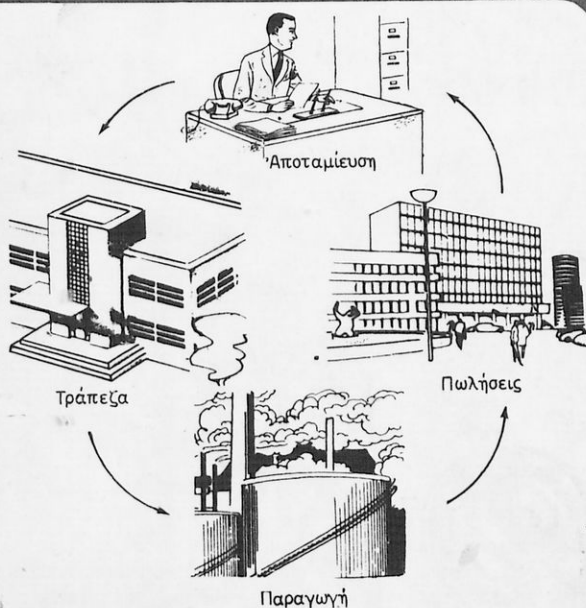


ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Σωτ. Ν. Πρωτοσυγγελίδη
ΚΑΘΗΓΗΤΟΥ Κ.Α.ΤΕ.Ε. ΠΕΙΡΑΙΩΣ





1954

ΙΔΡΥΜΑ ΕΥΓΕΝΙΔΟΥ

ΧΡΥΣΟΥΝ ΜΕΤΑΛΛΙΟΝ ΑΚΑΔΗΜΙΑΣ ΑΘΗΝΩΝ





ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
<i>Βιβλίο Εὐχέρειδαν</i>
Αὐτ. Αριθ. Εισαγ. <i>1878</i> Ἔτος <i>1980</i>

ΠΡΟΛΟΓΟΣ ΙΔΡΥΜΑΤΟΣ ΕΥΓΕΝΙΔΟΥ

Ὁ Εὐγένιος Εὐγενίδης, ὁ ἰδρυτὴς καὶ χορηγὸς τοῦ «Ἰδρύματος Εὐγενίδου», πολὺ νωρὶς πρόβλεψε καὶ σχημάτισε τὴν πεποίθησιν ὅτι ἡ ἄρτια κατάρτιση τῶν τεχνικῶν μας, σέ συνδυασμὸ μὲ τὴν ἐθνικὴ ἀγωγὴ, θὰ ἦταν ἀναγκαῖος καὶ ἀποφασιστικός παράγοντας τῆς προόδου τοῦ ἔθνους μας.

Τὴν πεποίθησίν του αὐτὴ ὁ Εὐγενίδης ἐκδήλωσε μὲ τὴ γενναϊόφρονα πράξιν εὐεργεσίας, νὰ κληροδοτήσῃ σεβαστὸ ποσὸ γιὰ τὴ σύσταση Ἰδρύματος πού θὰ εἶχε σκοπὸ νὰ συμβάλλῃ στὴν τεχνικὴ ἐκπαίδευσιν τῶν νέων τῆς Ἑλλάδος.

Ἔτσι τὸ Φεβρουάριον τοῦ 1956 συστήθηκε τὸ «Ἰδρυμα Εὐγενίδου», τοῦ οὐοίου τὴν διοίκηση ἀνέλαβε ἡ ἀδελφὴ του κυρία Μαριάνθη Σίμου, σύμφωνα μὲ τὴν ἐπιθυμίαν τοῦ διαθέτη.

Ἀπὸ τὸ 1956 μέχρι σήμερα ἡ συμβολὴ τοῦ Ἰδρύματος στὴν τεχνικὴ ἐκπαίδευσιν πραγματοποιεῖται μὲ διάφορες δραστηριότητες. Ὅμως ἀπ' αὐτὲς ἡ σημαντικότερη, πού κρίθηκε ἀπὸ τὴν ἀρχὴ ὡς πρώτης ἀνάγκης, εἶναι ἡ ἐκδοσὴ βιβλίων γιὰ τοὺς μαθητὲς τῶν τεχνικῶν σχολῶν.

Μέχρι σήμερα ἐκδόθηκαν 150 τόμοι βιβλίων, πού ἔχουν διατεθεῖ σὲ πολλὰ ἐκατομμύρια τεύχη, καὶ καλύπτουν ἀνάγκες τῶν Κατώτερων καὶ Μέσων Τεχνικῶν Σχολῶν τοῦ Ὑπ. Παιδείας, τῶν Σχολῶν τοῦ Ὁργανισμοῦ Ἀπασχολήσεως Ἑργατικῶν Δυναμικῶν (ΟΑΕΔ) καὶ τῶν Δημοσίων Σχολῶν Ἑμπορικοῦ Ναυτικοῦ.

Μοναδικὴ φροντίδα τοῦ Ἰδρύματος σ' αὐτὴ τὴν ἐκδοτικὴν του προσπάθειαν ἦταν καὶ εἶναι ἡ ποιότητα τῶν βιβλίων, ἀπὸ ἀποψη ὅχι μόνον ἐπιστημονικὴ, παιδαγωγικὴ καὶ γλωσσικὴ, ἀλλὰ καὶ ἀπὸ ἀποψη ἐμφανίσεως, ὥστε τὸ βιβλίον νὰ ἀγαπηθεῖ ἀπὸ τοὺς νέους.

Γιὰ τὴν ἐπιστημονικὴ καὶ παιδαγωγικὴ ποιότητα τῶν βιβλίων, τὰ κείμενα ὑποβάλλονται σὲ πολλὰς ἐπεξεργασίας καὶ βελτιώνονται πρὶν ἀπὸ κἀθε νέα ἐκδοσὴ.

Ἰδιαίτερη σημασίαν ἀπέδωσε τὸ Ἰδρυμα ἀπὸ τὴν ἀρχὴ στὴν ποιότητα τῶν βιβλίων ἀπὸ γλωσσικὴ ἀποψη, γιὰτὶ πιστεύει ὅτι καὶ τὰ τεχνικὰ βιβλία, ὅταν εἶναι γραμμένα σὲ γλῶσσα ἄρτια καὶ ὁμοιόμορφη ἀλλὰ καὶ κατάλληλη γιὰ τὴν στάθμην τῶν μαθητῶν, μποροῦν νὰ συμβάλλουν στὴν γλωσσικὴ διαπαιδαγώγησιν τῶν μαθητῶν.

Ἔτσι μὲ ἀπόφασιν πού πάρθηκε ἤδη ἀπὸ τὸ 1956 ὅλα τὰ βιβλία τῆς Βιβλιοθήκης τοῦ Τεχνίτη, δηλαδὴ τὰ βιβλία γιὰ τίς Κατώτερες Τεχνικὲς Σχολές, ὅπως ἀργότερα καὶ γιὰ τίς Σχολές τοῦ ΟΑΕΔ, εἶναι γραμμένα σὲ γλῶσσα δημοτικὴ μὲ βάση τὴν γραμματικὴν τοῦ Τριανταφυλλίδη, ἐνῶ ὅλα τὰ ἄλλα βιβλία εἶναι γραμμένα στὴν ἀπλὴ καθαρεύουσα. Ἡ γλωσσικὴ ἐπεξεργασία τῶν βιβλίων γίνεται ἀπὸ φιλόλογους τοῦ Ἰδρύματος καὶ ἔτσι ἐξασφαλίζεται ἡ ἐνιαία σύνταξιν καὶ ὁρολογία κἀθε κατηγορίας βιβλίων.

Ἡ ποιότητα τοῦ χαρτιοῦ, τὸ εἶδος τῶν τυπογραφικῶν στοιχείων, τὰ σωστά σχήματα καὶ ἡ καλαίσθητη σελιδοποίηση, τὸ ἐξώφυλλο καὶ τὸ μέγεθος τοῦ βιβλίου περιλαμβάνονται καὶ αὐτὰ στίς φροντίδες τοῦ Ἰδρύματος.

Τὸ Ἰδρυμα θεώρησε ὅτι εἶναι ὑποχρέωσή του, σύμφωνα μὲ τὸ πνεῦμα τοῦ ἰδρυτῆ του, νὰ θέσει στὴν διάθεση τοῦ Κράτους ὅλη αὐτὴ τὴν πείρα του τῶν 20 ἐτῶν, ἀναλαμβάνοντας τὴν ἐκδοση τῶν βιβλίων καὶ γιὰ τίς νέες Τεχνικὲς καὶ Ἑπαγγελματικές Σχολές καὶ τὰ νέα Τεχνικά καὶ Ἑπαγγελματικά Λύκεια, σύμφωνα μὲ τὰ Ἀναλυτικά Προγράμματα τοῦ Κ.Ε.Μ.Ε.

Τὰ χρονικά περιθώρια γι' αὐτὴ τὴν νέα ἐκδοτικὴ προσπάθεια ἦταν πολὺ περιορισμένα καὶ ἴσως γι' αὐτό, ἰδίως τὰ πρῶτα βιβλία αὐτῆς τῆς σειρᾶς, νὰ παρουσιάσουν ἀτέλειες στὴ συγγραφή ἢ στὴν ἐκτύπωση, πού θὰ διορθωθοῦν στὴ νέα τους ἐκδοση. Γι' αὐτό τὸ σκοπὸ ἐπικαλούμαστε τὴν βοήθεια ὅλων ὧν θὰ χρησιμοποιοῦν τὰ βιβλία, ὥστε νὰ μᾶς γνωστοποιήσουν κάθε παρατήρησή τους γιὰ νὰ συμβάλλουν καὶ αὐτοὶ στὴ βελτίωση τῶν βιβλίων.

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΚΔΟΣΕΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΟΣ ΕΥΓΕΝΙΔΟΥ

Ἀλέξανδρος Ι. Παπᾶς, Ὁμ. Καθηγητῆς ΕΜΠ, Πρόεδρος.

Χρυσόστομος Φ. Καβουνίδης, Διπλ. Μηχ.-Ἡλ. ΕΜΠ, Ἀντιπρόεδρος.

Μιχαὴλ Γ. Ἀγγελόπουλος, Τακτικὸς Καθηγητῆς ΕΜΠ, Διοικητῆς ΔΕΗ.

Παναγιώτης Χατζηγιάννου, Μηχ.-Ἡλ. ΕΜΠ, Γεν. Δ/ντῆς Ἑπαγ/κῆς Ἑκπ. Ὑπ. Παιδείας.

Ἐπιστημ. Σύμβουλος, Γ. Ροῦσσος, Χημ.-Μηχ. ΕΜΠ.

Σύμβουλος ἐπὶ τῶν ἐκδόσεων τοῦ Ἰδρύματος Κ.Α. Μανάφης, Καθηγητῆς Φιλοσοφικῆς Σχολῆς

Παν/μίου Ἀθηνῶν.

Γραμματεὺς, Δ.Π. Μεγαρίτης.

Διατελέσαντα μέλη ἢ σύμβουλοι τῆς Ἐπιτροπῆς

Γεώργιος Κακριδῆς † (1955 — 1959) Καθηγητῆς ΕΜΠ. Ἄγγελος Καλογεράς † (1957 — 1970)

Καθηγητῆς ΕΜΠ, Δημήτριος Νιάνις (1957 — 1965) Καθηγητῆς ΕΜΠ, Μιχαὴλ Σπετσιέρης

(1956 — 1959). Νικόλαος Βασιώτης (1960 — 1967). Θεόδωρος Κουζέλης (1968 — 1976)

Μηχ.-Ἡλ. ΕΜΠ.



Ε 14 ΕΜ 7
Πρωτοσυγγελη, Σωτηρίου Ν.
Γ' ΤΑΞΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΥ ΛΥΚΕΙΟΥ

ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΣΩΤΗΡΙΟΥ ΝΙΚ. ΠΡΩΤΟΣΥΓΓΕΛΙΔΗ
ΚΑΘΗΓΗΤΟΥ Κ.Α.Τ.Ε.Ε. ΠΕΙΡΑΙΩΣ

ΑΘΗΝΑ
1979

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Τό κύριο αντικείμενο τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς — πού εἶναι κλάδος τῆς βοηθητικῆς οικονομικῆς ἐπιστήμης, τῆς λογιστικῆς — δέν ἀποτελεῖ σήμερα μόνο ἡ καταχώριση στά βιβλία τῶν συναλλακτικῶν πράξεων καί ὁ προσδιορισμός τοῦ ἐτήσιου ἀποτελέσματος καί ἡ ἐμφάνισή του στίς ἐτήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Οἱ βασικές ἀλλαγές στήν παραγωγή τῶν προϊόντων, ἀποτέλεσμα τῆς ἐφαρμογῆς τῶν τεχνικῶν προόδων, πού προήλθαν κυρίως ἀπό τήν περίοδο τοῦ δευτέρου παγκοσμίου πολέμου, οἱ τεράστιες ἐπενδύσεις στόν κλάδο τῆς βιομηχανίας, ἡ ὀξυνση τοῦ βιομηχανικοῦ ἀνταγωνισμοῦ, πού συνεχῶς διευρύνεται ἀπό τήν εἵσοδο στήν παγκόσμια ἀγορά τῶν ἀναπτυσσομένων χωρῶν, ἡ κατανόηση τοῦ κοινωνικοῦ ρόλου τῆς βιομηχανίας καί τό ἐνδιαφέρον τῶν Κυβερνήσεων γιά τά ἐπιχειρηματικά θέματα καί κυρίως γιά τήν αὔξησιν τῆς παραγωγικότητας στόν ὕψιστο βαθμό, ἔθεσαν στίς Διοικήσεις τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων σοβαρά προβλήματα.

Γιά τή συμβολή τῆς στήν ἐπίλυση τῶν προβλημάτων αὐτῶν ἡ βιομηχανική λογιστική ἐξειδικεύθηκε καί ἀναπτύχθηκε σέ ἄριστο σύστημα ὀρθῆς καί ἀμεσης πληροφοριοδοτήσεως ἔτσι, ὥστε νά θεωρεῖται σήμερα πολύτιμο ὄργανο ἀσκήσεως ἐπιχειρηματικῆς πολιτικῆς.

Ἡ παρακολούθηση καί ὁ ἐλεγχος τῶν στοιχείων τοῦ κόστους, μέ σκοπό τή μείωσή τους, σέ ὅλα τά στάδια τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας καί ἡ ὀρθή παρουσίαση τῶν οικονομικῶν μεγεθῶν ἀποτελοῦν πολύτιμη συμβολή τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς στήν ἐπίτευξη τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ σκοποῦ.

Τά ἐπιχειρηματικά προβλήματα ὅμως στίς μέρες μας ἔχουν προσλάβει γιά τίς Ἑλληνικές βιομηχανίες ιδιαίτερη σημασία.

Στίς 28 Μαΐου 1979 ἔλαβε χώρα στήν Ἀθήνα ἕνα ἱστορικό γιά τήν πατρίδα μας γεγονός, ἡ ὑπογραφή τῆς συμφωνίας ἐντάξεως τῆς Ἑλλάδος στήν Εὐρωπαϊκή Κοινότητα.

Ἡ χώρα μας τώρα βαδίζει μέ σταθερά βήματα τό δρόμο τῆς συνεργασίας τῶν Δημοκρατικῶν λαῶν τῆς Εὐρώπης. Οἱ Ἑλληνικές ἐπιχειρήσεις βρίσκονται πλέον μπροστά σέ νέες προοπτικές ἀλλά καί νέα σοβαρά προβλήματα. Κατά συνέπεια ἡ ἀναδιοργάνωσή τους κρίνεται ἐπιβεβλημένη καί ἐπείγουσα, ὥστε νά μπορέσουν αὐτοῦναι νά ἀντιμετωπίσουν τόν ἀνταγωνισμό τῶν χωρῶν μελῶν τῆς Ε.Ο.Κ.

Καί ἐνῶ ὁ χρόνος κυλᾷ πρὸς τήν 1 Ἰανουαρίου 1981, ἡμερομηνία κατά τήν ὁποία ἡ χώρα μας θά γίνῃ ὀριστικά τό 10ο μέλος τῆς Κοινότητος, δύο ἄλλοι παράγοντες, μέ τήν παγκόσμια ἐπίδραση, περιπλέκουν τή λύση τῶν ἐπιχειρηματικῶν προβλημάτων.

Ὁ ἕνας εἶναι τό ἐνεργειακό θέμα. Ὁ ἄλλος, ἡ ἀλλαγὴ πού, σύμφωνα μέ τίς προβλέψεις τῶν εἰδικῶν, ἀναμένεται νά συντελεσθεῖ στήν παραγωγή τῶν προϊόντων ἐξαιτίας τῆς τελευταίας θεαματικῆς προόδου τῆς ηλεκτρονικῆς καί τῶν ἄλλων ἑθικῶν ἐπιστημῶν.

Διακεκριμένοι Έλληνες επιστήμονες, μέ συνεντεύξεις καί ἄρθρα, ὑπογραμμίζουν καθημερινά τίς σημαντικές ἐπιπτώσεις πού θά ἔχουν τά παραπάνω γεγονότα στούς διάφορους τομεῖς τῆς ἐθνικῆς μας οἰκονομίας καί εἰδικότερα στή βιομηχανία μας καί προτείνουν σειρά μέτρων γιά τήν ἄμυνα καί τήν προσαρμογή τῶν ἐλληνικῶν ἐπιχειρήσεων στίς νέες συνθῆκες.

Ένα ἀπό τά ἀποτελεσματικότερα μέτρα θεωρήθηκε στή χώρα μας, τόν τελευταῖο καιρό, ἡ ἀναμόρφωση τοῦ ἐκπαιδευτικοῦ μας συστήματος, ὥστε νά ἐξασφαλισθεῖ ὀρθολογική ἀνάπτυξη τῶν διαφόρων ἐκπαιδευτικῶν τομέων.

Εἰδικότερα ἡ συνεχῶς αὐξανόμενη κρατική μέριμνα στόν τομέα τῆς ἐπαγγελματικῆς ἐκπαίδευσως, σέ ὅλες τίς βαθμίδες, θά συντελέσει ἀποτελεσματικά στό νά στραφεῖ τό ἐνδιαφέρον τῶν νέων πρὸς αὐτήν, ὥστε νά ἐξασφαλισθεῖ ἡ συνεχῆς πρὸς τή βιομηχανία μας καί τούς λοιπούς κλάδους τῆς ἐθνικῆς μας οἰκονομίας ροή προσωπικοῦ ὑψηλῆς στάθμης.

Γιά τούς μαθητές τῆς μέσης ἐπαγγελματικῆς ἐκπαίδευσως, πού θά μποῦν στήν παραγωγική ἡλικία τά προσεχῆ κρίσιμα γιά τήν ἐθνική μας οἰκονομία χρόνια, γράφεται μέ συναίσθηση μεγάλης εὐθύνης ἡ ἐργασία αὐτή μέ τήν ἐλπίδα ὅτι θά ἀποτελέσει κατάλληλο βοήθημα γιά τή θεωρητική τους κατάρτιση καί τήν πρακτική τους ἐξάσκηση στά θέματα τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς.

Ὁ συγγραφέας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

Η ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

1.1 Γενικά περί βιομηχανικής επιχειρήσεως.

Ἡ ἐπιχείρηση γενικά εἶναι αὐτοτελὴς ὀργανισμὸς, ὁ ὁποῖος, μὲ τὰ κεφάλαια ποὺ διαθέτει, ἀποκτᾷ διάφορα μέσα παραγωγῆς καὶ ἔχει σκοπὸ τὴν προσφορά ἀγαθῶν (ἐμπραγμάτων ἀξιών ἢ ὑπηρεσιῶν) στὴν ἀνώνυμη ἀγορὰ γιὰ τὴν ἐπίτευξη κέρδους.

Τὸ διακριτικὸ γνώρισμα τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι ἡ ἀπόκτηση διαφόρων ὑλικῶν καὶ ἡ μετατροπὴ τους, μὲ τὴν ἐφαρμογὴ κατάλληλης μηχανοτεχνικῆς ἢ ἄλλου εἶδους ἐπεξεργασίας, σὲ προϊόντα κατάλληλα γιὰ πώληση.

1.1.1 Στάδια ἐξελίξεως.

Ὁ ἄνθρωπος, προσπαθώντας νὰ ἀνακαλύψει νέα μέσα γιὰ νὰ ικανοποιήσει τίς συνεχῶς αὐξανόμενες ἀνάγκες του, ἐπινόησε τὴν ἐπεξεργασία τῶν φυσικῶν ὑλῶν σὲ κατάλληλα προϊόντα. Ἔτσι, παρακολουθώντας τὴ συνεχὴ τεχνολογικὴ (γενικὰ τὴν ἐπιστημονικὴ) πρόοδο ἔφθασε στὴ σύγχρονη μορφή τῆς βιομηχανικῆς μονάδας, περνώντας ἐξελικτικὰ ἀπὸ τὰ ἑξῆς στάδια:

1) **Οἰκοτεχνία.** Τὴν ἐπεξεργασία δηλαδὴ φυσικῶν ὑλῶν στὸ σπίτι, μὲ τὴ χρησιμοποίηση στοιχειωδῶν μέσων, γιὰ νὰ ικανοποιηθοῦν ἀποκλειστικά οἱ ἀνάγκες τῶν μελῶν τῆς ἴδιας τῆς οἰκογένειας, χωρὶς νὰ πραγματοποιεῖται ἀνταλλαγὴ σὲ ἀγορὰ μὲ προϊόντα ἄλλης οἰκοτεχνίας.

2) **Βιοτεχνία.** Μὲ τὴν πάροδο τοῦ χρόνου, ἡ αὐξηση τῶν ἀναγκῶν ἔκανε ἀπαραίτητο ἓνα καταμερισμὸ τῆς ἐργασίας ἔτσι, ὥστε κάθε ἄτομο νὰ περιορισθεῖ στὴν κατασκευὴ ὀρισμένου προϊόντος καὶ τὴν ἀνταλλαγὴ του στὴν ἀγορὰ μὲ προϊόντα ἄλλων ἀτόμων, διαφοροτικῶ ἐπαγγέλματος.

Ἡ ἐμφάνιση τοῦ ἐπαγγελματισμοῦ, δηλαδὴ ἡ εἰδίκευση, συντελέσσε στὴν αὐξηση τῆς ἀποδοτικότητας (ποσοτικά καὶ ποιοτικά). Ἡ μορφή αὕτῃ τῆς οἰκονομικῆς ὀργανώσεως ὀνομάζεται **βιοτεχνία**, μὲ δύο ἐπιμέρους διακρίσεις. Τὴ **χειροτεχνία**, ὅπου ὁ χειροτέχνης ἐπεξεργάζεται πρώτη ὑλὴ ποὺ ἀνήκει στὸν πελάτη, παίρνοντας μιὰ ἀμοιβὴ καὶ τὴν κυρίως **βιοτεχνία**, ὅπου ὁ βιοτέχνης διαθέτει τὰ ὑλικά καὶ τὴν ἐπαγγελματικὴ ἐγκατάσταση (χώρο, ἐργαλεῖα κλπ.) καὶ τὰ προϊόντα ποὺ παράγει τὰ πρῶθεϊ στὴν ἀγορὰ. Τὴ δεύτερη αὕτῃ βελτιωμένη μορφή βιοτεχνίας τὴ συναντᾶμε ἀκόμη καὶ σήμερα.

3) **Ἐργοστάσιο.** Εἶναι ἡ ἐξελιγμένη μορφή βιομηχανικῆς παραγωγῆς μὲ κύρια χαρακτηριστικά:

- Τήν επένδυση μεγάλων κεφαλαίων σέ μηχανικά μέσα καί ύλικά.
- Τή χρησιμοποίηση εξελιγμένης μορφής ενέργειας (άτμός, ηλεκτρισμός κλπ.).
- Τήν εφαρμογή τών κανόνων τής όρθολογικής οργάνωσης τής έργασίας καί τών ύλικών μέσων γιά τήν παραγωγή προϊόντων μέ μειωμένο κόστος παραγωγής καί σέ μεγάλες ποσότητες (πληθοπαραγωγή), πού τά προορίζει γιά τήν άνώνυμη αγορά.

‘Η σύγχρονη βιομηχανική επιχείρηση είναι δημιούργημα τής «ελεύθερης αγοράς» (πού αποτελεί βασικά τό μηχανισμό πού κατευθύνει τούς παραγωγικούς συντελεστές στίς άποδοτικότερες χρήσεις τους) καί έχει άποκτήσει κατά κανόνα σημαντικό μέγεθος καί ιδιαίτερη σημασία γιά τήν οίκονομία μις χώρας.

Τά τεχνολογικά θεαματικά άλλατα τών τελευταίων 10ετιών — τής μεταπολεμικής περιόδου — έγιναν αίτια νά έμφανισθοῦν στήν αγορά νέα επαναστατικά προϊόντα καί νά δημιουργηθοῦν τεράστια βιομηχανικά συγκροτήματα. “Όσο όμως μεγαλύτερο είναι τό μέγεθος τής βιομηχανικής μονάδας τόσο σοβαρότερα καί συνθετότερα είναι τά προβλήματα πού αντιμετώπιζει ή ιδιωτική πρωτοβουλία. Γιατί, όπως είναι γνωστό, στίς ελεύθερες οίκονομίες ή ιδιωτική πρωτοβουλία βασικά είναι εκείνη πού προσαρμόζει τή βιομηχανική μονάδα στίς συνεχώς εξελισσόμενες οίκονομικές συνθήκες, μέσα στά πλαίσια βέβαια τών κανόνων πού θεσπίζει τό κράτος γιά τήν εξυπηρέτηση τοῦ κοινωνικοῦ συνόλου.

‘Η κοινωνική σημασία τής βιομηχανικής μονάδας, ως κυττάρου τής βιομηχανικής παραγωγής, είναι επίσης σημαντική καί δέν πρέπει νά άγνοείται. ‘Η βιομηχανία συμβάλλει στή δημιουργία κοινωνικής εϋμερείας έπειδή:

- Παρέχει πληθώρα αγαθών γιά τήν ικανοποίηση ανθρώπινων αναγκών.
- Μειώνει τόν άνθρωπino μόχθο, λόγω τής μηχανοποιήσεως τής παραγωγής.
- Αϋξάνει συνεχώς τό ‘Εθνικό εισόδημα, γιατί αξιοποιεί τούς πλουτοπαραγωγικούς πόρους τής χώρας.
- Συντελεῖ στήν ανάπτυξη τών συναλλαγών, στή βελτίωση τών συγκοινωνιών κλπ.

1.2 Σύγκριση βιομηχανικής - έμπορικῆς επιχείρησεως.

‘Η βιομηχανική επιχείρηση αγοράζει πρῶτες ύλες, τίς οποίες μεταποιεῖ σέ έτοιμα προϊόντα, πού πουλάει στήν άνώνυμη αγορά γιά κέρδος.

Καί ή έμπορική επιχείρηση αγοράζει έμπορεύματα γιά μεταπώληση μέ κέρδος, χωρίς όμως νά προξενεῖ ουσιαστική αλλαγή σέ αϋτά.

