που υπάρχουν ή όσων πρόκειται να πραγματοποιηθούν.
- Στην μέτρηση και εκτίμηση του κόστους των προϊόντων που έχουν παραχθεί.
- Στον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων και στην αποτίμηση των αποθεμάτων.

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η κοστολόγηση είναι η διαδικασία λογιστικών εργασιών με τις οποίες συγκεντρώνεται το κόστος. Με την κοστολόγηση επιλέγονται ακόμα οι προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό των στοιχείων που αποτελούν το κόστος π.χ. αποτίμηση των άμεσων υλικών.

Είναι προέκταση της γενικής λογιστικής, η οποία με ένα σύστημα λογαριασμών και λογιστικών πινάκων, πρώτα συγκεντρώνει και μετά καταναίμει το σύνολο των δαπανών που χρειάστηκαν για την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.

Με την κοστολόγηση ελέγχεται το κόστος που πραγματοποιείται και σε ποιό βαθμό ανταποκρίνεται στους στόχους που έχουν μπει από την επιχείρηση. Αναλύεται το κόστος έτσι που να αποκαλύπτονται όσα στοιχεία παίζουν ρόλο στην διαμορφωσή του.

Ανακατανέμονται τα στοιχεία κόστους έτσι που να πραγματοποιείται το μεγαλύτερο δυνατό κέρδος.

Επίσης εντοπίζονται οι αιτίες και οι υπεύθυνοι για τις αποκλίσεις που παρατηρούνται ανάμεσα στα πρότυπα και τα πραγματικά στοιχεία κόστους.

Προσδιορίζονται οι εναλλακτικές λύσεις για την παραγωγή νέων προϊόντων ή για την εφαρμογή νέων μεθόδων παραγωγής και εργασίας.

Με την κοστολόγηση συγκρίνονται συνδιαστικά τα κοστολογικά δεδομένα για κάθε οικονομική περίοδο με την πορεία του γενικού και των ειδικών τιμαρίθμων για την πραγματοποίηση των πιο επιτυχημένων κερδών.

Προσδιορίζονται οι ακριβείς ειδικότητες των εργαζομένων που θα χρησιμοποιηθούν και πόσες ώρες χρειάζονται για κάθε καταργασία.

Εξετάζονται τα επι μέρους στοιχεία κόστους, σε συνάρτηση με τα διάφορα επίπεδα παραγωγής. Ο ευνοϊκότερος συνδιασμός οδηγεί στο σημείο πραγματοποίησης του χαμηλότερου κόστους.

Τέλος με την κοστολόγηση διερευνάται η επιχείρηση που λειτουργεί στο επίπεδο του χαμηλότερου κόστους, αν θα πρέπει να μεταβάλει το μέγεθος της ή της εγκαταστάσεις της, ώστε να επιτύχει ακόμα μικρότερο κόστος.

ΕΝΝΟΙΕΣ: "ΚΟΣΤΟΣ", "ΕΣΟΔΟ", "ΔΑΠΑΝΗ", "ΕΣΟΔΟ"

Ορισμοί

1. Κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αγαθών.

Στην πρώτη περίπτωση υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που έχουν ως αντικειμενικό σκοπό τους την πραγματοποίηση κέρδους, όπως είναι οι ιδιωτικές, δημόσιες και μικτής ιδιοκτησίας μονάδες που έχουν σαν βασικό κριτήριο της δραστηριότητάς τους την επίτευξη πλεονάσματος εσόδων-εξόδων μέσω των πωλήσεων.

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

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

α. Κόστος τρέχουσας μορφής.

Είναι αυτό που διμηνουργείται όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται προορίζονται να μεταπωληθούν, αυτούσια ή έπειτα από κατεργασία, σε βραχύ χρονικό διάστημα, κατά κανόνα όχι μεγαλύτερο από μια διαχειριστική περίοδο, όπως π.χ. τα εμπορεύματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα αγαθά, οι αμοιβές προσωπικού, οι αμοιβές τρίτων και το ηλεκτρικό ρεύμα.

β. Κόστος πάγιας μορφής.

Είναι αυτό που σχηματίζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα, άμεσα ή έμμεσα, για μακρό χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών, για πάγια εκμετάλλευση. Στην κατηγορία αυτή του κόστους ανήκει το κόστος κτήσεως των μηχανημάτων, κτιρίων, γηπέδων, επίπλων, μεθόδων παραγωγής, φήμις και πελατείας.

Το κόστος πάγιας μορφής μετατρέπεται κατά κανόνα σε κόστος τρέχουσας μορφής, είτε μέσω της διαδικασίας των τμηματικών αποσβέσεων, είτε μέσω των πωλήσεων, όταν αποφασίζεται η πώληση των παγίων.

Το κόστος τρέχουσας μορφής μετατρέπεται, κατ'εξαίρεση, σε κόστος πάγιας μορφής, είτε όταν μεταβάλλεται ο λειτουργικός προορισμός του αντίστοιχου αγαθού, είτε όταν το αγαθό αναλώνεται στην παραγωγή άλλου αγαθού που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί για πάγια εκμετάλλευση, π.χ. υλικά, ημερομίσθια, το ηλεκτρικό ρεύμα και άλλα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των ιδιο-παραγόμενων παγίων.

3. Έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως. Το κόστος εξαφανίζεται (εκπνέει) όταν πωλήται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πωλήσή του.

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

4. Δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους r του εξόδου. Π.χ. δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος μιας πρώτης ύλης, για την χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων κ.ά..

ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΞΟΔΟΥ - ΚΟΣΤΟΥΣ - ΔΑΠΑΝΗΣ

Μεταξύ των εννοιών των όρων "κόστος" και "έξοδο" επικρατεί σε πολλές περιπτώσεις σύγχυση τόσο στην θεωρία όσο και στην πρακτική.

Οι όροι αυτοί άλλοτε χρησιμοποιούνται ταυτόσημα και άλλοτε ο καθένας τους χωριστά με κάποια αοριστία.

Έξοδο είναι το κόστος που εκπνέει μέσα σε μια περίοδο και επιβαρύνει τα έσοδα της περιόδου αυτής.

Δεν είναι στοιχείο του ενεργητικού, αλλά στοιχείο διαμορφωτικό του αποτελέσματος το οποίο εκπίπτει από τα έσοδα.

Το έξοδο προϋπάρχει σαν κόστος, χωρίς να συμβαίνει και το αντίθετο.

Για παράδειγμα τα έξοδα διάθεσης είναι κόστη έξοδα. Στην διάρκεια της χρήσης είναι κόστος, ενώ στο τέλος της χρήσης, εκπίπτουν από τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και αποτελούν έξοδα.

Τέλος η έννοια του εξόδου είναι χρονικά ορισμένη.

Αυτό σημαίνει, ότι τα έξοδα είναι κόστη μιας λογιστικής περιόδου που έχει λήξει και που πρέπει να εκπέσουν από τα έσοδα για να προσδιορισθεί το αποτέλεσμα.

Ένα παράδειγμα εξόδου είναι το μέρος των αναλώσιμων υλικών που έχουν χρησιμοποιηθεί μέσα στην λογιστική περίοδο.

Το μέρος των αναλώσιμων που δεν χρησιμοποιήθηκε μέσα στην ίδια περίοδο, αποτελεί κόστος.

Η έννοια του όρου δαπάνη είναι πιο γενική.

Περιλαμβάνει και την έννοια του κόστους και την έννοια του εξόδου.

Δαπάνη είναι κάθε ενέργεια, που έχει ως αποτέλεσμα την δημιουργία κόστους ή εξόδου.

Για παράδειγμα η αγορά μηχανημάτων, πρώτων υλών, κ.ά..

ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΞΟΔΟΥ ΛΑΠΑΝΗΣ

Οι βασικές ομοιότητες και διαφορές των εννοιών κόστους, εξόδου, δαπάνης, χαρακτηρίζονται από τα ακόλουθα:

α. Το κόστος, ως την στιγμή που θα εκπνεύσει, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο, από την στιγμή που θα διμηνουργηθεί, αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται.

β. Το έξοδο έστω και στιγμιαία, προυπάρχει σαν κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντιστοιχο.

γ. Το κόστος σαν επένδυση που διμηνουργείται, είτε μέσα σε μια χρήση, είτε μέσα σε περισσότερες, όσπου να εκπνεύσει, κατά κανόνα αλλάζει μορφή.

Όπως η περίπτωση που το κόστος ενός μηχανήματος μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής των προϊόντων μέσα στην διάρκεια πολλών χρήσεων ή στην περίπτωση που το κόστος μιας πρώτης ύλης μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής έπειτα από την βιομηχανοποίησή της.

δ. Το έξοδο σχηματίζεται από το κόστος που, μέσα σε μια χρήση εκπνέει και αποτελεί ένα αυτοτελές μέγεθος που συσχετίζεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος με βάση την ισοσύτητα:

$$\text{ΕΣΟΔΑ Χρήσεως} - \text{ΕΞΟΔΑ Χρήσεως} = \text{ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ Χρήσεως}$$

Τα έξοδα χρήσεως σχηματίζονται από το κόστος κτήσεως ή παραγωγής των πωλούμενων, αυξανόμενο με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών και αναπτύξεως, που δεν έχει ενσωματωθεί στο κόστος παραγωγής.

ε. Η δαπάνη συνδέεται με το κόστος πάγιας ή τρέχουσας μορφής μόνο σαν ενέργεια ή διαδικασία πραγματοποιησεώς του.

Δεν είναι έννοια διαφορετική από τις έννοιες του κόστους και του εξόδου. Αποτελεί όμως τη μια από τις δύο εξωτερικές όψεις αυτών, δηλαδή την συγκεκριμένη ενέργεια πραγματοποιησεώς τους.

ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η έρευνα της κοστολόγησης αντιμετωπίζει το σοβαρό πρόβλημα της δομής του κόστους.

Πιο συγκεκριμένα το ερώτημα που τίθεται είναι: "Ποιά στοιχεία αποτελούν το κόστος παραγωγής του προϊόντος κατά μονάδα"

Επίσης υπάρχει και το πρόβλημα του τρόπου υπολογισμού του κάθε στοιχείου.

Γύρω από το θέμα δεν υπάρχει σύμπτωση απόψεων.

Σύμφωνα με την σύγχρονη επιστημονική άποψη, το κόστος των προϊόντων περιλαμβάνει μόνο ότι δαπανάται για την παραγωγή τους και τίποτα άλλο.

Ειδικότερα περιλαμβάνει:

- Την δαπάνη των πρώτων υλών (Πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες, καύσιμα, λιπαντικά, ανταλλακτικά, υλικά συσκευασίας και αναλώσιμα υλικά).
- Την δαπάνη των άμεσων ημερομισθίων και μισθών (Μισθοί, ημερομίσθια, δώρα, επιδόματα ασθενείας και οικογενειακών βαρών, υπερωρίες, εργοδοτικές εισφορές)
- Τα Γενικά Βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ), τα οποία αποτελούνται από τα έμμεσα υλικά, τα έμμεσα εργατικά, τις επισκευές και τις συντηρήσεις των μηχανημάτων και του εξοπλισμού, τα ασφάλιστρα, τα ενοίκια των εργοστασίων, την θέρμανση την καθαριότητα, την ύδρευση, την κίνηση και τον φωτισμό του εργοστασίου και τις αποσβέσεις των κτιρίων, των μηχανημάτων, των επίπλων και σκευών του εργοστασίου.

Τα τρία αυτά στοιχεία που συντελούν άμεσα στην διμηνουργία των προϊόντων, αποτελούν το κόστος παραγωγής, που λέγεται και βιομηχανικό κόστος.

Υπάρχει διαμάχη σχετικά με το αν τα έξοδα διάθεσης πρέπει να προστεθούν στο κόστος των προϊόντων, ή όχι.

Καταρχήν τα έξοδα διοίκησης περιλαμβάνουν τους μισθούς τις αποσβέσεις της διοίκησης, όπως και τα έξοδα πωλήσεων τα οποία περιλαμβάνουν τους μισθούς των πωλητών, τα έξοδα δημοσιεύσεων, τα ασφάλιστρα των προϊόντων, τους φόρους των προϊόντων, τις χορηγούμενες εκπτώσεις και προμήθειες των πωλήσεων, τα έξοδα αποστολής και συσκευασίας κλπ.

Σύμφωνα με την επικρατέστερη άποψη τα παραπάνω έξοδα δεν προσθέτονται στο κόστος παραγωγής του προϊόντος, αλλά συνυπολογίζονται ως στοιχεία του κόστους, τελείως ανεξάρτητα από τα τρία στοιχεία του κόστους παραγωγής.

Υπολογίζοντας το κόστος παραγωγής (άμεσα υλικά, άμεσα εργατικά, γενικά βιομηχανικά έξοδα), το κόστος παραγωγής του προϊόντος μετριέται στην γεννησή του, την ώρα που έτοιμο το προϊόν φεύγει από το εργοστάσιο για την αποθήκη των έτοιμων προϊόντων.

Με τον συνυπολογισμό των εξόδων διάθεσης και πολλές φορές των εξόδων διοίκησης, στο κόστος των προϊόντων δεν γίνεται σωστή εκτίμηση των δαπανών και δεν υπάρχει σωστή τιμολογιακή πολιτική.

Τα έξοδα διάθεσης και διοίκησης αφαιρούνται από τα μεικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, δίνοντας στην διοίκηση την δυνατότητα να αντλεί σωστές πληροφορίες απαραίτητες για το κέρδος και την τιμολογιακή της πολιτική.

Διαγραμματικά τα στοιχεία του κόστους μιας βιομηχανικής παραγωγής είναι:

1. Άμεσα υλικά	|||	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
2. Άμεσα εργατικά		
3. ΓΒΕ		
4. Έξοδα διάθεσης	|||	ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
5. Έξοδα διοίκησης		

Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ (κύριες και βοηθητικές λειτουργίες)

Μια βιομηχανία κατανέμει όλες της δραστηριοτητές της σε ξεχωριστούς τομείς ή λειτουργίες.

Έτσι όταν λέμε λειτουργική διάρθρωση της βιομηχανικής επιχείρησης, εννοούμε τον καταμερισμό των δραστηριοτήτων σε ομάδες, για την επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού.

Η αναγκαία κατανομή των δραστηριοτήτων μιας βιομηχανίας σε ξεχωριστούς τομείς ή λειτουργίες προέρχεται από δύο βασικές αιτίες:

- α) Οι μέθοδοι εργασίας που χρησιμοποιούνται για κάθε μια λειτουργία, είτε συμπίπτουν, είτε έχουν μεγάλη συγγένεια.
- β) Η εκτέλεση των εργασιών σε κάθε λειτουργία γίνεται με συνεχή και αδιατάρακτη σειρά και αλληλουχία.

Αν διακοπεί αυτός ο ρυθμός, διαταράσσονται οι συνθήκες πραγματοποίησης των εργασιών.

Το σύνολο των λειτουργιών αυτών, διαχωρίζεται σε κύριες και βοηθητικές.

Κύριες λειτουργίες είναι εκείνες που σχηματίζουν μια αυτοτελή ομάδα, σχετικών μεταξύ τους δραστηριοτήτων.

Η κάθε ομάδα έχει δικό της τρόπο λειτουργίας και ξεχωριστά κριτήρια επιτυχίας.

Βοηθητικές λειτουργίες είναι όσες σχηματίζονται ανεξάρτητα και παράγουν αγαθά ή υπηρεσίες για την διεκπαιρέωση του έργου των κύριων λειτουργιών.

Παραδείγματα βοηθητικών λειτουργιών είναι:

- Η ατμοπαραγωγή
- Η ηλεκτροπαραγωγή
- Το συνεργείο επισκευών και συντηρήσεων κ.ά..

Οι κύριες λειτουργίες ενδεικτικά, περιλαμβάνουν και πραγματοποιούν τις παρακάτω λειτουργίες:

Α. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ

Σκοπός της λειτουργίας αυτής είναι η εφεύρεση και εξασφάλιση φθηνού χρήματος.

Η παρακολούθηση, έλεγχος και ενημέρωση για τις εισπράξεις και τις πληρωμές, τα έσοδα και τις δαπάνες. Μέσα για την επιτυχία αυτών των σκοπών είναι η ύπαρξη των αναγκαίων χώρων, της υλικοτεχνικής υποδομής και του εξειδικευμένου προσωπικού.

Β. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η λειτουργία παραγωγής σκοπεύει στην παραγωγή του προϊόντος με το δυνατό χαμηλότερο κόστος και στην καλύτερη ποιοτική κατάσταση.

Για την πραγματοποίηση των σκοπών της παραγωγής είναι αναγκαία προϋπόθεση η υλικοτεχνική υποδομή αλλά και η ύπαρξη εξειδικευμένου προσωπικού.

Αντικείμενο της παραγωγής είναι ο μετασχηματισμός των πρώτων υλών σε προϊόντα με την βοήθεια του βιομηχανικού εξοπλισμού.

Γ. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες που αναπτύσσονται από την στιγμή της παραγωγής των έτοιμων προϊόντων μέχρι την στιγμή της είσπραξης της αξίας των πωληθέντων.

Δ. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Στο τμήμα αυτό πραγματοποιούνται έρευνες πειράματα, μελέτες και δοκιμές.

Σκοπός του τμήματος είναι η εξεύρεση, είτε καλύτερων και φθηνότερων μεθόδων παραγωγής των προϊόντων, είτε η διμηνουργία τύπων προϊόντων προσαρμοσμένων στις συνθήκες της αγοράς.

Ε. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ

Στο τμήμα αυτό συντάσσονται τα προγράμματα δράσης όλων των άλλων λειτουργιών, κατευθύνονται ή ελέγχονται οι δραστηριότητες τους και χαράζεται η πολιτική που θα ακολουθήσει η οικονομική μονάδα.

ΚΕΝΤΡΑ Η ΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Βασική προϋπόθεση για την κοστολόγηση, είναι να καθορίζεται η αντίστοιχη ενότητα κόστους για κάθε τμήμα ή λειτουργία, κύρια ή βοηθητική, της οικονομικής μονάδας.

Για παράδειγμα μια κλωστοϋφαντουργία, πρέπει να κοστολογήσει χωριστά τα λευκά υφάσματα και χωριστά τα χρωματιστά.

Άρα θα πρέπει να υπάρχει κέντρο κόστους για κάθε βαφείο.

Έτσι είναι ευδιάκριτη η κατανομή ευθύνης και η μέτρηση της αποτελεσματικότητας του παραγόμενου έργου.

Για την διμηνουργία θέσεων κόστους τα κριτήρια που επιλέγονται είναι:

- α) Η αυτοτέλεια χώρου, δηλαδή δύο εργοστάσια που χωροταξικά είναι διάφορα, έστω και αν παράγουν το ίδιο προϊόν, αποτελούν διαφορετικές θέσεις κόστους.
- β) Τεχνολογική διαρθρωση. Εάν η παραγωγική διαδικασία κάποιου προϊόντος διαχωρίζεται σε στάδια ή φάσεις, που παρουσιάζουν σαφή αυτοτέλεια μεταξύ τους, έτσι ώστε το έργο που παράγεται να είναι μετρήσιμο, τότε κάθε μία από αυτές μπορεί να θεωρηθεί κέντρο κόστους.
- γ) Τα κέντρα κέρδους όπου ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας επιδιώκεται σε σχέση με τον κλάδο εκμετάλλευσης.
Π.χ. μιά αντιπροσωπία αυτοκινήτων διμηνουργεί κέντρο κόστους και για την εκμετάλλευση των ανταλλακτικών.

Τα κέντρα κόστους διαιρούνται σε δύο κατηγορίες ανάλογα με τον προορισμό του κόστους που συγκεντρώνεται σ' αυτά και ανάλογα με την λειτουργική τους θέση μέσα στην οικονομική μονάδα.

Τα κύρια κέντρα κόστους έχουν βασικό σκοπό την παραγωγή των ενδιάμεσων ή τελικών προϊόντων και βαρύνουν τα προϊόντα που παράγονται.

Τα βοηθητικά κέντρα κόστους, λειτουργούν με κύριο σκοπό την εξυπηρέτηση των αναγκών των κυρίων κέντρων κόστους.

Τα κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους ανταποκρίνονται προς την διαίρεση της οικονομικής μονάδας σε κύριες και βοηθητικές λειτουργίες, υπάρχουν όμως και περιπτώσεις όπου δύο ή περισσότερες διοικητικές υποδιαιρέσεις, παρακολουθούνται με μία θέση κόστους.

ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος διαμορφώνεται απο το σύνολο των δαπανών που έχουν διαμορφωθεί σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

Οι δαπάνες αυτές καταρχήν ταξινομούνται σε κόστος πάγιας μορφής και σε κόστος τρεχουσας μορφής, ανάλογα με τον ρυθμό κυκλοφορίας του.

Κόστος πάγιας μορφής, είναι αυτό που δημιουργείται απο την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών που θα χρησιμοποιηθούν για διάστημα μεγαλύτερο της μιας χρήσης, δηλαδή αυτό που προορίζεται για πάγια εκμετάλλευση. Στην κατηγορία αυτή υπάγεται το κόστος κτήσης των ακινήτων, των μηχανημάτων, της φήμης της πελατείας κ.ά..

Κόστος τρέχουσας μορφής είναι αυτό που δημιουργείται απο την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών που θα χρησιμοποιηθούν σε διάστημα μικρότερο απο μια χρήση. Στην καταγορία αυτή υπάγεται το κόστος αγοράς πρώτων υλών, των εμπορευμάτων, των διαφόρων αναλωσίμων, οι αμοιβές του προσωπικού και των τρίτων, το ηλεκτρικό ρεύμα, οι βοηθητικές ύλες κ.ά..

Οι παράγοντες που επιδρούν στη διαμόρφωση του κόστους της οικονομικής χρήσης είναι άμεσα συναρτημένοι με το ύψος των οργανικών εξόδων που πραγματοποιούνται μέσα στην ίδια περίοδο.

Έτσι αρχίζει μια διαδικασία ανακατάταξης των εξόδων που παρακολουθείται με λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Η κατάταξη των εξόδων γίνεται κατά προορισμό.

Η κατ'είδος διάκριση των εξόδων, όπως αναλύεται στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και στην ομάδα λογαριασμών 6, είναι:

ΟΜΑΔΑ 6: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ

(Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί)

60. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
61. Αμοιβές και έξοδα τρίτων
62. Παροχές τρίτων
63. Φόροι - Τέλη
64. Διάφορα έξοδα
65. Τόκοι και συναφή έξοδα
66. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
67.

67.

68. Προβλέψεις εκμετάλλευσης

69. Οργανικά έξοδα κατ'είδος υποκαταστημάτων.

Η ανακατάταξη των εξόδων κατ'είδος, σχηματίζει το λειτουργικό κόστος ή κόστος κατά προορισμό. Το λειτουργικό κόστος αποτελείτε απο στοιχεία διαφορετικού είδους, αλλά που έχουν τον ίδιο προορισμό. Η συγκέντρωση του κόστους κατά προορισμό σκοπεύει στον έλεγχο του ύψους του κόστους και των φορέων που είναι υπεύθυνοι για την διαμορφωσή του. Όπως επίσης στη μέτρηση της αποδοτικότητας σε σχέση με το έργο που παράγεται. Τα κατ'είδος έξοδα που σχηματίζουν το κόστος, αποτελούν αναμφισβήτητα στοιχεία του κόστους.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η διαφορετική οργάνωση σε κάθε οικονομική μονάδα επηρεάζει τον προσδιορισμό του κόστους κατά προορισμό.

1. Εσωλογιστική κοστολόγηση

Εσωλογιστική κοστολόγηση είναι η κοστολόγηση που εμφανίζει με λογιστικές εγγραφές και αντίστοιχους λογαριασμούς, πρώτα το λειτουργικό κόστος και στην συνέχεια το κόστος των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση λέγεται και πλήρης κοστολόγηση.

Πλήρης κοστολόγηση έχουμε όταν με βάση το λογιστικό σχέδιο προσδιορίζεται:

- το κόστος της λειτουργίας της παραγωγής
- το κόστος όλων των υπόλοιπων λειτουργιών
- το μεικτό αποτέλεσμα κατά προϊόντα.

Με την πλήρη κοστολόγηση η διαδικασία που διαμορφώνει το λειτουργικό κόστος είναι:

1. Καταχώρηση του κόστους κατ'είδος στους αντίστοιχους λογαριασμούς. Ενημερώνονται δηλαδή, οι λογαριασμοί των εξόδων και οι λογαριασμοί των υλικών.
2. Μεταφέρονται τα ποσά από τους λογαριασμούς των εξόδων και των υλικών στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους. Η μεταφορά των ποσών γίνεται με άμεσο καταλογισμό, όταν τα έξοδα έχουν άμεση σχέση με την συγκεκριμένη λειτουργία. Όταν πρόκειται για έμμεσο κόστος, ο καταλογισμός γίνεται με μερισμό (φύλλο μερισμού).

Το άμεσο κόστος στην εσωλογιστική κοστολόγηση, καταλογίζεται απ'ευθείας στα ενδιάμεσα ή τελικά προϊόντα που παράγονται. Δηλαδή, το άμεσο κόστος επιβαρύνει κατ'ευθείαν τους λογαριασμούς των προϊόντων, χωρίς να καταχωρήται προηγουμένος στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους παραγωγής.

Αυτό έχει σαν συνέπεια να αποφεύγονται ενδιάμεσες εγγραφές μεταφοράς από τους λογαριασμούς των εξόδων στους λογαριασμούς των κέντρων κόστους.

Έχει όμως το μειονέκτημα να μην γίνεται γνωστό το συνολικό κόστος της παραγωγής των προϊόντων αφού έχει διασπαστεί.

Το μειονέκτημα αυτό αντιμετωπίζεται με την εξωλογιστική ενοποίηση των λογαριασμών των κέντρων κόστους, πριν από τον μερισμό του έμμεσου κόστους παραγωγής.

Επειδή το άμεσο κόστος επιβαρύνει απ'ευθείας τα ενδιάμεσα ή τα τελικά προϊόντα, η λογιστική, εργασία με την εσωλογιστική ή πλήρης κοστολόγηση γίνεται μόνο για το έμμεσο κόστος.

Η λογιστική μεθοδολογία, που χρησιμοποιείται για την διαμόρφωση του λειτουργικού κόστους ακολουθεί την εξής σειρά:

1. Συγκέντρωση των εξόδων και των υλικών της περιόδου που εξετάζεται.
 2. Κατάρτιση των φύλλων μερισμού
 3. Εγγραφές μεταφοράς των κοστολογικών στοιχείων, από τα φύλλα μερισμού στους λογαριασμούς των κύριων και βοηθητικών κέντρων κόστους, όλων των βασικών λειτουργιών της οικονομικής μονάδας.
- Οι εγγραφές γίνονται για όλα τα κέντρα κόστους, κύρια και βοηθητικά και για όλες τις λειτουργίες.
4. Μερισμός του κόστους των βοηθητικών τμημάτων στα κύρια κέντρα κόστους.

Μετά από αυτή την κοστολόγηση, δηλαδή, μετά τις εγγραφές που προκύπτουν από τα φύλλα μερισμού, οι λογαριασμοί εξισώνονται, όσον αφορά τα βοηθητικά τμήματα, ενώ οι λογαριασμοί των κύριων τμημάτων, δείχνουν το συνολικό ύψος του κόστους της κάθε λειτουργίας.

Ακολουθεί ο καταλογισμός του κόστους στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς.

Ενδιάμεσοι ή τελικοί φορείς είναι:

- Τα προϊόντα που παράγονται ή οι υπηρεσίες που προσφέρονται.
- Τα προϊόντα που πωλούνται.
- Τα μεικτά αναλυτικά αποτελέσματα των πωλήσεων.

Στα ενδιάμεσα ή τελικά προϊόντα που πασάγονται καταλογίζεται το παραγωγικό κόστος.

Στα προϊόντα που πωλούνται καταλογίζεται το κόστος των εξόδων διάθεσης.

Στον λογαριασμό μεικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης καταλογίζεται:

- το κόστος της διοίκησης
- τα χρηματοοικονομικά έξοδα
- το κόστος διάθεσης.

Το συνολικό αυτό κόστος μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

2. Εξωλογιστική κοστολόγηση.

Στην εξωλογιστική κοστολόγηση, το κόστος των λειτουργιών δεν εμφανίζεται με λογιστικές εγγραφές.

Η εξωλογιστική κοστολόγηση εμφανίζεται όταν:

- Οι οικονομικές μονάδες δεν παρακολουθούν τα αποθεματά τους και την εσωτερική διακίνηση των αποθεμάτων, με στοιχεία.
- Δεν υπάρχουν στοιχεία για τον μερισμό του έμμεσου κόστους, αλλά οι σχετικοί υπολογισμοί γίνονται αυθαίρετα.
- Δεν τηρούν πλήρη λογιστικά βιβλία.

Με την εξωλογιστική κοστολόγηση ο καταλογισμός του κόστους στα προϊόντα, δεν γίνεται με ορθά κριτήρια αλλά με εμπειρικά δεδομένα.

Η μέθοδος αυτή ακολουθήται από πολλές επιχειρήσεις, επειδή η εφαρμογή της είναι απλούστερη και οικονομικότερη.

Ο Κώδικας φορολογικών Στοιχείων προβλέπει:

"Ο επιτηδευματίας που είναι υποχρεωμένος να τηρεί βιβλίο αποθήκης, είναι υποχρεωμένος να τηρεί και εξωλογιστικό βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου, εφ' όσον παράγει δικά του έτοιμα προϊόντα."

Στο βιβλίο "παραγωγής - κοστολογίου" συγκεντρώνονται δύο μήνες μετά την λήξη της περιόδου τα στοιχεία:

- α) Οι ποσότητες των υλικών που έχουν αναλωθεί για την παραγωγή του έτοιμου προϊόντος.
- β) Οι ποσότητες του έτοιμου προϊόντος που έχουν παραχθεί μέσα στην ίδια περίοδο.

Επίσης στο βιβλίο αυτό τηρήται ιδιαίτερη μερίδα για κάθε είδος έτοιμου προϊόντος.

Εάν ένα προϊόν για την ολοκλήρωσή του περνάει απο περισσότερα στάδια κατεργασίας, είναι δυνατόν να χρειαστεί να παρακολουθήται το κάθε στάδιο στο βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου.

ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ
ΚΑΙ Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ

Το Σχέδιο Λογαριασμών που χρησιμοποιείται στην κοστολόγηση είναι σύμφωνα με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΕΝΑΤΗ ΟΜΑΔΑ

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

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 90 Διάρμεσοι-Αντικριζόμενοι λογαριασμοί
- 91 Ανακατάταξη εξόδων-αγορών και εσόδων
- 92 Κέντρα (θέσεις) κόστους
- 93 Κόστος παραγωγής παραγωγή σε εξέλιξη
- 94 αποθέματα
- 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
- 96 Έσοδα - Μεικτά αναλυτικά αποτελέσματα
- 97 Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού
- 98 Αναλυτικά αποτελέσματα
- 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις (Α' λύση) ή
Αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως υποκαταστημάτων ή
άλλων κέντρων (Β' λύση)

Το σύστημα των λογαριασμών αυτών προϋποθέτει ότι μια οικονομική μονάδα, παρακολουθεί την λογιστική της εκμετάλευση, αναλυτικά ή ξεχωριστά από το σύστημα της παρακολούθησης της γενικής λογιστικής.

Με τον τρόπο αυτό, δηλαδή με το κλειστό και ανεξάρτητο σύστημα αυτών των λογαριασμών, μεταφέρονται τα αναγκαία για την κοστολόγηση στοιχεία χωρίς να κινούνται ή να θίγονται οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής.

Ο μηχανισμός της μεταφοράς στηρίζεται στο γεγονός ότι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 90-99 ενημερώνονται συγκεντρωτικά με οποιονδήποτε τρόπο, π.χ. από τα ισοζύγια, αρκεί αυτό να γίνεται τουλάχιστον μια φορά τον μήνα.

Η επίλογή των λογαριασμών που χρησιμοποιούνται από την κάθε οικονομική μονάδα γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες της, με την προϋπόθεση όμως η λογιστική του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Είναι δηλαδή δυνατό μια επιχείρηση να επιλέξει μια από τις κατηγορίες λογαριασμών της ομάδας 90, εάν όμως αποφασίσει να παρακολουθήσει κάποια διαδικασία που παρακολουθήται με έναν από της ομάδας αυτής, τότε υποχρεωτικά πρέπει να χρησιμοποιήσει τον αντιστοιχο λογαριασμό.

Σε κάθε περίπτωση και ανεξάρτητα από το σύστημα της αναλυτικής λογιστικής που εφαρμόζεται, κάθε οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη να εμφανίζει:

- το κόστος κατά λειτουργία
- το κόστος των ενδιάμεσων και τελικών φορέων

Το κόστος κατά λειτουργία πρέπει να διαχωρίζεται στις λειτουργίες

- α) Παραγωγής
- β) Διοίκησης
- γ) Διάθεσης
- δ) Χρηματοδότησης

Η ανάπτυξη των πρωτοβαθμίων λογαριασμών της κωστολόγησης και η λειτουργία τους είναι:

1. Λογαριασμός "Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι λογαριασμοί"

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.00	.....
90.01	Αρχικά αποθέματα λογισμένα
90.02	Αγορές λογισμένες
90.03	.....
90.04	.....
90.05	.....
90.06	Όργανικά έξοδα κατ'είδος λογισμένα
90.07	Όργανικά έσοδα κατ'είδος λογισμένα
90.08	Αποτελέσματα λογισμένα
90.09	Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα
90.10	Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα
90.11	.....
.....	
90.99	.....

Η ομάδα αυτή των λογαριασμών, διημευρήθηκε για να χρησιμοποιηθεί σαν γέφυρα για την λογιστική μεταφορά των δεδομένων του κόστους από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής στους λογαριασμούς της κοστολόγησης, χωρίς οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής να κινούνται.

Οι διάμεσοι λογαριασμοί ενημερώνονται από τα ισοζύγια των αντίστοιχων λογαριασμών της γενικής λογιστικής αλλά αντιστροφα. Τα χρεωστικά ποσά των λογαριασμών της γενικής λογιστικής πιστώνουν τους διάμεσους λογαριασμούς ή τα πιστωτικά τους χρεώνουν. Έτσι στο τέλος κάθε χρήσης, το υπόλοιπο των διάμεσων λογαριασμών είναι ίσο και αντίθετο με το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού της γενικής λογιστικής.

Τα ποσά που έχουν δεχθεί οι διάμεσοι λογαριασμοί χρεώνουν ή πιστώνουν τους σχετικούς λογαριασμούς της ομάδας 9 δηλαδή τους λογαριασμούς της κοστολόγησης.

Έτσι διαμορφώνεται το κλειστό λογιστικό κέλυμα και η αυτομία της αναλυτικής λογιστικής.

Ο λογαριασμός αυτός αναλύεται σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους ανάλογα με τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής που έχει δεχθεί.

2. Λογαριασμός "Ανακατάταξη, εξόδων-αγορών και εσόδων"

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

91.00	Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά
91.01	Οργανικά έξοδα κατ'είδος προομαδοποιημένα
91.02	Οργανικά έσοδα κατ'είδος προομαδοποιημένα
91.03	.....
91.04	.....
91.05	Οργανικά έξοδα κατ'είδος προς μερισμό
91.06	Οργανικά έξοδα κατ'είδος ενσωματωματώμενα (προϋπολογιστικά)
91.07	Οργανικά έσοδα κατ'είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)
91.08	Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)
91.09	Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)
91.10	.....
.....	
91.99	.....

Και ο λογαριασμός αυτός λειτουργεί σαν διάμεσος, ανάμεσα στον προηγούμενο λογαριασμό και στους υπόλοιπους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής.

Αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς ανάλογα με τις κοστολογικές ανάγκες της κάθε οικονομικής μονάδας.

Η ανάλυση του λογαριασμού είναι απαραίτητη για να δίνει:

- α) τη διαρθρωση του κόστους ή ενός τμηματός του σε σταθερό και μεταβλητό.
 - β) τον προσδιορισμό του αγορανομικού κόστους.
 - γ) τη συγκέντρωση των στατιστικών στοιχείων και τον έλεγχο των φορέων ευθύνης.
 - δ) τη συγκέντρωση όλων των εξόδων που θα μεριστούν σε ειδικό λογαριασμό.
 - ε) την εξασφάλιση της χρονικής ανεξαρτησίας των εγγραφών της αναλυτικής λογιστικής από τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής.
- Π.χ. η έγκαιρη καταχώρηση εξόδων στην γενική λογιστική, είναι αδύνατο να γίνει η καταχώρηση στα βιβλία μέσα στον μήνα που πραγματοποιούνται.
- Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι τόκοι των τραπεζών, που υπολογίζονται κάθε τρίμηνο, οι λογαριασμοί της ΔΕΗ κτλ.