Λόγω τής βασικής αϋτῆς διαφορᾶς τά προβλήματα, πού αντιμετώπιζει ή βιομηχανική επιχείρηση, είναι διαφορετικά καί περισσότερο σύνθετα από τά προβλήματα τής έμπορικῆς επιχείρησεως, όπως:

α) Τό πρόβλημα τής χρηματοδοτήσεως.

Οι βιομηχανικές μεταποιήσεις προϋποθέτουν, όπως είναι φυσικό, προγραμματισμένο καί οργανωμένο συνδυασμό τών παραγωγικών συντελεστών (μέσων έκμεταλλεύσεως — κυρίως παγίων στοιχείων, πρώτων καί βοηθητικών ὕλων καί άνθρώπινης έργασίας). Αϋτό συνεπάγεται δέσμευση σημαντικών κεφαλαίων:

- Γιά πάγιες επενδύσεις (μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, γήπεδα κλπ.) ιδίως

στis σύγχρονες εξελεγεμένες βιομηχανικές μονάδες, λόγω της τελευταίας ραγδαίας τεχνολογικής ανάπτυξης.

- Για την απόκτηση αποθεμάτων υλικών.
- Για την πληρωμή της εργασίας υπαλλήλων και εργατών, διαφόρων ειδικοτήτων.
- Για την αντιμετώπιση των λοιπών εξόδων του παραγωγικού κυκλώματος.

Αντίθετα, τα κεφάλαια που απασχολούνται στο εμπόριο είναι περιορισμένα, έπειδή δεν υπάρχει αναγκαιότητα εύρείας χρήσεως παγίων στοιχείων και έπειδή η περιστροφή του κυκλοφορούντος κεφαλαίου στο εμπόριο είναι συντομότερη από ό,τι στη βιομηχανία.

β) Τα προβλήματα του προσωπικού.

Η βιομηχανική επιχείρηση απασχολεί πολυάριθμο προσωπικό και αντιμετωπίζει σοβαρά προβλήματα επιλογής, επιμορφώσεως, καθορισμού αμοιβής κ.ά.

Αντίθετα η εμπορική επιχείρηση δεν αντιμετωπίζει παρόμοια προβλήματα, λόγω του περιορισμένου αριθμού του προσωπικού της.

Αλλα προβλήματα, πολύ μεγάλης σημασίας, που έχει να αντιμετωπίσει η Διοίκηση της βιομηχανικής μονάδας είναι τα **προβλήματα παραγωγής**, τα **προβλήματα έρευνών** κλπ.

Ιδιαίτερη έμφαση όμως δίνεται στο **πρόβλημα της προσαρμογής** της βιομηχανικής επιχείρησης στις συνεχώς εξελισσόμενες συνθήκες όχι μόνο της έθνικης, αλλά της παγκόσμιας οικονομίας. Το πρόβλημα αυτό που αντιμετωπίζει η βιομηχανική επιχείρηση, άφολου πήρε έργοστασιακή μορφή, τίθεται σήμερα όζύτερο. Είναι γνωστά, από τα μέσα ενημερώσεως, ό πολλοπλασιασμός των τεχνολογικών καινοτομιών και τα θεαματικά άλματα των θητικών έπιστημών, κυρίως της ηλεκτρονικής, που προοιωνίζουν τεράστιες δυνατότητες έφαρμογών μέσα στα προσεχή χρόνια, που σίγουρα θα προσλάβουν έκταση βιομηχανικής έπαναστάσεως.

Οι εξελίξεις αυτές μοιραία θα έχουν έπίπτωση στην τεχνολογική δομή των βιομηχανικών μονάδων, που θα βρεθούν μπροστά σέ τεράστια προβλήματα προσαρμογής στις νέες συνθήκες.

Αλλά και άν περιορισθούμε μόνο στην εξέλιξη του ένεργειακού προβλήματος, ύστερα από τή θέση που πήραν πρόσφατα οι πετρελαιοπαραγωγικές χώρες, θα άντληφθούμε τό πλήθος και τό μέγεθος των προβλημάτων που δημιούργησε γιά τίς βιομηχανικές επιχειρήσεις ή στενότητα του πετρελαίου και ή μερική ή όλική ύποκατάστασή του μέ νέας μορφής ένεργειακές ύλες (άνθρακα, πυρηνική ένέργεια, ήλιακή ένέργεια κλπ.). Αντίθετα ή εμπορική επιχείρηση είναι άναμφισβήτητα περισσότερο εύέλικτη και εύπροσαρμοστη στις μεταβολές των συνθηκών.

1.3 Η λειτουργική διάρθρωση της βιομηχανικής επιχειρήσεως.

Όταν λέμε λειτουργική διάρθρωση βιομηχανικής επιχειρήσεως έννοούμε καταμερισμό δραστηριοτήτων σέ ομάδες γιά τήν έπίτευξη συγκεκριμένου σκοπού.

Οι βασικές λειτουργίες της βιομηχανικής επιχειρήσεως είναι οι έξης: Συναλλακτική (προμηθειών - διαθέσεως). Παραγωγική. Διοικητική. Χρηματοοικονομική.

Οι λειτουργίες αυτές, που συνθέτουν τόν κύκλο δραστηριότητας της βιομηχανικής επιχειρήσεως, είναι τελείως χωρισμένες μεταξύ τους.

Ἡ **συναλλακτική** ἢ **ἐμπορική** λειτουργία διακρίνεται στίς ἐπί μέρους λειτουργίες προμηθειῶν καί διαθέσεως (πωλήσεων).

Τά κύρια καθήκοντα τῆς λειτουργίας τῶν προμηθειῶν εἶναι:

- Ὁ προγραμματισμός τῶν προμηθειῶν.
- Ὁ καθορισμός τῆς πολιτικῆς ἀγορῶν.
- Ἡ ἀνάθεση τῶν παραγγελιῶν στούς προμηθευτές καί ἡ μέριμνα καλῆς ἐκτέλεσεως τῶν παραγγελιῶν.
- Ἡ παραλαβή, ἀποθήκευση καί ὁμαλή ἐσωτερική διακίνηση τῶν ὑλικῶν κ.ἄ.
- Ἡ λειτουργία διαθέσεως ἔχει κυρίως τήν ἀρμοδιότητα καί τήν εὐθύνη:
- Τῆς ὀρθῆς τιμολογιακῆς πολιτικῆς.
- Τῆς ἀποθηκεύσεως τῶν πρὸς πώληση προϊόντων.
- Τῆς ἐμπρόθεσμης, σέ κατάλληλη συσκευασία, παραδόσεως στούς πελάτες τῶν πωλουμένων προϊόντων.
- Τῆς διαδικασίας διαφημίσεως κλπ.

Ἡ **παραγωγική λειτουργία**. Περιλαμβάνει τίς διαδικασίες μεταποιήσεως τῶν ὑλικῶν σέ ἔτοιμα προϊόντα. Γιά τήν παραγωγική λειτουργία, ἐπειδὴ ἔχει ἰδιαίτερη σημασία ἀπὸ πλευρᾶς βιομηχανικῆς λογιστικῆς, θά γίνει ἐκτενέστερη ἀνάλυση σέ ἐπόμενη παράγραφο.

Ἡ **Διοικητική λειτουργία**. Στά καθήκοντα τῆς Διοικήσεως ὑπάγονται κυρίως:

- Ὁ προγραμματισμός.
- Ἡ ὀργάνωση.
- Ἡ διεύθυνση.
- Ὁ συντονισμός.
- Ὁ ἔλεγχος.

Ἡ Διοίκηση ἀσκεῖται ἀπὸ τὸ ἀρμόδιο ὄργανο (Διοικητικό Συμβούλιο, Γενικό Διευθυντὴ κλπ., ἀνάλογα μέ τή νομικὴ μορφή τοῦ Ὄργανισμοῦ) ποῦ εἶναι ὁ γενικός ρυθμιστὴς στὴν ὅλη προσπάθεια γιά τήν ἐπίτευξη τοῦ σκοποῦ τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως.

Ἡ **χρηματοοικονομική** λειτουργία ἔχει ὡς ἀντικείμενο τὴ φροντίδα:

- Τῆς (ὀρθῆς) ἐξασφαλίσεως τῶν χρηματικῶν μέσων, ποῦ εἶναι ἀπαραίτητα γιά τήν ἀσκηση τῆς παραγωγικῆς καί ἐμπορικῆς δραστηριότητος.
- Τῆς συντάξεως ταμιακοῦ προϋπολογισμοῦ (χρονικὴ πρόβλεψη εἰσπράξεων - πληρωμῶν).
- Τῆς συντάξεως τοῦ προϋπολογισμοῦ ἐπενδύσεων (χρονικὴ πρόβλεψη παγίων στοιχείων).
- Τῆς ἐξασφαλίσεως μέσων πληρωμῆς γιά τήν ἀντιμετώπιση τῶν ὑποχρεώσεων τῆς ἐπιχειρήσεως.
- Ἄλλες παρεμφερεῖς φροντίδες.

1.4 Γενικά περὶ βιομηχανικῶν μεταποιήσεων.

Στὴ σύγχρονη βιομηχανία ὑπάρχουν ἄπειρες ποικιλίες μεταποιήσεων πρώτων ὑλῶν. Ὁ ἀριθμὸς τῶν μεταποιήσεων αὐξάνει συνεχῶς, ἐπειδὴ προοδεύει συνεχῶς ἡ τεχνικὴ καί βελτιώνονται οἱ μέθοδοι.

Ἡ ἔρευνα τῶν διαφόρων βιομηχανικῶν μεταποιήσεων ἀποτελεῖ ἀντικείμενο ἰ-

διαίτερου έπιστημονικού κλάδου, τής βιομηχανικής τεχνολογίας. Οί οργανωτές όμως του λογιστηρίου τής συγκεκριμένης βιομηχανικής έπιχειρήσεως πρέπει νά έχουν όρισμένες γνώσεις σχετικά μέ τίς τεχνικές έπεξεργασίες, πού απαιτούνται γιά τήν ολοκλήρωση τής παραγωγής, από τήν είσοδο τής πρώτης ύλης ως τήν έξαγωγή των έτοιμων προϊόντων.

Ή άρτια λογιστική οργάνωση προϋποθέτει σαφή αντίληψη τής έξελικτικής πορείας των αξιών μέσα στην έκμετάλλευση. Μία, σέ γενικές γραμμές, ταξινόμηση των βιομηχανικών μεταποιητικών έργων είναι:

- Έργασίες αφαιρέσεως ή άποκοπής μέ κατάλληλα μηχανήματα ή έργαλεία μέρους ή μερών τής πρώτης ύλης (τόρνευση, διάτρηση, ροκάνισμα, κοπή, σμίλευση κλπ.).
- Έργασίες παραμορφώσεως — συνήθως μέ μηχανές — των πρώτων ύλών, πού εμφανίζονται μέ άλλη μορφή χωρίς νά χάσουν τίς άρχικές φυσικές τους ιδιότητες (θραύση, άλεση, ύφανση κλπ.).
- Έργασίες διαχωρισμού ύλών (π.χ. κοσκίνισμα).
- Έργασίες συνδέσεως ύλών (κατασκευή επίπλων, μηχανών, αυτοκινήτων, πλοίων, άεροπλάνων κλπ.).
- Θερμικές έργασίες, πού γίνονται μέ τήν ένέργεια ύψηλών θερμοκρασιών (μεταλλουργία, ύαλουργία, άσβεστοποιία, τσιμεντοποιία κλπ.).
- Χημικές κατεργασίες (παραγωγή χημικών προϊόντων, χρωμάτων κλπ.).

1.5 Ή τεχνική - παραγωγική λειτουργία.

Ή παραγωγική ή τεχνική λειτουργία άποτελείται από τό σύνολο των χειρωνακικών καί μηχανικών, άνάλογα μέ τίς ειδικές συνθήκες, διαδικασιών έπεξεργασίας πού χρειάζονται γιά νά μετατραπούν οι πρώτες ύλες σέ έτοιμα προϊόντα.

1.5.1 Τά κύρια κέντρα παραγωγής.

Ό κύκλος τής έπεξεργασίας των ύλικών συμπληρώνεται συνήθως σέ περισσότερα διαδοχικά κλιμάκια, σέ πολλούς τομείς του έργοστασίου.

Παράδειγμα.

Σέ μιá βιομηχανία επίπλων μπορούν νά διακριθούν τά εξής διαδοχικά κλιμάκια:

Σχιστήριο. Οί κορμοί των δένδρων (καρυδιάς κλπ.) σχίζονται μέ ηλεκτροκίνητες πριονοκορδέλλες σέ σανίδια. Τά σανίδια ξεραίνονται, τεμαχίζονται σέ άσχημάτιστα μέρη επίπλων, πλινίζονται κατάλληλα καί μεταφέρονται στό τμήμα συναρμολογήσεως.

Συναρμολόγηση. Τά άδιαμόρφωτα μέρη επίπλων (πόδια, πλάτες, μπράτσα κλπ.) διαμορφώνονται μέ κατάλληλα έργαλεία (τορνεύονται, τρυπιούνται, σκαλίζονται, πρεσάρονται καί, άφού μονταρισθούν σέ σκελετούς επίπλων, προωθούνται στό τμήμα στυλβώσεως (λούστρα).

Στίλβωση. Έδώ μέ κατάλληλα έργαλεία (πιστόλια κ.ά.) καί χρώματα γίνεται ή στίλβωση των σκελετών των επίπλων πού στή συνέχεια όσα από αυτά χρειάζονται «ταπετσαρία», όπως οι πολυθρόνες, καρέκλες κ.ά. δίνονται στό ειδικό καί τελευταίο τμήμα, γιά νά ταπετσαρισθούν.

Ταπετσαρία. Έδώ γίνεται τό ταπετσάρισμα των επίπλων από ειδικούς τεχνίτες

καί μέ κατάλληλα ύλικά, ὅπως χόρτο, ὕφασμα, κορδέλλες κλπ.

"Ἐστὶ ἡ πρώτη ὕλη, τὸ ξύλο, ἀκολουθώντας μιά προκαθορισμένη πορεία, πού ἐπιβάλλεται ἀπὸ τὴν τεχνολογικὴ διάρθρωση τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας, μεταποιεῖται σέ ἑτοιμα προϊόντα, σέ ἐπιπλα.

Στὸ παράδειγμά μας αὐτὸ εἶναι φανερό πῶς ἡ παραγωγή τοῦ προϊόντος ὁλοκληρώνεται σέ τέσσερα κλιμάκια. Σέ τέσσερα κύρια παραγωγικά τμήματα ἢ ἀλλιῶς τεχνολογικά κέντρα, πού κάθε ἓνα ἀποτελεῖ μιά ἀπὸ τὶς τέσσερις κύριες ὑποδιαιρέσεις τοῦ ἐργοστασίου.

"Ὡστε, ὅταν μιλάμε γιὰ κύριο παραγωγικὸ τμήμα, ἐννοοῦμε μιά ὑποδιάρθρωση τοῦ ἐργοστασίου, στὴν ὁποία συντελεῖται ὁρισμένη ἐπεξεργασία στὰ ὑλικά (π.χ. συναρμολόγηση ἐπιπλων), καί πού ἀποτελεῖ ἓνα μέρος τῆς ὅλης ἐπεξεργασίας.

Ὁ ἀριθμὸς τῶν κυρίων παραγωγικῶν τμημάτων (τεχνολογικῶν κέντρων) ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὸ εἶδος τῆς μηχανοτεχνικῆς, χημικοτεχνικῆς ἢ ἄλλης κατεργασίας, πού ἐφαρμόζεται.

Σέ ἓνα ἐργοστάσιο ὕφασμάτων π.χ. διακρίνονται συνήθως τὰ κύρια παραγωγικά τμήματα πλυντήριο - κλωστήριο - βαφεῖο - ὕφαντήριο, ἐνῶ σέ ἓνα ἐργοστάσιο φυτοφαρμάκων σέ σκόνη, τὰ κύρια παραγωγικά τμήματα ἀνάμιξη - βρασμός - ψύξη - κονιορτοποίηση - συσκευασία κ.ο.κ.

1.5.2 Βοηθητικές ὑπηρεσίες.

Στὴ διαδικασία μεταποιήσεως τῶν ὑλικῶν συμβάλλουν, ἐκτός ἀπὸ τὰ κύρια παραγωγικά τμήματα, καί ἄλλες αὐτοτελεῖς ὑποδιαιρέσεις τοῦ ἐργοστασίου. Καί ἄλλα τεχνολογικά κέντρα πού ὀνομάζονται βοηθητικές ὑπηρεσίες τῆς παραγωγῆς ἢ ὑπηρεσίες γενικῆς χρησιμότητας, ὅπως ἡ ὑπηρεσία ἠλεκτροπαραγωγῆς, ἀτμοπαραγωγῆς, τὸ συνεργεῖο ἐπισκευῶν κ.ἄ.

Ἡ διαφορὰ μεταξὺ κυρίων παραγωγικῶν τμημάτων καί βοηθητικῶν υπηρεσιῶν εἶναι ὅτι, ἐνῶ τὰ πρῶτα συμβάλλουν κατὰ ἄμεσο τρόπο στὴ διαδικασία μεταποιήσεως, οἱ βοηθητικές ὑπηρεσίες συμβάλλουν κατὰ ἔμμεσο τρόπο, ἐξυπηρετώντας τὰ κύρια παραγωγικά τμήματα, τὰ ὁποῖα δέν θὰ ἦταν δυνατόν νά λειτουργήσουν χωρὶς αὐτὴν τὴν ἐξυπηρέτηση. Ἀναλυτικότερα:

Τὸ κύριο παραγωγικὸ τμήμα ἐκτελεῖ ὁρισμένη ἐπεξεργασία στὶς πρῶτες ὕλες (π.χ. χυτήριο). Ἡ βοηθητικὴ ὑπηρεσία, πού εἶναι τεχνολογικὸ κέντρο τοῦ ἴδιου ἐργοστασίου, παράγει ἀγαθὰ (ὕλικά ἢ ὑπηρεσίες) γιὰ τὴν κάλυψη ἐσωκεταλλευτικῶν ἀναγκῶν, πού καταναλώνονται δηλαδὴ κυρίως ἀπὸ τὰ κύρια παραγωγικά τμήματα καί ἐνδεχομένως καί ἀπὸ ἄλλες βοηθητικές ὑπηρεσίες.

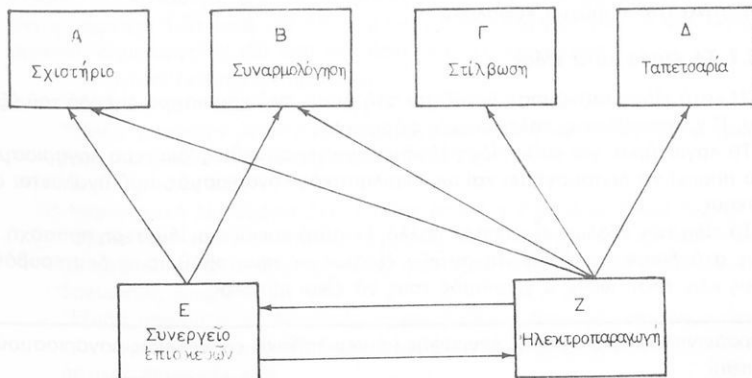
Στὴν ἐπιπλοποιία π.χ. μπορεί νά λειτουργεῖ συνεργεῖο ἐπισκευῶν, μηχανῶν καί ἐργαλείων, πού προσφέρει ὑπηρεσίες στὰ κύρια παραγωγικά τμήματα σχιστήριο καί συναρμολόγηση, τὰ ὁποῖα διαθέτουν μηχανήματα, καί στὴ βοηθητικὴ ὑπηρεσία ἠλεκτροπαραγωγῆς.

Ἡ βοηθητικὴ ὑπηρεσία ἠλεκτροπαραγωγῆς πάλι προμηθεύει ἠλεκτρικὸ ρεῦμα, γιὰ κίνηση καί φωτισμό, σέ ὅλα τὰ κύρια παραγωγικά τμήματα καί στὴ βοηθητικὴ ὑπηρεσία συνεργεῖο ἐπισκευῶν μηχανῶν καί ἐργαλείων. (Τὰ τμήματα στίλβωσις καί ταπετσαρία δέν ἐξυπηρετοῦνται ἀπὸ τὸ συνεργεῖο ἐπισκευῶν, ἐπειδὴ δέν ἀπασχολοῦν μηχανήματα ἀλλὰ μικροεργαλεῖα).

"Ἐστὶ ἀνάμεσα στὰ κύρια παραγωγικά τμήματα καί τὶς βοηθητικές ὑπηρεσίες,

δημιουργούνται αλληλοεξαρτήσεις δοσοληψιών, όπως δείχνει το σχήμα 1.5.

Αυτή βασικά είναι η διάρθρωση της τεχνικής λειτουργίας. Όπως αναλύεται στην παράγραφο 2.2.3, τα έξοδα της παραγωγικής λειτουργίας (ανάληψη πρώτων ύλων, έργατικά και γενικά έξοδα παραγωγής), ό,τι δαπανάται δηλαδή για την παραγωγή των προϊόντων στα κύρια παραγωγικά κέντρα και τις βοηθητικές υπηρεσίες, συνθέτει το κόστος παραγωγής.



Σχ. 1.5.

Για να παρακολουθήσουμε όμως πού εύκολα τά παραπάνω, κρίνεται αναγκαίο να τονισθεί από τώρα ότι η βιομηχανική λογιστική θεωρεί τις υποδιαίρεσεις αυτές της τεχνικής υπηρεσίας (κύρια παραγωγικά τμήματα και βοηθητικές υπηρεσίες) ως κέντρα (περιοχές) δαπανών ή αλλιώς ως ένότητες ή θέσεις* κόστους.

Έτσι, για κάθε υποδιαίρεση του έργου (για κάθε θέση κόστους) ανοίγεται λογαριασμός για τη λογιστική συγκέντρωση όλων των εξόδων (άμέσων και έμμεσων), που πραγματοποιούνται σε αυτήν, και συντελούν στη λειτουργία της.

Ο λογιστικός αυτός μηχανισμός διευκολύνει σημαντικά:

- Τόν έλεγχο των εξόδων (κόστους) σε κάθε τμήμα, πού πραγματοποιούνται με την ευθύνη του προϊσταμένου του.
- Τήν ακρίβεια της κοστολόγησής των προϊόντων, καθώς περνούν από τα διάδοχα παραγωγικά τμήματα για έπεξεργασία, ώπου να ολοκληρωθούν.

Τά λοιπά θέματα, τά σχετικά με τόν λογισμό του κόστους των παραγωγικών τμημάτων θά αναλυθούν στο οικείο κεφάλαιο.

* Ο όρος θέση κόστους είναι ο πού συνηθισμένος στην ελληνική λογιστική βιβλιογραφία.

1.6 Ἡ ἐξειδίκευση τῶν ἐξόδων.

Σύμφωνα μέ τή βασική λογιστική ἀρχή τῆς «ἐξειδικεύσεως τῶν ἐξόδων» αὐτά ταξινομοῦνται:

- Κατά εἶδος.
- Κατά λειτουργία.

Ἡ παραπάνω ταξινόμηση εἶναι ἀπαραίτητη γιά τήν κοστολόγηση καί γενικότερα γιά τόν ἀκριβή λογιστικό χειρισμό τῶν διαφόρων εἰδῶν ἐξόδων, πού περιγράφεται ἀναλυτικά στά ἐπόμενα κεφάλαια.

1.6.1 Τά ἐξοδα κατά εἶδος.

Ἡ κατά εἶδος ταξινόμηση βασίζεται στή φύση, στό χαρακτήρα δηλαδή τοῦ ἐξόδου. Π.χ. ἀποσβέσεις, τηλεφωνικά, φόροι κλπ.

Τό λογιστήριο, γιά κάθε εἶδος ἐξόδου, ἀνοίγει συνήθως ἰδιαίτερο λογαριασμό, πού μπορεῖ νά λειτουργήσῃ καί ὡς περιληπτικός λογαριασμός, πού ἀναλύεται σέ εἰδικούς.

Τά εἶδη τῶν ἐξόδων εἶναι πάρα πολλά. Γί' αὐτό χρειάζεται ἰδιαίτερη προσοχή, ἰδίως στή διαίρεση τῶν λογαριασμῶν ἐξόδων σέ πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους κλπ. ἔτσι, ὥστε ὁ χειρισμός τους νά εἶναι εὐκόλος.

Παράδειγμα ἡμερολογιακῆς ἐγγραφῆς μέ περιληπτικό καί εἰδικούς λογαριασμούς.			
<u>Μισθοί</u>			
Μισθοί Γενικῆς Διοικήσεως	150.000		
Μισθοί Τεχνικῆς Λειτουργίας	45.000		
Μισθοί Ὑπηρεσίας Προμηθειῶν	30.000		
Μισθοί Ὑπηρεσίας Ἀποθηκῶν	25.000		
Μισθοί Ὑπηρεσίας Πωλήσεων	<u>200.000</u>	450.000	
<u>Ταμεῖο</u>			450.000
Πληρωμή μισθῶν δεκαπενθημέρου 1/1 - 15/1, ὅπως οἱ μισθοδοτικές καταστάσεις Νο			

Μεταξύ τῶν πρωτοβαθμίων λογαριασμῶν, πού χρησιμοποιοῦνται γιά τήν παρακολούθηση τῶν ἐξόδων κατά εἶδος, εἶναι καί οἱ παρακάτω:

Μισθοί	Φόροι καί τέλη
Ἄμεσα ἡμερομίσθια	Συνδρομές
Ἐμμεσα ἡμερομίσθια	Εἰσφορές
Ἐργοδοτικές εἰσφορές	Ἀσφάλιστρα
Ἐνοίκια	Τόκοι
Ἀποσβέσεις	Προμήθειες
Κινητήρια δύναμη	Ἐξοδα συσκευασίας
Θέρμανση	Ἐξοδα καθαριότητας
Τηλεφωνικά - Τηλεγραφικά - TELEX	Ἐξοδα συντηρήσεως
Γραφική ὕλη	Διαφημίσεις κ.ἄ.

Ἡ κατά εἶδος παρακολούθηση τῶν ἐξόδων διευκολύνει τή σύνταξη συγκριτικῶν καταστάσεων, πού χρησιμεύουν γιά τόν ἔλεγχο τοῦ ὕψους τῶν ἐξόδων, τήν κατάρτιση τοῦ προϋπολογισμοῦ καί τήν πληροφοριοδότηση τῆς Διοικήσεως στή χάραξη τῆς ἐπιχειρηματικῆς τῆς πολιτικῆς.

1.6.2 Τά ἐξοδα κατά λειτουργία.

Τά ἐξοδα πού καταχωροῦνται στούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς, κατά εἶδος ἐξόδου, προκαλοῦνται ἀπό τίς διάφορες λειτουργίες τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως (παράγρ. 1.3) κατά τήν ἀσκηση τῆς δραστηριότητάς τους. Κάθε λειτουργία δηλαδή, δημιουργεῖ ἐξοδα πού τήν ἀφοροῦν. Συγκεκριμένα:

Ἡ διοικητική λειτουργία προκαλεῖ:

- Τά ἐξοδα τοῦ προσωπικοῦ τῆς, ἐξοδα ταξιδιῶν κλπ.
- Ἐξοδα γραφείων (φωτισμοῦ, θερμάνσεως, γραφικῆς ὕλης, ἐξοδα γραφομηχανῶν, τηλεφωνικά, τηλεγραφικά, TELEX).
- Φόρους, τέλη κ.ἀ.