3. Λογαριασμός " Κέντρα ή θέσεις κόστους"

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

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

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνεται, προσδιορίζεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος.

Υποδιαιρείται υποχρεωτικά σε πέντε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς που δείχνουν το κόστος της κάθε λειτουργίας χωριστά.

Πιο συγκεκριμένα, οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί, που είναι υποχρεωτικό να εμφανίζονται σχηματίζονται έτσι:

Α) ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ " ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ "

Στο λογαριασμό αυτό υπάρχουν όλα τα στοιχεία του κόστους που προέρχονται από την ανάλυση των εξόδων κατ'είδος, που έχουν σχέση με την λειτουργία της παραγωγής, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα, που δεν κοστολογούνται. Αυτό γίνεται επειδή το κόστος των αποθεμάτων δεν πρέπει να νοθεύεται με τα έξοδα αυτά ή με άλλα υπολογιστικά έξοδα που είναι δυνατόν να έχουν γίνει.

Συγκεντρώνονται επίσης τα έξοδα που διαμορφώνουν το κόστος αγορών ή το κόστος εφοδιασμού.

Η σύνθεση του κόστους λειτουργίας παραγωγής είναι δυνατό να διαμορφώνεται με τα εξής στοιχεία:

- Άμεσα και έμμεσα υλικά
- Άμεση και έμμεση εργασία
- Άμεσα και έμμεσα ΓΒΕ

Το κόστος της παραγωγικής λειτουργίας καταλογίζεται στα ενδιάμεσα ή τελικά προϊόντα, εκτός από τα υπολογιστικά έξοδα που μεταφέρονται στον "αποτελέσματα χρήσης".

Β) ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ " ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ "

Το κόστος της λειτουργίας αυτής περιλαμβάνει το μέρος των κατ'είδος και υπολογιστικών εξόδων, που έχουν σχέση με αυτήν, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Το κόστος της λειτουργίας αυτής μεταφέρεται στα "αποτελέσματα χρήσης".

Γ) ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ " ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ "

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται τα έξοδα που έχουν γίνει είτε για μακροχρόνιες έρευνες και αναπτυξιακά προγράμματα, είτε για έρευνες που θα αναλωθούν μέσα στην χρήση.

Στην πρώτη περίπτωση, τα έξοδα συγκεντρώνονται στον δευτεροβάθμιο " Κόστος παραγωγής ιδιοπαρασκευής παγίων στοιχείων ".

Τα έξοδα της δεύτερης κατηγορίας μαζί με τα υπολογιστικά στοιχεία του κόστους μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης.

Δ) ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ "ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ"

Τα άμεσα έξοδα πωλήσεων μεταφέρονται σε αντίστοιχο δευτεροβάθμιο των μεικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, επειδή διαμορφώνουν τα μεικτά αποτελέσματα.

Τα υπόλοιπα έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης.

Ε) ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ "ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ"

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται οι τόκοι και τα συναφή έξοδα από όλες τις υπόλοιπες λειτουργίες, έτσι που να φαίνεται ολόκληρο το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, που τελικά μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

Το υπόλοιπο μέρος των εξόδων που πραγματοποιούνται (έξοδα λογιστηρίου, μηχανογράφησης, οικονομικής διεύθυνσης) συγκεντρώνονται και βαρύνουν τον λογαριασμό της διοικητικής λειτουργίας.

Ο λογαριασμός "θέσεις κόστους", εκτός από την προηγούμενη ανάλυση σε δευτεροβάθμιους, αναλύεται και σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς. Οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί εξυπηρετούν την παρακολούθηση των κυρίων και βοηθητικών τμημάτων ανάλογα με την διοικητική ή τεχνολογική διάρθρωση της κάθε επιχείρησης. Ο κάθε τριτοβάθμιος λογαριασμός παίρνει το όνομα του τμήματος που ακολουθεί.

4. Λογαριασμος "Κόστος παραγωγής"

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 93.00 Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Α
- 93.01 Κόστος παραγωγής εργοστασίου Β
- 93.02 Κόστος παραγωγής εργοστασίου Γ
- 93.03
-
- 93.96
- 93.97 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων
- 93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής Παγίων
- 93.99 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων

Στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του λογαριασμού αυτού συγκεντρώνεται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων, αλλά και το κόστος ερευνών και ανάπτυξης μακροχρόνιας πραγματοποίησης.

Το κόστος των λογαριασμών αυτών αποτελείτε από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία (άμεσο κόστος) καθώς και το υπόλοιπο κόστος παραγωγής (έμμεσο κόστος).

Οι λογαριασμοί αυτοί δέχονται και το κόστος παραγωγής που έχει σχηματισθεί στους λογαριασμούς των κέντρων κόστους, δευτεροβάθμιων και τριτοβάθμιων.

Το κόστος των λογαριασμών αυτών είναι υποχρεωτικό να περιλαμβάνει μόνο στοιχεία που είναι απαραίτητα για να παραχθεί το προϊόν και να είναι έτοιμο για την πωλησή του ή για την ιδιοχρησιμοποίηση.

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί αναλύονται σε τριτοβάθμιους για κάθε προϊόν που παράγεται, εφ'όσον η βιομηχανική μονάδα παράγει τυποποιημένα προϊόντα, και για κάθε υποπροϊόν και τα υπολείματα.

Έτσι η παραγωγή είναι εξατομικευμένη, δηλαδή γίνεται κατόπιν εντολής παραγγελίας.

Έτσι ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη παρακολουθεί τα τμήματα της παραγγελίας που ολοκληρώνονται.

Μόλις ένας ένα μέρος της εντολής εξοφλείτε πιστώνεται και ο λογαριασμός "Κόστος ολοκληρωμένης παραγωγής", που στο τέλος της χρήσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα (όπως ο λογαριασμός κόστος πωληθέντων)

Αυτή η διαδικασία χρησιμοποιείται όταν οι παραγγελίες είναι μακράς διάρκειας όπως η κατασκευή ενός τεχνικού έργου.

5. Λογαριασμός Αποθέματα

94.60 Εμπορεύματα

94.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.02 Υποπροϊόντα και υπολείματα

94.03 Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείματα στο στάδιο της επεξεργασίας)

94.65 Αναλώσιμα υλικά

94.06 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων

94.07

94.08 Είδη συσκευασίας

94.09

.....

94.99

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί που παρακολουθούν, όλα τα είδη των αποθεμάτων, είτε παράγονται είτε αγοράζονται.

Ο λογαριασμός αυτός ανταποκρίνεται κατ' αρχήν στον αντίστοιχο λογαριασμό της Γενικής Λογιστικής, αλλά αναλύεται πιο πολύ, ανάλογα με τις κοστολογικές ανάγκες της βιομηχανικής μονάδας π.χ. έλεγχος της διαχείρισης των αποθεμάτων κατά κέντρο κόστους.

Η τελευταία υποδιαίρεση των αποθεμάτων κάθε κατηγορίας είναι η μερίδα αποθήκης, όπου παρακολουθήται:

- το είδος
- η ποιότητα
- η ποσότητα
- η αξία

Εάν το ίδιο απόθεμα βρίσκεται σε περισσότερες αποθήκες παρακολουθήται με τόσους λογαριασμούς όσες και η αποθήκες.

Αποθέματα είναι τα υλικά ή προϊόντα όταν αποτελούν αντικείμενο παραλαβής ή παράδοσης, εσωτερικής ή προς τα έξω.

Εσωτερική διακίνηση αποθεμάτων είναι η διακίνηση των ημιτελών για την παραπέρα κατεργασία τους από το ένα παραγωγικό τμήμα στο άλλο ή από μια φάση στην επόμενη του ίδιου τμήματος και όχι μόνο η εισαγωγή στις αποθήκες των έτοιμων ή ημιτελών προϊόντων.

Η εσωτερική διακίνηση των αποθεμάτων παρακολουθήται με την έκδοση παραστατικών ειδικών για τον σκοπό αυτό.

Οι ποσότητες που διακινούνται αποτιμώνται με κάποια μέθοδο, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η διαρκής απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή η διαρκής γνώση της ποσότητας και της αξίας των αποθεμάτων που βρίσκονται στις αποθήκες.

6. Λογαριασμός "Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού

- 97.00 Διαφορές ενσωμάτωσης υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων
- 97.01 Διαφορές ενσωμάτωσης υπολογιστικών εξόδων
- 97.02 Διαφορές ενσωμάτωσης εξόδων - κόστους αποθεμάτων
- 97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων - λογισμένων εσόδων
- 97.04
-
- 97.10 Διαφορές καταλογισμού
- 97.11
-
- 97.99

Στους δευτεροβάθμιους ή τριτοβάθμιους λογαριασμούς αυτής της κατηγορίας παρακολουθούνται όσες διαφορές δημιουργούνται από την διαδικασία του καταλογισμού των στοιχείων των εξόδων στο κόστος και των στοιχείων των οργανικών εσόδων στους αντίστοιχους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής.

Πιο συγκεκριμένα :

- Όταν τα ποσά των εξόδων που ενσωματώνονται στο κόστος είναι μεγαλύτερα από τα ποσά που εμφανίζονται στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. Αυτό, π.χ. συμβαίνει όταν το ύψος των αποσβέσεων που υπολογίζονται στη γενική λογιστική είναι μικρότερο από τα ποσά που καταλογίζονται στην κοστολόγηση.
- Όταν τα υλικά αποτιμώνται σε προσωρινές τιμές, όταν αναλώνονται στην παραγωγή που είναι διαφορετικές από τις τελικές. Εάν οι διαφορές αυτές δεν ανακοστολογούνται, μεταφέρονται στο σχετικό λογαριασμό και από εκεί στα αποτελέσματα της χρήσης.
- Όταν ορισμένα ιδιόμορφα ή ασυνήθιστα μεγάλου ύψους έξοδα, δεν κοστολογούνται (π.χ. μια αποζημίωση εργαζομένου λόγω καταγγελίας σύμβασης), αλλά μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης.
- Όταν κοστολογούνται διάφορα έξοδα με συμβατικές ή προϋπολογιστικές τιμές, κύρια επειδή δεν υπάρχει χρονική σύμπτωση της κοστολόγησης με την πραγματοποίηση του εξόδου (π.χ. δώρα αμοιβών προσωπικού που πραγματοποιούνται σε χρόνο ορισμένο και οι τιμές τους

Δεν είναι δυνατό να είναι γνωστές από πριν).

- Όταν υπάρχουν ποσοτικές διαφορές κατά τις απογραφές των αποθεμάτων.

- Όταν εφαρμόζεται η ορθολογική κοστολόγηση και υπάρχουν διαφορές από την διακύμανση του βαθμού απασχόλησης, με επίπτωση στο σταθερό κόστος. Όλες αυτές οι ενδεικτικές περιπτώσεις, χρεώνουν ή πιστώνουν ανάλογα το λογαριασμό " διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού", που το υπόλοιπο του μεταφέρει ανάλογα :

α) στο λογαριασμό "ανακτάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων"

β) στο λογαριασμό "Παραγωγή σε εξέλιξη"

γ) στο λογαριασμό "Αποθέματα" και

δ) στο λογαριασμό " Αποτελέσματα χρήσης"

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΣΤΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧ/ΣΗ

Η σχηματική απεικόνιση της εργασίας που γίνεται για τον προσδιορισμό του κόστους, περιλαμβάνει την συγκέντρωση των κατ'είδος λογαριασμών και την μεταφορά τους στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και των τελικών φορέων. Η μεταφορά γίνεται με άμεσο μερισμό ή καταλογισμό, εφ'όσον προκειται για έμμεσα έξοδα.

Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

Ο λογαριασμός αυτός σύμφωνα με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έχει την έξης ανάπτυξη:

ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

- 60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού (περιλαμβάνονται και προσαυξήσεις λόγω νυκτερινών, Κυριακών κλπ.)
- 60.01 Οικογενειακά επιδόματα
- 60.02 Αμοιβές υπερωριακής απασχόλησης
- 60.03 Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και Πάσχα)
- 60.04 Αποδοχές επίσημων αργιών
- 60.05 Αποδοχές ασθένειας
- 60.06 Αποδοχές κανονικής άδειας
- 60.07 Επιδόματα κανονικής αδειάς
- 60.08 Αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών
- 60.09 Ποσοστά για πωλήσεις και αγορές
- 60.10 Έκτακτες αμοιβές (πριμ , βραβεία, επιδόματα, κλπ.)
- 60.11 Αμοιβές εκτός έδρας
- 60.12 Αμοιβές μαθητευόμενων.
- 60.00.13
-
- 60.0099

60.01 ΑΜΟΙΒΕΣ ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

60,01,00 Τακτικές αποδοχές (περιλαμβάνονται και προσαυξη-
σεις λόγω νυκτερινών, Κυριακών κλπ.)

- 01 Οικογενειακά επιδόματα
- 02 Αμοιβές υπερωριακής απασχόλησης
- 03 Δώρα εορτών (Χριστούγεννα και Πάσχα)
- 04 Αποδοχές επίσημων αργιών
- 05 Αποδοχές ασθένειας
- 06 Αποδοχές κανονικής άδειας
- 07 Επιδόματα κανονικής άδειας

60.01.08 Αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών

- 09 Ποσοστά για πωλήσεις και αγορές
- 10 Έκτακτες αμοιβές (πρίμ, βραβεία, επιδόματα ή απο-
ζημιώσεις για παροχές σε είδος)
- 11 Αμοιβές εκτός έδρας
- 12 Αμοιβές μαθητευμένων

60.01.13

.....

60.01.99

60.02 ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΞΕΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

60.02.00 Έιδη ένδυσης

- 01 Έξοδα στεγάσεως
- 02 Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου και εστια-
τορίου
- 03 Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού (κατασκηνώσεις)
- 04 Έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού (δίδακτρα, εκπαιδευ-
τικά ταξίδια ή έξοδα μετεκπαίδευσης)
- 05 Έξοδα ιατροφαρμακευτικής περιθαλψης
- 06 Ασφάλιστρα προσωπικού (ομαδικής ή ατομικής ασφάλισης)

60.02.07

.....

60.02.99 Λοιπές παρεπόμενες παροχές προσωπικού.

60.03 ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΙΣ ΕΜΜΙΣΘΟΥ ΠΡ/ΚΟΥ

60.03.00 Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ

01 Εργοδοτικές εισφορές λοιπών ταμείων κύριας ασφάλισης

02 Εργοδοτικές εισφορές ταμείων επικουρικής ασφάλισης

03 Φόρος α.ν. 843/1948

04 Χαρτόσημο μισθοδοσίας

60.03.05

.....

60.03.99

60.04 ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΙΣ ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

60.04.00 Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ

01 Εργοδοτικές εισφορές λοιπών ταμείων κύριας ασφάλισης

02 Εργοδοτικές εισφορές ταμείων επικουρικής ασφάλισης

03 Φόρος α.ν. 843/1948

04 Χαρτόσημο μισθοδοσίας

60.04.05

.....

60.04.99

60.05 ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΑΠΟΛΥΣΕΩΣ Η ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

60.05.00 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία έμμισθου προσωπικού

01 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία ημερομίσθιου προσωπικού

60.05.02

.....

60.05.99

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Τα προβλήματα μάρκετινγκ και βιομηχανικής μορφολογίας, τα προβλήματα διαφήμισης, προώθησης των προϊόντων, έρευνας της αγοράς και βελτίωση της παραγωγικότητας ολοένα και περισσότερο απασχολούν τις παραγωγικές μονάδες.

Οι δαπάνες για την αντιμετώπιση των παραπάνω προβλημάτων συχνά αναφέρονται σαν δαπάνες παραγωγής.

Κατά την άποψη που επικρατεί, το κόστος παραγωγής προσδιορίζεται από τρεις κατηγορίες εξόδων - στοιχείων:

- Τα άμεσα υλικά ή πρώτες ύλες
- Την άμεση εργασία
- Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

ΤΑ ΑΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ

Δύο είναι οι μεγάλες κατηγορίες του κόστους:

- Τα έξοδα κατ'είδος,
- τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή του προϊόντος.

Τα υλικά παραγωγής ποικίλουν, ανάλογα με το είδος του προϊόντος ή των προϊόντων που κατασκευάζονται σε μια βιομηχανική επιχείρηση και λογιστικά παρακολουθούνται με τους πιο κάτω λογαριασμούς:

1. Πρώτες και βοηθητικές ύλες. Υλικά συσκευασίας.
2. Αναλώσιμα υλικά.
3. Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων.
4. Είδη συσκευασίας

1. Λογαριασμός "Πρώτες και βοηθητικές πρώτες ύλες - Υλικά συσκευασίας" αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς με την εξής μορφή:

- "Πρώτες και βοηθητικές ύλες" : Περιλαμβάνει όλα τα υλικά που αγοράζει μια βιομηχανική μονάδα και που είναι απαραίτητα για την παραγωγή των προϊόντων που επεξεργάζεται.

Πρώτες ύλες όμως θεωρούνται και έτοιμα μέρη που αγοράζονται για να συναρμολογηθούν με μέρη που κατασκευάζονται από την ίδια την βιομηχανία και να ολοκληρώσουν το προϊόν.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Σε μια βιομηχανία παραγωγής τηλεοράσεων, τα πλαίσια της οθόνης αγοράζονται έτοιμα και συναρμολογούνται για την ολοκλήρωση του προϊόντος, μαζί με τα υπόλοιπα μέρη του προϊόντος που παράγεται από την βιομηχανία.

Οι βοηθητικές ύλες είναι υλικά που είναι απαραίτητα για την κατασκευή του προϊόντος, αλλά δεν είναι πρώτιστης σημασίας για την κατασκευή του προϊόντος.

Π.χ. Για την κατασκευή του κρασίου, κόστος πρώτης ύλης είναι το κόστος του μούστου και κόστος βοηθητικής είναι το κόστος του καλλίου και του κιτρικού οξέως, υλικά που χρησιμοποιούνται για την ζύμωση και τελειοποίηση του τελικού προϊόντος.

Υλικά συσκευασίας, είναι τα υλικά που χρησιμοποιούνται ώστε τα προϊόντα να φτάνουν συσκευασμένα στην αγορά.

Π.χ. το λεπτό χαρτί που περιέχει τις σοκολάτες, ή οι ετικέτες που χρησιμοποιούνται για την εμφιάλωση των ποτών.

2. "Αναλώσιμα υλικά" είναι αυτά που προορίζονται για την συντήρηση του Πάγιου εξοπλισμού μιας βιομηχανικής μονάδας. Η ανάπτυξη σε δευτεροβάθμιους γίνεται σύμφωνα με την μορφή των παγίων στοιχείων που χρησιμοποιούνται σε κάθε βιομηχανία.

4. "Είδη συσκευασίας" είναι τα υλικά που χρησιμοποιούνται για την συσκευασία των προϊόντων κατά την πωλήσή τους.

Η λογιστική διαδικασία παρακολούθησης όλων των λογαριασμών των υλικών που αναφέρθηκαν είναι:

Χρεώνονται:

1. Με την αξία των αποθεμάτων που προέρχονται από την προηγούμενη χρήση.
2. Με την αξία των τιμολογίων αγοράς των υλικών κατά την διάρκεια της χρήσης.
3. Με το σύνολο όλων των ειδικών εξόδων αγοράς των υλικών που βαρύνουν τους λογαριασμούς των υλικών.

4. Με τις πιθανές επιστροφές των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν.

Πιστώνονται:

1. Με όλες τις επιστροφές των υλικών που γίνονται στους προμηθευτές μέσα στην διάρκεια της χρήσης (επιστροφές αγορών)
2. Με τις εκπτώσεις που χορηγούν οι προμηθευτές μέσα στην διάρκεια της χρήσης (εκπτώσεις αγορών)
3. Με την αξία κτήσης των ποσοτήτων που εισάγονται στο τμήμα παραγωγής για την κατασκευή των προϊόντων.

Ειδικότερα, τα είδη συσκευασίας, εάν επιστρέφονται από το πελάτη, παρακολουθούνται ιδιαίτερα.

Αποτίμηση των αποθεμάτων

Με τον όρο αποθέματα εννοούμε το σύνολο των υλικών που έχουν αγοραστεί από την οικονομική μονάδα και που θα χρησιμοποιηθούν για την κατασκευή των προϊόντων είτε άμεσα σαν πρώτες και βοηθητικές ύλες, είτε για την εξασφάλιση της καλής λειτουργίας της παραγωγής.

Με τον όρο αποτίμηση εννοούμε την διαδικασία προσδιορισμού του κόστους:

- α) των υλικών που θα αναλωθούν κάθε φορά για την παραγωγή των προϊόντων,
- β) των υλικών που δεν χρησιμοποιήθηκαν ακόμα στην παραγωγή,
- γ) των προϊόντων που δεν έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή τους (ημιτελής παραγωγή), κατά το τέλος της χρήσης.

Η ανάγκη για αποτίμηση των αποθεμάτων προκύπτει από το γεγονός ότι οι τιμές της αγοράς τους αυξομειώνονται, άλλοτε περισσότερο και άλλοτε λιγότερο.

Οι αιτίες είναι διάφορες και εξαρτώνται από το είδος των αποθεμάτων.

Ο παράγοντας της εποχιακής προσφοράς και των καιρικών συνθηκών, για παράδειγμα, είναι αποφασιστικοί παράγοντες για την διαμόρφωση των τιμών των αγροτικών προϊόντων.

Οι συνεχείς αυξήσεις των τιμών είναι ένας ακόμα αποφασιστικός παράγοντας, όπως και οι επιδράσεις των τεχνολογικών τελειοποιήσεων σε ορισμένα είδη.

Υπάρχουν διάφοροι τρόποι αποτίμησης και κοστολόγησης των αποθεμάτων που υποκείνται στις παρακάτω αρχές:

- α) Μια επιχείρηση πρέπει να ακολουθεί πάντα την ίδια μέθοδο αποτίμησης.
- β) Η αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους χρήσης γίνεται με μία από τις μεθόδους αποτίμησης που θα διαλέξει η επιχείρηση. Υποχρεωτικά όμως, σύμφωνα με τον κώδικα φορολογικών στοιχείων, η αποτίμηση πρέπει να γίνεται και με την τρέχουσα τιμή της τελευταίας μέρας της χρήσης.

Από τις δύο αυτές αποτιμήσεις, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να εμφανίσει στον Ισολογισμό της αυτήν με την χαμηλότερη αξία (αρχή της συντηρητικότητας)

Πρέπει να σημειωθεί, ότι η παρακολούθηση των αποθεμάτων με την περιοδική ή διαρκή απογραφή θα συναρτάται με τις μεθόδους αποτιμησης τους.

Μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων

- α) Στην τιμή κτήσης

Μέθοδος FIFO

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην παραδοχή ότι το απόθεμα που αγοράζεται πρώτο εξέρχεται από την αποθήκη για βιομηχανοποίηση, πρώτο, άρα το κόστος των αποθεμάτων που μένουν προέρχεται από τις τελευταίες αγορές.

Μέθοδος LIFO

Η μέθοδος αυτή προκύπτει από την παραδοχή ότι το απόθεμα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή προϊόντων, προέρχεται από τις τελευταίες αγορές.

Έτσι το κόστος των αποθεμάτων που μένουν, προέρχεται από το απόθεμα αρχής χρήσης και τις άμεσες επόμενες αγορές.

Μέθοδος σταθμικύ μέσου όρου

Υπολογίζεται ένας νέος μέσος όρος τιμής μετά από κάθε νέα αγορά

β) Τιμή αντικατάστασης

θεωρείται η τρέχουσα αγοραία τιμή κατά την στιγμή της αποτίμησης των αποθεμάτων.

γ) Μέθοδος πρότυπης τιμής

Η τιμή των αποθεμάτων που μένουν προκαθορίζεται με βάση κριτήρια και προδιαγραφές που έχουν ληφθεί υπόψη από πριν και χρησιμοποιείται κύρια στον εσωτερικό έλεγχο της παραγωγής.

ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

Όπως έχει αναφερθεί το κόστος ενός προϊόντος προσδιορίζεται από τρεις κατηγορίες στοιχείων:

- Την άμεση εργασία
- Τα άμεσα υλικά
- Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ)

Τα ΓΒΕ ή έξοδα παραγωγής ή κόστος μετατροπής περιλαμβάνουν όλα τα έξοδα που συνδέονται με την παραγωγική διαδικασία και που δεν εντάσσονται μέσα στις δύο πρώτες κατηγορίες.

Πιο συγκεκριμένα τα ΓΒΕ περιλαμβάνουν:

- α) Την έμμεση εργασία. Έμμεση είναι η εργασία που δεν πραγματοποιείται κατ'ευθείαν και δεν συνδέεται με την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος, επομένως βαρύνει ολόκληρη την παραγωγή.
Για παράδειγμα, οι αποδοχές των εργαζομένων στις βοηθητικές εργασίες καθώς και όλες οι παρεπόμενες αμοιβές.
- β) Τα έμμεσα υλικά. Έμμεσα υλικά είναι εκείνα που το κόστος τους δεν ενσωματώνεται στο κόστος των προϊόντων.
Αυτά είναι το κόστος όλων των λογαριασμών των υλικών εκτός από το λογαριασμό "Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας".
- γ) Διάφορα γενικά έξοδα εργοστασίου. Είναι πολυάριθμοι συνήθως οι λογαριασμοί που συγκεντρώνονται στην κατηγορία αυτή, αλλά οι πιο χαρακτηριστικοί είναι:
 - Αποσβέσεις εργοστασίου
 - Φωτισμός - Ύδρευση εργοστασίου
 - Έξοδα συντηρήσεων και επισκευών
 - Ενοίκια κτιρίων εργοστασίου ή αποθηκών κ.ά.

Όλα τα ΓΒΕ όπως φαίνεται από το περιεχομενό τους, περιλαμβάνουν ετερογενή στοιχεία. Ανάλογα με τα στοιχεία που επικρατούν κάθε φορά είναι:

- α) Μεταβλητά, σε σχέση με την μεταβολή του ύψους της παραγωγής
- β) Σταθερά, χωρίς να μεταβάλλονται από την μεταβολή του ρυθμού απασχόλησης μέσα σε μια χρήση
- γ) Ημιμεταβλητά, όταν μεταβάλλονται τα επίπεδα βαθμού απασχόλησης μέσα σε μια χρήση.

Η πιο σημαντική διάκριση των ΓΒΕ είναι η σχέση τους με τα κύρια τμήματα και βοηθητικά τμήματα της επιχείρησης.

Έτσι διακρίνονται σε:

- α) Άμεσα ΓΒΕ, που προέρχονται άμεσα από την λειτουργία των κύριων ή βοηθητικών τμημάτων και δεν χρειάζονται επιμερισμό.
- β) Έμμεσα ΓΒΕ που καταλογίζονται στα βοηθητικά τμήματα παραγωγής με επιμερισμό. Ο επιμερισμός γίνεται με ανάλογο κριτήριο.

Υπάρχει όμως μια ακόμα κατηγορία ΓΒΕ που καταλογίζεται μόνο στα κύρια τμήματα παραγωγής.

Η κατηγορία αυτή είναι το κόστος των βοηθητικών τμημάτων.

Όπως έχουμε αναφέρει, τα βοηθητικά τμήματα της παραγωγής έχουν σαν σκοπό την εξυπηρέτηση των κύριων τμημάτων. Τα τμήματα αυτά δέχονται άμεσα όσα ΓΒΕ δημιουργούνται για την λειτουργία τους και έμμεσα όσα ΓΒΕ επιμερίζονται σε αυτά.

Πιο συγκεκριμένα, τα βοηθητικά τμήματα κοστολογούνται για την παρακολούθηση και έλεγχο της εργασίας που πραγματοποιείται αλλά και για τον προσδιορισμό του ύψους της αναγκαίας για την λειτουργίας τους δαπάνης.

Το κόστος των βοηθητικών τμημάτων αφού μετρηθεί, θα επιβαρύνει τα κύρια κέντρα παραγωγής, επειδή ο σκοπός των βοηθητικών κέντρων είναι η υποβοήθηση της λειτουργίας των κυρίων. Σ' αυτό το σημείο θα πρέπει να εξεταστεί ή σχέση που έχουν τα βοηθητικά τμήματα μεταξύ τους και με τα κύρια.

Θα πρέπει δηλαδή να εξακριβωθεί εάν τα βοηθητικά τμήματα υπηρετούν άμεσα τα κύρια και άλλα βοηθητικά και δέχονται ταυτόχρονα υπηρεσίες και από βοηθητικά ή όχι.

Παράδειγμα τέτοιων περιπτώσεων αλληλοπαροχών των υπηρεσιών μεταξύ των τμημάτων, είναι το τμήμα ατμοπαραγωγής.

Το τμήμα αυτό χρησιμοποιεί παράλληλα ηλεκτρική ενέργεια που την παίρνει από το τμήμα ηλεκτροπαραγωγής. Η ηλεκτροπαραγωγή παρέχει υπηρεσίες σε όλα τα τμήματα χωρί να δέχεται υπηρεσίες από αυτά.

Ο καταλογισμός των αλληλοπαροχών είναι εξαιρετικά πολύπλοκο ζήτημα και εξαρτάται από τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε βιομηχανικής μονάδας.

Πάντως μπορούμε να ορίσουμε δύο χαρακτηριστικές περιπτώσεις:

- α) Το βοηθητικό τμήμα να παρέχει μόνο τις υπηρεσίες του σε άλλα βοηθητικά ή κύρια τμήματα.
- β) Το βοηθητικό τμήμα να δίνει σε άλλα και να δέχεται από άλλα βοηθητικά τμήματα τις υπηρεσίες τους, οπότε διαμορφώνεται η αλληλοπαροχή.

Η συγκέντρωση των ΓΒΕ που χρησιμοποιούνται σε μια βιομηχανική επιχείρηση μέσα σε μια περίοδο, παρουσιάζει ένα πρόβλημα χρόνου. Τα έξοδα πραγματοποιούνται μέσα σε ένα σχετικά μακρό διάστημα, που συνήθως δεν εξυπηρετεί τις ανάγκες της κοστολόγησης.

Δηλαδή τα έξοδα συγκεντρώνονται και παρακολουθούνται μέσα σε μια χρήση, διάστημα που δεν συμπίπτει πάντα με την κοστολογική περίοδο.

Τότε προσδιορίζονται προϋπολογιστικά ΓΒΕ και δημιουργούνται προϋπολογιστικοί συντελεστές επιβάρυνσης της παραγωγής.

Ο συντελεστής αυτός προσδιορίζεται από την εξής σχέση:

ΕΤΗΣΙΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΓΒΕ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

Η παραγωγή χρεώνεται με τα προϋπολογιστικά ΓΒΕ με πίστωση των καταλογισθέντων ΓΒΕ και στο τέλος της περιόδου γίνεται σύγκριση ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και πραγματοποιηθέντα ΓΒΕ.

Πάρα πολλές φορές, για να είναι ακριβέστερος ο προϋπολογιστικός συντελεστής, αναθεωρείται κατά διαστήματα και μέσα στη διάρκεια της περιόδου, με την εφαρμογή των δεδομένων που είτε δεν ήταν δυνατό να προβλεφθούν είτε είναι έκτακτα και τυχαία.

ΤΑ ΑΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ

Εργασία είναι ο φυσικός ή πνευματικός μόχθος που αναλύσκειται στην παραγωγή ενός προϊόντος.

Οι αμοιβές προσωπικού περιλαμβάνουν το σύνολο των δαπανών που έχουν γίνει σε μια περίοδο για την χρησιμοποίηση του ανθρώπινου παράγοντα απο μια οικονομική μονάδα.

Η ανθρώπινη εργασία που χρησιμοποιείται απο τις οικονομικές μονάδες είναι ένα δυναμικό στοιχείο όπου θα πρέπει να μετασχηματισθεί σε μετρήσιμο μέγεθος για να κοστολογηθεί. Υπάρχουν πάρα πολλοί τρόποι για να παρακολουθηθεί ένα τόσο αστάθμητο στοιχείο απο πλευράς κοστολόγησης.

Η εργασία μετριέται είτε ποσοτικά, είτε ποιοτικά, είτε με τον συνδυασμό και των δυο.

Υπάρχουν πάρα πολλά συστήματα εργασίας που δεν θα αναλυθούν. Εκείνο που ενδιαφέρει απο πλευράς κοστολόγησης είναι η διάκριση των εργατικών σε άμεσα και έμμεσα.

Η διάκριση των εργατικών σε άμεσα και έμμεσα στηρίζεται στην προσπάθεια συνδέσεως κάθε εργατικού κόστους με την αιτία που το προκάλεσε και γίνεται με κριτήριο την δυσχέρεια συνυπολογισμού τους στο κόστος των προϊόντων.

Άμεσο κόστος εργατικών είναι εκείνο που θαρύνει απ'ευθείας και όχι μετά απο υπολογισμό το αντικείμενο της κοστολόγησης. Άμεσα εργατικά είναι είναι τα ημερομίσθια των εργαζομένων που ενεργούν απ'ευθείας επι των πρώτων υλών, για την μεταποίηση αυτών σε έτοιμα προϊόντα.

Τα έμμεσα ημερομίσθια προσδιορίζονται με κατάλληλες μετρήσεις και διαχωρίζονται κατά προϊόν με ακρίβεια.

Όπως επίσης είναι δυνατόν το συνολικό κόστος της άμεσης εργασίας να διαχωρισθεί και κατά έργο ή κατά διαδικασία.

Στις μεγάλες επιχειρήσεις που απασχολούν πολυάριθμο προσωπικό, συντάσσονται πολλές μισθοδοτικές καταστάσεις συνήθως μία για κάθε παραγωγικό τμήμα και για κάθε είδος εργατικών.

Οι μισθοδοτικές καταστάσεις διευκολύνουν την εξόφληση των εργαζομένων και τον ακριβή μερισμό των εργατικών στα κοστολογούμενα τμήματα και κοστολογούμενα προϊόντα.

Στον υπολογισμό της αξίας της εργασίας θα πρέπει να περιλαμβάνονται και οι πρόσθετες αμοιβές δώρων Χριστουγέννων και Πάσχα, τα επιδόματα αδείας, τα επιδόματα ασθενείας, οι αποζημιώσεις σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης εργασίας από το μέρος της επιχείρησης καθώς και τα είδη ενδύσεως και υποδήσεως όταν είναι υποχρεωτικά για τον εργοδότη.

Τα άμεσα εργατικά αντιπροσωπεύουν το μεγαλύτερο μέρος του εργατικού κόστους και αποτελούν το δεύτερο κατά σειρά σε μέγεθος στοιχείο του κόστους παραγωγής, και είναι άμεσο και αναλογικό κόστος ως προς την ποσοτική παραγωγή.

ΠΟΡΕΙΑ ΕΓΓΡΑΣΩΝ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ
 ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟ

Συνεχίζοντας το παράδειγμα των ΓΒΕ υποθέτουμε, ότι η βιομηχανική επιχείρηση αγόρασε πρώτες ύλες 5.500.000 δρχ. και βοηθητικές δρχ. 500.000.

Τα υλικά αυτά χρησιμοποιήθηκαν για να παραχθούν 10.000 μονάδες του μοναδικού προϊόντος Π1, που πωλήθηκαν, αλλά έχουν αποθηκευτεί από την επιχείρηση και εμφανίζονται στο λογαριασμό, παραγωγή σε εξέλιξη, και που έχει δεχθεί μόνο τα υλικά αυτά.

Τα ΓΒΕ έχουν κατανεμηθεί, στα κύρια και βοηθητικά τμήματα της επιχείρησης και τα λοιπά έξοδα που έχουν γίνει μέσα στην ίδια περίοδο είναι:

- ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	Δρχ.	500.000
Διοίκηση	Δρχ.	300.000
Διάθεση	"	450.000
Χρημ/ση	"	250.000
(Οι εργοδοτικές εισφορές περιλαμβάνονται στο κοινό ποσό αυτό)		
- ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	"	1000.000
- ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ	"	500.000
- ΕΝΟΙΚΙΑ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ	"	1500.000
- ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΩΝ	"	600.000
- ΗΛΕΚΤΡΙΣΜΟΣ	"	60.000
- ΥΔΡΕΥΣΗ	"	10.000
- ΤΗΛΕΠΟΙΚΙΛΩΝΙΕΣ	"	380.000
- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	"	2000.000
- ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	"	3000.000
- ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	"	100.000
- ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ	"	200.000
- ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΠΥΡΟΣ	"	200.000
- ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΟΥ SERVICE	"	150.000

	ΣΥΝΟΛΟ	" 9700.000

Εκτός από την προηγούμενη ανάπτυξη των ΓΒΕ, θα πρέπει να ανφερθούμε ακόμα και σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις διερεύνησης δαπανών, που επιβαρύνουν τα ΓΒΕ.