Ἡ παραγωγική λειτουργία ἔχει ἐπίσης πολλά καί μεγάλα ἐξοδα ὅπως:

- Ἐξοδα τῶν ἀκινήτων, παγίων ἐγκαταστάσεων, μηχανῶν, αὐτοκινήτων κλπ. (ἀποσβέσεις, ἐξοδα συντηρήσεως, φωτισμοῦ, θερμάνσεως, καθαριότητας, ὑδρεύσεως, ἀσφάλιστρα κ.ἀ.).
- Ἐξοδα προσωπικοῦ: Μισθοῦς, ἡμερομίσθια ἀμέσων καί ἐμμέσων ἐργατῶν τῶν κυρίων παραγωγικῶν τμημάτων καί τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν, ἐργοδοτικές εἰσφορές κλπ.
- Ἀναλώσεις ὑλικῶν: Πρώτων ὑλῶν, βοηθητικῶν ὑλικῶν, ἠλεκτρικῆς ἐνέργειας κλπ.
- Φόρους, τέλη κ.ἀ.

Τά ἐξοδα τῆς παραγωγικῆς λειτουργίας καί ἡ ἐνσωμάτωσή τους στό κόστος παραγωγῆς τῶν προϊόντων, ἀναλύονται λεπτομερῶς σέ ἐπόμενα κεφάλαια.

Ἡ λειτουργία διαθέσεως (πωλήσεων) προκαλεῖ ἐπίσης μιά σειρά ἐξόδων ὅπως:

- Διαφημίσεις.
- Συσκευασίας.
- Ἀποθηκεύσεως ἐτοιμῶν προϊόντων.
- Ἑνοίκια.
- Μισθοῦς, ἐργοδοτικές εἰσφορές κ.ἀ.

Τά ἐξοδα τῆς ὑπηρεσίας ἐφοδιασμοῦ περιλαμβάνουν:

- Ἐξοδα ἀγορᾶς, παραλαβῆς καί ἀποθηκεύσεως ὑλικῶν.
- Ἀμοιβές προσωπικοῦ: μισθοῦς, ἡμερομίσθια, κοινωνικά βάρη.
- Ἐξοδα χρησιμοποίησεως κτιρίων καί ἀποθηκῶν.
- Φόρους, ἀσφάλιστρα, τέλη κ.ἀ.

Τά ἐξοδα ἐφοδιασμοῦ καί ἀποθηκεύσεως τῶν ὑλικῶν θεωροῦνται συνήθως ὡς προέκταση τοῦ κόστους τῶν ὑλικῶν καί συμπεριλαμβάνονται στά ἐξοδα τῆς παραγωγικῆς λειτουργίας.

Οἱ λειτουργίες τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως, κάτω ἀπό τό πρίσμα τῶν ἐξόδων, συνιστοῦν κέντρα ἐξόδων (δαπανῶν).

Σύμφωνα λοιπόν μέ τήν ἀρχή τῆς ἐξειδικεύσεως τά ἐξοδα:

- Καταχωροῦνται στούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς κατά εἶδος ἐξόδου.
- Ὁμαδοποιοῦνται κατά λειτουργίες.

1.6.3 Τό φύλλο επιμερισμού των εξόδων.

Στήν προηγούμενη παράγραφο αναφέρεται ότι οι λειτουργίες της βιομηχανικής επιχειρήσεως συνιστούν ισάριθμα κέντρα εξόδων, ισάριθμες περιοχές δαπανών και ότι τα έξοδα, που εμφανίζονται στους λογαριασμούς κατά είδος εξόδου, ομαδοποιούνται, στο τέλος της περιόδου, κατά λειτουργία.

Η ομαδοποίηση αυτή έχει μεγάλη σημασία από λογιστική άποψη, επειδή:

- Ο λογιστικός χειρισμός των εξόδων των διαφόρων λειτουργιών, όπως θα αναλυθεί στα επόμενα, είναι διάφορος.
- Γίνεται γνωστό το ύψος των εξόδων κάθε λειτουργίας και υπάρχει η δυνατότητα συγκρίσεώς του με το ύψος των προηγούμενων περιόδων και των εξόδων ομοειδών επιχειρήσεων.
- Η Διοίκηση των επιχειρήσεων δημιουργεί σαφή αντίληψη για την τάση μεταβολής των εξόδων των διαφόρων λειτουργιών, όταν μεταβάλλεται ο κύκλος εργασιών και ο βαθμός της παραγωγικής δραστηριότητας.

Με την ομαδοποίηση, διαφορετικά κατά είδος έξοδα ταξινομούνται με το συνολικό τους ποσό ή κατά ένα μέρος, σε ένα ή περισσότερους λογαριασμούς ομαδοποιημένων εξόδων, δηλαδή στους λογαριασμούς εξόδων των λειτουργιών.

Κριτήριο για την ταξινόμηση ενός είδους εξόδου με ολόκληρο το ποσό σε μία λειτουργία είναι το γεγονός της πραγματοποιήσεώς του από τη λειτουργία αυτή.

Παράδειγμα 1ο.

τα ήμερομίσθια του εργατοτεχνικού προσωπικού είναι για ολόκληρο το ποσό έξοδο της παραγωγικής λειτουργίας, επειδή καμιά άλλη λειτουργία δεν απασχολεί εργατοτεχνικό προσωπικό. Το έξοδο αυτό, χωρίς άλλο υπολογισμό, θα βαρύνει την τεχνική (παραγωγική) λειτουργία άμευθείας και εξ' ολοκλήρου. Είναι γι' αυτήν άμεσο ή ειδικό έξοδο. Το ίδιο και οι μισθοί, όπως προκύπτουν από τις μισθοδοτικές κατά λειτουργία καταστάσεις. Οι μισθοί π.χ. της Διοικήσεως αποτελούν για τη διοικητική λειτουργία άμεσο ή ειδικό έξοδο.

Εκτός όμως από τα ειδικά έξοδα — που βαρύνουν εμφανώς συγκεκριμένη λειτουργία — υπάρχουν και τα έμμεσα ή γενικά έξοδα, που πραγματοποιούνται για χάρη όλων ή των περισσότερων λειτουργιών. Είναι τα κοινά, όπως αλλιώς λέγονται, έξοδα, που θα βαρύνουν όλες τις λειτουργίες, για τις οποίες πραγματοποιήθηκαν, αναλογικά, δηλαδή με κάποιο συντελεστή, με κάποια βάση επιμερισμού.

Παράδειγμα 2ο.

Τα γραφεία Διοικήσεως και τα γραφεία και καταστήματα της υπηρεσίας Διαθέσεως στεγάζονται στο ίδιο ακίνητο, εκτάσεως 400 μ², που είναι μισθωμένο για 50.000 δρχ. το μήνα.

Το ένοικιο του ακινήτου αυτού αποτελεί «κοινό» έξοδο για τις δύο λειτουργίες (Διοίκηση και Διάθεση) και θα πρέπει να επιμερισθεί και στις δύο, με κάποια βάση επιμερισμού π.χ. με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της εκτάσεως που χρησιμοποιεί κάθε μία. Αν π.χ. η Διάθεση χρησιμοποιεί 300 μ² και η Διοίκηση τα 100 μ², τότε το μηνιαίο έξοδο ενοικίου θα βαρύνει κατά τα 3/4 (37.500 δρχ.) τη Διάθεση και κατά το 1/4 (12.500 δρχ.) τη Διοίκηση.

Το ίδιο θα γίνει και με το έξοδο «μισθός καθαρίστριας» του κτιρίου, εκτός αν η Διοίκηση απασχολεί δική της καθαρίστρια, όποτε ο μισθός της αποτελεί, για τη Διοίκηση, ειδικό έξοδο.

Ο αριθμός των m^2 , που χρησιμοποιήθηκε για τον έπιμερισμό του γενικού έξο-
δου «ενοίκια», ονομάζεται βάση έπιμερισμού ή κλειδί έπιμερισμού.

Βάση (ή κλειδί) έπιμερισμού λέγεται κάθε ποσοτικό, χρονικό ή άλλο μέγεθος, που χρησιμοποιείται ως βάση για τον έπιμερισμό των έμμέσων έξόδων.

Παραδείγματα μεγεθών έπιμερισμού αποτελούν τα m^3 των χώρων των κτιρίων για τις αποσβέσεις των κτιρίων. Η τιμή κτίσεως των κτιρίων, για τις αποσβέσεις των κτιρίων. Τα m^3 των χώρων των κτιρίων για τα έξοδα θερμάνσεως. Τα ποσά των μισθών για τις εργοδοτικές εισφορές τους κλπ. Η διαδικασία της όμαδοποιή-
σεως, ο έπιμερισμός δηλαδή των κατά είδος έξόδων στις λειτουργίες, γίνεται με ένα τεχνικό λογιστικό μέσο, το **φύλλο έπιμερισμού έξόδων** (Φ.Ε.Ε.).

Τό Φ.Ε.Ε. είναι ένα πολύστηλο φύλλο που περιλαμβάνει (τό λιγότερο) τις στη-
λες:

- Τίτλοι λογαριασμών.
- Ποσό (λογαριασμού).
- Βάση (κλειδί) έπιμερισμού.
- Λειτουργία (μιά στήλη ποσών για κάθε λειτουργία).

Παράδειγμα 3ο.

Δίνονται οι παρακάτω λογαριασμοί, χρεωμένοι με τα αντίστοιχα ποσά μιάς πε-
ριόδου και ζητείται τό Φ.Ε.Ε., ή λογιστική ήμερολογιακή έγγραφη καί τό άνοιγμα των λογαριασμών (όμαδοποιημένων) έξόδων των λειτουργιών Διοίκηση — Παρα-
γωγή — Διάθεση.

Γενικό Καθολικό

Μισθοί	Ήμερομίσθια	Αποσβέσεις	Φωτισμός
800.000	1.500.000	1.050.000	100.000
Υδρευση	Τηλεφωνικά	Γραφική ύλη	Ενοίκια
28.000	80.000	10.000	320.000
Ασφάλιστρα	Φόροι	Διάφορα	Υλικά
112.000	60.000	50.000	1.000.000

(Λογαριασμοί όμαδοποιημένων έξόδων)

Έξοδα Διοικήσεως	Έξοδα παραγωγής	Έξοδα Διαθέσεως
680.000	3.617.000	813.000

ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ

Είδος έξόδου	Ποσά	Βάση επιμερισμού	Λειτουργίες*		
			Διοίκηση	Παραγωγή	Διάθεση
Μισθοί	800.000	Μισθοδ. καταστάσεις	400.000	100.000	300.000
Ήμερομίσθια	1.500.000	Μισθοδ. καταστάσεις	—	1.500.000	—
΄Αποσβέσεις	1.050.000	Τιμή κτήσεως παγίων	100.000	800.000	150.000
Φωτισμός	100.000	μ ³	20.000	50.000	30.000
Ύδρευση	28.000	Λογ/σμοί Ε.Ε.Υ.	3.000	20.000	5.000
Τηλεφωνικά	80.000	Λογ/σμοί ΟΤΕ	40.000	10.000	30.000
Γραφική ύλη	10.000	5 : 2 : 3	5.000	2.000	3.000
Ένοικια	320.000	μ ²	80.000	—	240.000
΄Ασφάλιστρα	112.000	΄Αποδεικτικά	2.000	70.000	40.000
Φόροι	60.000	΄Αποδεικτικά	20.000	30.000	10.000
Διάφορα	50.000	2 : 7 : 1	10.000	35.000	5.000
Ύλικά	1.000.000	Δελτία εξαγωγής	—	1.000.000	—
	5.110.000		680.000	3.617.000	813.000

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ

Έξοδα Διοικήσεως	680.000	
Έξοδα Παραγωγής	3.617.000	
Έξοδα Διαθέσεως	813.000	
Μισθοί		800.000
Ήμερομίσθια		1.500.000
΄Αποσβέσεις		1.050.000
Φωτισμός		100.000
Ύδρευση		28.000
Τηλεφωνικά		80.000
Γραφική ύλη		10.000
Ένοικια		320.000
΄Ασφάλιστρα		112.000
Φόροι		60.000
Διάφορα		50.000
Ύλικά		1.000.000

Έπιμερισμός Γενικών Έξόδων περιόδου

Ο λογαριασμός ομαδοποιημένων εξόδων διαφέρει από τον περιληπτικό λογαριασμό.

Ο περιληπτικός λογαριασμός περιλαμβάνει όλα τα ποσά των ειδικών, στους ό-

* Τα έξοδα της υπηρεσίας εφοδιασμού συμπεριλαμβάνονται στα έξοδα παραγωγής, ενώ της χρηματοοικονομικής στα Διοικήσεως.

ποίους αναλύεται, λόγω της παράλληλης λειτουργίας περιληπτικού και ειδικών. Από την παράλληλη αυτή λειτουργία πηγάζει και η αριθμητική συμφωνία: Το άθροισμα χρεώσεων, πιστώσεων, υπόλοιπων, των ειδικών ίσονται αντίστοιχα με χρέωση, πίστωση, υπόλοιπο περιληπτικού.

Ο λογαριασμός όμαδοποιήσεως περιλαμβάνει ποσά από διάφορους λογαριασμούς εξόδων.

Όρισμένα λογιστήρια όμως, αντί να τηρούν λογαριασμούς κατά είδος εξόδων και να προβαίνουν στη διαδικασία όμαδοποιήσεως με την κατάρτιση του Φ.Ε.Ε. στο τέλος της περιόδου, όποτε δημιουργούνται οι λογαριασμοί εξόδων των λειτουργιών (όμαδοποιήσεως) με τη βάση του Φ.Ε.Ε., ήμερολογιακή έγγραφη, έργάζονται ως εξής:

- Λειτουργούν από την αρχή της χρήσεως ένα λογαριασμό εξόδων για κάθε λειτουργία, τόν όποιο τηρούν ως πρωτοβάθμιο περιληπτικό, πού αναλύεται σε ειδικούς κατά είδος εξόδου.
- Κάθε περιληπτικός ένημερώνεται με τίς συγκεντρωτικές έγγραφές στο τέλος της περιόδου, ένw οι ειδικοί τους, καθημερινά ή από τά 'Αναλυτικά 'Ημερολόγια ή από τά δικαιολογητικά των έγγραφών. Μέ τόν τρόπο αυτό θά λειτουργήσουν οι περιληπτικοί «'Εξοδα παραγωγής» ή «Βιομηχανικά έξοδα», «'Εξοδα Διοικήσεως», «'Εξοδα Διαθέσεως», «Χρηματοοικονομικά 'Εξοδα» χωρίς να άποκλείεται, στίς μεγάλες έπιχειρήσεις, ή λειτουργία και άλλων, π.χ. «'Εξοδα ύπηρεσίας 'Αγορών», «ύπηρεσίας 'Αποθηκών» κ.ά.

Ο περιληπτικός λογαριασμός 'Εξοδα Παραγωγής θά αναλυθεί στην περίπτωση αυτή στους ειδικούς:

- Μισθοί
- Έμμεσα ήμερομίσθια
- Βοηθητικά ύλικά
- Καύσιμα
- Θέρμανση
- Φωτισμός
- Τηλεφωνικά — Τηλεγραφικά — TELEX
- Άποσβέσεις
- Άσφάλιστρα
- Φόροι, Τέλη κ.ά.

Κατά ανάλογο τρόπο θά αναλυθούν και οι άλλοι περιληπτικοί λογαριασμοί.

Έτσι από τη στιγμή της δημιουργίας του εξόδου γίνεται ή ανάλυση και ή εξειδίκευση του κατά λειτουργία και κατά είδος μέσα στη λειτουργία.

ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
ΜΗΝΑΣ...

Λογαριασμοί	Ποσά	Βάση επιμερισμού	Λειτουργίες				
			Έφθο.	Παραγωγή	Διοίκηση	Χρηματοοικονομικά	Διάθεση
Μισθοί	1.180.000	Μισθοδοτικές καταστάσεις	30.000	50.000	500.000	—	600.000
Ήμερομίσθια	810.000	Καταστ. ήμερομισθίων	10.000	800.000	—	—	—
Υλικά	550.000	Δελτία εξαγωγής	—	500.000	—	—	50.000
Ένοικια	400.000	μ ²	—	—	100.000	—	300.000
Φωτισμός	45.000	μ ³	5.000	20.000	5.000	—	15.000
Αποσβ. κτιρ.	42.000	Άξια κτήσ. έγκατ.	2.000	40.000	4.000	—	—
Αποσβ. μηχ.	254.000	Άξια κτήσ. μηχαν.	—	250.000	—	—	—
Κάυσια	100.000	Δελτία εξαγωγής	—	100.000	3.000	—	—
Ασφάλιστρα	100.000	Άσφαλ'ρια συμβόλαια	10.000	60.000	20.000	—	27.000
Φόροι	160.000	Αποδεικτικά	10.000	50.000	10.000	—	80.000
Τηλέφωνα	23.000	Λογαριασμοί ΟΤΕ	2.500	3.000	—	—	7.500
Υλικά καθ.	9.000	Δελτ. εξαγωγής	1.000	5.000	1.000	—	2.000
Δαφνημ.	50.000	Τιμολ. διαφημιστών	—	—	—	—	50.000
Τόκοι	70.000	Ειδικό έξοδο	—	—	—	70.000	—
Τραπεζ. έξοδα	30.000	Ειδικό έξοδο	—	—	—	30.000	—
Προεξόφλ.	40.000	Ειδικό έξοδο	—	—	—	40.000	—
Προμήθειες	20.000	Ειδικό έξοδο	—	—	—	20.000	—
Υδρεύση	10.000	Λογαρ. Ε.Ε.Υ.	1.000	7.000	500	—	1.500
	3.893.000		71.500*	1.885.000	643.500	160.000	1.133.000
			↗	65.000	—	—	6.500
				1.950.000	643.500	160.000	1.139.500

* Τά έξοδα της υπηρεσίας εφόδιασμού, αφού έγιναν γνωστά, επανεπιμερίστηκαν στις λειτουργίες Παραγωγή και Διάθεση, των οποίων αποτελούν κοινά έξοδα με βάση την αξία των υλικών που χορηγήθηκαν στην κάθε μία.

1.7 Ασκήσεις.

1) Νά συμπληρωθεί τό παρακάτω Φ.Ε.Ε.

Είδος εξόδου	Ποσό	Λειτουργίες			
		Έφοδιασμός	Κατεργασία	Διοίκηση	Διάθεση
Άποσβέσεις	280.000	2	: 18	: 6	: 2
Ένοικια	160.000	4	: 8	: 2	: 2
Ρεύμα	80.000	4.000	Υπόλοιπο	—	—
Βοηθητικά υλικά	60.000	2	: 36	: 10	: 12
Έμμεσα ήμερομίσθια	48.000	3	: 10	: 1	: 2
Φόροι καί τέλη	120.000	10.000	25.000	50.000	Υπόλοιπο
Διάφορα έξοδα	140.000	—	—	50.000	Υπόλοιπο

2) Δίνεται ο παρακάτω πίνακας Έξόδων κατά είδος καί ζητείται:

- α) Η κατάρτιση τοῦ Φ.Ε. Έξόδων στίς λειτουργίες.
 β) Η λογιστική έγγραφη ὁμαδοποιήσεως.
 γ) Τό ἀνοιγμα τῶν λογαριασμῶν Έξόδων τῶν λειτουργιῶν.

A/A	Είδος εξόδου	Ποσό	Βάσεις ἐπιμερισμοῦ	Έφοδια- σμός	Παρα- γωγή	Διοί- κηση	Διάθε- ση
1	Έμμεσα ήμερομίσθια	500.000	Μισθοδοτ. καταστάσεις	2	4,6	—	2
2	Μισθοί	1.200.000	Μισθοδοτ. καταστάσεις	1	2	6	3
4	Ένοικια	360.000	Μισθωτήρια συμβόλαια	—	—	1	2
4	Άποσβέσεις	400.000	Άξια κτήσεως παγίων	0,5	39,5	—	—
5	Συντήρηση — Έπισκευή	50.000	Κατ' ἐκτίμηση	1	8	—	1
6	Θέρμανση	140.000	μ ³ χώρων	2	7	2	3
7	Άσφάλιστρα	150.000	Άσφαλισθείσα αξία	2	10	1	2
8	Φωτισμός	60.000	Λογ/σμοί ΔΕΗ	0,5	4	0,5	1
9	Τηλεφωνικά	250.000	Λογ/σμοί ΟΤΕ	1	1	1	2
10	Διάφορα υλικά	300.000	Δελτία έξαγωγής	—	2,7	0,1	0,2
11	Υλικά συσκευασίας	150.000	Δελτία έξαγωγής	—	5	—	10
12	Φόροι — Τέλη	90.000	Άποδεικτικά	2	5	1	1
13	Διάφορα έξοδα	50.000	Κατ' ἐκτίμηση	0,5	3	0,5	1
		3.700.000					

3) Δίνονται τά παρακάτω στοιχεία σέ πίνακα καί ζητείται νά γίνει ο ἐπιμερισμός τῶν εξόδων καί ἡ λογιστική έγγραφη ὁμαδοποιήσεως.

Α/Α	Είδος εξόδου	Ποσό	Δείκτης έπιμερισμού *	Λειτουργίες			
				Έφοδια- σμός	Παρα- γωγή	Διοί- κηση	Διάθε- ση
1	Διάφορα ύλικά	200.000	...0 : 16 : 1 : 3				
2	Έμμεσα ήμερομίσθια	180.000	...1 : 8 : 0 : 0				
3	Μισθοί	800.000	...1 : 2 : 8 : 5				
4	Έργοδοτικές εισφορές	170.000	... 1 : 2 : 8 : 5				
5	Άποσβέσεις	300.000	... 0,5 : 29 : 0,5 : 0				
6	Συντήρηση και έπισκευές	60.000	... 0 : 5 : 0,5 : 0,5				
7	Έξοδα καθαριότητας	50.000	... 1 : 6 : 1 : 2				
8	Φωτισμός	40.000	... 0,5 : 5 : 1 : 1,5				
9	Θέρμανση	100.000	... 0,5 : 5 : 1 : 1,5				
10	Τηλεφων., Ταχυδρ., TELEX	50.000	... 0,5 : 1 : 2 : 1,5				
11	Άσφάλιστρα	30.000	... 1 : 4 : 0 : 1				
12	Φόροι και τέλη	25.000	... 1 : 2 : 1 : 1				
13	Ένοίκια	150.000	... 0 : 0 : 1 : 2				
14	Διάφορα έξοδα	145.000 *	... 0,5 : 3 : 0,5 : 1				
		2.300.000					

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΠΕΡΙ ΚΟΣΤΟΥΣ

2.1 Έννοια.

Όταν μιλούμε για κόστος, εννοούμε τη συνολική δαπάνη για υλικά ή αύλα αγαθά και υπηρεσίες, που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Όμως, κοστολογούμενη μονάδα, εκτός από τη μονάδα του προϊόντος, μπορεί να είναι οποιοδήποτε ποσοτικό μέγεθος της έκμεταλλεύσεως όπως:

- Η ώρα λειτουργίας των μηχανών του εργοστασίου (πόσο κόστισε μία ώρα λειτουργίας των μηχανών).
- Η ώρα απασχολήσεως των εργατών.
- Μία έσωτερική ή έξωτερική παραγγελία (π.χ. κατασκευή 100 θρανίων).
- Μία μονάδα μετρήσεως ενός ενδιάμεσου, ημικατεργασμένου προϊόντος (π.χ. ενός ξύλινου πλαισίου καναπέ) κλπ.

Διευκρινίζεται ότι, στη λογιστική πρακτική, ο όρος «κόστος» δεν χρησιμοποιείται μόνο με την πάρα πάνω έννοια. Συνήθως συνοδεύεται από ένα προσδιορισμό, που διευκρινίζει τη συγκεκριμένη έννοιά του. Γίνεται λόγος π.χ. για «τό κόστος υλικών», για «τό κόστος των εργατικών», για «τό κόστος της λογιστικής περιόδου», για «τό κόστος μιας λειτουργίας» κλπ.

2.2 Τά στοιχεία του κόστους.

2.2.1 Τό πρόβλημα της δομής του κόστους.

Η έρευνα της κοστολογήσεως αντιμετωπίζει το σοβαρό πρόβλημα της δομής του κόστους. Πιο συγκεκριμένα το πρόβλημα είναι «ποιά στοιχεία συνιστούν τό κόστος της μονάδας του προϊόντος» και είναι συνυφασμένο και με τό πρόβλημα του τρόπου υπολογισμού κάθε στοιχείου.

Γύρω από τό θέμα αυτό δεν υπάρχει σύμπτωση απόψεων.

2.2.2 Η οικονομική θεωρία.

Θεωρητικοί της λογιστικής, με βάση την οικονομική θεωρία, υποστηρίζουν ότι τό κόστος του προϊόντος συνθέτουν οι άμοιβές των συντελεστών της παραγωγής, που είναι ανάλογες με τη συμμετοχή κάθε συντελεστή στο παραγόμενο προϊόν.

Οι συντελεστές της παραγωγής είναι:

α) Η **Φύση**. Τό κάθε μορφής υλικό, που διατίθεται στο παραγωγικό κύκλωμα για μεταποίηση ή άνάλωση.

β) Η **Εργασία**. Η ανθρώπινη ενέργεια, που είναι απαραίτητη για τη διεξαγωγή

του παραγωγικού κυκλώματος (χειρωνακτική, χειρισμός μηχανών, έποπτεία, επιστημονική κλπ.).

γ) Το **Κεφάλαιο**. Όχι με την έννοια του λογιστικού όρου, αλλά με την έννοια των εξόδων παραγωγής.

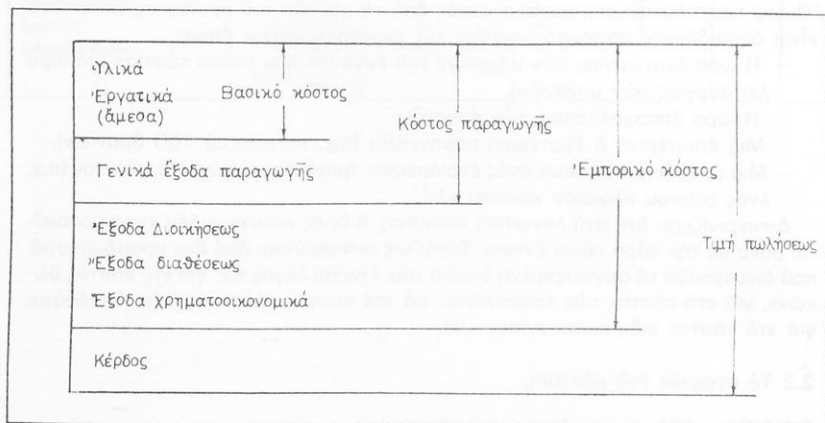
δ) Η **Διοίκηση**. Τα έξοδα της Διοικήσεως, πού η νεώτερη οικονομική θεωρία τη θεωρεί τέταρτο συντελεστή, ανεξάρτητο καί ισάξιο με τους άλλους.