Μια από τις περιπτώσεις αυτές είναι η παραγωγή ελλατωματικών ή σχεδόν κατεστραμμένων προϊόντων.

Επειδή υπάρχει συνήθως πρόβλεψη για κάποιο ποσοστό παραγωγής "σκάρτων" εάν η ποσότητα είναι μέσα στο όριο αυτό τότε δεν θεωρήται ζημιά.

Εάν όμως μια ολόκληρη μερίδα έχει καταστραφεί για το σύνολο της ποσότητας που καταστράφηκε είναι ζημιά.

Η ζημιά αυτή με όποιον τρόπο και αν προκύπτει, μπορεί να χαρακτηριστεί είτε σαν:

- α) ΓΒΕ του τμήματος που έγινε η κακή κατασκευή
- β) Κόστος κανονικής κατασκευής.

Με την πρώτη λύση η ζημιά βαρύνει την παραγωγή όλου του τμήματος ενώ σύμφωνα με τη δεύτερη, η ζημιά βαρύνει αποκλειστικά την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος, όπου σημειώθηκε.

Τα ΓΒΕ χρεώνονται ακόμα με τις δαπάνες που διμηνουργούνται από την επανάληψη μιας ή περισσότερων κατεργασιών που λέγονται δαπάνες κατεργασίας.

Ακολουθεί ένα παράδειγμα επιμερισμού ΓΒΕ με μερισμό. Ανάλογα με την φύση των εξόδων της βιομηχανικής μονάδας ακολουθήται είτε μερισμός των ΓΒΕ είτε καταλογισμός τους στην παραγωγή.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΥΛΛΟΥ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Σε μια βιομηχανική επιχείρηση το σύνολο των εξόδων κατ' είδος, που πραγματοποιήθηκαν σε μια περίοδο για την παραγωγή είναι:

Αποσβέσεις μηχανημάτων	Δρχ.	500.000
Αποσβέσεις κτιρίων	"	1.000.000
Ασφάλιστρα μηχ/των	"	270.000
Παροχές προσωπικού	"	80.000
Μισθοί παραγωγής	"	130.000
Ημερομίσθια παραγωγής	"	270.000
Εργοδοτικές εισφορές	"	87.000
Ενοίκια τεχνικών εγκαταστάσεων	"	300.000
Ηλεκτρισμός παρ/κης διαδ/σίας	"	150.000
Ύδρευση	"	80.000
Φωτισμός	"	50.000
Βοηθητικά υλικά	"	500.000
Επισκευές και συντηρήσεις μηχ/των	"	133.000
" " " - κτιρίων	"	150.000
Τηλεπικοινωνίες	"	300.000

ΣΥΝΟΛΟ " 4.000.000

Στην επιχείρηση λειτουργούν δύο κύρια τμήματα παραγωγής: T1 και T2 και τρία βοηθητικά: β1, β2, β3 . Το πρώτο βοηθητικό τμήμα παρέχει τις υπηρεσίες του στα υπόλοιπα βοηθητικά τμήματα, ενώ τα υπόλοιπα βοηθητικά τμήματα εξυπηρετούν τα κύρια τμήματα.

Τα άμεσα ΓΒΕ βαρύνουν τα τμήματα παραγωγής σύμφωνα με την πιο κάτω κατανομή.

ΑΜΕΣΑ ΓΒΕ /	ΚΥΡΙΑ ΤΜΗΜΑΤΑ		ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΤΜΗΜΑΤΑ			ΣΥΝΟΛΟ
	T 1	T 2	β 1	β 2	β 3	
Αποσβέσ. μηχ/των	125000	150000	70000	90000	65000	500000
Ασφάλιστρα μηχ/των	67500	81000	37800	48600	35100	276000
Ημερομίσθ. παραγωγ.	100000	140000	10000	8000	12000	270000
Εργοδοτικές εισφορές	21750	30450	2180	1740	2610	58730
Παροχές προσωπικού	29600	41500	3000	2400	3500	80000
Βοηθητικά υλικά	300000	200000	----	----	-----	500000
Επισκ. κ' συντ. μηχαν.	33250	39900	18620	23940	17298	133000
ΣΥΝΟΛΟ	677100	682850	141600	174680	135500	1811730

Για τον καταμερισμό των ΓΒΕ έγινε σχετική έρευνα για να προσδιορισθούν οι συντελεστές που διαμορφώνουν το ύψος τους.

Τα κριτήρια έχουν επιλεγεί για τα τμήματα και είναι:

ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΜΕΡΙΣΜΟΥ	T1	T2	β 1	β 2	β 3
Επιφάνεια κτιρίων	220	270	100	130	80
Αριθμός εργαζομένων	18	20	5	5	2
Ποσοστό ανάλωσης σε ΚWh	38	42	8	7	5
Ποσοστό ανάλωσης υλικών	60	40	-	-	-
Ποσοστό ισχύος μηχανημάτων	36	40	-	19	5
Ωρες συντήρησης-μηχανών	55	45	-	-	-

Η κατανομή των ΓΒΕ στα κύρια και βοηθητικά τμήματα παραγωγής θα γίνει: Αποσβέσεις, επισκευές και συντηρήσεις κτιρίων, ανάλογα με την επιφάνεια που καλύπτουν τα τμήματα. Μισθοί παραγωγής εργοδοτικές εισφορές, τηλεπικοινωνίες και ύδρευση, ανάλογα με τον αριθμό εργαζομένων στα τμήματα. Ενοίκια τεχνικών εγκαταστάσεων ανάλογα με την ισχύ των μηχανημάτων.

- Ηλεκτρισμός: ανάλογα με το ποσοστό κατανάλωσης σε ΚWh.
- Φωταέριο: ανάλογα με το ποσοστό ανάλωσης υλικών.

Η ανακατανομή των βοηθητικών τμημάτων στα κύρια θα γίνει:

- Για το β1 στην βάση του ποσοστού ισχύος μηχανημάτων.
- Για το β2 στην βάση του ποσοστού ανάλωσης υλικών.
- Για το β3 στην βάση του ποσοστού τών ωρών συντήρησης των τμημάτων.

Η σειρά εργασίας για τον μερισμό των ΓΒΕ στα κύρια και βοηθητικά τμήματα με τελικό σκοπό την κοστολόγησή τους στο προϊόν, είναι:

Πρώτα συγκεντρώνονται τα άμεσα ΓΒΕ όσα δηλαδή δεν χρειάζονται μερισμό. (είναι ήδη συγκεντρωμένα στον πρώτο πίνακα)

Μετά συντάσσεται ένα υπολογιστικό σημείωμα, από το οποίο προκύπτουν οι μερισμοί των έμμεσων ΓΒΕ, ανάλογα με τα κριτήρια.

Στην συνέχεια συντάσσεται το φύλλα μερισμού των εξόδων.

Τέλος διαμορφώνονται οι συντελεστές επιβάρυνσης με ΓΒΕ, για το κάθε κύριο τμήμα αν διαιρεθούν τα κατά τμήμα ΓΒΕ με το σύνολο ωρών λειτουργίας των μηχανημάτων.

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ

	ΣΥΝΟΛΑ	ΚΥΡΙΑ ΤΜΗΜΑΤΑ		ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΤΜΗΜΑΤΑ		
		Τ1	Τ2	β1	β2	β3
ΚΑΤΑΝΟΜΗΓΒΕ						
Άμεσα ΓΒΕ	1.811.730	677.100	672.850	141.600	174.680	135.500
Έμμεσα ΓΒΕ						
Αποσ. κτιρίων	1.000.000	275.000	337.500	125.000	162.500	100.000
Επισ. κ/συντηρ κτιρίων	300.000	82.500	101.250	37.500	48.750	30.000
Μισθοί παραγ. κ/εργοδ. εισφ.	158.270	56.977	63.308	15.827	15.827	6.331
Τηλεπικοινωνιών.	150.000	54.000	60.000	15.000	15.000	6.000
Υδρευση	80.000	28.800	32.000	8.000	8.000	3.200
Ενοίκια						
Τεχνικ. εγκ.	300.000	108.000	120.000	-----	57.000	15.000
Ηλεκτ/μος	150.000	57.000	63.000	12.000	16.500	7.500
Φωταέριο	50.000	30.000	20.000	-----	-----	-----
	4.000.000	1369.377	1.479.908	354.927	412.257	303.531
ΑΝΑΚΑΤΑΝΟΜΗ ΒΟΗΘΗΤ. ΤΜΗΜ./						
β1	-----	127.774	141.971	(354.927)	67.436	17.746
					559.693	321.277
β2	-----	335.816	223.877		(559.693)	
β3	-----	176.702	144.575			321.277
		640.292	510.423	-----	-----	-----
		2009.669	1.990.331			

Η επιχείρηση παρακολουθεί το κόστος με αυτόνομη λειτουργία των λογαριασμών κοστολόγησης.

Τα κριτήρια μερισμού για το φύλλο μερισμού των εξόδων είναι:

- "Τηλεπικοινωνίες"

Παραγωγή 28,3% της συνολικής ανάλωσης

Διοίκηση 23% " " "

Διάθεση 43,7% " " "

Χρημ/ση 5% " " "

- "Ασφάλιστρα Πυρός"

Διοίκηση, 35% της συνολικής ανάλωσης

Χρημ/ση 15% " " "

Διάθεσης 50% " " "

- "Αποσβέσεις κτιρίων" κατανέμονται στις λειτουργίες με τον ίδιο τρόπο που κατανέμεται ο λογαριασμός "Ασφάλιστρα Πυρός"

- "Ηλεκτρισμός" και "Υδρευση"

Διοίκηση 45%

Χρημ/ση 20%

Διάθεση 35%

Η λογιστική εργασία θα περιλαμβάνει:

α) Την ενημέρωση του λογαριασμού "Διάμεσοι-αντικριζόμενοι λογαριασμοί", που θα δεχτεί στην ανάλυσή του όλους τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.

Μετά την ενημερωσή του, το ισοζύγιο των αναλυτικών λογαριασμών θα είναι:

ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

"ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ"

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Παραγωγή σε εξέλιξη	6000.000	-
Αποσβέσεις παγίων λογισμένες	3000.000	-
Αμοιβές και έξοδα προσ/κού λογισμένα	1567.000	-
Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα	750.000	-
Παροχές τρίτων λογισμένες	2783.000	-
Φόροι-τέλη λογισμένα	100.000	-
Τόκοι και συναφή έξοδα λογισμένα	2000.000	-
Διάφορα έξοδα λογισμένα	<u>3000.000</u>	-
ΣΥΝΟΛΟ	19200.000	

Ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός στο γενικό καθολικό είναι:

X	<u>"Διόμεσοι αντικριζόμενοι-λογαριασμοί"</u>	II
	19.200.000	

Ο λογαριασμός αυτός θα αποτελέσει τη βάση για την ανακατάταξη των εξόδων.

β) Εγγραφές για την ανακατάταξη των εξόδων και το μερισμό τους στα κέντρα κόστους.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

	ΜΕΡΙΚΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ'			
ΕΙΛΟΣ ΠΡΟΣ ΜΕΡΙΣΜΟ		13200.000	
<u>Αμοιβές και έξοδα προσ/κού</u>			
Μισθοί παραγωγής	130.000		
Ημερομ/θια παραγ/γής	270.000		
Εργ/κες εισ/ρές παραγ.	87.000		
Μισθοί και επιβ/σης διοικ/σης	300.000		
Μισθοί και επιβ/σες διάθ/σης	450.000		
Μισθοί και επιβ/σες χρημ/σης	250.000		
Παροχές προσωπικού	<u>80.000</u>		
<u>Αμοιβές και έξοδα τρίτων</u>		750000	
Λοιπές προμήθειες τρίτων	600.000		
Επεξεργασίες από τρίτους	150.000		
<u>Παροχές τρίτων</u>		2783000	
Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής	150.000		
Φωταέριο παραγωγής	50.000		
Ύδρευση παραγωγής	80.000		
Τηλεπικοινωνίες	530.000		
Ενοίκια	800.000		
Ασφάλιστρα	670.000		
Επισκευές συντηρήσεις	433.000		
Λοιπές παροχές τρίτων	<u>70.000</u>		
Φόροι - Τέλη		100000	
ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ			

ΜΕΡΙΚΑ

ΧΡΕΩΣΗ

ΠΙΣΤΩΣΗ

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

Τόκοι και συναφή έξοδα

2000000

Διάφορα έξοδα

3000000

Έξοδα προβολής και διαφήμισης

Αποσβέσεις παγίων

3000000

Αποσβέσεις κτιρίων

2000000

Αποσβέσεις μηχ/των

500000

Αποσβέσεις μετ. μέσων

500000

ΔΙΑΜΕΣΟΙ-

ΑΝΤΙΚΡΙΣΟΜΕΝΟΙ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

Τακτοποίηση των εξόδων

κατ'είδος για την

ανακατανομή τους

2

3200000

Κόστος προϊόντος Π1

6000000

Κόστος αναλωμένων

άμεσων υλικών

ΔΙΑΜΕΣΟΙ

ΑΝΤΙΚΡΙΣΟΜΕΝΟΙ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

Τακτοποίηση πρώτων

και βοηθητικών υλών

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Σύμφωνα με την σύγχρονη επιστημονική αντίληψη στο κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνονται μόνο οι πραγματικές δαπάνες παραγωγής του.

Αναλυτικότερα, το κόστος παραγωγής συντίθεται από τις δαπάνες που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή, δηλαδή στα κύρια παραγωγικά κέντρα και από εκείνες που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή στα βοηθητικά τμήματα.

Στις δαπάνες παραγωγής περιλαμβάνονται και τα έξοδα εφοδισμού (έξοδα αγορών) που θεωρούνται προέκταση του κόστους υλικών που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή.

Σύμφωνα με την άποψη αυτή, δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής, τα έξοδα διοίκησης, διάθεσης και τα χρηματοοικονομικά έξοδα.

Οι μεγάλες βιομηχανικές επιχειρήσεις δίνουν ιδιαίτερη σημασία στην πρακτική αντιμετώπιση των λογιστικών θεμάτων. Στην προσπάθειά τους να κατανείμουν τα έξοδα διάθεσης και διοίκησης, στο κόστος παραγωγής, συνάντησαν αξεπέραστες δυσκολίες. Έτσι για να πετύχουν ακριβή εκτίμηση του κόστους και ασφαλέστερη οικονομική πορεία, ξέφυγαν από την αυστηρή τοποθέτηση της οικονομικής θεωρίας που βλέπει τα πράγματα από καθαρά θεωρητική σκοπιά χωρίς να υπεισέρχεται στον μηχανισμό του υπολογισμού του κατά μονάδα κόστους και ακολουθούν τακτική απόλυτα σύμφωνη με την σύγχρονη επιστημονική άποψη.

Το κόστος παραγωγής των προϊόντων σχηματίζεται από το κόστος των άμεσων υλικών, των άμεσων εργατικών, και των ΓΒΕ. Για τον λόγο αυτό η ανακατανομή των εξόδων, γίνεται κατά λειτουργία, τμήμα κόστους, βοηθητική λειτουργία κ.τ.λ..

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται στις λειτουργίες, εκτός από την λειτουργία της παραγωγής, είναι συνήθως έμμεσα και σταθερά. Τα έξοδα αυτά δεν κοστολογούνται, αλλά αφαιρούνται από το μικτό κέρδος, για να προσδιοριστεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημα.

ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

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

- α) Πολλές φορές συμβαίνει μια δαπάνη, η οποία εκ πρώτης όφους συνιστά αναμφισβήτητα τμήμα του άμεσου κόστους, να πρέπει να αντιμετωπιστεί σαν έμμεσο κόστος ή τουλάχιστον κατά ένα τμήμα της.
Για παράδειγμα η άμεση εργασία που αναλύεται για να γίνει ένα καινούργιο προϊόν, ή μια τροποποίηση ενός υπάρχοντος προϊόντος.
- β) Η ανάλωση ορισμένων υλικών είναι δύσκολο να μετρηθεί έτσι μολονότι η δαπάνη αυτή θα μπορούσε να είναι στοιχείο του άμεσου κόστους απο ανάγκη αντιμετωπίζεται σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο. (π.χ. τα διάφορα υλικά μικροϋλικά, μικροεργαλεία, ή άλλα αναλώσιμα τα οποία χρησιμοποιούνται στην παραγωγή και δεν αντιστοιχίζονται με την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων).
- γ) Ο χαρακτηρισμός πολλών δαπανών, όπως της ηλεκτρικής ενέργειας, ή άλλης ενέργειας, που χρησιμοποιείται στην παραγωγή, παρουσιάζει δυσκολίες. Στην θεωρία η ενέργεια αποτελεί άμεσο κόστος γιατί εξαρτάται απο την ύπαρξη των φορέων του κόστους. Ομως για να θεωρηθεί αυτή η δαπάνη σαν άμεσο κόστος θα πρέπει σε κάθε μηχανή να υπάρχει ένας μετρητής και έτσι να προσδιορίζονται τα έξοδα της ενέργειας που αναλύεται. Επειδή όμως αυτό δεν είναι εύκολο στην πράξη, η δαπάνη για ενέργεια θεωρείται σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο.
- δ) Δυσκολίες επίσης υπάρχουν στον προσδιορισμό των συντελεστών επιβάρυνσης των φορέων του κόστους με γενικά βιομηχανικά έξοδα.

ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Για την μη ενσωμάτωση στο κόστος παραγωγής του προϊόντος των λειτουργικών εξόδων διοίκησης, διάθεσης, προβάλλονται με-ταξύ άλλων και τα εξής επιχειρήματα:

- α) Είναι δαπάνες άσχετες με την παραγωγική λειτουργία, δηλαδή με την διμηνουργία προϊόντων. Κατά συνέπεια η ενσωμάτωση τους στο κόστος παραγωγής δεν εξυπηρετεί καμία σκοπιμότητα.
- β) Όταν παράγεται ποικιλία προϊόντων, όπως κατά κανόνα συμβαίνει, ο μερισμός τους στο κόστος των προϊόντων, προσκρούει σε αξεπέραστες δυσκολίες.
Η εκλογή της βάσεως μερισμού μοιρέα θα γίνει με υποκειμενικά κριτήρια, αφού δεν υπάρχει άμεση σχέση των εξόδων και της παραγωγής.
Η αυθαίρετη αυτή βάση μερισμού θα καταλήξει σε ανακρίβεια υπολογισμού του κατά μονάδα κόστους, που θα περιπλανήσει την διοίκηση στην λήψη αποφάσεων.
- γ) Δεν υπάρχει για πολλά λειτουργικά έξοδα ένα όριο ως το οποίο να θεωρούνται "λογικά" ανεκτά στο κόστος.
- δ) Αν τα έξοδα αυτά ενσωματωθούν στο κόστος παραγωγής ένα μέρος από αυτά θα βαρύνει τα αποθέματα και θα εμφανιστεί στο ισολογισμό.

Λογιστικός χειρισμός των λειτουργικών εξόδων

Τα λειτουργικά έξοδα με την καθιερωμένη σημασία του όρου πραγματοποιούνται από τις λειτουργίες διοίκηση και διάθεση, χαρακτηρίζονται, δε από το γεγονός ότι ακολουθούν μία δική τους πορεία που επηρεάζεται από τους χειρισμούς και τις μεθόδους της διοίκησης να τα κρατήσει σε χαμηλά επίπεδα.

Είναι δηλαδή ελεγχόμενα έξοδα.

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

ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Το κόστος παραγωγής του προϊόντος για λόγους τιμολόγησης ελέγχου και γενικότερα ορθής τιμολογιακής πολιτικής, δεν μπορεί να αναβάλεται για το τέλος της περιόδου.

Δεν είναι δυνατό να παράγονται και να πωλούνται προϊόντα αγνώστου κόστους. Το κόστος του προϊόντος πρέπει να προσδιορίζεται την ώρα της τεχνικής του ολοκλήρωσης.

Όμως πολλές φορές αυτή η τεχνική ολοκλήρωση δεν συμπίπτει με το τέλος της περιόδου με συνέπεια να μην είναι ακριβώς γνωστά τα Γενικά Βιομηχανικά έξοδα ούτε το μέγεθος της αντίστοιχης παραγωγής.

Το άμεσο κόστος (άμεσα υλικά και άμεσα εργατικά), είναι γνωστό κατά μονάδα παραγωγής, απο τα δελτία εξαγωγής υλικών και την μισθοδοτική κατάσταση, αντίστοιχα.

Το πρόβλημα αφορά τα ΓΒΕ, τα οποία όταν γίνεται η κοστολόγηση ενσωματώνονται στο κόστος με ετήσιο προκαθορισμένο συντελεστή, έναν για τα μεταβλητά ΓΒΕ και έναν για τα σταθερά ΓΒΕ, που βασίζονται σε προεκτιμήσεις.

Ένα άλλο πρόβλημα είναι το πρόβλημα χρόνου που διμηνουργήγεται από την συγκέντρωση των Γενικών Βιομηχανικών εξόδων μέσα σε μια περίοδο.

Τα έξοδα διμηνουργούνται μέσα σε ένα χρονικό διαστημα μάλλον μεγάλο, και που συνήθως δεν εξυπηρετεί τις ανάγκες της κοστολόγησης. Δηλαδή τα έξοδα συγκεντρώνονται και παρακολουθούνται μέσα σε μια χρήση, διάστημα που δεν συμπίπτει πάντα με την κοστολογική περίοδο, όπως π.χ. στις βιομηχανίες εποχιακής απασχόλησης όπου τα ΓΒΕ δεν διακυμαίνονται ανάλογα με τον όγκο παραγωγής αφού το μεγαλύτερο μέρος από αυτά είναι σταθερά. Τότε προσδιορίζονται προϋπολογιστικά ΓΒΕ και διμηνουργούνται προϋπολογιστικοί συντελεστές επιβάρυνσης της παραγωγής.

Πάρα πολλές φορές για να είναι ακριβέστερος ο προϋπολογιστικός συντελεστής αναθεωρείται κατά διαστήματα και μέσα στην διάρκεια της περιόδου με την εφαρμογή δεδομένων που είτε δεν ήταν δυνατό να προβλεφθούν, είτε είναι έκτακτα και τυχαία.

ΟΡΙΣΜΟΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Ο όρος "DISTRIBUTION" χρησιμοποιείται με πολλούς τρόπους στην Αγγλική και Αμερικάνικη βιβλιογραφία. Αυτό οδήγησε τους Έλληνες συγγραφείς να χρησιμοποιήσουν τους όρους πώληση και διάθεση χωρίς διάκριση. Κατά συνέπεια υπάρχουν τόσοι ορισμοί όσοι και οι συγγραφείς.

"Κόστος διάθεσης ή πώλησης ή προώθησης, είναι εκείνο που γίνεται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων της επιχείρησης".

Το κόστος διάθεσης εμφανίστηκε σαν αποτέλεσμα της κατανομής των εργασιών σε μια οικονομική μονάδα. Η σπουδαιότητά του αυξήθηκε με την ανάπτυξη του πολιτισμού, της τεχνολογίας και της ανταγωνιστικότητας των προϊόντων.

Παλαιότερα επειδή τα έξοδα διάθεσης ήταν λίγα, η λογιστική του κόστους ασχολιόταν κυρίως με τον έλεγχο των στοιχείων του κόστους παραγωγής. Σήμερα όμως τα έξοδα διάθεσης αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό ποσό γιατί χωρίς την διαφήμιση και τα άλλα έξοδα είναι δύσκολο να διατεθούν και να πωληθούν τα παράγόμενα προϊόντα.

Στην κοστολόγηση τα έξοδα διάθεσης μπορεί να αναλύονται κατά περιχή, κατά πελάτη, κατά μέθοδο διοχέτευσης των προϊόντων και κατά τρόπο διακανονισμού των πωλήσεων, για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων και για αποδοτικότερο έλεγχο.

Τα έξοδα διάθεσης είναι όλα εκείνα που γίνονται από την στιγμή που θα παραχθεί το προϊόν μέχρι την στιγμή που θα πωληθεί και θα γίνει η είσπραξη.

Τα κυριότερα από τα έξοδα διάθεσης είναι οι διαφημίσεις, οι προμήθειες των πωλητών και των παραγγελιοδόχων, ταχυδρομικά τηλεγραφικά, τηλεφωνικά έξοδα, μεταφορικά, υλικά συσκευασίας δικαστικά έξοδα, γραφική ύλη, καύσιμα έξοδα αυτοκινήτων και μέρος των εξόδων της διοίκησης, όπως φύλακτρα αποθηκευτικά, διάφορα μικροέξοδα, οδοιπορικά, εφοδιασμός γραφείου κ.ά..

Όλα τα παραπάνω έξοδα διάθεσης ταξινομούνται και συγκεντρώνονται σε λειτουργικές μονάδες όπως, έξοδα οργανώσεως και διοικήσεως των πωλήσεων, έξοδα αποθήκευσης, έξοδα διαφήμισης, έξοδα διανομής κτλ..

ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΔΙΑΘΕΣΗΣ

Βασισμένοι στον κύκλο δραστηριότητας ή στον αριθμό των πωλούμενων προϊόντων διακρίνουμε τα έξοδα διάθεσης:

α) Σε αναλογικά που μεταβάλλονται ανάλογα με την μεταβολή του όγκου των πωλήσεων, (έξοδα συσκευασίας, έξοδα μεταφοράς, προμήθειες αντιπροσώπων, κτλ.).

β) Σε σταθερά που δεν μεταβάλλονται όταν μεταβάλλεται ο όγκος των πωλήσεων, (ενοίκια, αποσβέσεις).

γ) Σε ημιμεταβλητά που αυξομειώνονται σύμφωνα με τον όγκο των πωλήσεων, αλλά όχι ανάλογα με αυτόν (μισθός πωλητών ασφάλιστρα).

Επίσης έχουμε τα άμεσα και έμμεσα έξοδα διάθεσης ανάλογα με το αν είναι γνωστό ή όχι για ποιό λόγο και για ποιό σκοπό έχουν γίνει (μεταφορικά, έξοδα συσκευασίας, ενοίκια, φωτισμός).

Το λειτουργικό κόστος διάθεσης, δεν επιβαρύνεται με κόστος διοικητικής λειτουργίας, επιβαρύνεται όμως με τα χρηματοοικονομικά έξοδα που γίνονται για τις πωλήσεις. Π.χ. τόκους και έξοδα χρηματοδότησης, φορτωτικές πωλήσεων, τόκους δανείων κλπ..

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ

Όταν λέμε ότι αναλύουμε τα έξοδα διάθεσης εννοούμε την ταξινόμηση αυτών ανάλογα με:

- την χώρα, την περιφέρεια, πόλη επαρχία, κτλ.
- το υποκατάστημα, πρατήριο, αντιπρόσωπο.
- την κατηγορία πελατών, αν είναι χονδρικές ή λιανικές οι πωλησεις αν είναι σε βιομηχανίες κτλ.
- το μέγεθος των παραγγελιών.
- τον τόπο και τρόπο παράδοσης. Και άλλες κατηγορίες που διαφέρουν ανάλογα με τις ιδιομορφίες της κάθε μονάδας.

Εξ'άλλου η ανάλυση των εξόδων διάθεσης σ' οποιαδήποτε κατηγορία εξαρτάται από το είδος των πληροφοριών που θέλει η επιχείρηση, από τον σκοπό που επιδιώκει, από την λήψη αποφάσεων, κ.ά.

Η ανάλυση των εξόδων διάθεσης και η επιβάρυνση των κέντρων κόστους, γίνεται με καταλογισμό ή μερισμό.

Η εφαρμογή του μερισμού είναι καλύτερη γιατί στηρίζεται στηρίζεται σε συγκεκριμένα κριτήρια, όπως κύκλος εργασιών, πωληθείσες μονάδες, παραγγελίες, ειδικά ποσοστά, απαιτούμενος χρόνος και άλλα.

Ο καταλογισμός εφαρμόζεται όταν το κόστος διάθεσης αποτελεί μικρό ποσοστό στο συνολικό κόστος και υπολογίζεται με συντελεστή καταλογισμού εξόδων διάθεσης όπως,

$$\begin{array}{r} \text{ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ} \sim \frac{\text{ΣΥΝΟΛ/ΚΟΣΤΟΣ/ΔΙΑΘΕΣΗΣ}}{\text{ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ}} \\ \text{ή} \\ \frac{\text{ΣΥΝΟΛ/ΚΟΣΤΟΣ/ΔΙΑΘΕΣΗΣ}}{\text{ΣΥΝΟΛ/ΠΩΛΗΘ/ΜΟΝΑΔΕΣ}} \end{array}$$

ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ

Πολλές φορές το κόστος διάθεσης μιας περιόδου προϋπολογίζεται και αναλύεται κατά προϊόντα ή περιοχές για δύο κυρίως σκοπούς. Πρώτα μεν για την δυνατότητα υπολογισμού των αποτελεσμάτων κατά προϊόντα ή περιοχές σε κάθε στιγμή και όχι μόνο στο τέλος ορισμένης περιόδου, ύστερα δε για την άσκηση πιο αποτελεσματικού ελέγχου των εξόδων διάθεσης και της δραστηριότητας των πωλήσεων. Η ανάλυση διεξάγεται όπως και για το πραγματικό κόστος διάθεσης, δηλαδή είτε με καταλογισμό είτε με μερισμό.

1. ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ.

Για τον υπολογισμό του συντελεστή επιβαρύνσεως προϋπολογίζονται τόσο τα έξοδα διάθεσης όσο και η βάση καταλογισμού. Ο όγκος των πωλήσεων, στην προκειμένη περίπτωση, ο προβλεπόμενος όγκος των πωλήσεων, αποτελεί κατά κανόνα την βάση των σχετικών εκτιμήσεων.

2. ΜΕΡΙΣΜΟΣ.

Αφού καθοριστούν οι βάσεις μερισμού του κόστους διάθεσης κατά προϊόντα ή περιοχές ακολουθεί η εκτίμηση και ταυτόχρονα ο μερισμός του κάθε εξόδου. Ο προϋπολογισμός καλύπτει συνήθως περίοδο έτους.

Το προϋπολογισμένο κόστος διάθεσης εκφράζεται συνήθως σαν ποσοστό των ετήσιων πωλήσεων του προϊόντος ή της περιοχής που έχουν προϋπολογιστεί. Πολλαπλασιάζοντας τις πραγματικές πωλήσεις ορισμένου προϊόντος ή περιοχής με τον ανάλογο συντελεστή, προσδιορίζονται τα έξοδα διάθεσης που τους αναλογούν και συνεπώς τα αποτελέσματα που προκύπτουν κατά προϊόν ή κατά περιοχή.

Επειδή στο τέλος κάθε περιόδου εμφανίζεται πάντοτε υποκαταλογισμός ή υπερκαταλογισμός, η παρακολούθηση της ανάλυσης με λογιστικές εγγραφές είναι πολύ δύσκολη, ειδικά όταν υπάρχουν πολλές περιοχές ή πολλά προϊόντα. Για αυτό και η ανάλυση γίνεται κατά κανόνα εξωλογιστικά.

ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Έξοδα διοίκησης είναι όσα χρησιμοποιούνται για την ομαλή και αποτελεσματική λειτουργία της διοίκησης.

Σε γενικά πλαίσια τα έξοδα διοίκησης περιλαμβάνουν όλα τα έξοδα που δεν εντάσσονται στα έξοδα παραγωγής και διάθεσης.

Η λειτουργία αυτή αποτελείτε συνήθως απο την γενική διεύθυνση, την γραμματεία το λογιστήριο, κ.ά

Στην πράξη παρατηρείτε αδικαιολόγητη διόγκωση του κόστους γενικής διοικήσεως, στο οποίο περιλαμβάνει αναμοιολογενή έξοδα.

Έτσι στοιχεία κόστους διθέσεως όπως εκπτώσεις, έξοδα τιμολογίων, έξοδα τήρησης λογαριασμων πελατών, ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις και άλλα παρόμοια έξοδα και ζημιές πολλές φορές εμφανίζονται στα βιβλία σαν έξοδα γενικής διοικήσεως.

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

Έτσι είναι φανερό ότι μια τέτοια συγκέντρωση ετερογενών εξόδων διμηουργεί σύγχυση στην σωστή έννοια του κόστους διοίκησης. Συνεπώς σωστό περιεχόμενο του κόστους δεν μπορεί να προκύψει, χωρίς προσεκτική μελέτη της φύσης και του προσδιορισμού των εξόδων.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ

Το περιεχόμενο των εξόδων διοίκησης αποτελείτε από ένα σύνολο διαφορετικών εξόδων, στο οποίο περιλαμβάνονται στοιχεία όπως τα παρακάτω που ενδεικτικά αναφέρονται:

Μισθοί και αμοιβές διευθυντών

Μισθοί προσωπικού γραφείων

Έξοδα ταξιδίων

Αμοιβές ελεγκτών

Έξοδα παραστάσεως συμβούλων

Δικαστικά

Γραφική ύλη
Εφοδιασμοί γραφείων
Ταχυδρομικά Τηλεγραφικά Τηλεφωνικά
Φωτισμός και θέρμανση
Αποσβέσεις
Ασφαλιστρα
Διάφορα έξοδα
Συνδρομές και δωρεές
Εισφορές σε επαγγελματικούς συνδέσμους
Έξοδα αυτοκινήτων
Φόροι και τέλη

Τα κατ'είδος έξοδα διοίκησης μπορεί να αποτελούν ιδιαίτερο Αναλυτικό καθολικό που αντιπροσωπεύεται στο Γενικό καθολικό με τον λογαριασμό "Έξοδα διοίκησης".

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

Τα έξοδα γενικής διοίκησης παρουσιάζουν δύο βασικά χαρακτηριστικά.

- α) Παραμένουν σε μέγεθος σταθερά γιατί δεν επηρεάζονται από μεταβολές του όγκου παραγωγής και των πωλήσεων, ακόμη σε περιπτώσεις μεγάλων διακυμάνσεων της δράσης της επιχείρησης.
- β) Αποτελούνται από έμμεσα στοιχεία του κόστους. Μπορούν να ταξινομηθούν με βάση την λειτουργική διάρθρωση της επιχείρησης. Με την ταξινόμηση αυτή εξακριβώνεται ξεχωριστά το κόστος της κάθε υπηρεσίας της διοίκησης. Ταυτόχρονα γίνεται πιά εύκολος ο έλεγχος των στοιχείων του κόστους της διοίκησης.

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΟΔΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

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

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

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

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

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

Σαν επιχειρήματα της τακτικής αυτής προβάλλονται πολλά, τα κυριώτερα είναι:

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

Είναι φανερό, ότι αν δεν γίνει κοστολόγηση των εξόδων διοίκησης δεν μπορεί να προσδιοριστεί το ολικό κόστος του προϊόντος και συνεπώς το καθαρά αποτέλεσμα που διημιουργεί.

Παράλληλα η διοίκηση δεν διαφωτίζεται στην τιμολογιακή πολιτική.

ΤΥΠΙΚΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟ
ΜΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Στις διάφορες επιχειρήσεις, ο τρόπος κοστολόγησης των προϊόντων διαφέρει, όπως διαφέρει και απέχει πολύ η θεωρία από την πράξη.

Ένα σύστημα κοστολόγησης περιλαμβάνει συστήματα, μεθόδους και τεχνικές που οδηγούν σε λογιστικές εγγραφές και οικονομικές εκθέσεις, οι οποίες χρησιμεύουν στον έλεγχο των στοιχείων του κόστους και στην διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Υπάρχουν παραλλαγές συστημάτων κοστολόγησης, ανάλογα με την συγκεκριμένη περίπτωση.

Η εφαρμογή της μιας ή της άλλης μεθόδου, εξαρτάται κυρίως από τον τύπο προϊόντων της επιχείρησης, με την έννοια ότι διαφορετικά κοστολογεί τα προϊόντα της μια βιομηχανία χρωμάτων και διαφορετικά μια βιομηχανία γάλακτος.

Η διοίκηση σε κάθε επιχείρηση καταλήγει σε ένα κοστολογικό σύστημα ανάλογα με το αντικείμενο της επιχείρησης και τις συνθήκες που επικρατούν, όσον αφορά την αγορά, τις παρεχόμενες υπηρεσίες και την παραγωγή.