Γιά την ολοκλήρωση του κόστους, όσοι στηρίζονται στην οικονομική θεωρία, προσθέτουν ακόμη στις παραπάνω άμοιβές:

ε) Τα έξοδα διαθέσεως καί

στ) τὰ χρηματοοικονομικά έξοδα.

Σύμφωνα με την άποψη αυτή τό κόστος των προϊόντων διαμορφώνεται όπως δείχνει τό σχήμα 2.2.



Σχ. 2.2

2.2.3 Η σύγχρονη έπιστημονική άποψη.

Σύμφωνα με τη σύγχρονη έπιστημονική άποψη, τό κόστος των προϊόντων περιλαμβάνει μόνο ότι δαπανάται γιά την παραγωγή τους καί τίποτε άλλο. Ειδικότερα:

- Τή δαπάνη των πρώτων ύλών, πού μεταποιούνται ή αναλώνονται γιά νά παραχθούν τά προϊόντα.
- Τή δαπάνη των άμέσων ήμερομισθίων.
- Τά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

Τά τρία αυτά στοιχεία, πού συντελούν άμεσα στή δημιουργία των προϊόντων, αποτελούν τό κόστος παραγωγής πού ονομάζεται καί «βιομηχανικό» ή «έργοστασιακό» κόστος.

Έτσι, τό κόστος τοῦ προϊόντος μετρίεται στή γέννησή του τήν ὥρα πού ἔτοιμο φεύγει ἀπό τό ἐργοστάσιο γιά τήν ἀποθήκη ἐτοιμῶν προϊόντων. Τό κόστος παραγωγῆς εἶναι ἀνεξάρτητο ἀπό ὅποιονδήποτε ἄλλο παράγοντα πού τυχόν ὑπείσρχεται στό παραγωγικό κύκλωμα (ἐξοδα Διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικά) καί προσφέρεται ἀπόλυτα γιά σύγκριση. Οἱ συγκρίσεις, πού γίνονται, εἶναι μεταξύ κόστους τῆς ἴδιας ἐπιχειρήσεως, διαφορετικῶν ὁμως περιόδων, ἢ κόστους τῆς ἴδιας περιόδου ὁμοειδῶν ἐπιχειρήσεων.

2.3 Ἀνάλυση τοῦ κόστους παραγωγῆς.

2.3.1 Ἡ ἀνάλυση τῶν πρώτων ὑλῶν.

Τό κύριο ἀντικείμενο τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως εἶναι ἡ μεταποίηση τῶν πρώτων ὑλῶν σέ ἔτοιμα προϊόντα.

Οἱ πρώτες ὕλες γεννοῦν τό τελικό προϊόν, πού συνήθως διατηρεῖ τά φυσικά τους χαρακτηριστικά (ξύλο - ἔπιπλο, μπαμπάκι - ὕφασμα, ἀτσάλι - μηχανή κλπ.) ἢ παίρνουν μέρος σέ προγραμματισμένη ἀντίδραση, ἀπό τήν ὁποία θά προκύψει προϊόν μέ διαφορετικές ιδιότητες (ποτάσα - σαποῦνι, κάρβουνο - ἠλεκτρισμός κλπ).

Ἐκεῖνο πού ἔχει μεγάλη σημασία ἀπό κοστολογική ἄποψη εἶναι ὅτι οἱ πρώτες ὕλες εἶναι ἐξοδο ἀναλογικό (παράγρ. 2.4.2). Ἡ ποσοτική τους χρησιμοποίηση (ἀνάλωση) εἶναι κατευθείαν ἀνάλογη μέ τήν ποσοτική παραγωγή. Γιά διπλάσια ποσότητα προϊόντων ἀπαιτεῖται διπλάσια ποσότητα πρώτης ὕλης, γιά τριπλάσια παραγωγή, τριπλάσια ποσότητα πρώτης ὕλης κ.ο.κ.

Ἡ καμπύλη τῆς ἀναλώσεως τῶν πρώτων ὑλῶν ἔχει τήν ἴδια ἐξέλιξη μέ τήν καμπύλη διακυμάνσεως τῆς ποσοτικῆς παραγωγῆς. Εἶναι ἀπό τά στοιχεῖα πού μποροῦν νά καθορισθοῦν κατά ποσότητα καί ἀξία καί νά ἐνσωματωθοῦν μέ ἀκρίβεια στό κόστος τῶν διαφορετικῶν προϊόντων. Γιά τούς λόγους αὐτοῦς ἡ ἀνάλωση τῶν πρώτων ὑλῶν ἔχει τό χαρακτηρισμό τοῦ ἄμεσου στοιχείου κόστους.

Ἡ δαπάνη τῶν πρώτων ὑλῶν ὑπολογίζεται μέ τήν τιμή κτήσεως (τιμή ἀγορᾶς + εἰδικά ἐξοδα ἀγορῶν).

2.3.2 Τά ἄμεσα ἡμερομίσθια.

Ἄμεσα εἶναι τά ἡμερομίσθια τῶν ἐργατῶν πού ἐνεργοῦν (συνήθως μέ τή συνεργασία μηχανημάτων) ἀπευθείας, κατά τρόπο ἄμεσο, στή μεταποίηση τῆς πρώτης ὕλης (π.χ. τορναδόρος, ὀξυγονοκολλητής καί ὅλοι οἱ ἄλλοι πού ἡ ἐργασία τους ἀναλώνεται ἀμέσως πάνω στίς πρώτες ὕλες πού μεταποιοῦνται σέ προϊόντα). Ἡ ἐργασία τῶν ἐργατῶν αὐτῆς τῆς κατηγορίας ὀνομάζεται **ἄμεση ἐργασία**.

Τά ἄμεσα ἡμερομίσθια εἶναι δυνατό νά διαχωρισθοῦν κατά προϊόν καί νά βαρύνουν ἀπευθείας τά διαφορετικά προϊόντα μέ μεγάλη ἀκρίβεια. Εἶναι, ὅπως ἡ ἀνάλωση τῶν πρώτων ὑλῶν, ἄμεσο στοιχεῖο κόστους.

Ἡ καμπύλη τῆς διακυμάνσεώς τους ἔχει τήν ἴδια ἐξέλιξη μέ τήν καμπύλη τῆς ποσοτικῆς παραγωγῆς (ἐξοδο ἀναλογικό).

2.3.3 Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα ἢ Γενικά ἐξοδα παραγωγῆς.

Οἱ ἀναλώσεις πού πραγματοποιοῦνται στήν παραγωγή καί πού δέν χαρακτηρί-

ζονται ως πρώτες ύλες ή άμεσα ήμερομίσθια, περιλαμβάνονται στα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε).

Άναλυτικότερα, στα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα περιλαμβάνονται:

- α) Τό κόστος των έμμέσων ύλικών.
- β) Τό κόστος των έμμέσων έργατικών.
- γ) Τά λοιπά έξοδα παραγωγής.

Έμμεσα ύλικά. Κατά τίς τεχνικές διαδικασίες μεταποίησης των πρώτων ύλων σέ έτοιμα προϊόντα, χρησιμοποιούνται όρισμένα ύλικά, πού είναι απαραίτητα για τή συμπλήρωση του προϊόντος, όπως: διάφορα όξέα, ηλεκτρόδια για τή συγκόλληση μετάλλων, διάφορες κόλλες, προκάκια, σπάγγοι, χαρτιά, χρωστικές ύλες κ.ά.

Τά ύλικά αυτής τής κατηγορίας όνομάζονται έμμεσα ύλικά. Είναι έμμεσο στοιχείο κόστους, έπειδή δέν είναι έφικτή ή είναι οίκονομικά άσύμφορη (λόγω τής μικρής τους αξίας) ή παρακολούθηση τής χρησιμοποίησης τους κατά προϊόν, όταν στή βιομηχανία παράγονται διάφορα (άνόμοια) προϊόντα, όπως συμβαίνει κατά κανόνα.

Έμμεσα ήμερομίσθια. Έμμεσα ήμερομίσθια αντίθετα από τά άμεσα, όνομάζονται τά ήμερομίσθια των εργατών πού δέν ένεργούν άπευθείας στίς πρώτες ύλες, αλλά συμβάλλουν κατά τρόπο έμμεσο στή διεξαγωγή τής παραγωγικής διαδικασίας. Είναι τά ήμερομίσθια των εργαζομένων, πού ή παρουσία τους κρίνεται απαραίτητη για νά μπορέσουν νά άποδώσουν οι άμεσοι έργατες. Η έργασία των εργατών αυτών όνομάζεται **έμμεση έργασία** (έμμεση έργατική δύναμη).

Σέ αυτή τήν κατηγορία υπάγεται ή έργασία των έποπτών, των συντηρητών μηχανών, των καθαριστών του έργοστασιακού χώρου, των ύπαλλήλων τής τεχνικής υπηρεσίας καί άλλων.

Η έμμεση έργασία, μιά πού εισφέρεται για όλόκληρη ταυτόχρονα τήν παραγωγή, για όλα τά προϊόντα, άποτελεί έμμεσο στοιχείο κόστους. Η άμοιβή της δέν είναι εύκολο νά διαχωρισθεί κατά προϊόν. Είναι κοινό κόστος καί γι' αυτό συμπεριλαμβάνεται στα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

Τά λοιπά έξοδα παραγωγής. Στήν κατηγορία αυτή υπάγονται τά λοιπά έξοδα, πού είναι απαραίτητα για τή λειτουργία του έργοστασιακού χώρου καί για τήν όμαλή ροή τής παραγωγής, όπως:

- Οι άποσβέσεις των μηχανών καί του κτιρίου του έργοστασίου.
- Η κινητήρια δύναμη.
- Η ύδρευση καί ό φωτισμός του έργοστασίου.
- Τά τηλεφωνικά, τηλεγραφικά, TELEX.
- Οι φόροι καί τά τέλη τής παραγωγής.
- Τά ασφάλιστρα του έργοστασίου.
- Τά γενικά έξοδα έφοδιασμού, πού θεωρούνται προέκταση του κόστους των ύλικών πού χρησιμοποιούνται στήν παραγωγή (όταν δέν κοστολογούνται ιδιαίτερω).

Ένώ τά άμεσα ύλικά καί τά άμεσα ήμερομίσθια μπορούν νά μετρηθούν καί νά διαχωρισθούν κατά προϊόν καί νά ένσωματωθούν στο κόστος των άνομοίων προϊόντων μέ άκρίβεια, ή ένσωμάτωση των Γ.Β.Ε. παρουσιάζει πρόβλημα. Τά Γ.Β.Ε. είναι κοινό κόστος καί ό ύπολογισμός τους κατά προϊόν θά γίνει κατά τρόπο έμμεσο. Η κατανομή τους δηλαδή στα άνόμοια προϊόντα θά γίνει μέ κάποια άναλογία. Μέ ένα συντελεστή, πού νά άνταποκρίνεται σέ κάποια λογική βάση, ώστε νά κατα-

στούν δεκτικά μετρήσεως. Κατά συνέπεια ή κατανομή τους στό κόστος τών προϊόντων γίνεται μέ προσέγγιση.

Η τεχνική του μερισμού τών Γ.Β.Ε. στά διάφορα τμήματα τής έκμεταλλεύσεως (κέντρα κόστους) καί ή ένσωμάτωσή τους στό κόστος τών προϊόντων, θά αναλυθεί λεπτομερέστερα σέ επόμενη παράγραφο.

Γιά νά σχηματίσμε όμως μία εικόνα πώς υπολογίζεται (έξωλογιστικά) τό κόστος παραγωγής καί κυρίως γιά νά άντιληφθούμε τή διαφορά, από πλευράς κοστολόγησεως, τών άμέσων καί έμμέσων στοιχείων, όταν παράγονται άνόμοια (μεταξύ τους) προϊόντα, παραθέτομε ένα πολύ άπλό παράδειγμα.

2.3.4 Παράδειγμα.

1) Η βιομηχανία «Α» παράγει δύο διαφορετικά προϊόντα, τό προϊόν χ καί τό προϊόν ψ από τήν ίδια πρώτη ύλη. Τά προϊόντα διαφέρουν μεταξύ τους από άποψη σχήματος, κατασκευής κλπ.

2) Σέ μία περίοδο παράχθηκαν 1000 μονάδες προϊόντος χ καί 800 μονάδες προϊόντος ψ.

3) Λογιστικά δεδομένα περιόδου:

α) Όπως προκύπτει από τά δελτία έξαγωγής ύλικών αναλώθηκαν 3000 μονάδες πρώτης ύλης γιά τό προϊόν χ καί 4000 μονάδες γιά τόν προϊόν ψ. Τό κατά μόναδα κόστος (άγοράς) τής πρώτης ύλης είναι 20 δρχ.

β) Από τίς μετρήσεις τών χρόνων άπασχολήσεως τών άμέσων έργατών (δελτία άτομικής άπασχολήσεως) διαπιστώθηκε ότι ή παραγωγή του προϊόντος χ χρειάσθηκε συνολικά 2000 τεχνικές ώρες καί 2000 βοηθητικές ενώ του ψ 2400 τεχνικές καί 2400 ώρες βοηθητικές.

Τό κόστος εργασίας άνέρχεται σέ 120 δρχ. κατά τεχνική ώρα καί 70 δρχ. κατά βοηθητική.

Τά Γ.Β.Ε. (τής περιόδου) άνήλθαν σέ 264.000 δρχ καί βαρύνουν τά προϊόντα χ καί ψ μέ συντελεστή, πού προσδιορίζεται μέ βάση τόν αριθμό τών τεχνικών ωρών.

Νά βρεθεί τό κόστος παραγωγής (τής περιόδου, κάθε προϊόντος καί τό κατά μόναδα κόστος).

Διευκρινίσεις.

Γιά τόν υπολογισμό, κατά προϊόν, τής αξίας τής πρώτης ύλης καί τών άμέσων εργατικών δέν συναντήσαμε καμία δυσκολία.

Η ποσότητα σέ μονάδες τής πρώτης ύλης, πού αναλώθηκε γιά κάθε προϊόν, υπολογίσθηκε εύκολα από τά δελτία έξαγωγής ύλικών (όπου αναφέρεται τό προϊόν, γιά τό όποιο χορηγήθηκαν).

Οι μονάδες πρώτης ύλης πολλαπλασιάσθηκαν μέ τήν τιμή μονάδας, πού είναι γνωστή από τήν καρτέλα του ύλικού, καί προσδιορίσθηκε μέ ακρίβεια ή αξία τής πρώτης ύλης κατά προϊόν.

Τό ίδιο μέ τά άμεσα εργατικά. Οι ώρες άπασχολήσεως τών έργατών κατά προϊόν, υπολογίσθηκαν από τά άτομικά δελτία άπασχολήσεως (ή από άλλο παρόμοιο έντυπο), στά όποια αναφέρεται γιά ποιο προϊόν καί πόσες ώρες τήν ήμερα άπασχολείται ό εργατής. Πολλαπλασιάσθηκαν μέ τό ώρομίσθιο καί προσδιορίσθηκε τό κατά προϊόν κόστος τής άμεσης εργασίας.

Τά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα όμως (άποσβέσεις μηχανών, συντήρηση μηχανή-

Α) Έκθεση κόστους παραγωγής περιόδου.....

Είδος κόστους	Προϊόν Χ			Προϊόν Χ			Σύνολο	
	Ποσότητα	Τ.Μ.	Άξια	Ποσότητα	Τ.Μ.	Άξια	Ποσότητα	Τ.Μ.
Πρώτη ύλη	3000	20	60.000	4000	20	80.000	7000	20
Άμεσα έργατικά								
α) Τεχνικών	2000	120	240.000	2400	120	288.000	4400	120
β) Βοηθών	2000	70	140.000	2400	70	168.000	4400	20
Γενικά Βιομ. Έξοδα	2000	60	120.000	2400	60	144.000	4400	60
Κόστος παραγωγής			560.000			680.000		

Β) Ύπολογισμός συντελεστού επιβαρύνσεως:

$$\text{Συντελεστής Γ.Β.Ε.} = \frac{\text{Γενικά Βιομ. Έξοδα (περιόδου)}}{\text{Ώρες τεχνικές (περιόδου)}} = \frac{264.000}{4400} = 60 \text{ δρχ. κατά τεχνική ώρα.}$$

$$\Gamma) \text{ Κόστος παραγωγής κατά μονάδα προϊόντος Χ} = \frac{560.000 \text{ δρχ.}}{1000 \text{ μον.}} = 560 \text{ δρχ.}$$

$$\Delta) \text{ Κόστος παραγωγής κατά μονάδα προϊόντος Ψ} = \frac{680.000}{800} = 850 \text{ δρχ.}$$

νών, φωτισμός εργοστασίου, θέρμανση, έποπτεία κλπ.), πού πραγματοποιήθηκαν γιά όλόκληρη τήν παραγωγή (καί γιά τά δύο προϊόντα πού παράχθηκαν στό ίδιο τεχνικό τμήμα), δέν ήταν εύκολο νά διαχωρισθούν κατά προϊόν.

Γιά νά τά μερίσομε, χρειάσθηκε νά χρησιμοποιήσομε κάποιο συντελεστή, πού βασίσθηκε στή σκέψη πώς τά Γ.Β.Ε. πραγματοποιούνται κατά τό χρόνο πού οί έργοζόμενοι είσφέρουν τήν εργασία τους.

Συσχετίζοντας λοιπόν τίς τεχνικές ώρες μέ τό σύνολο των Γ.Β.Ε. ύπολογίσαμε ότι σέ κάθε ώρα εργασίας αναλογούν 60 δρχ. Γ.Β.Ε. Πολλαπλασιάζοντας ύστερα τίς ώρες (τεχνικές) κάθε προϊόντος μέ τό 60 προσδιορίσαμε (αναλογικά καί κατά συνέπεια μέ κάποια προσέγγιση) τήν επιβάρυνση μέ Γ.Β.Ε. Θά μπορούσε βέβαια νά χρησιμοποιηθεί καί άλλος συντελεστής.

Τό πρόβλημα όμως του όρθολογικού μερισμού των Γ.Β.Ε. στά διαφορετικά προϊόντα θά μάς άπασχολήσει λεπτομερέστερα σέ έπόμενο κεφάλαιο.

2.3.5 Στοιχεία πού δέν συμπεριλαμβάνονται στό κόστος παραγωγής.

Στήν παράγραφο 2.2.3 αναφέρεται ότι, σύμφωνα μέ τή σύγχρονη έπιστημονική αντίληψη, στό κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνονται μόνο οί πραγματικές δαπάνες παραγωγής του.

Άναλυτικότερα, τό κόστος παραγωγής συντίθεται από τίς δαπάνες πού πραγματοποιούνται στήν παραγωγή, δηλαδή στά κύρια παραγωγικά κέντρα, καί από έκείνες πού πραγματοποιούνται στίς βοηθητικές λειτουργίες τής παραγωγής. Στίς δαπάνες παραγωγής περιλαμβάνονται καί τά έξοδα έφοδιασμού, πού θεωρούνται προέκταση του κόστους των ύλικών, πού χρησιμοποιούνται στήν παραγωγή.

Σύμφωνα μέ τήν άποψη αυτή, δέν συμπεριλαμβάνονται στό κόστος παραγωγής.

— Τά έξοδα Διοικήσεως καί διαθέσεως, ούτε αναλογία τους.

— Τά χρηματοοικονομικά έξοδα.

[Γιά τήν άπόδοση τής έννοιας των έξόδων των λειτουργιών Διοικήσεως καί διαθέσεως μόνον, έχει καθιερωθεί ή χρησιμοποίηση του όρου «λειτουργικά έξοδα» ή «έξοδα λειτουργίας», ένω γιά τά έξοδα τής παραγωγικής λειτουργίας ο όρος «έξοδα παραγωγής» ή «βιομηχανικά έξοδα».

Ο όρος «χρηματοοικονομικά έξοδα» χρησιμοποιείται έξάλλου γιά νά ύποδηλώσει τά έξοδα τής χρηματοοικονομικής λειτουργίας].

Η άποψη ότι πρέπει νά αποκλείονται τά λειτουργικά έξοδα (Διοικήσεως καί διαθέσεως) καθώς καί τά χρηματοοικονομικά από τό κόστος παραγωγής, είναι άπόλυτα έναρμονισμένη μέ τή βιομηχανική πρακτική.

Συγκεκριμένα. Οί μεγάλες βιομηχανικές επιχειρήσεις δίνουν ιδιαίτερη σημασία στήν πρακτική αντιμετώπιση των λογιστικών θεμάτων.

Στήν προσπάθειά τους λοιπόν νά κατανείμουν τά έξοδα Διοικήσεως καί διαθέσεως καί τά χρηματοοικονομικά στό κόστος παραγωγής των (άνομοίων) προϊόντων, σύμφωνα μέ τίς άπόψεις τής οικονομικής θεωρίας, συνάντησαν άξέπεραστες δυσκολίες.

Έτσι οί επιχειρήσεις αυτές γιά νά πετύχουν ακριβή έκτίμηση του κόστους καί έπομένως καί ασφαλέστερη οικονομική πορεία, ξέφυγαν από τήν άυστηρή τοποθέτηση τής οικονομικής θεωρίας, πού βλέπει τά πράγματα από καθαρά θεωρητική σκοπιά, χωρίς νά ύπείσέρχεται στό μηχανισμό του ύπολογισμού του κατά μονάδα



κόστους, και ακολουθούν τακτική απόλυτα σύμφωνη με τη σύγχρονη επιστημονική άποψη.

2.3.6 Τά έξοδα λειτουργίας.

Για τη μη ένσωμάτωση στο κόστος παραγωγής του προϊόντος των λειτουργικών εξόδων (Διοικήσεως, διαθέσεως) ή αναλογίας τους, προβάλλονται μεταξύ των άλλων και τα εξής επιχειρήματα:

α) Είναι δαπάνες άσχετες με την παραγωγική λειτουργία, δηλαδή με τη δημιουργία των προϊόντων. Κατά συνέπεια ή ένσωμάτωσή τους στο κόστος παραγωγής δεν εξυπηρετεί καμιά σκοπιμότητα.

β) Όταν παράγεται ποικιλία προϊόντων, όπως συμβαίνει κατά κανόνα, ο μερισμός τους στο κόστος των προϊόντων προσκρούει σε άξεπέραστες δυσκολίες.

Η έκλογη δηλαδή της βάσεως μερισμού θά γίνει μοιραία με κριτήρια ύποκειμενικά, αφού δεν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ των εξόδων αυτών και των παραγωγικών τμημάτων και κατά συνέπεια με κάποια δόση αυθαίρεσias.

Η αυθαίρετη αυτή βάση σίγουρα θά καταλήξει σε ανακρίβεια υπολογισμού του κατά μονάδα κόστους, που θά παραπλανήσει τη Διοίκηση της επιχειρήσεως στη λήψη αποφάσεων βασικής σημασίας για τη ζωή του οργανισμού (έσφαλμένη έμπορικη πολιτική κλπ.).

γ) Αν τό κοστολόγιο συντάσσεται, όχι στο τέλος του χρόνου, αλλά (όπως πρέπει) σε μικρότερα χρονικά διαστήματα, π.χ. κάθε μήνα, τά μηνιαία λειτουργικά έξοδα δεν είναι δυνατόν να αντιπροσωπεύουν τό 1/12 των ετησίων, γιατί πολλά από αυτά θά γίνουν γνωστά μόνο στο τέλος της λογιστικής χρήσεως μετά τη διενέργεια της απογραφής και των έγγραφων τακτοποιήσεως.

Αν λοιπόν συμπεριληφθούν στο κόστος, θά προκύψουν μεγάλοι διαφορισμοί στο μηνιαίο κόστος. Η κοστολόγηση όμως επιβάλλεται να γίνεται κάθε μήνα, γιατί είναι άπαράδεκτο να παράγονται και να πουλιούνται ένα ολοκληρο χρόνο προϊόντα (κάτω από συνθήκες ελεύθερου συναγωνισμού), χωρίς ή επιχείρηση να γνωρίζει τό πραγματοποιούμενο αποτέλεσμα, που είναι συνάρτηση του κόστους.

δ) Δεν υπάρχει για πολλά λειτουργικά έξοδα ένα όριο, ως τό όποιο να θεωρούνται «λογικά» (άνεκτά στο κόστος). Η βασική αρχή της συντηρητικότητας δεν εφαρμόζεται με τό ίδιο πνεύμα από όλες τις επιχειρήσεις με αποτέλεσμα όμοιειδείς επιχειρήσεις, του ίδιου μεγέθους και παραγωγικού δυναμικού, να εμφανίζουν διαφορετικό ύψος λειτουργικών δαπανών, έπειδή ή μία είναι συντηρητικότερη στην πραγματοποίηση λειτουργικών εξόδων από την άλλη.

Η διαφορά σε μέγεθος των εξόδων αυτών θά οδηγήσει, αν κοστολογηθούν, σε διαφορισμό του κατά μονάδα κόστους των διαφόρων επιχειρήσεων, που δεν μπορεί να στηριχθεί σε λογική βάση.

ε) Αν τά έξοδα αυτά ένσωματωθούν στο κόστος παραγωγής, ένα μέρος από αυτά θά βαρύνει τά αποθέματα και θά εμφανισθεί στον ίσολογισμό.

2.3.7 Ο λογιστικός χειρισμός των λειτουργικών εξόδων.

Τά «λειτουργικά έξοδα» με την καθιερωμένη σημασία του όρου πραγματοποιούνται από τις λειτουργίες Διοίκηση - Διάθεση.

Χαρακτηρίζονται από τό γεγονός ότι ακολουθούν μία δική τους πορεία, που έ-

πηρεάζεται από τούς χειρισμούς και τις μεθόδους της Διοικήσεως να τὰ κρατήσει σέ χαμηλά επίπεδα. Είναι δηλαδή έξοδα έλεγχόμενα.

Τὰ έξοδα αυτά δέν ένσωματώνονται στό κόστος παραγωγής, αλλά αφαιρούνται από τό μικτό κέρδος, πού είναι ή διαφορά Καθαρές Πωλήσεις - Κόστος παραγωγής πωληθέντων.

Τό μικτό κέρδος είναι ό βασικότερος συντελεστής μετρήσεως της αποδόσεως της έπιχειρήσεως.

2.3.8 Χρηματοοικονομικά έξοδα — Μισθός έπιχειρηματία.

Τὰ Χρηματοοικονομικά έξοδα, στά όποια συμπεριλαμβάνεται και ό τόκος του ίδιου κεφαλαίου, δέν πρέπει να συνυπολογίζονται, όπως και τὰ λειτουργικά έξοδα, στό κόστος, αλλά να αφαιρούνται από τό μικτό κέρδος.

Σχετικά με την ένσωμάτωση στό κόστος παραγωγής του τόκου, ύποστηρίχθηκαν από τούς θεωρητικούς της λογιστικής διάφορες άπόψεις.

Τό ίδιο συμβαίνει με την ένσωμάτωση στό κόστος της άμοιβής, της άποζημιώσεως, για την προσωπική εργασία του έπιχειρηματία, πού πρέπει να καθορίζεται, όπως προτείνουν οι ύποστηρικτές της ένσωματώσεως, με βάση τις άμοιβές πού καταβάλλονται για παρεμφερείς εργασίες.