Ένα άλλο πρόβλημα που υπάρχει, είναι η ύπαρξη επιχειρήσεων που κοστολογούν εξολογιστικά τα προϊόντα τους, είτε λόγω ελαφείας προσωπικού, είτε λόγω ευκολίας και συντομίας.

Το υπόδειγμα που ακολουθεί, είναι από μια επιχείρηση με τέσσερα κέντρα κόστους: οινοπνευματοποιίας, οινοποιίας, αποσταξης και ποτοποιίας.

Ακολουθήται το εννιαίο λογιστικό σύστημα σε όλες τις φάσεις της κοστολόγησης.

Ευχαριστούμε τον κύριο Αλεβίζο που μας βοήθησε σε αυτή μας την εργασία.

ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Σ'όλη την διάρκεια της χρήσης τα διάφορα έξοδα και έσοδα παρακολουθούνται με διάφορους λογαριασμούς της Ομάδας 6 και 7 αντίστοιχα.

Τα έξοδα κατ'είδος που παρακολουθούνται με τους διάφορους λογαριασμούς, αναταξινομούνται κατά προορισμό.

Δηλαδή αναταξινομούνται ανάλογα με τον σκοπό για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν.

Η αναταξινόμηση, ομαδοποίηση, των κατ'είδος εξόδων γίνεται με το φύλλο μερισμού.

Το φύλλο μερισμού του υποδείγματος περιλαμβάνει όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης και όλα τα κατ'είδος έξοδα της Ομάδας 6.

Στην συγκεκριμένη επιχείρηση τηρείται εξωλογιστική κοστολόγηση. Τα κατ'είδος στοιχεία του κόστους και ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποσοτικοί και κατ'αξία μερισμοί και καταλογισμοί γίνονται αυθαίρετα και εμπειρικά.

Δεν στηρίζονται σε παραστατικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα.

Επίσης πρέπει να σημειωθεί ότι παρόλο που η επιχείρηση διατηρεί τέσσερα κέντρα δραστηριότητας, λειτουργεί μόνο μία αποθήκη για τα αποθέματα των πρώτων και βοηθητικών υλών και ετοιμών προϊόντων. Συνεπώς η αποθήκη δεν αποτελεί ξεχωριστή λειτουργική υποδιαίρεση και συνεπώς ξεχωριστό κέντρο κόστους.

Στην συγκεκριμένη επιχείρηση τα τελικά αποθέματα δεν μεταφέρονται με πίστωση του 80.00 αλλά με αρνητική χρέωσή του.

Με την μεταφορά αυτή, οι λογαριασμοί των αποθεμάτων της Ομάδας 2 απεικονίζουν τα αποθέματα της κλειομένης χρήσης,

που θα εμφανιστούν στον ισολογισμό της χρήσεως αυτής.

Παρακάτω παραθέτετε το φύλλο μερισμού της επιχείρησης για το 1992. Επαναλαμβάνεται ότι τα κριτήρια μερισμού είναι εμπειρικά.

ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΜΕΡΙΣΜΟΥ
6000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΜΜΙΣΘΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	Μισθοδοτική κατάσταση ?
6001	" ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΩΝ	Κωδικοί εργαζομένων
600200	ΕΙΔΗ ΕΝΔΥΣΗΣ	Εκτιμήσεις (παραγωγή)
600202	ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ ΚΥΛΙΚΕΙΟΥ	Εκτιμήσεις (διοίκηση)
600206	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	Κωδικοί εργαζομένων
600207	ΕΣΟΔΑ ΕΚΤΟΣ ΕΔΡΑΣ	Εκτιμήσεις (διάθεση) -
600208	ΕΣΟΔΑ ΚΙΝΗΣΕΩΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	Εκτιμήσεις (διοίκηση)
6003	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΜΜ.	Μισθοδοτική κατάσταση
6004	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΗΜΕΡΟΜΙΣΘ.	Κωδικοί εργαζομένων
6005	ΑΠΟΖΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	Εκτιμήσεις (διοίκηση)
610000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΚΗΓΟΡΩΝ	Εκτιμήσεις (διοίκηση)
610002	ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	Εκτιμήσεις (παραγωγή)
610004	ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΜΕΓΚΤΩΝ	Εκτιμήσεις (διοίκηση)
610007	ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΚΤΕΛΩΝΙΣΤΩΝ	Εκτιμήσεις (διάθεση)
610099	ΑΜΟΙΒΕΣ ΛΟΙΠΩΝ ΕΛ. ΕΠΑΓΓ.	Εκτιμήσεις (παραγωγή)
610201	ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	Εκτιμήσεις (διάθεση)
6200	ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ ΡΕΥΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	Ενδείξεις μετρητή
6201	ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ ΡΕΥΜΑ ΑΝΤΛΙΟΣ	" "
6202	ΥΔΡΕΥΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	" "
620300	ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ	Λογαριασμοί ΟΤΕ
620302	ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΑ	Εκτιμήσεις (διοίκηση)
620401	ΕΝΟΙΚΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ	Εκτιμήσεις (διοίκηση)
620402	ΕΝΟΙΚΙΑ ΜΗΧ.-ΤΕΧΝ/ ΕΓΚ	Εκτιμήσεις (διοίκηση)
620500	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ-ΗΥΡΟΣ	Εκτιμήσεις (παραγωγή)
620501	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΜΕΤ. ΜΕΣ.	Εκτιμήσεις (διοίκηση)
620502	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΜΕΤΑΦ.	Εκτιμήσεις (διάθεση)
620601	ΑΠΟΘΗΚΕΥΤΡΑ ΠΛΕΓΑ	Εκτιμήσεις (διάθεση)
620701	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	Εκτιμήσεις (παραγωγή)
620702	ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΜΗΧ/ΤΩΝ	Εκτιμήσεις (παραγωγή)
620703	ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΜΕΤ.ΜΕΣ.	Εκτιμήσεις (λειτουργίες)
620704	ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΠΙΠ.ΚΑΙ ΛΟΙΠ.ΕΣ.	Εκτιμήσεις (παραγωγή)
620705	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΗΣΜΩΝΑΣ	Εκτιμήσεις (παραγωγή)

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΜΕΡΙΣΜΟΥ
629800	ΔΕΗ ΥΠΟΚ/ΤΟΣ	Ενδείξεις μετρητή
629802	ΥΔΡΕΥΣΗ ΥΠΟΚ/ΤΟΣ	" "
629899	ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	Εκτιμήσεις (διάθεση)
630200	ΧΑΡΤΟΣΗΜΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜ.	Εκτιμήσεις (διάθεση)
630201	ΛΟΙΠΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΑ	" (διοίκηση)
630202	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΑ ΕΠΙΤΑΓ.	" (διάθεση)
630300	ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΕΠΙΒ.	" (διοίκηση)
630301	ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΦΟΡΤΗΓ.	" (διάθεση)
639807	ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ ΔΗΜΩΣΙΟΥ	" (διάθεση)
639810	ΕΤΕΕΦΟ	" (διάθεση)
639811	ΕΤΕΕΦΟ ΟΙΝΩΝ	" (διάθεση)
639820	ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ΟΙΝΩΝ	" (διάθεση)
640000	ΕΞΟΔΑ ΚΙΝ. ΜΜ ΙΔΙΟΚΤ.	Εκτιμήσεις (διοίκηση)
640010	" ΜΕΤΑΦ. ΧΗΜΙΚΩΝ	" (διοίκηση)
640011	" " ΣΚΟΥΠΙΔΙΩΝ	" (διοίκηση)
640019	" " ΣΤΑΦΥΛΙΩΝ	" (παραγωγή)
640020	" " ΜΕΛΑΣΣΑΣ	" (παραγωγή)
640021	" " ΣΤΑΦΙΔΑΣ	" (παραγωγή)
640023	" " ΟΙΝΩΝ ΟΙΝ.	" (παραγωγή)
640024	" " ΟΙΝΩΝ ΟΙΝΟΠ.	" (παραγωγή)
640025	" " ΟΙΝΩΝ ΑΠΟΣ.	" (παραγωγή)
640026	" " ΑΠΟΣΤΑΓΜΑΤΩΝ	" (παραγωγή)
640027	" " ΥΛΙΚΩΝ	" (παραγωγή)
640028	" " " ΟΙΝΟΠ.	" (παραγωγή)
640029	" " " ΠΟΤΩΝ.	" (παραγωγή)
640031	" " ΠΩΛ. ΟΙΝΟΠΝ.	" (διάθεση)
640032	" " " ΟΙΝΟΠ.	" (διάθεση)
640033	" " " ΠΟΤΩΝ.	" (διάθεση)
640034	" " " ΑΠΟΣΤΑΓΜ.	" (διάθεση)
640100	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔ. ΕΣΩΤΕΡ.	" (διάθεση)
640101	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔ. ΕΞΩΤΕΡ.	" (διοίκηση)
640201	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔ. ΚΑΙ ΦΙΛΟΣ.	" (διοίκηση)
640299	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒ.	" (διοίκηση)
640400	ΕΙΔΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΕΦΑΓ.	-----
640500	ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ ΣΕ ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ	Εκτιμήσεις (διοίκηση)

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΡΙΤΗΡΙΑ	ΜΕΡΙΣΜΟΥ
640501	ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ ΣΕ ΕΠΑΓ. ΟΡΓ.	Εκτιμήσεις	(διοίκηση)
640600	ΔΩΡΕΕΣ ΣΕ ΚΟΙΝΟΦΕΛΗΣ ΣΚΟΠΟΥΣ	"	"
640700	ΕΝΤΥΠΑ	"	"
640703	ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ - ΥΛΙΚ. ΓΡΑΦ.	"	"
640800	ΥΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ	"	"
640900	ΕΞΟΔΑ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΕΩΝ	"	"
649800	ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	"	"
649802	ΔΙΚΑΣΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	"	"
649805	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦ. ΤΡΙΤΩΝ	"	"
649808	ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΙΚΡΟΕΞΟΔΑ Κ.	"	"
649809	" " ΥΠ.	"	"
6501	ΤΟΚΟΙ ΜΑΚΡ/ΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	"	(χρημ/ση)
6502	ΠΡΟΕΣ. ΤΟΚΟΙ ΤΡΑΠΕΖΩΝ	"	"
6504	ΤΟΚΟΙ ΕΞΑΓΩΓΩΝ	"	"
6505	ΤΟΚΟΙ ΟΙΝΟΠΟΙΗΤΙΚΟΥ	"	"
650601	" ΑΓΟΡΑΣ Α' ΥΛΩΝ	"	(παραγωγή)
650602	" " ΣΤΑΦΙΔΑΣ	"	"
650603	" " ΜΕΛΑΣΣΑΣ	"	"
650604	" " ΟΙΝΩΝ	"	"
650610	" ΛΟΙΠΩΝ Β.Υ	"	(χρημ/ση)
650701	ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΤΡΑΠΕΖ. ΕΡΓΑΣ.	"	"
6510	ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΕΓΓΥΗΤΙΚΩΝ	"	"
6598	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜ/ΣΗΣ	"	"
650100	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡ. ΕΓΚ.	"	(παραγωγή)
660200	" ΜΗΧ/ΤΩΝ	"	"
660301	" ΕΠΙΒΑΤ.	"	(διοίκηση)
660302	" ΦΟΡΤΗΓΩΝ	"	(διάθεση)
660306	" ΕΣΩΤ. ΜΕΤ.	"	(παραγωγή)
6604	" ΕΠΙΠ. ΣΚΕΥΩΝ	"	(λειτουργίες)

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΒΕΘΩΝ

ΣΕΛΙΔ: 1

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΥΝΟΛΟ	ΑΣΙΤΟΥΡΓΙΕΣ				ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΔΙΟΙΚΗΣΗ	ΔΙΑΘΕΣΗ	ΧΡΗΜ/ΣΤ.
			ΟΙΝΟΠΝΕΥΤ/ΚΟΙΑ	ΟΙΝΟΡΣΟΛΙΑ	ΑΠΟΣΤΡΑΓΚ.	ΕΣΤΟΡΟΛΙΑ	ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ						
							ΑΠΟΣΤΡΑΓΚ.	ΕΣΤΟΡΟΛΙΑ					
6000	ΑΝΘΙΝΕΣ ΕΡΓ.Π. ΠΡΟΣΩΠ.	116036657	46978602	13924000	3800000	4919392	67621994	30810997	15603666				
6001	ΑΝΘΙΝΕΣ ΕΡΓΟΜΗΤΡΩΝ	112994551	71655981	22599000	5500000	13239570	112994551						
600200	ΕΙΣΗ ΕΛΑΥΕΡΕ	683550	444000	137000	70000	32350	683550						
600202	ΛΟΙΠΑ ΖΕΣΤΑ ΚΥΛΙΕΡΕΙΟΥ	408395	295000	90000	45000	22700	452700	408395	64672	1965855			
600206	ΑΡΧΑΙΛΕΤΡΑ ΠΡΟΣΩΠ.	646715						129343					
600207	ΖΕΣΤΑ ΕΚΤΟΣ ΕΡΓΑΣ	1965855						2240890					
600208	ΖΕΣΤΑ ΚΙΝΗΤΗΣ ΠΡΟΣΩΠ.	2240890						7591733					
6003	ΕΡΓΟΔ/ΚΕΣ ΕΙΛ/ΡΕΣ ΕΜΜ.	28639110	11734602	3436600	950000	1062264	17183466						
6004	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΛ/ΡΕΣ ΗΜΕΡ.	30489089	19465462	6017308	1435000	3571319	30489089						
6005	ΑΠΟΖΗΜΩΣΕΙΣ ΑΚΟΛΥΩΝ.	13584224						13584224					
60	ΑΝΘΙΝ. ΚΑΙ ΖΕΣΤ. ΠΡΟΣΩΠ.	307689036	150573647	46203908	11800000	22847795	251425350	54765582	21498104				

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΒΕΒΑΩΝ

ΣΕΛΙΔΑ: 2

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΥΝΟΛΟ	ΑΝΤΙΣΤΡΕΪΣ			ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ		ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΔΙΟΙΚΗΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ	ΧΡΗΜ/ΣΗ
			ΟΤΙΜΟΝ/ΙΩΔΙΑ	ΣΙΝΟΠΟΛΙΑ	ΑΠΟΣΤΑΓΜ.	ΠΟΤΟΠΟΛΙΑ				
610000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΚΗΓΟΡΩΝ	6958560						6958560		
610002	ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	5746253	3735000	1150000	510000	351253	5746253	1644000	11229419	
610004	ΑΜΟΙΒΕΣ ΨΑΛΕΚΤΩΝ	1644000								
610007	ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΚΤΕΛΟΥΣΙΩΝ	11229419					206000	206000	22899720	
610099	ΑΜΟΙΒΕΣ ΛΟΓΙΩΝ ΕΛ.ΩΠ.	206000								
610201	ΠΡΟΚΗΡΕΙΣΕΙΣ ΚΑΛΗΣΕΩΝ	22899720								
61	ΑΜΟΙΒ. ΚΑΙ ΒΕΒΑ. ΤΡΙΤ.	48683952	3941000	1150000	510000	351253	5952253	8602560	34129139	

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΣΕΛΙΔΕΣ: 5

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΕΥΝΟΛΟ	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ			ΠΑΡΑΓΩΓΗ			ΕΥΝΟΛΟ-ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΔΙΟΙΚΗΣΗ	ΔΙΑΘΕΣΗ	ΧΡΗΜΑΤ/ΕΗ
			ΟΙΝΟΛΗ/ΡΟΛΑ	ΟΛΙΚΟΠΟΙΙΑ	ΑΚΟΣΤΑΓΚ.	ΠΟΤΟΠΟΙΙΑ						
6200	ΗΛΕΚΤΡ. ΡΕΥΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓ.	25698738	17998738	3500000	800000	3400000	25698738					
6201	ΗΛΕΚΤΡ. ΡΕΥΜΑ ΑΝΤΛ/ΣΙΟ	8574476	5874476	1100000	800000	800000	8574476					
6202	ΥΔΡΕΥΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	287644	2376644	25000	25000	25000	287644					
620300	ΘΛΕΣΦΟΝΙΚΑ	3851178							1851178	2000000		
620302	ΤΑΛΥΔΡΟΜΙΚΑ	363352							200000	163352		
620401	ΕΝΟΙΚΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ	1865780							1865780			
620402	ΕΝΟΙΚ.ΜΗΧ.ΤΕΧΝ.ΕΓΚΑΤ.	856427							856427			
620500	ΑΕΡΑΛΙΕΤΡΑ ΠΥΡΟΣ	11146523	70000000	1500000	2000000	646523	11146523					
620501	ΑΕΡΑΛΙΕΤΡΑ Μ.Μ.	497931							497931			
620502	ΑΕΡΑΛΙΕΤΡΑ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ	231708								231708		
620601	ΑΙΘΗΚΕΥΤΕΡΑ ΠΑΕΓΑ	3229046								3229046		
620701	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	682065	400000	120000	800000	81065	681065					
620702	ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΜΗΧ/ΩΝ	29098125	18900000	5800000	3600000	795125	29095125					
620703	ΣΥΝΤΗΡ. ΜΕΤΑΦ. ΜΕΣΩΝ	3019111	200000				200000					
620704	ΣΥΝΤ. ΕΠΙΠΛ.Κ/ ΛΟΙΠ.ΞΕ	1626561	1000000		20000	26561	1626561		1000000	1819111		
620705	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΠΟΜΩΝΑΙ	1826134	1200000		10000	26134						
629800	ΔΕΗ ΥΠΟΚ/ΤΟΥ	340432							304432			
629802	ΥΔΡΕΥΣΗ Α.ΤΤΤ ΥΠΟΚ/ΤΟΥ	1972575							972575			
629899	ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	93770								1000000		
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	95057576	49009583	21211275	2540000	5775408	78936266		7678093	8443217		

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΣΕΛΙΔΕΣ: 4

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΕΥΣΟΔΟ	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ				ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΡΑΥΟΓΗΣ	ΔΙΑΒΕΒΗ	ΧΡΗΜ/ΙΗ
			ΟΙΝΟΠΝΕΥΜ/ΡΟΙ		ΠΟΤΟΓΟΛΙΑ				
			ΟΙΝΟΠΝΕΥΜ/ΡΟΙ	ΟΙΝΟΠΝΕΥΜ/ΡΟΙ	ΑΠΟΣΤΑΓΜ	ΠΟΤΟΓΟΛΙΑ			
630200	ΧΑΡΤΟΣΗΜΑ ΣΥΝ/ΚΩΝ	465656					465656		
630201	ΛΟΙΠΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΑ	330838				330838	625534		
630202	ΤΕΛΗ-ΛΑΡΤ/ΜΑ ΕΠΙΤΑΓ.	625534					297693		
630300	ΤΕΛΗ ΚΥΚΛ/ΡΙΑΣ ΕΠΙΒΑΤ.	190125				190125	106325		
630301	ΤΕΛΗ ΚΥΚΛ/ΡΙΑΣ ΦΟΡΤΗ.	297693					10527072		
639807	ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ	106325					717857		
639810	ΕΤΕΡΟ	105335612	64804			64840	1794600		
639821	ΕΤΕΡΟ ΟΙΝ/ΠΟΙΛΟΥ	903897	86040			86040			
639820	ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΑΝ/ΣΗΣ ΟΙΝΟΥ	4816720	3022120			18222700			
639821	ΣΙΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΤ.ΟΙΝ	18227060	633200			3022120			
63	ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΤΕΛΗ	131195100	17589500			21395700	109275437		

ΣΥΛΛΟΓΗ ΜΕΡΙΚΩΝ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΣΕΛΙΔΑ: 5

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΑΡΑΓΩΓΕΣ			ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΡΑΓΩΓΕΣ	ΔΙΣΚΙΡΗΝ	ΔΙΑΒΕΣΗ
			ΕΙΣΟΔΗΜΕΤΑ	ΟΙΝΟΠΟΙΙΑ	ΑΙΣΙΤΑΤΗ				ΠΟΤΟΠΟΙΙΑ
64000	ΕΣΟΔΑ ΚΙΝΗΣ.ΚΜ. ΙΑΚΤ.	709297				709297		
640010	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΟΡ. ΧΥΜΙΚΩΝ	430700				430700		
640011	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡ. ΕΚΟΥΠ.	75000				75000		
640019	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡ. ΥΤΑΧΙΑ.	3044643	3044643			3044643		
640020	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡ. ΧΕΛΑΣΙΑΣ	39706232	39706232			39706232		
640021	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡ. ΣΤΑΔΙΑ.	39767479	39767479			39767479		
640023	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡ. ΟΙΝΩΝ	2232681				2232681		
640024	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡ. ΟΙΝΩΝ	1217604	1217604			1217604		
640025	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡ. ΟΙΝΩΝ	15532681		15532681		15532681		
640026	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡ. ΑΙΘΕΤΑΓ	690799		690799		690799		
640027	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡ. ΥΛΙΚΩΝ	1217259		120000	117259	1217259		
640028	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚΩΝ ΟΙΝ.	795336				795336		
640029	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ. ΠΟΤΩΝ.	1857545				1857545		
640031	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤ. ΠΩΛ. ΟΙΝΩΝ.	15353169				15353169		
640032	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤ. ΠΩΛ. ΟΙΝΩΝ	995336				995336		
640033	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤ. ΠΩΛ. ΠΟΤΩΝ	5551530				5551530		
640034	ΕΣΟΔΑ ΜΕΤ. ΠΩΛ. ΑΙΘΕΤΑΓΜ.	776306				776306		
640100	ΕΣΟΔΑ ΤΑΞ. ΕΠΙΧΕΙΡΙΚΩΝ	450781				450781		
640101	ΕΣΟΔΑ ΤΑΞ. ΕΠΙΧΕΙΡΙΚΩΝ	1364813				1364813		
640206	ΕΣΟΔΑ ΥΠΟΛ. ΚΑΙ ΠΛΩΣΕΝ.	403788				403788		
640299	ΑΙΑΣΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΒ.	1847806				1847806		
640400	ΡΙΣΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΕΦΑΓ.	19842230				19842230		
640500	ΕΥΝΩΠΩΝ. ΣΕ ΠΕΡΙΟΔΑΙΚΑ	270961				270961		
640501	ΕΥΝΩΠΩΝ. ΣΕ ΕΠΑΓ. ΟΡΓΑΝ.	967200				967200		
	ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ					401788		
						270961		
						967200		

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ
 ΣΕΛΙΣ: 6 (ΑΡΘ ΜΕΤΑΦΡΑ)

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΥΝΟΛΟ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚ.		ΠΑΡΑΤΟΡΓΗΣ		ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΡΑΤΟΡΓΗΣ	ΔΙΟΙΚΗΣΗ	ΔΙΑΘΕΣΗ	ΑΡΧΗ/ΣΗ
			ΟΙΚΟΝΟΜΙΚ.	ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ	ΑΠΟΤΑΡΜ/	ΕΥΣΟΦΟΙΑ				
640600	ΑΡΡΗΣ ΣΕ ΚΟΙΝΟΦ.ΕΚΟΠ.	121200						121200		
640700	ΕΝΤΥΧΙΑ	391062						391062		
640703	ΓΡΑΜΜΙΚΗ ΥΠΗ-ΥΠ.Κ.ΓΡΑΦ	1197806						1197806		
640800	ΥΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ	187467						182467		
640900	ΒΕΣΠΑ ΔΗΚΟΙΣΙΕΥΣΕΩΝ	458970						450970		
649800	ΚΟΙΝΟΧΡ. ΔΑΠΑΝΕΣ	114544						114544		
649802	ΔΙΚΑΛΤΙΚΑ ΜΕΣΑ	109300						109300		
649805	ΒΕΣΠΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΥΡΙΤΩΝ	61800						61500		
649808	ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΙΚΡΟΒΕΣΠΑ	589049						589049		
649809	ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΙΚΡΟΒΕΣΠΑ ΥΠ	437931						437931		
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΕΣΠΑ	165138025	824363921	5305603	16343480	1974804	106060279	12895775	46181971	

ΦΥΛΙΟ ΜΕΛΕΤΩΝ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΤΕΛΟΣ = 8

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΥΝΟΛΟ	ΑΞΙΟΥΡΓΙΕΣ		ΠΑΡΑΓΟΓΗΣ		ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΡΑΓΟΓΗΣ	ΔΙΟΙΚΗΤΕΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΩΜ/ΣΥΝ
			ΟΙΚΟΠΛΗΚΤΕΣ	ΟΙΚΟΠΟΙΙΑ	ΑΠΟΣΤΑΤΕΣ	ΠΡΟΦΟΡΟΙΙΑ			
660100	ΑΠΟΣΒ. ΚΤΙΡ/ΚΩΝ ΣΤ/ΕΜΩΝ	11586439	64866439	2900000	1700000	500000	11586439		
660200	ΑΠΟΣΒ. ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	12562321	4931543	5769042	1671962	589774	12562321		
660301	ΑΠΟΣΒ. ΣΠΙΛΙΑΤΩΝ	977523							
660302	" ΦΟΡΤΗΓΩΝ	392540							
660306	" ΕΣΤΡ/ΜΟΤΑΧΟΡ/	764237	764237				764237		
6604	" ΣΠΙΛΙΑΩΝ ΣΚΕΥΩΝ	4229449	1830138	60000	300000	100000	2830138		
661	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΤΗΩΝ	30512509	13612357	9269042	1189774	32139034	27743135		
6800	ΠΡΟΒΛΕΠ. ΣΜΗΝ/ΣΗΣ	15229505						5229505	
0ΜΑΔΑ 6	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	1082710432	306930898	86945028	48980140	32139034	524996100	8962478	255721522

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΗΣ

Όπως προαναφερθήκε ο λογαριασμός 80.00 καταρτίζεται με την μεταφορά των λογαριασμών απο τις Ομάδες 2,6 και 7.

Με τις παραπάνω μεταφορές προσδιορίζονται τα καθαρά αποτελέσματα εκμετάλευσης, τα οποία στην συνέχεια μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.01 "Μικτά αποτελέσματα εκμετάλευσης" για να προσδιορισθούν τα μικτά κέρδη ή οι μικτές ζημιές.

Τα έξοδα διοικητικής λειτουργία και τα έξοδα διάθεσης μεταφέρονται στον 92.02 και 92.03 αντίστοιχα απο εκεί θα μεταφερθούν στην χρέωση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.

Τα έξοδα χρηματοδότησης της επιχείρησης μερίζονται στα κέντρα παραγωγής (υποκειμενικά κριτήρια) και βαρύνουν τις αντίστοιχες παραγωγές των τμημάτων.

Ο καταλογισμός της παραγωγής ξεχωριστά για κάθε τμήμα της επιχείρησης χρεώνει τον λογαριασμό της Ομάδας 9 92.00 "κέντρα (θέσεις) κόστους".

Ακολουθεί παραστατική απεικόνιση των λογαριασμών καθώς και η εικόνα των λογαριασμών της επιχείρησης.

Τέλος παραθέτετε η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

80.00 "Γενική Εκμετάλλευση"

Χ Ρ Ε Ω Σ Η

ΑΠΟ ΟΜΑΔΑ 2

ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

- 20. Εμπορεύματα
- 21. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- 24. Πρώτες ύλες
- 25. Αναλώσιμα υλικά
- 28. Υλικά συσκευασίας

ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ

- 20. Εμπορεύματα
- 24. Πρώτες ύλες
- 25. Αναλώσιμα υλικά
- 28. Υλικά συσκευασίας

ΑΠΟ ΟΜΑΔΑ 6

ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ

- 60. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- 61. Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- 62. Παροχές τρίτων
- 63. Φόροι-τέλη
- 64. Διάφορα έξοδα
- 65. Έξοδα χρηματοδότησης
- 66. Αποσβέσεις παγίων

ΜΕΙΟΝ (ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΧΡΕΩΣΗ)

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ

- Προϊόντων
- Πρώτων υλών
- Υλικών συσκευασίας

Π Ι Σ Τ Ω Σ Η

ΑΠΟ ΟΜΑΔΑ 7

ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ

- 70. Πωλήσεις εμπορευμάτων
- 71. Πωλήσεις προϊόντων
- 73. Πωλήσεις υπηρεσιών
- 74. Επιχορηγήσεις-Διάφορα είδη
- 76. Έσοδα κεφαλαίων

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 86 "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ"

Χ Ρ Ε Ω Σ Η

Π Ι Σ Τ Ω Σ Η

Απο 80.00

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

Απο 80.01 Μικτά κέρδη εκμ

92.02 " διάθεσης

Απο 80.03 έσοδα μη προ-
σδιοριστικά των μικτών
αποτελεσμάτων

Απο 81

Εκτακτα και ανόργανα έξοδα

76 Έσοδα χρεωγράφων

Απο 82

Έξοδα προηγούμενης χρήσης

Πιστωτικοί τόκοι

και συναφή έσοδα

Απο 85

Απο 81 εκτακτα & ανόργανα

Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματω-

Έσοδα

μένες στο λειτουργικό κόστος

Απο 82 έσοδα προηγούμενων
χρήσεως.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 86 απεικονίζει τα καθαρά κέρδη στην συγκεκριμένη περίπτωση και μεταφέρεται στον 88 "Αποτελέσματα προς διάθεση".

Οι λειτουργίες της επιχείρησης είναι:

- ΠΑΡΑΓΩΓΗ - Οινοπνευματοποιΐα
 - Ποτοποιΐα
 - Απόσταξη
 - Οινοποιΐα

ΔΙΟΙΚΗΣΗ

ΔΙΑΘΕΣΗ

ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ

Τα κέντρα κόστους της επιχείρησης συνιστούν οι υποδιαιρέσεις της παραγωγής.

Με τη αναταξινόμηση όλα τα κατ'είδος έξοδα της Ομάδας 6 μεταφέρονται με λογιστικές εγγραφές, στον 80.00 "Λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως" και όλοι οι λογαριασμοί της Ομάδας 6 εξισώνονται.

Το ίδιο γίνεται και με τα οργανικά έσοδα κατ'είδος της Ομάδας 7.

Έτσι απο την ανάλυσή του προκύπτει η συνολική κίνηση των λογαριασμών κυκλοφορίας ή εκμεταλλεύσεως της οικονομικής μονάδος.

Επίσης γίνεται μεταφορά στον 80.00 με λογιστικές εγγραφές, και αξίας των αποθεμάτων, (αρχής και τέλους χρήσεως καθώς των αγορών της χρήσης).

Το υπόλοιπο του 80.00 απεικονίζει τα καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και μεταφέρεται στον 80.01, στο οποίο προσδιορίζονται τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

Ο καταλογισμός της παραγωγής των κάθε κέντρων κόστους της επιχείρησης έγινε στον 92 "Κέντρα θέσεις κόστους".

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 80 "ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΗ"

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
20	Α.Α ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	24370858	
21	Α.Α ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	710840155	
24	Α.Α ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ	118747369	
25	Α.Α ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ	1232500	
28	Α.Α ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	10795587	865986469
20	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	231067710	
24	ΑΓΟΡΕΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ	708342986	
25	ΑΓΟΡΕΣ ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ	117352628	
28	ΑΓΟΡΕΣ ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	37511381	
		1094274705	
	ΣΥΝΟΛΟΝ	1960261174	
70	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		52040548
71	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ		1943208633
75	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		13894490
	ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ		2009143671
	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ		
74	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ-ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ		51078063
76	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ		6466376
			57544439
			2066688110
	ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ		

ΧΡΕΩΣΗ

ΠΙΣΤΩΣΗ

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
	ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ		
60	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	150573647	
61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	3941000	
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	49009583	
63	ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΤΕΛΗ	17589500	
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ	82436392	
65	ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ	39768419	
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	13612357	
	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΟΙ	356930898	
60	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	11800000	
61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	510000	
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	2940000	
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ	16343480	
65	ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ	13714698	
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	3671962	
	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΑΠΟΣΤ.	48980140	
	ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ		

ΧΡΕΩΣΗ

ΠΙΣΤΩΣΗ

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

60	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	46203908
61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	1150000
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	21211275
63	ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΤΕΛΗ	3806200
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ	5305603
66	ΑΚΟΥΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΡΙΩΝ	9269042

ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΟΙΝΟΥ 86946028

60	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	22847795
61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	351253
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	5775468
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ	1189774
66	ΑΚΟΥΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΡΙΩΝ	1974804

ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΟΙΝΟΥ 32139034

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΡΑΤΩΓ 524996100

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

ΧΡΕΩΣΗ

ΠΙΣΤΩΣΗ

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

54765582

Αμοιβές και έξοδα τρίτων

8602560

Παροχές τρίτων

7678093

Φόροι και τέλη

520963

Διάφορα έξοδα

12895775

Αποσβέσεις

Προβλέψεις εκμετάλλευσης

5229505

89692478

ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ

Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

21498104

Αμοιβές και έξοδα τρίτων

34129139

Παροχές τρίτων

8443217

Φόροι και τέλη

109278437

Διάφορα έξοδα

46181971

Προβλέψεις εκμετάλλευσης

10000000

229530868

ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ

235721522

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

ΧΡΕΩΣΗ

ΠΙΣΤΩΣΗ

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

Αποσβέσεις Μ.Μ. μη ενσωμ. στο λει-
τουργικό κόστος

1370063

Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού
εξοπλισμού

1399311

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

2769374

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ

1089710342

(φυλλό μερισμού εξόδων)

ΧΡΕΩΣΗ

ΠΙΣΤΩΣΗ

ΜΕΙΟΝ(ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΧΡΕΩΣΗ)

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΟΙΝΟΠΝ.

(99705036)

" " ΟΙΝΟΠΟΙΟΥ

(453366923)

" " ΑΠΟΣΤ.

(217112260)

" " ΠΟΤΟΠΟΙΙΑΣ

(49238966)

(819423185)

ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΘΕΜΑ ΥΛΩΝ ΟΙΝΟΠΝ.

(46689055)

" " " ΟΙΝΟΠ.

(6742342)

" " " ΑΠΟΣΤ.

(66976022)

" " " ΠΟΤΟΠΟΙΙΑΣ

(34651993)

(155059412)

Σε μεταφορά

ΧΡΕΩΣΗ

ΠΙΣΤΩΣΗ

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ ΟΙΝΟΠΝ.

(1982400)

ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣ.ΟΙΝ

(820725)

" " " " ΟΙΝ

(1172827)

" " " " ΠΟΤ

(9222087)

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ
31/12/19...

987680036

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

60	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	150573647
61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	3941000
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	82436392
65	ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ	39768419

ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
ΟΙΝΟΚΩΝ/ΠΟΙΑΣ 276719458

61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	1150000
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	5305603

ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
ΟΙΝ/ΠΟΙΑΣ 6455603

61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	675000
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	16343480
65	ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ	13714698

ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
ΑΠΟΣΤΑΣΗΣ 30733178

61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	186253
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	1974804

ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
ΠΟΤΗΟΠΟΙΑΣ 2164057

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ
31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1992 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ — 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1992)

	Ποσά κλειομένης χρήσεως 1992	Ποσά προηγούμενης χρήσεως 1991
Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως Κύκλος εργασιών (πωλήσεις) Μείον: Κόστος πωλήσεων	2.009.143.671 <u>1.497.576.138</u>	2.130.237.411 <u>1.695.876.461</u>
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως Πλέον: Άλλα (έσοδα εκμεταλ)σεως	511.567.533 <u>51.078.063</u>	434.360.950 <u>17.370.216</u>
Σύνολο ΜΕΙΟΝ: 1. Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας 3. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	89.692.478 229.530.268 <u>(319.223.846)</u>	73.082.110 227.241.565 <u>(300.323.675)</u>
Μερικά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως ΠΛΕΟΝ: 2. Έσοδα χρεωγράφων 4. Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	243.422.250 <u>6.466.376</u> 249.888.626	151.407.491 <u>6.000.357</u> 157.407.848
Μείον: 3. Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	<u>(235.721.522)</u>	<u>(123.076.397)</u>
Ολικά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως I.I. ΠΛΕΟΝ: Εκτακτα αποτελ)τα 1. Εκτακτα και ανάργαυα έσοδα 3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων Μείον: 1. Εκτακτα και ανάργαυα έξοδα	141.671.104 929.417.5 11.428.749 257.20.866 <u>(4.997.942)</u> 9.169.162	34.411.451 4.510.967 4.814.354 39.458.851 <u>(30.133.530)</u> 4.277.921
Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη) ΜΕΙΟΝ: Σύνολον αποσβέσεων παγίων στοιχείων Μείον: Οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	30.512.509 <u>27.743.135</u> 2.769.374	30.560.558 26.502.087 4.066.471
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κέρδη) ΧΡΗΣΕΩΣ προ φόρων	<u>6399788</u> =====	<u>211.450</u> =====