Ό έπιχειρηματίας δέν πρέπει να θεωρείται δανειστής της έπιχειρήσεως. Ός φορέας της έπιχειρήσεως δέν έχει σκοπό του τόν τοκισμό των κεφαλαίων (τόκος ίδιου κεφαλαίου), αλλά τό κέρδος ως άνταμοιβή της συμβολής του στην παραγωγική διαδικασία. Ός άνταμοιβή του για:

- Την εργασία του (τή συμβολή του γενικά στην παραγωγική διαδικασία).
- Τή χρησιμοποίηση των κεφαλαίων του.
- Τόν κίνδυνο πού αναλαμβάνει.

Στην προηγούμενη παράγραφο αναφέρεται ότι από τό μικτό κέρδος (Καθαρές πωλήσεις - Κόστος παραγωγής πωληθέντων) αφαιρούνται τὰ λειτουργικά έξοδα (Διοικήσεως, Διαθέσεως). Ό,τι μένει μετά την έκπτωση αυτή (Μικτό κέρδος - λειτουργικά έξοδα) είναι τό λειτουργικό κέρδος πού αποτελεί τό βασικό δείκτη πού δείχνει **τί απέδωσε πραγματικά ή έπιχείρηση ως ολοκληρωμένη οικονομική μονάδα.**

Τό λειτουργικό κέρδος είναι τελείως άνεπηρέαστο από τή διάκριση των κεφαλαίων σε ίδια και ξένα και από τή μεταξύ τους αναλογία.

Όπό τό λειτουργικό κέρδος ένα μέρος θά μεταβιβασθεί σε τρίτους για τόν τόκο των κεφαλαίων τους. Τό μέρος αυτό θά τό στερηθεί φυσικά ό έπιχειρηματίας.

Όν ό έπιχειρηματίας διέθετε όλα τὰ κεφάλαια, τό λειτουργικό κέρδος, πού θά ήταν άμετάβλητο σε μέγεθος, θά περιερχόταν όλόκληρο στον ίδιο και θά είχαμε ταυτότητα έπιχειρηματικού κέρδους και αποδόσεως έπιχειρηματία.

Όστε ό τόκος και όλα τὰ χρηματοοικονομικά έξοδα αποτελούν ένα μέρος του λειτουργικού κέρδους, πού διανέμεται μεταξύ έπιχειρηματία και τρίτων και δέν άποτελούν δαπάνη για την έπιχείρηση.

Ό πραγματική τους μορφή στό έπιχειρηματικό κύκλωμα είναι «διανομή εισοδήματος».

2.3.9 Η κατάσταση έκμεταλλεύσεως.

Ύστερα από όσα αναφέρονται πάρα πάνω σχετικά με τό λογιστικό χειρισμό των εξόδων, η κατάσταση έκμεταλλεύσεως έχει τή μορφή:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ...

Πωλήσεις		820.000	
Έπιστροφές πωλ.	15.000		
Έκπτώσεις έ/πωλ.	<u>5.000</u>	<u>20.000</u>	
Καθαρές πωλήσεις		800.000	100%
Κόστος παρ. πωληθέντων			
Υλικά	150.000		
Άμ. έργατικά	120.000		
Γενικά έξοδα παραγ.	<u>110.000</u>	<u>- 380.000</u>	47,5%
Μικτό κέρδος		420.000	52,5%
Λειτουργικά έξοδα		96.000	12%
Έξοδα Διοικήσεως		<u>64.000</u>	8%
Έξοδα Διαθέσεως		160.000	20%
Σύνολο λειτουργ. εξόδων		260.000	32,5%
Λειτουργικό κέρδος			
Χρηματοοικονομικά έξοδα	25.000		
Χρηματοοικονομικά έσοδα	<u>-5.000</u>	<u>20.000</u>	2,5%
Κέρδος πρό φόρου		240.000	30%

2.4 Η διάκριση των εξόδων στην κοστολόγηση.

Τό κόστος είναι ένα σύνολο δαπανών, ένα σύνολο εξόδων.

Μεταξύ των όρων «δαπάνη» καί «έξοδο» δέν υπάρχει στή λογιστική βιβλιογραφία διαφορά άκριβώς προσδιορισμένη.

Οί περισσότεροι συγγραφείς τούς χρησιμοποιούν συνώνυμα.

Γιά τήν κατανόηση τού λογιστικού χειρισμού των διαφόρων στοιχείων τού κόστους (έξόδων) άπαραίτητη προϋπόθεση είναι μία πλήρης ενημέρωση γιά τίς διακρίσεις (των ταξινομήσεων) των εξόδων, πού γίνονται από καθαρά κοστολογική άποψη. Οί σπουδαιότερες διακρίσεις είναι οι επόμενες.

2.4.1 Άμεσα (ειδικά) – Έμμεσα (γενικά).

Άμεσα είναι όσα λογίζονται άπευθείας στόν προσωρινό (σέ μία θέση) ή τελικό (σέ ένα προϊόν) προορισμό τους.

Παράδειγμα.

Τό έξοδο (στοιχείο κόστους), άξία πρώτης ύλης, πού, όπως αναφέραμε, διαχωρίζεται κατά έργο ή προϊόν μέ εύκολο καί άκριβή ύπολογισμό, βάσει των δελτίων έξαγωγής ύλικών, καί ένσωματώνεται άπευθείας στό κόστος τού έργου (ή προϊόντος), δηλαδή στόν τελικό του προορισμό.

“Άμεσο κόστος (έξοδο) θέσεως — παραγωγικού τμήματος — είναι τό έξοδο «έμμεσα ήμερομίσθια». Τά ήμερομίσθια δηλαδή τών έμμέσων έργατών, έποπτών κλπ., πού άπασχολούνται σέ ένα παραγωγικό τμήμα καί πού βαρύνουν άπευθείας αυτό τό τμήμα (προσωρινός προορισμός), γιά νά μερισθοῦν τελικά, μαζί μέ τά άλλα έξοδα τοῦ τμήματος αὐτοῦ, στά διάφορα έργα ἢ προϊόντα (τελικός προορισμός), γιά τά όποία αποτελοῦν έμμεσα έξοδα. “Έμμεσο δηλαδή στοιχείο κόστους.

“Έμμεσα είναι όσα ύπολογίζονται μέ κάποιο συντελεστή, άφού δέν είναι δυνατόν νά διαχωρισθοῦν άκριβῶς στόν προσωρινό (στά τμήματα ἢ θέσεις) ἢ τελικό (στά προϊόντα) προορισμό τους.

Παράδειγμα.

Τό ένοίκιο τοῦ κτιρίου τοῦ εργοστασίου αποτελεί γιά τά παραγωγικά τμήματα (προσωρινός προορισμός) έμμεσο έξοδο. “Έμμεσο στοιχείο κόστους.

Τά έξοδα κάθε κύριου παραγωγικού τμήματος, έκτός από τήν άξία τών πρώτων ὑλών καί τών άμέσων ήμερομισθίων, αποτελοῦν γιά τά διάφορα έργα ἢ προϊόντα (τελικός προορισμός) έμμεσα έξοδα. “Έμμεσο στοιχείο κόστους.

Τόσο τό ένοίκιο τοῦ εργοστασίου στά τμήματα, όσο καί τά έξοδα τών τμημάτων στό κόστος τών έργων ἢ προϊόντων μερίζονται μέ ύπολογισμό, πού γίνεται μέ βάση κάποιο συντελεστή πού επιλέγεται μεταξύ περισσοτέρων, ώστε ἡ ένσωμάτωση νά γίνει μέ τή μεγαλύτερη δυνατή προσέγγιση.

Στόν ύπολογισμό αὐτόν ἡ προσέγγιση είναι αναπόφευκτη. Δέν είναι δηλαδή δυνατόν ἡ ένσωμάτωση τών έμμέσων στοιχείων κόστους (έμμέσων έξόδων) νά γίνει μέ τήν άκρίβεια πού γίνεται ἡ ένσωμάτωση τών άμέσων.

Φύση έμμεσα είναι τά έξοδα πού έχουν τά παραπάνω χαρακτηριστικά.

Θέση έμμεσα είναι εκείνα πού, ενώ από τή φύση τους είναι άμεσα (ειδικά) καί θά έπρεπε νά βαρύνουν άπευθείας συγκεκριμένο φορέα (προϊόν ἢ θέση), τά χειρίζομαστε ως έμμεσα έπειδή:

- Λείπουν οί οργανωτικές προϋποθέσεις γιά νά έξακριβωθεί γιά ποιο φορέα καί μέχρι ποιο ποσό αναλώθηκε τό έξοδο.
- Κρίνεται άσύμφορη ἡ προσπάθεια εξειδικεύσεως τῆς αναλώσεως όταν πρόκειται γιά άνάλωση άντικειμένων μικρῆς άξίας (π.χ. σπάγγοι, κόλλα, χρώματα κλπ).

Πάντως επιβάλλεται συστηματική μέριμνα γιά τήν ένσωμάτωση στό κόστος, όσο είναι δυνατόν, μεγαλύτερου άριθμοῦ άμέσων έξόδων, γιατί άν άμεσα έξοδα τά χειρίζομαστε ως έμμεσα, θά ένσωματωθοῦν στοὺς φορεῖς κόστους κατά ύπολογισμό (μέ συντελεστή) καί κατά συνέπεια, μέ κάποια δόση αὐθαίρεσας.

2.4.2 Μεταβλητά — Σταθερά — ‘Ημιμεταβλητά.

‘Η διάκριση αὐτή γίνεται μέ κριτήριο τή μεταβλητότητα τών έξόδων, όταν μεταβάλλεται ὁ όγκος τῆς παραγωγῆς.

Μεταβλητά ἢ ‘Αναλογικά. Είναι εκείνα πού μεταβάλλονται σύμμετρα καί όμόρροπα πρὸς τίς μεταβολές τοῦ όγκου τῆς παραγωγῆς (έξοδα όγκου παραγωγῆς).

Μιά αύξηση δηλαδή τῆς ποσοτικῆς παραγωγῆς συνεπάγεται μιά αντίστοιχη αύξηση τών έξόδων αὐτών καί αντίστροφα.

“Αν ἡ παραγωγή σταματήσει γιά ένα διάστημα, δέν θά ὑπάρχουν γιά τό ίδιο διάστημα μεταβλητά έξοδα. Τά έξοδα αὐτά παρουσιάζουν πλήρη έλαστικότητα. “Ανα-

λογικά έξοδα είναι ή ανάλωση τών πρώτων ύλῶν, ή κινητήρια δύναμη, τά ἄμεσα ἐργατικά κλπ.

Σταθερά ἔξοδα εἶναι ἐκεῖνα πού δέν ἐπηρεάζονται ἀπό τίς διακυμάνσεις τοῦ ὄγκου τῆς παραγωγῆς* (ἀκόμη καί ἀπό τό σταμάτημα τῆς παραγωγῆς). Παραμένουν δηλαδή σταθερά στό σύνολό τους καί παρουσιάζουν πλήρη ἀνελαστικότητα.

Τά ἔξοδα αὐτά ἐξαρτῶνται ἀπό τόν παράγοντα χρόνο καί γι' αὐτό καλοῦνται καί χρονικά ἔξοδα. Τέτοια εἶναι τά ἐνοίκια, οἱ μισθοί, οἱ ἀποσβέσεις κτιρίων κλπ. Τά ἔξοδα αὐτά εἶναι ἀναγκαῖα γιά τή δραστηριοποίηση τῆς παραγωγῆς σέ ὁποιοδήποτε βαθμό. Ἐνῶ ὅμως παραμένουν στό σύνολό τους σταθερά, ή ἐπιβάρυνση πού προξενοῦν στό κατά μονάδα κόστος διαφέρει στούς διαφορετικούς βαθμούς δραστηριότητος.

Παράδειγμα.

Βαθμός δραστηριότητος (μονάδες) **10.000** **11.000** **12.000**

Σταθερά ἔξοδα

Ἐπίβλεψη	90.000	90.000	90.000
Ἀπόσβεση κτιρίων ἐργοστασίου	54.000	54.000	54.000
Φόροι παραγωγῆς	30.000	30.000	30.000
Ἀσφάλιστρα παραγωγῆς	24.000	24.000	24.000
Φωτισμός ἐργοστασίου	<u>33.000</u>	<u>33.000</u>	<u>33.000</u>
Σύνολο σταθερῶν ἐξόδων	<u>231.000</u>	<u>231.000</u>	<u>231.000</u>
Κόστος κατά μονάδα προϊόντος	<u>23,10</u>	<u>21,00</u>	<u>19,25</u>

Ἡμιμεταβλητά. Τά ἡμιμεταβλητά ἔξοδα ἔχουν διπλό χαρακτήρα. Ἀποτελοῦνται ἀπό σταθερό καί μεταβλητό μέρος. Εἶναι ἔξοδα σύνθετα.

Ὁ σύνθετος χαρακτήρας τους ὀφείλεται στό ἑξῆς: Προκειμένου νά ἐξασφαλισθεῖ ἕνα *minimum* παραγωγῆς χρειάζονται ὀρισμένα ἔξοδα σταθεροῦ ὕψους. Μέ τήν αὔξηση ὅμως τοῦ βαθμοῦ δραστηριότητος τά ἔξοδα αὐτά αὐξάνουν.

Στήν κατηγορία αὕτη ἀνήκουν τά τηλεφωνικά, οἱ μικροπρομήθειες, τά ἔξοδα συντηρήσεως κλπ. Τό σταθερό καί μεταβλητό μέρος τῶν ἐξόδων αὐτῶν μπορεῖ νά μετρηθεῖ μέ κατάλληλες μεθόδους.

2.4.3 Πραγματοποιημένα — Προκαθορισμένα.

Μέ κριτήριο τό χρονικό σημεῖο ὑπολογισμοῦ τῶν ἐξόδων διακρίνομε:

Πραγματοποιημένα. Ἐκεῖνα πού ὁ ὑπολογισμός τους καί ή ἐνσωμάτωσή τους στό κόστος γίνεται μετά τήν πραγματοποιίησή τους μέ βάση ἀπολογιστικά δεδομένα. Τό κόστος, πού διαμορφώνεται ἀπό πραγματοποιημένα ἔξοδα, ὀνομάζεται **ἱστορικό κόστος**.

Προκαθορισμένα. Ὑπολογίζονται προτοῦ νά ἀρχίσει ή παραγωγή τοῦ προϊόντος. Ἡ προὑπολογιστική ἐκτίμηση γίνεται γιά ὅλα τά ἔξοδα, γιά ὅλα τά στοιχεῖα τοῦ κόστους, πρώτες ὕλες, ἡμερομίσθια καί Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα. Ἀκόμη καί γιά

* Φυσικά μέσα σέ ὀρισμένα περιθώρια δραστηριότητος, π.χ. ἀπό 0 - 15.000 μονάδες. Ὑπέρβαση τοῦ κλιμακίου τῶν 15.000 μονάδων μπορεῖ νά ἀνεβάσει τά σταθερά ἔξοδα σέ ἄλλο ἐπίπεδο.

στοιχεία που δέν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος (έξοδα πωλήσεων κλπ.), αλλά που παίζουν ρόλο στον προσδιορισμό του πιθανού αποτελέσματος. Όταν το κόστος προϋπολογίζεται, ονομάζεται **προϋπολογιστικό** ή **έκτιμηθέν** κόστος.

2.4.4 Κοστολογίσμα – μή κοστολογίσμα.

Κοστολογίσμα είναι τα προσδιοριστικά κόστους. Έκείνα που, όπως αναφέρεται στα προηγούμενα, αναλώνονται στην παραγωγική λειτουργία για τη δημιουργία προϊόντων.

Μή κοστολογίσμα είναι:

- Όσα δέν θεωρούνται, λόγω της φύσεώς τους, προσδιοριστικά κόστους, π.χ. τα χρηματοοικονομικά.
- Τό μέρος μόνο τών κοστολογησίμων, που διαμορφώθηκε σέ ύψος που ξεπερνά τό θεωρούμενο ως κανονικό, π.χ. φθορές παγίων στοιχείων που οφείλονται σέ αμέλεια.

2.4.5 Έλέγξιμα – μή έλέγξιμα.

Έλέγξιμα είναι τά έξοδα που ή διακύμανσή τους εξαρτάται, κατά κάποιο τρόπο, από τήν ικανότητα καί τούς χειρισμούς τών υπευθύνων όργάνων, π.χ. τά έξοδα προβολής κ.ά.

Μή έλέγξιμα είναι εκείνα που ή πορεία τους εξελίσσεται ανεπηρέαστη, όπως οί χρονικές αποσβέσεις, οί φόροι κ.ά.

2.4.6 Δεδουλευμένα – μή δεδουλευμένα.

Δεδουλευμένο είναι τό έξοδο όταν έχει ολόκληρο αναλωθεί μέσα στην περίοδο, χωρίς νά ενδιαφέρει αν έχει εξοφληθεί ή όχι.

Μή δεδουλευμένο είναι τό έξοδο που δέν αφορά τή θεωρούμενη περίοδο.

Παράδειγμα.

Τήν πρώτη Δεκεμβρίου πληρώθηκε τό ένοίκιο εργοστασίου τών μηνών Δεκεμβρίου - Ιανουαρίου (επόμενου χρόνου) μήνες $2 \times 30.000 = 60.000$ δρχ. Στην 31/12 τό έξοδο αυτό είναι δεδουλευμένο κατά τό ήμισυ (οί 30.000 δρχ.). Κατά τό 1/2 (30.000) είναι μή δεδουλευμένο (ας έχει πληρωθεί) καί δέν πρέπει νά βαρύνει τό Δεκέμβριο αλλά τόν Ιανουάριο.

Οί όφειλόμενοι φόροι του Δεκεμβρίου δρχ. 10.000 είναι έξοδο δεδουλευμένο στίς 31 Δεκεμβρίου καί πρέπει νά βαρύνουν τό μήνα αυτόν καί ας μήν έχουν πληρωθεί ως τότε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ

3.1 Έμπορική λογιστική — Βιομηχανική λογιστική.

Στήν παράγραφο 1.2 (σύγκριση βιομηχανικής - έμπορικής επιχείρησης) αναφέρεται ότι, ενώ η έμπορική επιχείρηση αγοράζει και πουλά αγαθά (άμεσης ή έμμεσης καταναλώσεως) με σκοπό τό κέρδος, χωρίς όμως να προβαίνει σε καμία ουσιαστική αλλαγή τους, η βιομηχανική επιχείρηση αγοράζει πρώτες ύλες, τις οποίες μεταποιεί (ή ίδια) σε έτοιμα προϊόντα που πουλά για να κερδίσει.

“Ωστε και η βιομηχανική επιχείρηση άσκει έμπορική λειτουργία άφοϋ:

- Αγοράζει πρώτες ύλες (για μεταποίηση).
- Αγοράζει διάφορα βοηθητικά της μεταποίησεως υλικά.
- Διακανονίζει τις πιό πάνω αγορές.
- Διενεργεί πληρωμές των διαφόρων έξόδων του παραγωγικού κυκλώματος.
- Πουλά τά έτοιμα προϊόντα που η ίδια παράγει.
- Εισπράττει την άξια των προϊόντων που πουλά.
- Συναλλάσσεται με τις τράπεζες κλπ.

Κατά συνέπεια η λογιστική της βιομηχανικής επιχείρησης, όπως άκριβώς και της έμπορικής, είναι υποχρεωμένη να καταγράψει στά άρμόδια όργανα (έντυπα, βιβλία, λογαριασμούς, σύμφωνα με τό έφαρμοζόμενο λογιστικό σύστημα κλασικό, συγκεντρωτικό κλπ.) όλες τις συναλλαγές της, όλα δηλαδή τά γεγονότα που συνθέτουν την έμπορική της δραστηριότητα.

“Όμως η βιομηχανική επιχείρηση, εκτός από την έμπορική δραστηριότητα, άσκει και δραστηριότητα τεχνική. Κατά συνέπεια η βιομηχανική λογιστική δέν περιορίζεται, όπως η έμπορική λογιστική, στην παρακολούθηση των συναλλαγών, δηλαδή των πράξεων έμπορικού χαρακτήρα και στη σύνταξη μηνιαίων οικονομικών καταστάσεων και έτήσιου ισολογισμού, που συνοδεύεται και από την άνάλυση του έτήσιου αποτελέσματος, αλλά έχει και άλλα σπουδαία καθήκοντα. Κύριο καθήκον της π.χ. άποτελεί και η παρακολούθηση της έσωτερικής ροής των αξιών, που δεσμεύονται για τή δημιουργία των προϊόντων.

‘Ο προσδιορισμός του κόστους των πωλήσεων των έμπορευμάτων από μία έμπορική επιχείρηση είναι εύκολη υπόθεση, άρκεί να εφαρμοσθεί ό τύπος κόστος πωληθέντων = Άρχ. άπόθεμα + Άγορές — Τελικό άπόθεμα. Άντίθετα ό προσδιορισμός του κόστους των προϊόντων, που η ίδια βιομηχανική επιχείρηση παράγει, είναι θέμα δύσκολο, γιατί στό κόστος των πρώτων υλών που μπορεί να προσδιορισθεί, με τόν παραπάνω τύπο πρέπει να συνυπολογισθεί και τό κόστος των άμέσων ήμερομισθίων και όλα τά Γενικά Έξοδα που είναι άπαραίτητα για τή διεξαγωγή του

παραγωγικού κυκλώματος. Τό πρόβλημα γίνεται συνθετότερο, όταν παράγονται περισσότερα προϊόντα σέ διάφορα στάδια κατεργασίας.

Ἡ λογιστική τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως, παράλληλα μέ τήν παρακολούθηση τῆς συναλλακτικῆς κινήσεως καί τή σύνταξη τῶν ἐτήσιων οἰκονομικῶν καταστάσεων, πού παλιότερα ἀποτελοῦσαν τίς μοναδικές τῆς ἴσως φροντίδες, προβαίνει στή σχολαστική παρακολούθηση τῆς ἐσωτερικῆς πορείας τῶν ἀξιών, πού δεσμεύονται, καί στόν προσδιορισμό τοῦ κόστους καί παρέχει στοιχεῖα χρήσιμα γιά τήν ἀσκηση ἀποτελεσματικοῦ ἐλέγχου στίς ἀναλώσεις.

Μέ τόν τρόπο αὐτό συμβάλλει στήν ἐλαχιστοποίηση τοῦ κόστους (σέ ὅλα τά στάδια τῆς παραγωγῆς), στήν αὔξηση δηλαδή τῆς παραγωγικότητας, πού τά τελευταῖα χρόνια προσελκύει τόσο πολύ τό ἐνδιαφέρον, ὄχι μόνο τῶν βιομηχανιῶν, ἀλλά καί τῶν κυβερνήσεων λόγω τῆς ιδιαίτερῆς τῆς κοινωνικῆς σημασίας.

Εἶναι προφανές λοιπόν πώς τό λογιστικό σχέδιο τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως δέν μπορεῖ νά ταυτίζεται μέ τό λογιστικό σχέδιο τῆς ἐμπορικῆς ἐπιχειρήσεως.

3.2 Ὁ καταμερισμός τῆς λογιστικῆς ἐργασίας στή βιομηχανική ἐπιχείρηση.

Ἡ διάκριση τῶν λογιστικῶν γεγονότων σέ ἐξωτερικά (συναλλακτικοῦ χαρακτήρα) καί ἐσωτερικά (βιομηχανικοῦ χαρακτήρα) ἔχει ιδιαίτερη σημασία ἀπό πλευρᾶς λογιστικῆς ὁργανώσεως.

Εἰδικότερα ὁ καταμερισμός τῆς λογιστικῆς ἐργασίας γίνεται ἔτσι, ὥστε ἡ παρακολούθηση τῶν κοστολογικῶν διαδικασιῶν νά ἀνατίθεται σέ εἰδικό τμήμα τοῦ λογιστηρίου, πού μέ τή συνεργασία τῆς ὑπηρεσίας τῆς λογιστικῆς τῶν συναλλαγῶν ἤ, ὅπως ἀλλιῶς λέγεται, τῆς χρηματοοικονομικῆς λογιστικῆς, νά διεκπεραιώνει τό πρωταρχικῆς σημασίας ἔργο του, πού ἀποτελεῖται κυρίως ἀπό:

- Τήν καταχώριση τῶν ἐγγραφῶν τῶν σχετικῶν μέ τίς ἀναλώσεις τῶν ὑλικῶν, ἐργατικῶν καί Γενικῶν Βιομηχανικῶν Ἐξόδων.
- Τή σύνταξη καί ἀνάλυση τῶν ἐκθέσεων κόστους.
- Τή σύνταξη προϋπολογισμοῦ παραγωγῆς.
- Τή σύνταξη ἀπολογιστικῶν καταστάσεων καί τή σύγκρισή τους μέ τά προϋπολογιστικά δεδομένα καθὼς καί τή μελέτη τῶν ἀποκλίσεων τους.
- Τή μελέτη τῶν ἐπιδράσεων, πού ἀσκοῦνται ἀπό τίς μεταβολές τοῦ ὄγκου παραγωγῆς.
- Τήν παροχή στατιστικῶν στοιχείων κ.ἄ.

3.3 Ἡ σύνδεση τῶν λογιστικῶν ἐγγράφων τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως σέ ἐνιαῖο σύνολο.

Ἡ σημασία τοῦ λογιστικοῦ ἔργου, πού συντελεῖται στό ἀρμόδιο γιά θέματα κόστους λογιστικό τμήμα τοῦ λογιστηρίου βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως, εἶναι σημαντική.

Γιά τό λόγο αὐτό ὑποστηρίχθηκε ὅτι οἱ τάξεις τῶν λογαριασμῶν, πού προβλέπονται γιά νά ἐξυπηρετοῦν τό ἐσωτερικό κύκλωμα, πρέπει νά ἀνεξαρτητοποιηθοῦν τελείως ἀπό τίς τάξεις τῶν λογαριασμῶν, πού χρησιμοποιοῦνται γιά τήν ἐξυπηρέτηση τῶν συναλλακτικῶν πράξεων, καί νά ἀποτελέσουν ξεχωριστή λογιστική, τή λογιστική τῆς ἐκμεταλλεύσεως ἢ ἐσωτερική λογιστική, ἡ ὁποία νά ἀνοίγει καί νά κλείνει αὐτοτελῶς.

Ἡ τήρηση ὅμως δύο ἀνεξαρτήτων «λογιστικῶν» ὄχι μόνο δέν κρίνεται ἀπαραίτητη, ἀλλά δημιουργεῖ καί τήν ὑπόνοια πὺς τὰ λογιστικά στοιχεῖα, πού θέτονται στή διάθεση τῆς Διοικήσεως, μπορεῖ νά μὴν εἶναι ἀκριβή, ἀφοῦ προέρχονται ἀπὸ δύο διαφορετικές πηγές καὶ δέν ἔχουν ὑπαχθεῖ σέ ἕλεγχο.

Τόσο οἱ ἐγγραφές, πού προκύπτουν ἀπὸ τίς συναλλακτικές πράξεις, ὅσο καὶ οἱ ἐγγραφές, πού προκύπτουν ἀπὸ τίς τεχνικές διαδικασίες, πρέπει νά συνδέονται σταθερά μεταξύ τους ἔτσι, ὥστε νά συνιστοῦν ἐνιαῖο σύνολο ἐγγραφῶν, δηλαδή τήν ἐνιαία λογιστική τῆς βιομηχανικῆς μονάδας.

Τὰ δύο μέρη αὐτοῦ τοῦ συνόλου ἀντλοῦν τὸ ὑλικό τους ἀπὸ τήν ἴδια πηγή (τὴν ἐνιαία λογιστική) μόνο πού τὸ ἀξιοποιοῦν κατὰ διαφορετικό τρόπο.

Σημείωση.

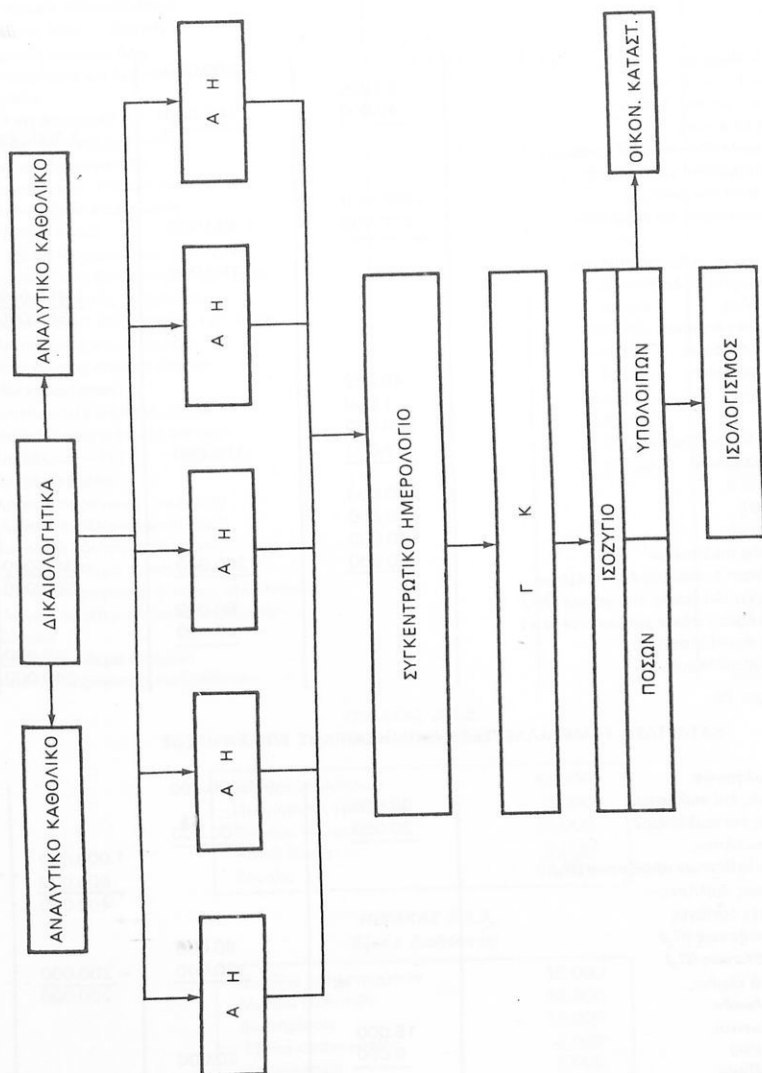
Σέ προηγούμενες τάξεις διδάσκονται οἱ γενικές ἀρχές τῆς λογιστικῆς, μέ πεδίο ἐφαρμογῶν τήν ἐμπορική ἐπιχείρηση, πού προσφέρεται περισσότερο ἀπὸ κάθε ἄλλη γιὰ τήν κατανόησή τους. Στίς ἴδιες τάξεις ἐξετάζονται διεξοδικά καὶ τὰ διάφορα συστήματα ἐγγραφῶν. Ἀπὸ τὰ συστήματα αὐτὰ ἐκεῖνο πού ταιριάζει περισσότερο στήν πρακτική παρουσίαση τῶν λογιστικῶν γεγονότων τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως, καὶ γι' αὐτὸ ἄλλωστε εἶναι πολὺ διαδεδομένο, εἶναι τὸ συγκεντρωτικὸ σύστημα ἢ ἀναλυτικὸ συνθετικὸ σύστημα.

Σύμφωνα μέ τὸ σύστημα αὐτὸ ἡ λογιστικὴ ἐργασία διεξάγεται μέ τήν ἐξῆς σειρά:

- Τὰ λογιστικά γεγονότα, πού ἀποδεικνύονται ἀπὸ τὰ δικαιολογητικά, ἐγγράφονται κατὰ χρονολογικὴ σειρά στὰ ἀναλυτικά ἡμερολόγια.
- Ἀπὸ τὰ ἀναλυτικά ἡμερολόγια ἢ καὶ ἀπευθείας ἀπὸ τὰ δικαιολογητικά, ἐνημερώνονται, τήν ἴδια μέρα, τὰ εἰδικὰ καθολικά.

Ἀκόμη εἶναι δυνατὴ ἡ ταυτόχρονη ἐνημέρωση εἰδικοῦ λογαριασμοῦ καὶ ἀναλυτικοῦ ἡμερολογίου. Αὐτὸ γίνεται ὅταν ἡ καρτέλα τοῦ εἰδικοῦ λογαριασμοῦ τοποθετηθεῖ κατάλληλα κάτω ἀπὸ τὸ ἀναλυτικὸ ἡμερολόγιο καὶ γίνεῖ ἐγγραφή μέ καρμπόν. Βέβαια, στήν περίπτωση αὐτή, θά πρέπει καὶ τὰ δύο νά εἶναι κατάλληλα γραμμογραφημένα, ὥστε μέ τήν τοποθέτηση τῆς καρτέλας νά συμπέσουν οἱ στῆλες τῶν κοινῶν στοιχείων (στήλη δικαιολογητικοῦ, ποσοῦ κλπ.).

- Στὸ τέλος τῆς περιόδου (συνήθως στὸ τέλος κάθε μήνα) τὰ σύνολα τῶν ἀναλυτικῶν ἡμερολογίων ἐγγράφονται περιληπτικά (συγκεντρωτικά) στὸ συγκεντρωτικὸ ἡμερολόγιο.
- Τὰ συγκεντρωτικά ἄρθρα μεταφέρονται ἀπὸ τὸ συγκεντρωτικὸ ἡμερολόγιο στὸ γενικὸ καθολικὸ (στοὺς γενικοὺς λογαριασμούς).
- Ἀπὸ τοὺς γενικοὺς λογαριασμούς καταρτίζονται τὰ ἰσοζύγια (ἰσοζύγια γενικῶν λογαριασμῶν).
- Τὰ ὑπόλοιπα τῶν ἰσοζυγίων τῶν γενικῶν λογαριασμῶν δίνουν τίς μηνιαῖες οἰκονομικὲς καταστάσεις. Τὰ ὑπόλοιπα τοῦ ὀριστικοῦ ἰσοζυγίου, πού συντάσσεται μετὰ τῆς διενέργειας τῶν ἐγγραφῶν τέλους χρήσεως, δίνουν τὸν ἐτήσιο ἰσολογισμό (σχ. 3.3).



Σχ. 3.3.

Ενημέρωση Αναλυτικών Καθολικών άπευθείας από τα δικαιολογητικά.

Παράδειγμα 1ο.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ

Περίοδος

Έσοδα πωλήσεων	δρχ.		2.100.000	
Έπιστροφές πωλήσεων		60.000		
Έκπτώσεις επί πωλήσεων		<u>40.000</u>	<u>- 100.000</u>	
Καθαρές πωλήσεις				2.000.000
Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων			200.000	
Άρχική απογραφή εμπορευμάτων				
Άγορές κατά την περίοδο		1.600.000		
Μείον επιστροφές και έκπτώσεις		<u>- 200.000</u>	<u>1.400.000</u>	
Σύνολο			1.600.000	
Τελική απογραφή εμπορευμάτων			<u>- 150.000</u>	
Κόστος αγοράς πωληθέντων				<u>1.450.000</u>
Μικτό κέρδος				550.000
Λειτουργικές δαπάνες				
Έξοδα Διοικήσεως				
Ένοικια γραφείων		40.000		
Άσφάλιστρα		1.000		
Μισθοί		<u>100.000</u>		
Λοιπά έξοδα Διοικήσεως		9.000	150.000	
Έξοδα πωλήσεων				
Μισθοί		120.000		
Διαφημίσεις		30.000		
Ένοικια		<u>40.000</u>		
Λοιπά έξοδα πωλήσεων		<u>10.000</u>	<u>200.000</u>	<u>- 350.000</u>
Καθαρό άποτελ. από τήν έκμετ. έμπορ.			60.000	<u>200.000</u>
Ουδέτερα έσοδα (τόκοι πιστωτικοί κλπ.)			<u>- 20.000</u>	
Ουδέτερα έξοδα (τόκοι χρεωστικοί κλπ.)				<u>40.000</u>
Ουδέτερο άποτέλεσμα				<u>240.000</u>

Παράδειγμα 2ο.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ

Έσοδα πωλήσεων		1.100.000	
Έπιστροφές επί πωλήσεων	80.000		
Έκπτώσεις επί πωλήσεων	<u>20.000</u>	<u>- 100.000</u>	
Καθαρές πωλήσεις			1.000.000
Κόστος πωληθέντων προϊόντων (Π₁)			<u>600.000</u>
Μικτό κέρδος πωλήσεων			400.000
Λειτουργικές δαπάνες			
Έξοδα Διοικήσεως (Π₂)		80.000	
Έξοδα διαθέσεως (Π₃)		<u>120.000</u>	<u>- 200.000</u>
Λειτουργικό κέρδος			<u>200.000</u>
Ουδέτερα έσοδα			
Τόκοι πιστωτικοί	15.000		
Κέρδη λαχείου	<u>5.000</u>	20.000	
Ουδέτερα έξοδα			
Τόκοι χρεωστικοί	3.500		
Τόκοι υπερημερίας	2.000		
Πρόστιμα	<u>2.000</u>		
Είσοφορές σέ έράνουσ	500	<u>- 8.000</u>	<u>12.000</u>
Καθαρό κέρδος περιόδου			<u>212.000</u>

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.3.1.**Κόστος παραγωγής πωληθέντων προϊόντων**

Ανάλωση πρώτων υλών		20.000	
Πρώτες ύλες — Αρχική απογραφή	330.000		
Αγορές πρώτων υλών	<u>— 50.000</u>	<u>280.000</u>	
Επιστροφές και έκπτώσεις αγορών		<u>300.000</u>	
Σύνολο		<u>— 100.000</u>	
Τελική απογραφή πρώτων υλών			200.000
Ανάλωση πρώτων υλών		250.000	
Άμεσα ήμερομίσθια		<u>40.000</u>	290.000
Έργοδ. είσφ. έ/αμέσων ήμερομ.			
Γενικά έξοδα παραγωγής		30.000	
Έμμεσα υλικά		20.000	
Έμμεσα ήμερομίσθια		3.500	
Έργοδοτικές εισφορές έ/έμμ. ήμερ.		12.000	
Μισθοί τεχνικής υπηρεσίας		3.500	
Έργοδ. είσφ. έπί μισθών τεχν. υπηρ.		40.000	
Αποσβέσεις μηχανημάτων		10.000	
Αποσβέσεις κτιρίων έργουστ.		5.000	
Ηλεκτροκίνηση		15.000	
Συντήρηση και έπισκ. μηχαν.		10.000	
Ασφάλιστρα τεχνικής υπηρεστ.		5.000	
Τηλέφωνα — TELEX — ταχυδρομ.		<u>6.000</u>	160.000
Διάφορα έξοδα			<u>650.000</u>
Κόστος παραγωγής περιόδου			<u>10.000</u>
Αρχικό απόθεμα ήμικατεργ.			660.000
Συνολικό κόστος παραγωγής			<u>— 50.000</u>
Τελικό απόθεμα ήμικατεργ.			610.000
Κόστος παραγωγής έτοιμων προϊόντων			<u>20.000</u>
Αρχικό απόθεμα έτοιμων προϊόντων			630.000
Σύνολο			<u>— 30.000</u>
Τελικό απόθεμα έτοιμων			<u>600.000</u>
Κόστος παραγωγής πωληθέντων			

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.3.2.**Έξοδα Διοικήσεως**

Μισθοί υπαλλήλων	40.000
Προμήθειες γραφείου	5.000
Ένοίκια γραφείων	30.000
Λοιπά έξοδα	<u>5.000</u>
Σύνολο	80.000

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.3.3.**Έξοδα Διαθέσεως**

Ένοίκια καταστημάτων	30.000
Μισθοί πωλητών	50.000
Διαφημίσεις	10.000
Έξοδα συσκευασίας	5.000
Ασφάλιστρα	5.000
Τηλεφωνικά	3.000
Θέρμανση - Φωτισμός	10.000
Λοιπά έξοδα διαθέσεως	<u>7.000</u>
	120.000

3.4 Άσκήσεις.

1. Τα παρακάτω στοιχεία άφορούν μία κοστολογική περίοδο τής βιομηχανικής έπιχειρήσεως «Α».

1. Αγορές πρώτων ύλων	δρχ.	541.250
2. Αρχικά αποθέματα:		
α) Πρώτων ύλων	δρχ.	125.000
β) Ημικατεργασμένων	—	—
γ) Έτοιμων προϊόντων	δρχ.	10.900
3. Άμεσα ήμερομίσθια	δρχ.	525.000
4. Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	δρχ.	235.350
5. Έξοδα Διοικήσεως	δρχ.	114.000
6. Έξοδα διαθέσεως	δρχ.	141.500
7. Χρηματοοικονομικά Έξοδα	δρχ.	8.500
8. Έσοδα πωλήσεων	δρχ.	1.680.000
9. Τελική άπογραφή:		
α) Πρώτων ύλων	δρχ.	75.000
β) Ημικατεργασμένα	—	—
γ) Έτοιμων προϊόντων	δρχ.	51.600

Ζητείται.

- Νά προσδιορισθεῖ τό μικτό κέρδος.
- Νά καταρτισθεῖ ἡ κατάσταση έκμεταλλεύσεως.

2. Δίνεται άπόσπασμα λογιστικών γεγονότων κοστολογικής περιόδου Μαρτίου 19... τής βιομηχανικής έπιχειρήσεως «Α».

1. Άπογραφή 1ης Μαρτίου		
α) Πρώτες ύλες	δρχ.	300.000
β) Βοηθητικά ύλικά	δρχ.	100.000
γ) Ημικατεργασμένα προϊόντα	δρχ.	120.000
δ) Έτοιμα προϊόντα	δρχ.	240.000
2. Αγορές πρώτων ύλων	δρχ.	750.000
3. Άμεσα ήμερομίσθια	δρχ.	150.000
4. Έσοδα πωλήσεων	δρχ.	2.000.000
5. Άπόσβεση μηχανημάτων	δρχ.	18.000
6. Ανάλωση έμμέσων ύλικών	δρχ.	15.000
7. Ένοικια έργοστασίου	δρχ.	30.000
8. Έποπτεία	δρχ.	18.000
9. Φώς — Θέρμανση έργοστασίου	δρχ.	21.000
10. Μισθοί τεχνικής ύπηρεσίας	δρχ.	15.000
11. Έμμεσα ήμερομίσθια	δρχ.	24.000
12. Ασφάλιστρα έργοστασίου	δρχ.	6.000
13. Άπογραφή 31ης Μαρτίου		
α) Πρώτες ύλες	δρχ.	375.000
β) Έμμεσα ύλικά	δρχ.	85.000
γ) Ημικατεργασμένα προϊόντα	δρχ.	90.000
δ) Έτοιμα προϊόντα	δρχ.	42.000

Ζητείται.

- Νά καταρτισθεῖ κατάσταση κόστους πωληθέντων.
- Νά ύπολογισθεῖ τό μικτό κέρδος.

3. Τα ακόλουθα στοιχεία άφορούν μία κοστολογική περίοδο τής βιομηχανικής έπιχειρήσεως «Α».

Ανάλωση πρώτων ύλων	δρχ.	400.000
Άμεσα ήμερομίσθια	δρχ.	300.000
Έμμεσα έργατικά	δρχ.	50.000
Ήλεκτροκίνηση – Θέρμανση – Φως	δρχ.	40.000
Άποσβέσεις	δρχ.	43.000
Συντήρηση μηχανημάτων	δρχ.	30.000
Προμήθειες εργοστασίου	δρχ.	20.000
Άρχική απογραφή ήμικατεργασμένων προϊόντων	δρχ.	90.000
Άρχική απογραφή έτοιμων προϊόντων	δρχ.	130.000
Τελική απογραφή ήμικατεργασμένων προϊόντων	δρχ.	130.000
Τελική απογραφή έτοιμων προϊόντων	δρχ.	100.000

Κατά τό διάστημα τής περιόδου συμπληρώθηκε ή κατεργασία 10.000 μονάδων προϊόντος.

Ζητείται.

Νά καταρτισθεϊ ή κατάσταση κόστους πωληθέντων τής περιόδου.

4. Τά ακόλουθα στοιχεία άφορούν μιά κοστολογική περίοδο μιάς βιομηχανικής έπιχειρήσεως «Β».

1. Άμεσα ύλικά - άρχική απογραφή	δρχ.	400.000
2. Άμεσα ύλικά - τελική απογραφή	δρχ.	350.000
3. Κόστος άγοράς (τιμή κτήσεως) άναλώσεων άμέσων ύλικών	δρχ.	1.200.000
4. Άμεσα ήμερομίσθια μηνός	δρχ.	750.000
5. Έμμεσα ύλικά	δρχ.	100.000
6. Έμμεσα έργατικά	δρχ.	90.000
7. Έποπτεία εργοστασίου	δρχ.	80.000
8. Ένοίκια εργοστασίου	δρχ.	90.000
9. Ήλεκτροκίνηση – Φως – Θέρμανση	δρχ.	50.000
10. Φθορές εργαλείων	δρχ.	30.000
11. Άποσβέσεις μηχανημάτων εργοστασίου	δρχ.	60.000
12. Ήμικατεργασμένα – άρχική απογραφή	δρχ.	250.000
13. Ήμικατεργασμένα – τελική απογραφή	δρχ.	300.000
14. Έτοιμα προϊόντα – άρχική απογραφή	δρχ.	250.000
15. Κόστος παραγωγής πωληθέντων έτοιμων προϊόντων	δρχ.	2.500.000

Ζητείται.

Νά καταρτισθεϊ ή κατάσταση κόστους πωληθέντων έτοιμων προϊόντων γιά τήν περίοδο αύτή.

5. Τά παρακάτω στοιχεία άφορούν μιά κοστολογική περίοδο τής βιομηχανικής έπιχειρήσεως «Β».

1. Συνολικό κόστος πωληθέντων έτοιμων προϊόντων	δρχ.	180.000
2. Έσοδα πωλήσεων περιόδου	δρχ.	300.000
3. Άρχικά αποθέματα:		
α) Πρώτων ύλων	δρχ.	35.000
β) Ήμικατεργασμένων προϊόντων	δρχ.	42.000
γ) Έτοιμων προϊόντων	δρχ.	68.000
4. Οί άγορές πρώτων ύλων τής περιόδου άνήλθαν στό 60% τοϋ κόστους τών πωληθέντων προϊόντων		
5. Άμεσα ήμερομίσθια περιόδου	δρχ.	64.500
6. Τά γενικά βιομηχανικά έξοδα τής περιόδου ήταν ίσα μέ τά 2/3 τών άμέσων ήμερομισθίων		
7. Τελικά αποθέματα:		
α) Πρώτες ύλες	δρχ.	37.500
β) Ήμικατεργασμένα προϊόντα	δρχ.	58.000
γ) Έτοιμα προϊόντα	δρχ.	85.000

8. Λειτουργικά έξοδα:

- α) Έξοδα Διοικήσεων ίσα με τό 3% των πωλήσεων
 β) Έξοδα διαθέσεως ίσα με τό 5% των πωλήσεων

9. Ουδέτερα:

- α) Έσοδα ίσα με τό 5% των πωλήσεων
 β) Έξοδα ίσα με τό 2% των πωλήσεων

Ζητείται.

Νά καταρτισθεί ή κατάσταση έκμεταλλεύσεως τής επιχείρησης.

6. Τά παρακάτω στοιχεία είναι απόσπασμα από τά λογιστικά βιβλία τής βιομηχανικής επιχείρησης «Α» καί άφορούν τήν κοστολογική περίοδο 1/1 — 31/1/197...

Άπογραφή	1/1	31/1
Πρώτες ύλες	1.500.000 δρχ.	200.000 δρχ.
Βοηθητικά ύλικά	120.000 δρχ.	60.000 δρχ.
Παραγωγή (ήμικατεργασμ.)	500.000 δρχ.	190.000 δρχ.
Έτοιμα προϊόντα	1.100.000 δρχ.	120.000 δρχ.
Λοπά στοιχεία μηνός		
Άμεσα ήμερομίσθια	1.050.000 δρχ.	
Έμμεσα ήμερομίσθια	50.000 δρχ.	
Κινητήρια δύναμη	30.000 δρχ.	
Θέρμανση — Φωτισμός	45.000 δρχ.	
Άσφάλιστρα έργοστασίου	35.000 δρχ.	
Έποπτεία	40.000 δρχ.	
Ένοίκια έργοστασίου	60.000 δρχ.	
Άπόσβεση μηχανών καί έργαλείων	110.500 δρχ.	
Μικροέξοδα έργοστασίου	5.200 δρχ.	
Άγορές βοηθητικών ύλικών	20.000 δρχ.	
Άγορές πρώτων ύλών	2.200.000 δρχ.	

Ζητείται.

Νά καταρτισθεί ή κατάσταση κόστους των παραχθέντων κατά τό μήνα έτοιμών προϊόντων καθώς καί των πωληθέντων κατά τόν ίδιο μήνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

4.1 Ο καθορισμός του κόστους.

Ο καθορισμός του συνολικού, αλλά και του κατά μονάδα προϊόντος κόστους, αποτελεί έναν από τους σπουδαιότερους σκοπούς της βιομηχανικής λογιστικής.

- Οι λογιστικές τεχνικές για την πραγματοποίηση αυτού του σκοπού είναι οι εξής:
 - Συγκέντρωση και επεξεργασία των σχετικών δικαιολογητικών.
 - Διενέργεια των σχετικών λογιστικών έγγραφων.
 - Ταξινόμηση των στοιχείων του κόστους (κατανομή κατά κατηγορίες).
 - Έφαρμογή κατάλληλου λογιστικού συστήματος, ώστε να προκύπτει η πορεία της απορροφήσεως των στοιχείων του κόστους από τους τελικούς φορείς.
 - Σύνταξη εκθέσεων κόστους και λοιπών οικονομικών καταστάσεων.

4.2 Ο έλεγχος του κόστους.

Ο έλεγχος των στοιχείων του κόστους, που αποβλέπει στη μείωση του κόστους παραγωγής, είναι από τους ουσιαστικότερους σκοπούς της βιομηχανικής λογιστικής.

Οι λογιστικές τεχνικές για την πραγματοποίηση του σκοπού αυτού είναι:

- Άμεση πληροφθοριοδότση για τό ύψος του κόστους κατά κοστολογική περίοδο, κατά παραγωγικό κέντρο, κατά προϊόν κλπ.
- Καθιέρωση συστήματος προϋπολογισμού.
- Καθιέρωση πρότυπου κόστους.
- Σύνταξη άπολογιστικών καταστάσεων.
- Συγκριτική μελέτη των άπολογιστικών στοιχείων προς τά πρότυπα και τά προϋπολογισθέντα και άνάλυση των άποκλίσεων.
- Μελέτη των επιδράσεων, που άσκούνται από τους διάφορους βαθμούς παραγωγικής δραστηριότητας, στο κατά μονάδα προϊόντος κόστος.
- Λήψη μέτρων για τόν περιορισμό των δυσμενών άποκλίσεων και τήν αύξηση της άποδόσεως των υλικών, των έργατικών και των γενικών βιομηχανικών έξόδων.
- Καταλογισμός εύθυνών. Η δυνατότητα καταλογισμού εύθυνών ύποκινεί τό προσωπικό στην έκπλήρωση των ύποχρεώσεών του.

4.3 Παροχή στη Διοίκηση στοιχείων χρήσιμων για τή λήψη έπιχειρηματικών αποφάσεων.

Κάθε είδος αποφάσεων πρέπει να στηριχθεί σε διαφορετικά στοιχεία (πληρο-

φορίες). Ο ρόλος της βιομηχανικής λογιστικής στη λήψη όρθολογικών επιχειρηματικών αποφάσεων είναι πολύ σημαντικός, γιατί αποτελεί τήν κεντρική μνήμη γνησίων, όρθα ταξινομημένων καί έλεγμένων στοιχείων (πληροφοριών), πού έξασφαλίζουν τήν άμεση πληροφοριοδότηση τής Διοικήσεως καί διευκολύνουν στή λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, πού θά έπηρεάσουν τό μέλλον τοῦ οργανισμού, όπως:

- Παρουσίαση νέου προϊόντος.
- Απόρριψη προϊόντος, πού ήδη παράγεται.
- Άξιολόγηση προτάσεων νέων παγίων επενδύσεων.
- Πολιτική άγορών.
- Κατάκτηση νέων περιοχών πωλήσεων.
- Θέματα άμοιβής προσωπικού κ.ά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΥΚΛΩΜΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ

5.1 Λογαριασμός «Πρώτες ύλες».

Είναι λογαριασμός αξίας - αποθέματος και λειτουργεί ως έξης:

Χρεώνεται.

α) Μέ τό υπόλοιπο της προηγούμενης περιόδου στην τιμή αποτιμήσεώς του (τιμή κτήσεως).

β) Μέ την τιμή αγοράς των πρώτων ύλων που προμηθεύεται ή βιομηχανία (αξία τιμολογίου προμηθευτών με πίστωση, συνήθως, του λογαριασμού «Προμηθευτές»).

γ) Μέ τά ειδικά έξοδα αγορών (μεταφορικά, ασφάλιστρα, εκτελωνιστικά κλπ.).

δ) Μέ την αξία των πρώτων ύλων, που επιστρέφονται από την παραγωγή άχρησιμοποίητες.

ε) Μέ την αξία των υπολειμμάτων πρώτων ύλων της παραγωγής, που κρίνεται ότι μπορούν νά ξαναχρησιμοποιηθούν.

Τά δικαιολογητικά της χρεώσεώς του είναι τό δελτίο είσαγωγής, τό δελτίο επιστροφής κ.ά.

Πιστώνεται.

α) Μέ την αξία των πρώτων ύλων, που χορηγούνται στην παραγωγή, με χρέωση του λογαριασμού «Παραγωγή» ή όπως άλλιώς τιτλοφορείται «Προϊόντα σέ κατεργασία».

β) Μέ την αξία των πρώτων ύλων, που επιστρέφονται στους προμηθευτές.

γ) Μέ τίς έκπτώσεις, που μάς χορηγούν οι προμηθευτές.

δ) Μέ τίς φύρες καί απομειώσεις κλπ.

Ο λογαριασμός χρεωπιστώνεται με την τιμή κτήσεως, όπως προσδιορίζεται με μία από τίς μεθόδους που αναλύονται στό είδικό κεφάλαιο «Υλικά».

Είναι λογαριασμός περιληπτικός.

Οι είδικοί λογαριασμοί, στους οποίους αναλύεται, τηρούνται κατά ποσότητα καί αξία καί χρεωπιστώνονται με τιμή κτήσεως.

Η πίστωση του λογαριασμού, που βασικά ανήκει στην περιοχή των λογαριασμών της λογιστικής των συναλλαγών, αποτελεί ένα σημείο συνδέσεως, μία «άρθρωση» της λογιστικής του συναλλακτικού τομέα καί του τομέα της λογιστικής της έκμεταλλεύσεως.

5.2 Λογαριασμός «Άμεσα ήμερομίσθια».

Είναι λογαριασμός κόστους (έξόδου).

Χρεώνεται.

α) Μέ το σύνολο των άκαθαρίστων ήμερομισθίων (των άμέσων έργατων) της περιόδου, όπως έμφανίζονται στην οίκεία στήλη της μισθοδοτικής καταστάσεως και πού έχουν υπολογισθεί μέ βάση τούς όρους των σχετικών συμβάσεων και των μονάδων μετρήσεως της εργασίας.

Η χρέωση γίνεται μέ πίστωση του λογαριασμού «Ήμερομίσθια πληρωτέα».

β) Μέ τίς έργοδοτικές εισφορές για τά άμεσα ήμερομίσθια μέ πίστωση του λογαριασμού «Έργοδοτικές εισφορές». Μετά τίς χρεώσεις αυτές θά προκύψει τό ύψος της επιβαρύνσεως από τήν άμεση εργασία.

Πιστώνεται μέ τό σύνολο της χρεώσεώς του μέ χρέωση του λογαριασμού «Παραγωγή».

Τό σύνολο των άμέσων ήμερομισθίων, όπως και τό σύνολο των πρώτων ύλων πού χορηγήθηκαν στην παραγωγή, είναι άμεσο στοιχείο κόστους.

5.3 Λογαριασμός «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα» (Γενικά έξοδα Παραγωγής).

Είναι λογαριασμός κόστους (όμαδοποιημένων έξόδων).

Χρεώνεται μέ τό σύνολο των γενικών έξόδων της περιόδου, πού βαρύνουν τήν παραγωγική λειτουργία, μέ τήν έγγραφή όμαδοποίησεως πού γίνεται σύμφωνα μέ τό φύλλο έπιμερισμού. Μέ τήν έγγραφή αυτή χρεώνονται οι λογαριασμοί όλων των λειτουργιών μέ πίστωση των λογαριασμών των έξόδων κατά είδος, πού κλείνουν.

Πιστώνεται μέ τό σύνολο της χρεώσεώς του (και κλείνει) μέ χρέωση του λογαριασμού «Παραγωγή».

5.4 Λογαριασμός «Παραγωγή» ή «Προϊόντα σέ κατεργασία».

Είναι από τούς σπουδαιότερους λογαριασμούς της κοστολογήσεως.

Χρεώνεται.

α) Μέ τήν άξία των πρώτων ύλων πού αναλώθηκαν (κατά τήν περίοδο) στην παραγωγή.

β) Μέ τή συνολική επιβάρυνση (της περιόδου) των άμέσων εργατικών.

γ) Μέ τά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα της περιόδου.

δ) Μέ τά Είδικά Βιομηχανικά Έξοδα της περιόδου, δηλαδή μέ τό κόστος παραγωγής της περιόδου.

Πιστώνεται.

α) Μέ τό κόστος παραγωγής των έτοιμων προϊόντων (κόστος παραγωγής προϊόντων πού ή παραγωγή τους ολοκληρώθηκε). Τό κόστος παραγωγής των έτοιμων προϊόντων προσδιορίζεται, στό τέλος της περιόδου, μέ κατάλληλο λογιστικό μηχανισμό.

β) Μέ τό κόστος παραγωγής των ήμικατεργασμένων προϊόντων, πού ή κατεργασία τους θά ολοκληρωθεί τήν έπόμενη περίοδο.

Είναι δυνατόν όμως τό κόστος παραγωγής των ήμικατεργασμένων νά παραμεί-

νει ως χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού παραγωγή.

Ο λογαριασμός Παραγωγή τηρείται ως περιληπτικός λογαριασμός.

Με τούς ειδικούς του λογαριασμού Παραγωγή παρακολουθούνται τά επί μέρους προϊόντα.

Παρακάτω δίνεται συνοπτική απεικόνιση της κινήσεως του λογαριασμού για μηνιαία κοστολογική περίοδο.

Παραγωγή		('Ιανουάριος 197...)	
Υπόλοιπο 31.12	150.000	Έτοιμα προϊόντα	1.200.000
Ανάλωση πρώτων ύλων	280.000	Υπόλοιπο (ήμικατεργασμ.)	180.000
Άμεσα έργατικά	500.000		
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα	450.000		
	<u>1.380.000</u>		<u>1.380.000</u>

5.5 Λογαριασμός «Έτοιμα Προϊόντα».

Είναι λογαριασμός αποθέματος.

Χρεώνεται.

α) Με την αξία (κόστος παραγωγής) του τελικού αποθέματος της προηγούμενης περιόδου.

β) Με τό κόστος παραγωγής των προϊόντων, πού ή κατασκευή τους ολοκληρώθηκε μέσα στην περίοδο αυτή (μέ πίστωση του λογαριασμού **παραγωγή**) καί πού μεταφέρθηκαν στην αποθήκη έτοιμων προϊόντων.

Πιστώνεται μέ τό κόστος παραγωγής των έτοιμων προϊόντων πού πουλιούνται κατά την περίοδο.

Είναι περιληπτικός λογαριασμός.

Οι ειδικοί λογαριασμοί στους οποίους αναλύεται τηρούνται κατά ποσότητα καί αξία — μέ τή μέθοδο της διαρκούς απογραφής — για την παρακολούθηση της κινήσεως των διαφόρων ειδών προϊόντων.

Η λειτουργία του λογαριασμού συνοπτικά έχει ως έξης:

ΕΤΟΙΜΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ (περίοδος 'Ιανουάριος...)

Υπόλοιπο 31.12	50.000	Κόστος παραγωγής πωληθέντων	
Παραχθέντα μήνα		μέσα στό μήνα	1.400.000
σέ κόστος παραγωγής	1.550.000	Υπόλοιπο 31/1	200.000
	<u>1.600.000</u>		<u>1.600.000</u>

5.6 Λογαριασμός «Κόστος Πωληθέντων».

Χρεώνεται μέ τό κόστος παραγωγής των έτοιμων προϊόντων, πού πουλιούνται κατά την περίοδο μέ πίστωση του λογαριασμού **Έτοιμα προϊόντα**.

Πιστώνεται μέ τό σύνολο της χρεώσεώς του (συνολικό κόστος παραγωγής όσων πουλήθηκαν κατά την περίοδο) μέ χρέωση του λογαριασμού **Αποτελέσματα έκμεταλλεύσεως** καί κλείνει.

5.7 Λογαριασμός «Αποτελέσματα Έκμεταλλεύσεως».

Χρεώνεται μέ τό κόστος παραγωγής τών έτοιμών προϊόντων πού πουλιούνται κατά τήν περίοδο, μέ πίστωση τοῦ λογαριασμοῦ **Κόστος πωληθέντων**.

Πιστώνεται μέ τά έσοδα από τήν πώληση τών έτοιμών προϊόντων κατά τήν περίοδο αὐτή.

Τό υπόλοιπό του έμφανίζει τό μικτό έκμεταλλευτικό αποτέλεσμα καί μεταφέρεται στό λογαριασμό **Μικτό κέρδος** ἤ άπευθείας στό λογαριασμό **Κέρδη** καί **Ζημίες** ἤ **Αποτελέσματα χρήσεως**.

5.8 Ἡ έννοια τοῦ μικτοῦ κέρδους.

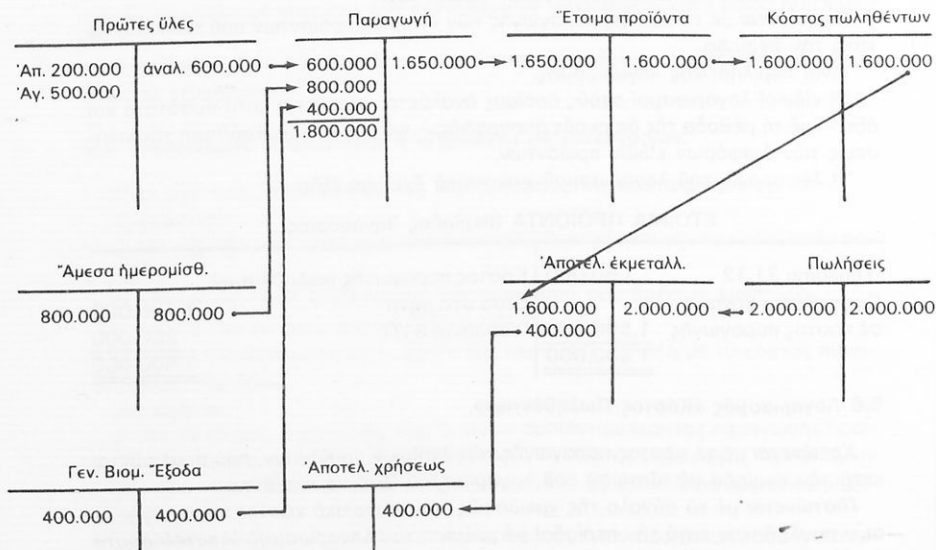
Μικτό κέρδος εἶναι ἡ διαφορά μεταξύ τιμῆς πωλήσεως τών έτοιμών προϊόντων πού πουλήθηκαν καί κόστους παραγωγής τους (Μ.Κ = τιμή πωλήσεως πωληθέντων έτοιμών προϊόντων — κόστος παραγωγής πωληθέντων έτοιμών προϊόντων).

Τό μικτό κέρδος εἶναι ὁ βασικός συντελεστής μετρήσεως τῆς αποδόσεως τῆς έπιχειρήσεως. Ἡ έννοια τῆς αποδόσεως ἔχει μεγάλη σημασία καί άποτελεῖ τή βάση γιά τήν άξιολόγηση τῆς έπιχειρήσεως. Ἀπό τό μικτό κέρδος θά καλυφθοῦν τά Γενικά έξοδα τῆς Διοικήσεως, τών Πωλήσεων καί τά Χρηματοοικονομικά.

Στόν Πίνακα 5.8.1 άπεικονίζεται διαγραμματικά τό λογιστικό κύκλωμα τῆς κοστολογήσεως.

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.8.1.

Διαγραμματική άπεικόνιση τοῦ λογιστικοῦ κυκλώματος τῆς κοστολογήσεως



Σημείωση.

Τά υπόλοιπα τῆς περιόδου εἶναι:

α) Πρώτων ὑλών 100.000. β) Ἡμικατεργασμένων 150.000. γ) Έτοιμών 50.000.

Παράδειγμα 1ο.

Δίνονται τα έξης στοιχεία από τή λογιστική τής βιομηχανικής επιχείρησης «Α» του μηνός Ιουνίου 19...

1) Αρχική απογραφή μήνα (1/6)

α) Πρώτες ύλες κόστους αγοράς (τιμής κτήσεως)	250.000 δρχ.
β) Ήμικατεργασμένα προϊόντα	310.000 δρχ.
γ) Έτοιμα προϊόντα	140.000 δρχ.

2) Τα υπό κάτω λογιστικά γεγονότα, όπως προκύπτουν από τα διάφορα αναλυτικά ήμερολόγια του ίδιου μήνα

α) Αγορά πρώτων ύλων (τιμής κτήσεως)	600.000 δρχ.
β) Κόστος άμέσων ήμερομισθίων μήνα (μαζί μέ τίς έργοδοτικές εισφορές επί άμ. ήμερομ.)	800.000 δρχ.
γ) Γενικά έξοδα παραγωγής πού πραγματοποιήθηκαν κατά τό μήνα	300.000 δρχ.

3) Τελική απογραφή (30/6)

α) Πρώτες ύλες (τιμή κτήσεως)	230.000 δρχ.
β) Ήμικατεργασμένα προϊόντα	180.000 δρχ.
γ) Έτοιμα προϊόντα	220.000 δρχ.

Ζητούνται οι έγγραφές του Ιουνίου (Ήμερολόγιο Καθολικό) ως καί ό προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

Πρώτες ύλες	600.000	
Διάφορες πιστώσεις		600.000
Άμεσα ήμερομίσθια	800.000	
Ήμερομίσθια πληρωτέα		800.000
Γενικά έξοδα παραγωγής	300.000	
Γενικά έξοδα		300.000
Χ		
Ψ		
κλπ.		
Παραγωγή	620.000	
Πρώτες ύλες		620.000
Παραγωγή	800.000	
Άμεσα ήμερομίσθια		800.000
Παραγωγή	300.000	
Γενικά Έξοδα Παραγωγής		300.000
Έτοιμα προϊόντα	1.850.000	
Παραγωγή		1.850.000
Κόστος πωληθέντων	1.770.000	
Έτοιμα προϊόντα		1.770.000

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ

Πρώτες ύλες		Άμεσα ήμερομ.		Γεν. Έξ. Παραγ.		Διάφορες πιστώσεις	
250.000	620.000	800.000	800.000	300.000	300.000		600.000
600.000							
Παραγωγή		Έτοιμα προϊόντα		Κόστος πωληθέντων		Ήμερομ. Πληρ.	
310.000	1.850.000	140.000	1.770.000	1.770.000			800.000
620.000		1.850.000					
800.000		1.990.000					
300.000							
2.030.000							
						Γενικά έξοδα	
						...	300.000

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΜΗΝΑ

1) Αναλώσεις πρώτων ύλων		
α) Αρχική απογραφή μήνα	250.000	
β) Αγορές πρώτων ύλων μήνα	600.000	
Σύνολο	850.000	
γ) Τελική απογραφή μήνα	- 230.000	620.000
2) Άμεσα ήμερομίσθια		800.000
3) Γενικά έξοδα παραγωγής		300.000
4) Κόστος παραγωγής περιόδου		1.720.000
5) Αρχικό απόθεμα ήμικατεργ.		+ 310.000
Συνολικό κόστος παραγωγής		2.030.000
6) Τελικό απόθεμα ήμικατεργ.		- 180.000
7) Κόστος παραγωγής ετοιμών περιόδου		1.850.000
8) Αρχικό απόθεμα ετοιμών		+ 140.000
9) Συν. κόστος παραγωγής ετοιμών προϊόντων		1.990.000
10) Τελικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων		220.000
11) Κόστος παραγωγής πωληθέντων μήνα		1.770.000

Παράδειγμα 2ο.

1) Δίνονται οι παρακάτω λογαριασμοί:

Πρώτες ύλες	Βοηθητικά υλικά	Άμεσα ήμερομίσθια
225.000	60.000	70.000
Γενικά έξοδα		
160.000		

2) Τά ἐξῆς συμπληρωματικά λογιστικά γεγονότα.

α) Ἀπό τὰ Δελτία ἐξαγωγῆς Ὑλικῶν προκύπτει ὅτι κατὰ τὴν περίοδο αὐτὴ ἀναλώθηκαν πρῶτες ὕλες ἀξίας 125.000 δρχ. καὶ βοηθητικά ὕλικά ἀξίας 15.000 δρχ.

β) Τό φύλλο ἐπιμερισμοῦ τῶν Γενικῶν ἐξόδων τῆς περιόδου ἔδωσε τὰ ἐξῆς ποσά:

Γενικά Βιομηχανικά Ἔξοδα	150.000
Γενικά ἐξοδα Διοικήσεως	10.000
Γενικά ἐξοδα διαθέσεως	15.000
	<u>175.000</u>

3) Τό κόστος παραγωγῆς τῶν ἐτοιμῶν προϊόντων πού ἡ παραγωγή τους ὁλοκληρώθηκε κατὰ τὴν περίοδο ἦταν 290.000 δρχ.

4) Πουλήθηκαν ἔτοιμα προϊόντα κόστους παραγωγῆς 190.000 δρχ. στή συνολικὴ τιμὴ πωλήσεως τῶν 315.000 δρχ. ἐπὶ πιστώσει.

Ζητεῖται.

Ὁ προσδιορισμός τοῦ ἀποτελέσματος μέ ἡμερολογιακές ἐγγραφές.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

Γενικά Ἔξοδα	15.000	
Βοηθητικά Ὑλικά		15.000
Γενικά Βιομηχ. Ἔξοδα	150.000	
Γενικά Ἔξοδα Διοικήσεως	10.000	
Γενικά Ἔξοδα διαθέσεως	15.000	
Γενικά ἐξοδα		175.000
Παραγωγή	125.000	
Πρῶτες ὕλες		125.000
Παραγωγή	70.000	
Ἄμεσα ἡμερομίσθια		70.000
Παραγωγή	150.000	
Γενικά Βιομηχανικά Ἔξοδα		150.000
Κόστος παρ. ἐτοιμῶν προϊόντων	290.000	
Παραγωγή		290.000
Κόστος παραγωγῆς πωληθέντων πρ.	190.000	
Κόστος παραγ. ἐτοιμῶν πρ.		190.000
Πελάτες	315.000	
Ἔσοδα πωλήσεων		315.000

Αποτελέσματα έκμετ/σεως Κόστος παρ. πωληθέντων πρ.	190.000	190.000
Έσοδα πωλήσεων Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	315.000	315.000
Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως Μικτό κέρδος	125.000	125.000

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

Έσοδα πωλήσεων		315.000	100%
Κόστος πωληθέντων	125.000		
Υλικά (πρώτες ύλες)	70.000		
Εργατικά	150.000		
Γενικά Βιομ. Έξοδα	345.000		
Κόστος παραγωγής περιόδου	- 55.000		
Ημικατεργασμένα περιόδου	290.000		
Κόστος παραγωγής έτοιμων πρ. περιόδου	- 100.000		
Κόστος παραγωγής τελικού άποθέμ. έτοιμων περ.	190.000	- 190.000	60,32%
Κόστος παραγωγής έτοιμων πωληθ. περ.		125.000	39,68%
Μικτό κέρδος			
Λειτουργικά έξοδα			
Έξοδα Διοικήσεως	10.000		3,17%
Έξοδα διαθέσεως	15.000		4,76%
	25.000	- 25.000	7,93%
Λειτουργικό (άποτέλ.) κέρδος περ.		100.000	31,75%

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ

Πρώτες ύλες		Βοηθητικά ύλ.		Άμεσα ήμερομ.		Πελάτες	
225.000	125.000	60.000	15.000	70.000	70.000	315.000	
Γενικά έξοδα		Γεν. Βιομ. Έξ.		Γεν. Έξοδα Διοικ.		Γεν. Έξ. διαθέσεως	
160.000	175.000	150.000	150.000	10.000		15.000	
15.000							
Παραγωγή		Κόσ. παρ. έτοιμ. πρ.		Κόστος παρ. πωληθ.		Έσοδα πωλήσεων	
125.000	290.000	290.000	190.000	190.000	190.000	315.000	315.000
70.000							
150.000							

Άποτελ. έκ/σεως		Μικτό κέρδος	
190.000	315.000		125.000
125.000			

Παράδειγμα 3ο.

Δίνονται για τήν περίοδο...

1) Ο παρακάτω πίνακας λογαριασμών κατά είδος Γενικών εξόδων καί οι συντελεστές επιβαρύνσεως των λειτουργιών σε ποσοστά επί τοις εκατό, πού προσδιορίστηκαν με τις βάσεις, πού αναφέρονται στην τελευταία στήλη του Πίνακα 5.8.2.

2) Οι παρακάτω πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί χρεωμένοι με τὰ αντίστοιχα ποσά.

Πρώτες ύλες	Βοηθητικές ύλες	Άμεσα ημερομίσθια	Γενικά έξοδα
5.000.000	800.000	2.000.000	1.930.000

3) Συμπληρωματικά στοιχεία

α) Άνάλωση πρώτων ύλων

δρχ. 3.000.000

β) Άνάλωση βοηθητικών ύλων

δρχ. 500.000

γ) Κόστος παραγωγής παραχθέντων ετοίμων προϊόντων

δρχ. 6.000.000

δ) Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοίμων προϊόντων

δρχ. 4.500.000

ε) Έσοδα πωλήσεων πωληθέντων ετοίμων προϊόντων

δρχ. 5.400.000

Ζητείται.

α) Η κατάρτιση του Φ. Έπιμερισμού των Γενικών εξόδων στις λειτουργίες.

β) Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος με κατάλληλες λογιστικές εγγραφές.

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.8.2.

A/A	Είδος εξ.	Ποσό	Έφοδια-σμός	Κατεργα-σία	Διοί-κηση	Διάθε-ση	Βάση έπιμερισμού
1	Βοηθ. ύλες	500.000	15	70	5	10	Δελτία εξαγωγής
2	Ρεϋμα	40.000	20	60	10	10	Μετρητές
3	Έμμ. ήμερ.	450.000	25	50	10	15	Μισθοδ. καταστάσεις
4	Μισθοί	700.000	5	5	60	30	
5	Καύσιμα θερ.	200.000	10	40	35	15	μ ³ χώρου
6	Ένοικια	30.000	10	40	30	20	Άμεσος διαπίστωση
7	Μεταφορικά	20.000	20	60	10	10	Φορτωτικές
8	Άσφάλιστρα	80.000	20	60	10	10	Άσφαλισθείσα άξια
9	Συντήρηση	50.000	5	75	15	5	Κατά έκτίμηση
10	Αποσβέσεις	350.000	5	70	20	5	Άξια κτίσεως παγίων
11	Διάφορα έξοδ.	10.000	10	40	40	10	Κατά έκτίμηση
		2.430.000					

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

Γενικά έξοδα		500.000	
Βοηθητικές ύλες			500.000
Γενικά έξοδα εφοδιασμού		294.500	
Γενικά έξοδα κατεργασ.		1.072.500	
Γενικά έξοδα Διοικήσεως		664.500	
Γενικά έξοδα διαθέσεως		398.500	
Γενικά έξοδα			
Βοηθ. ύλες	500.000		
Ρεύμα	40.000		
Έμμ. ήμερομίσθια	450.000		
Μισθοί	700.000		
Καύσιμα θερμάνσεως	200.000		
Ένοικια	30.000		
Μεταφορικά	20.000		
Άσφάλιστρα	80.000		
Συντήρηση	50.000		
Άποσβέσεις	350.000		
Διάφορα έξοδα	10.000		2.430.000
Παραγωγή		3.000.000	
Πρώτες ύλες			3.000.000
Παραγωγή		2.000.000	
Άμεσα ήμερομίσθια			2.000.000
Γενικά έξοδα κατεργασίας		294.500	
Γενικά έξοδα εφοδιασμού			294.500
Παραγωγή		1.367.000	
Γενικά έξοδα κατεργασίας			1.367.000
Κόστος παρ. έτοιμων προϊόντων		6.000.000	
Παραγωγή			6.000.000
Κόστος παραγωγής πωληθέντων προϊόντων		4.500.000	
Κόστος παραγωγής έτοιμων πρ.			4.500.000
Διάφορες χρεώσεις		5.400.000	
Έσοδα πωλήσεων			5.400.000
Έσοδα πωλήσεων		5.400.000	
Αποτελέσματα έκμεταλλεύσεως			5.400.000
Αποτελέσματα έκμεταλλεύσεως		4.500.000	
Κόστος παραγωγής πωληθ. έτοιμων πρ.			4.500.000
Αποτελέσματα έκμεταλλεύσεως		900.000	
Μικτό κέρδος			900.000

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

1) Έσοδα πωλήσεων			5.400.000	100%
2) Κόστος πωληθέντων				
Πρώτες ύλες	3.000.000			
Άμεσα ήμερομίσθια	2.000.000			
Γενικά έξοδα παραγωγής	1.367.000			
Κόστος παραγωγής περιόδου	<u>6.367.000</u>			
Απόθεμα ήμικατεργασμένων περιόδου	- 367.000			
3) Κόστος παρ. έτοιμων περιόδου		6.000.000		
Τελικό απόθεμα έτοιμων προϊόντων		- 1.500.000		
4) Κόστος παραγωγής πωληθέντων περ.			4.500.000	83,33%
Μικτό κέρδος περιόδου			900.000	16,67%
5) Λειτουργικά έξοδα				
Έξοδα Διοικήσεως		664.500		
Έξοδα Διαθέσεως		398.500	1.063.000	19,68%
6) Ζημιές περιόδου			- 163.000	

ΓΕΝ. ΚΑΘΟΛΙΚΟ

Πρώτες ύλες		Βοηθ. ύλες		Άμεσα ήμερομ.		Παραγωγή	
5.000.000	3.000.000	800.000	500.000	2.000.000	2.000.000	3.000.000	6.000.000
						2.000.000	
						1.367.000	
						6.367.000	

Γενικά έξοδα		Γ. Ε. εφοδιασμού		Γ. Ε. κατεργασίας		Γ. Ε. Διοικήσεως	
1.930.000	2.430.000	294.500	294.500	1.072.500	1.367.000	664.500	
500.000				294.500			
2.430.000				1.367.000			

Γ. Ε. διαθέσεως		Κ. παρ. έτοιμων πρ.		Κ. παρ. πωληθ. πρ.		Έσοδα πωλήσεων	
398.500		6.000.000	4.500.000	4.500.000		5.400.000	5.400.000

Αποτελ. εκμεταλλεύσεως		Μικτό κέρδος		Διάφορες χρεώσεις	
4.500.000	5.400.000		900.000	5.400.000	
900.000					

ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΓΕΝ. ΕΞΟΔΩΝ

Α/Α	Είδος εξόδου	Ποσό	Λειτουργίες			
			Έφοδιασμός	Κατεργασία	Διοίκηση	Διάθεση
1	Βοηθητικές ύλες	500.000	75.000	350.000	25.000	50.000
2	Ρεῦμα	40.000	8.000	24.000	4.000	4.000
3	Έμμεσα ήμερομίσθια	450.000	112.500	225.000	45.000	67.500
4	Μισθοί	700.000	35.000	35.000	420.000	210.000
5	Καύσιμα θερμάνσεως	200.000	20.000	80.000	70.000	30.000
6	Ένοικια	30.000	3.000	12.000	9.000	6.000
7	Μεταφορικά	20.000	4.000	12.000	2.000	2.000
8	Άσφάλιστρα	80.000	16.000	48.000	8.000	8.000
9	Συντήρηση	50.000	2.500	37.500	7.500	2.500
10	Άποσβέσεις	350.000	17.500	245.000	70.000	17.500
11	Διάφορα έξοδα	10.000	1.000	4.000	4.000	1.000
	Σύνολα	2.430.000	294.500	1.072.500	664.500	398.500

5.9 Άσκησης.

1. Δίνονται τα παρακάτω στοιχεία από τη λογιστική μιάς βιομηχανικής επιχείρησης, που αφορούν μία μηνιαία κοστολογική περίοδο.

1) Οι λογαριασμοί:

Πρώτες ύλες		Βοηθητικά υλικά		Γενικά έξοδα	
193.000	70.000	15.000	8.000	67.000	

2) Πίνακας γενικών εξόδων κατά είδος με συντελεστές επιμερισμού των γενικών εξόδων στις αντίστοιχες λειτουργίες.

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.9.1.

Α/Α	Είδος εξόδου	Ποσά	Έφοδιασμός	Παραγωγή	Διοίκηση	Διάθεση
1	Βοηθητικές ύλες	3.000	0,1	1,8	0,5	0,6
2	Ρεῦμα	10.000	2	4,5	2	1,5
3	Έμμεσα ήμερομίσθια	16.000	3	10	1	2
4	Φόροι	12.000	2	5	3,5	1,5
5	Ένοικια	8.000	2	4	1	1
6	Διάφορα έξοδα	7.000	1	2	3	1
7	Άποσβέσεις	14.000	1	9	3	1
		70.000				

3) Τα έξοδα στοιχεία:

- α) Αναλώσεις πρώτων υλών περιόδου αξίας δρχ. 83.000
 β) Αναλώσεις έμμεσων υλών περιόδου αξίας δρχ. 3.000
 γ) Άμεσα ήμερομίσθια περιόδου αξίας δρχ. 19.500
 δ) Κόστος παραγωγής έτοιμων παραχθέντων περιόδου δρχ. 105.000
 ε) Κόστος παραγωγής έτοιμων πωληθέντων περιόδου δρχ. 73.000
 στ) Έσοδα πωλήσεων περιόδου δρχ. 132.000

Ζητείται.

- α) 'Η κατάρτιση του Φ.Ε. Γενικών εξόδων.
 β) 'Ο προσδιορισμός με λογιστές έγγραφές ('Ημερολόγιο — Καθολικό) του μικτού αποτελέσματος.
 γ) 'Η κατάρτιση καταστάσεως έκμεταλλεύσεως της περιόδου.

2. Δίνονται:

1) 'Ο παρακάτω Πίνακας εξόδων της περιόδου κατά είδος. Οι αριθμοί των στηλών των λειτουργιών είναι συντελεστές με τους οποίους θά γίνει ο έπιμερισμός των Γενικών εξόδων

A/A	Είδος εξόδου	Ποσά	Έφοδιασμός	Παραγωγή	Διοίκηση	Διάθεση
1	Ανάλωση πρώτων υλών	40.000				
2	Ανάλωση έμμέσων υλών	10.000	0	1	0	0
3	Άμεσα ήμερομίσθια	14.000				
4	Έμμεσα ήμερομίσθια	3.000	1	2	1	1
5	Μισθοί	4.500	0	2	2	1
6	Έργοδοτικές εισφορές	2.150	1	5	2	2
7	Ασφάλιστρα	250	1	4	0	0
8	Ενοίκια	1.000	1	7	1	1
9	Φόροι	1.020	1	3	1	1
10	Διάφορα έξοδα	3.600	2	6	3	1
11	Αποσβέσεις	10.200	1	7	2	2
12	Προμήθεια άντιπρ. διαθέσεως	4.300				

2) Τά εξής συμπληρωματικά στοιχεία γιά τήν περίοδο αυτή.

- α) 'Αρχικά αποθέματα ήμικατεργασμένων προϊόντων δρχ. 120.000
 β) 'Αρχικά αποθέματα έτοιμων προϊόντων δρχ. 90.000
 γ) Έσοδα πωλήσεων περιόδου δρχ. 125.100
 δ) Κόστος παραγωγής παραχθέντων προϊόντων δρχ. 90.000
 ε) Κόστος παραγωγής πωληθέντων προϊόντων περιόδου δρχ. 101.000

Ζητείται.

- α) 'Η κατάρτιση του Φ.Ε. των Γενικών εξόδων
 β) 'Ο προσδιορισμός με λογιστικές έγγραφές του μικτού κέρδους της περιόδου.
 γ) 'Η κατάρτιση της καταστάσεως έκμεταλλεύσεως της περιόδου.
3. Κατά μία μηνιαία κατατολογική περίοδο έγιναν, έκτός από τά άλλα καί τά εξής λογιστικά γεγονότα.
- 1) 'Αγορές υλικών συνολικής τιμής κτήσεως δρχ. 350.000
- 2) Χορηγήσεις υλικών στήν παραγωγή
 α) Πρώτων υλών συνολικής τιμής κτήσεως δρχ. 260.000
 β) Βοηθητικών υλικών συνολικής τιμής κτήσεως δρχ. 50.000
- 3) Έπιστροφές υλικών
 α) Πρώτων υλών από τήν αποθήκη στους προμηθευτές συνολικής τιμής κτήσεως δρχ. 40.000
 β) Βοηθητικών υλικών από παραγωγή στήν αποθήκη συνολικής τιμής κτήσεως δρχ. 10.000
- 4) Έργατικά τεχνικής υπηρεσίας
 α) Εισφέρθηκαν άμεσα ήμερομίσθια συν. άξιας δρχ. 200.000
 β) Έργοδοτικές εισφορές επί άμέσων ήμερομισθίων δρχ. 34.000
 γ) Συνολική άξία μισθών καί έμμέσων ήμερομισθίων δρχ. 50.000
 δ) Έργοδοτικές εισφορές επί μισθών καί έμμέσων ήμερομισθίων δρχ. 8.500
- 5) 'Αξία λοιπών Γ Βιομ. Έξόδων περιόδου δρχ. 52.500
- 6) Τά έσοδα πωλήσεων περιόδου ανήλθαν σέ δρχ. 700.000
- 7) Κίνηση 'Αποθεμάτων
 α) 'Αρχικό απόθεμα ήμικατεργασμένων δρχ. 20.000
 β) Τελικό απόθεμα ήμικατεργασμένων προϊόντων δρχ. 15.000
 γ) 'Αρχικό απόθεμα έτοιμων προϊόντων δρχ. 50.000
 δ) Τελικό απόθεμα έτοιμων προϊόντων δρχ. 200.000

Ζητείται.

Νά βρεθεί μέ κατάλληλες λογιστικές έγγραφές (Ήμερολόγιο - Καθολικό) τό μικτό άποτέλεσμα τής περιόδου (γιά διευκόλυνση νά λειτουργήσει ό λογαριασμός «Διάφορες Πιστώσεις»).

4. Δίνονται τά έξής στοιχεία από τή λογιστική τής βιομηχανικής έπιχειρήσεως «Α» πού άφορούν τήν κοστολογική περίοδο 1 - 31/10 (Όκτωβρίου):

1) Άρχική άπογραφή μήνα.		
α) Πρώτες ύλες		δρχ. 300.000
β) Ήμικατεργασμένα προϊόντα		δρχ. 200.000
γ) Έτοιμα προϊόντα		δρχ. 100.000
2) Λογιστικά γεγονότα μήνα.		
α) Άγοράσθηκαν καί παραλήφθηκαν πρώτες ύλες τιμής κτήσεως		500.000
β) Έπιστράφηκαν στους προμηθευτές πρώτες ύλες τιμής κτήσεως 200.000 ως άκατάλληλες		
γ) Τό κόστος των άμέσων ήμερομισθίων του μήνα (μέ τίς έργοδοτικές εισφορές)		δρχ. 500.000
δ) Τό Φ.Ε. έξόδων παρουσιάζει τά έξής σύνολα		
Γενικά έξοδα έφοδιασμού	10.000	
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα	120.000	
Γενικά έξοδα Διοικήσεως	30.000	
Γενικά έξοδα διαθέσεως	40.000	200.000
ε) Πουλήθηκαν προϊόντα συνολικής τιμής πωλήσεως		1.520.000
στ) Στους πελάτες χορηγήθηκε συνολικά έκπτωση (μέ πιστωτικά σημειώματα) δρχ.		100.000
3) Τελική άπογραφή μήνα.		
α) Πρώτες ύλες	200.000	
β) Ήμικατεργασμ.	130.000	
γ) Έτοιμα προϊόντα	150.000	

Ζητείται.

α) Νά γίνουν οι έγγραφές του μήνα αυτού (Ήμερολόγιο — Καθολικό).

β) Νά προσδιορισθεί τό έκμεταλλευτικό άποτέλεσμα.

γ) Νά καταρτισθεί ή κατάσταση έκμεταλλεύσεως.

5. Τά παρακάτω στοιχεία είναι άπόσπασμα από τά λογιστικά βιβλία τής βιομηχανικής έπιχειρήσεως «Α» καί άφορούν μία κοστολογική περίοδο.

1) Άρχικά άποθέματα.		
Ήμικατεργασμένα (παραγωγή)		δρχ. 200.000
Έτοιμα προϊόντα		δρχ. 320.000
2) Έξοδα περιόδου.		
Άνάλωση πρώτων ύλων		δρχ. 72.000
Άνάλωση βοηθητικών ύλικών		δρχ. 8.000
Άνάλωση ήλεκτρικού ρεύματος		δρχ. 18.000
Άμεσα ήμερομίσθια περιόδου		δρχ. 88.000
Έμμεσα ήμερομίσθια περιόδου		δρχ. 4.000
Μισθοί		δρχ. 60.000
Είσοφορές		δρχ. 25.000
Άποσβέσεις		δρχ. 20.000
Προμήθειες γραφείων		δρχ. 12.000
Είδικά βιομηχ. έξοδα		δρχ. 4.000
Άσφάλιστρα		δρχ. 8.000
Διάφορα έξοδα πωλήσεων		δρχ. 10.000
3) Τελικά άποθέματα.		
Ήμικατεργασμένων (παραγωγή)		δρχ. 240.000
έτοιμων προϊόντων		δρχ. 300.000
4) Έσοδα πωλήσεων περιόδου.		
5) Τό παρακάτω Φ.Ε.Ε τής περιόδου.		δρχ. 400.000

ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ

Είδη εξόδων	Ποσό	Λειτουργίες			
		Έφοδιασμός	Κατεργασία	Διοίκηση	Διάθεση
Ανάλωση πρώτων ύλων	72.000		72.000		
Ανάλωση βοηθ. ύλων	8.000		8.000		
Ηλεκτρ. ρεύμα	18.000		18.000		
Άμεσα ήμερομίσθια	88.000		88.000		
Έμμεσα ήμερομίσθια	4.000	2.000	2.000		
Μισθοί	60.000	2.000	12.000	40.000	6.000
Εισφορές	25.000			25.000	
Αποσβέσεις	20.000	2.000	16.500	500	1.000
Προμήθειες γραφείων	12.000			12.000	
Ειδικά βιομ. έξοδα	4.000		4.000		
Ασφάλιστρα	8.000	1.000	4.000	2.000	1.000
Διάφορα έξοδα πωλήσεων	10.000				10.000
Σύνολο	329.000	7.000	224.500	79.500	18.000
			7.000		
			231.500	79.500	18.000

Ζητείται.

Ο λογιστικός προσδιορισμός του μικτού αποτελέσματος και η κατάρτιση της καταστάσεως έκμεταλλεύσεως.

6. Δίνονται λογιστικά στοιχεία που αφορούν την κοστολογική περίοδο του Απριλίου 197...

1) **Απογραφή**

1/4

30/4

Πρώτες ύλες	40.000	δρχ.	120.000	δρχ.
Ημικατεργασμένα (παραγωγή)	70.000	δρχ.	150.000	δρχ.
Έτοιμα προϊόντα περιόδου	110.000	δρχ.	60.000	δρχ.

2) Κατά τό μήνα αγοράσθηκαν πρώτες ύλες, κόστους αγοράς 600.000 δρχ.

3) Τα άμεσα ήμερομίσθια του μήνα ήταν 810.000 δρχ.

4) Τα έσοδα πωλήσεων του μήνα ανήλθαν σε 2.200.000 δρχ.

Φ.Ε.Ε

Είδος εξόδου	Ποσό	Γενική θέση	Έφοδιασμός	Παραγωγή	Διοίκηση	Διάθεση
Σύνολο	570.000	35.000	55.000	320.000	73.000	87.000
			5.000	20.000	7.000	3.000
			60.000	340.000	80.000	90.000
				60.000		
				400.000	80.000	90.000

Ζητείται.

- α) Νά προσδιορισθεί με λογιστικές έγγραφές (Ημερολόγιο - Καθολικό) τό μικτό αποτέλεσμα. Οι λογιστικές έγγραφές νά γίνουν έτσι, ώστε νά διακρίνονται οι έγγραφές επανεπιμερισμού (σύμφωνα με τό Φ.Ε.Ε).
- β) Ή κατάρτιση τής καταστάσεως έκμεταλλεύσεως.

7. Δίνεται τό παρακάτω ίσοζύγιο ποσών 31/12/197...

	Χ	Π
Μηχανήματα	1.000.000	
Ταμείο	800.000	600.000
Τράπεζες	400.000	150.000
Πελάτες	700.000	500.000
Προμηθευτές	400.000	700.000
Γραμμάτια πληρωτέα	—	250.000
Ύλικά	600.000	450.000
Ανάληψη πρώτων ύλων	400.000	
Άμεσα ήμερομίσθια	300.000	
Γενικά έξοδα εφοδιασμού	60.000	
Γενικά έξοδα παραγωγής	190.000	
Γενικά έξοδα Διοικήσεως	80.000	
Γενικά έξοδα διαθέσεως	110.000	
Χρηματοοικονομικά έξοδα	20.000	
Ήμικατεργασμένα (παραγωγή)	40.000	
Έτοιμα προϊόντα	60.000	—
Αποσβεσθέντα μηχανήματα		80.000
Κεφάλαιο		1.000.000
Διάφορα έξοδα πληρωτέα		120.000
Έσοδα πωλήσεων		1.510.000
Έπιστροφές πωλήσεων	150.000	
Έκπτώσεις επί πωλήσεων	50.000	
	<u>5.360.000</u>	<u>5.360.000</u>

Συμπληρωματικά στοιχεία.

- 1) Τό κόστος παραγωγής του τελικού αποθέματος ήμικατεργασμένων προϊόντων βρέθηκε νά είναι 90.000 δρχ., ενώ τό κόστος παραγωγής του τελικού αποθέματος έτοιμων προϊόντων 60.000 δρχ.
- 2) Τά λοιπά στοιχεία Ε καί Π συμφωνούν μέ τήν εξωτερική απογραφή.

Ζητείται.

- α) Νά προσδιορισθεί με λογιστικές έγγραφές τό μικτό καί καθαρό αποτέλεσμα καί β) νά καταρτισθεί ή κατάσταση έκμεταλλεύσεως έτσι, ώστε νά προκύπτουν: 1) Τό μικτό αποτέλεσμα. 2) Τό λειτουργικό καί 3) τό πρό τής καταβολής φόρου, άν τελικά πρόκειται γιά κέρδος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ

6.1 Ἡ διάκριση πρώτων καὶ βοηθητικῶν ὑλῶν.

Ὁ ὅρος «ὕλικά» σημαίνει ὅλα τὰ εἶδη τῶν ὑλικῶν, πού χρησιμοποιοῦνται στήν παραγωγική διαδικασία καί πού διακρίνονται σέ πρώτες ὕλες καί σέ βοηθητικά ὑλικά.

Πρώτες ὕλες εἶναι τὰ ὑλικά πού μεταποιοῦνται σέ ἔτοιμα προϊόντα. Πού «γεννοῦν» τὰ προϊόντα. Πολλές φορές τίς ἀναγνωρίζομε στό ἔτοιμο προϊόν μέ τὰ φυσικά τους χαρακτηριστικά, π.χ. τό ξύλο στό ἐπιπλο, τό ἀτσάλι στό μηχανήμα, τό μπαμπάκι στό ὕφασμα κλπ.

Ἄλλοτε πάλι, λόγω εἰδικῆς χημικοτεχνικῆς ἢ ἄλλης ἐπεξεργασίας, παράγονται προϊόντα μέ διαφορετικές ιδιότητες ἀπό τίς ιδιότητες τῶν πρώτων ὑλῶν, πού χρησιμοποιήθηκαν, π.χ. κάρβουνο - ἡλεκτρισμός, ἄμμος - γυαλί κλπ.

Βοηθητικά ὑλικά εἶναι ὅσα χρησιμοποιοῦνται κατά τίς τεχνικές ἐπεξεργασίες τῶν πρώτων ὑλῶν στά κύρια παραγωγικά κέντρα καί στίς βοηθητικές ὑπηρεσίες, ὡς βοηθητικά μέσα, ὡς συμπληρώματα δηλαδή γιά τήν ὁλοκλήρωση (τελειοποίηση) τοῦ προϊόντος.

Τά βοηθητικά ὑλικά ἔχουν δευτερεύουσα σημασία στήν παραγωγή. Π.χ.:

- Τά καύσιμα (κάρβουνο κλπ), πού χρησιμοποιοῦνται στά μεταλλουργεῖα καί σέ ἄλλες θερμικές κατεργασίες.
- Τά χρωστικά ὑλικά.
- Τά εἶδη στιλβώσεως.
- Τά μικροεργαλεῖα ταχείας φθορᾶς.
- Οἱ ἱμάντες.
- Τά μικροεξαρτήματα.
- Τά διάφορα ὀξέα.
- Τά ἡλεκτρόδια στή συγκόλληση τῶν μετάλλων.
- Βοῦρτσες.
- Εἶδη συσκευασίας.
- Τά λιπαντικά κλπ.

Ἡ διάκριση τῶν ὑλικῶν σέ πρώτες ὕλες καί βοηθητικά ὑλικά, πού γίνεται κυρίως μέ κριτήριο τή φύση τους καί τόν προορισμό τους, ἔχει βασική σημασία ἀπό κοστολογική ἀποψη.

Ἡ ἀξία τῆς πρώτης ὕλης, πού χρησιμοποιεῖται στήν παραγωγή διαφορετικῶν προϊόντων, εἶναι δυνατόν νά διαχωρισθεῖ κατά προϊόν καί νά βαρύνει τό κόστος τῶν (διαφορετικῶν) προϊόντων μέ ἄμεσο ὑπολογισμό.

Ἐχει χαρακτήρα ἄμεσου στοιχείου κόστους.

Ἡ ἀξία τῶν ἀναλώσεων τῶν βοηθητικῶν ὑλικῶν ἀποτελεῖ μέρος τοῦ κόστους τῶν τεχνικῶν κατεργασιῶν. Ἀποτελεῖ ἔμμεσο στοιχεῖο κόστους, ἐπειδὴ δέν ὑπάρχει ἡ δυνατότητα μετρήσεως τῆς ποσότητος τοῦ βοηθητικοῦ ὑλικοῦ, πού ἀναλώθηκε γιὰ τὴν παραγωγή κάθε προϊόντος.

Παράδειγμα.

Τὰ προϊόντα α καὶ β ἐπεξεργάζονται στὴν ἴδια μηχανή, πού γιὰ νά λειτουργήσει ὁμαλὰ χρειάζεται μιά ποσότητα λιπαντικῶν. Ἡ ἀξία τοῦ λιπαντικοῦ πού ἀναλώθηκε εἶναι ἔμμεσο στοιχεῖο κόστους τῶν προϊόντων α καὶ β, γιατί δέν εἶναι δυνατόν νά καθορισθεῖ τό μέρος τῆς ἀξίας τοῦ λιπαντικοῦ πού ἀναλώθηκε γιὰ τό προϊόν α καὶ τό μέρος πού ἀναλώθηκε γιὰ τό προϊόν β.

Οἱ ἀναλώσεις τῶν βοηθητικῶν ὑλικῶν συμπεριλαμβάνονται στά Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα.

Αὐτό φυσικά δέν σημαίνει πῶς δέν πρέπει νά φροντίζομε γιὰ τὴν ἐξειδίκευση τῆς χρησιμοποίησews ὀρισμένων βοηθητικῶν ὑλικῶν, ὅπως π.χ. τῶν ἐξαρτημάτων.

Ἀντίθετα, ἡ ἀκρίβεια τῆς κοστολογήσεως ἐπιβάλλει τὴν ἐνσωμάτωση στοῦ κόστους ὅσο τό δυνατό περισσοτέρων ἀμέσων στοιχείων.

Ἄν μιά ἀνάλωση ἐνὸς βοηθητικοῦ ὑλικοῦ, ἐνῶ μπορεῖ νά διαχωριθεῖ κατὰ προϊόν καὶ νά ἐνσωματωθεῖ στοῦ κόστους τῶν προϊόντων κατὰ ἄμεσο τρόπο, συμπεριληφθεῖ στά Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα, θά καταλογισθεῖ στοῦ κόστους τῶν προϊόντων αὐτῶν μέ συντελεστή καὶ κατὰ συνέπεια, μέ κάποια προσέγγιση.

Τὰ ὑλικά ἀποτελοῦν πολλές φορές ἕνα πολὺ μεγάλο ποσοστὸ τοῦ συνολικοῦ κόστους τῶν προϊόντων. Τό λογιστήριον πρέπει νά ἔχει σαφὴ ἀντίληψη γιὰ τὴ φύση τῶν ὑλικῶν πού χρησιμοποιοῦνται, τὴ μέθοδο μεταποιήσεώς τους καὶ τὰ προβλήματα πού δημιουργοῦνται γύρω ἀπὸ τὴν προμήθεια, τὴν ἀποθήκευση καὶ γενικά τὴ διακίνησή τους.

6.2 Προμήθεια — Ἀποθήκευση.

6.2.1 Προμήθεια.

Οἱ προμήθειες τῶν ὑλικῶν διεξάγονται ἀπὸ τὴν ὑπηρεσία προμηθειῶν σύμφωνα μὲ τὸν ἐγκεκριμένο κανονισμό προμηθειῶν. Ἡ ὑπηρεσία προμηθειῶν (ἐφοδιασμοῦ) ἀποτελεῖ χωριστὴ λειτουργικὴ δραστηριότητα μέ κύρια καθήκοντα:

- Τὴν προμήθεια τῶν ὑλικῶν πού ἀπαιτοῦνται σύμφωνα μὲ τό χρονολογικὸ πρόγραμμα, πού ἔχει καταρτισθεῖ ἀπὸ τὸν ὑπεύθυνον τῆς παραγωγῆς καὶ ἐγκριθεῖ ἀπὸ τὰ ἀρμόδια ὄργανα.
- Τὴν ἐπίτευξη, ὅσο εἶναι δυνατόν, χαμηλοτέρων τιμῶν. Ὅταν ἐπιτυγχάνονται χαμηλές τιμές (ὄχι ὅμως σὲ βάρος τῆς ποιότητος) διασφαλίζεται μικρότερο κόστος ὑλικῶν.

Ἡ ἐπιτυχία τοῦ ἔργου τῆς ὑπηρεσίας προμηθειῶν προϋποθέτει συνεχὴ ἐνημέρωση γύρω ἀπὸ τίς συνθήκες, πού ἐπικρατοῦν στὴν ἀγορά.

Μέ βάση τό πρόγραμμα καὶ τίς ποιοτικές προδιαγραφές, ἡ ὑπηρεσία προμηθειῶν συντάσσει τό δελτίο παραγγελίας, πού συνήθως περιλαμβάνει:

- Τὰ στοιχεῖα τοῦ προμηθευτῆ (ὀνοματεπώνυμο - διεύθυνση - τηλέφωνο κλπ.).
- Τὴν ποσότητα καὶ ποιότητα τῶν ὑλικῶν, πού παραγγέλλονται.

- Τούς κωδικούς των υλικών.
- Τόν τρόπο πληρωμής.
- Τό χρόνο παραδόσεως.
- Τόν τόπο παραδόσεως.

Τό δελτίο παραγγελίας συντάσσεται σέ πέντε αντίτυπα, πού διανέμονται ως εξής:

- Τό πρωτότυπο στέλνεται στόν προμηθευτή γιά τήν ανάθεση τῆς παραγγελίας.
- Τό δεύτερο αντίτυπο στέλνεται, μαζί μέ τό πρῶτο, στόν προμηθευτή, ὁ ὁποῖος τό υπογράφει στήν προβλεπόμενη θέση γιά τήν ἀποδοχή τῆς παραγγελίας καί τό ἐπιστρέφει στήν ὑπηρεσία προμηθειῶν, ἡ ὁποία τό τοποθετεῖ στό φάκελο τῆς προμήθειας.
- Τό τρίτο (μετά τήν ἐπιστροφή τοῦ δεύτερου) στέλνεται στόν ἀποθηκάριο γιά ἐνημέρωση καί γιά νά τοῦ δοθεῖ χρόνος νά προετοιμάσει τό χῶρο γιά τήν ἀποθήκευση τῶν υλικῶν.
- Τό τέταρτο διαβιβάζεται στό λογιστήριο γιά νά συγκριθεῖ μέ τό τιμολόγιο τοῦ προμηθευτῆ καί τό δελτίο εἰσαγωγῆς, πού θά ἐκδώσει ὁ ἀποθηκάριος, ὅταν παραλάβει τά υλικά.
- Τό πέμπτο παραμένει στό στέλεχος.

Ἄν ἡ ἐπιχείρηση ἐξυπηρετεῖται ἀπό ὀρισμένο τρόπο συσκευασίας σημειώνεται καί αὐτό στό δελτίο παραγγελίας. (Ἡ κατάλληλη συσκευασία παίξει ρόλο στήν πρόληψη φύρας κατά τή διακίνηση τοῦ υλικοῦ).

Ὅρίζεται π.χ. ὅτι τό υλικό α πρέπει νά εἶναι συσκευασμένο σέ σάκκους τῶν 50 κιλῶν, περιτυλιγμένους σέ εἰδικό χαρτί καί νά σημειώνεται στό σάκκο τό βάρος τοῦ περιεχόμενου (σχ. 6.2).

6.2.2 Ἀποθήκευση.

Υπεύθυνος γιά τήν παραλαβή τῶν υλικῶν εἶναι (συνήθως) ὁ ἀποθηκάριος.

Τά υλικά παραλαμβάνονται μόνο ἂν συνοδεύονται ἀπό τά σχετικά παραστατικά ἔγγραφα (δελτία ἀποστολῆς, τιμολόγια κλπ.), πού ἀπευθύνονται στήν ἐπιχείρηση. Κατά τήν παραλαβή γίνεται λεπτομερὴς ποσοτικός καί ποιοτικός ἔλεγχος (ἐπαλήθευση πρὸς τά στοιχεῖα τῆς παραγγελίας καί πρὸς τά στοιχεῖα καί τίς ἐνδείξεις τοῦ συνοδευτικοῦ ἐγγράφου, δειγματοληψία γιά τόν ποιοτικό ἔλεγχο κλπ.).

Κάθε ποσοτική ἢ ποιοτική ἀπόκλιση ἢ ἀλλοίωση πρέπει ἀπαραίτητα νά σημειώνεται στό συνοδευτικό ἔγγραφο. Γιά τίς ποσοτικές ἢ ποιοτικές ἀποκλίσεις ἐνημερώνεται ἀμέσως ἡ ὑπηρεσία προμηθειῶν.

Τά υλικά πρέπει νά τοποθετοῦνται μεθοδικά σέ κατάλληλους ἀποθηκευτικούς χώρους ἐφόσον ἡ ἀποθήκευση ἔχει σκοπό τή φυσική προστασία τῶν υλικῶν.

Γιά τή διασφάλιση τῶν υλικῶν ἀπό κάθε κίνδυνο, τήν τοποθέτησή τους στίς κατάλληλες θέσεις (ράφια κλπ.) καί τήν ἀπρόσκοπτη διακίνησή τους, ὥστε νά μὴ σημειώνονται καθυστερήσεις κατά τήν παράδοση καί ἀδικαιολόγητες διακοπές τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας, υπεύθυνος εἶναι ὁ ἀποθηκάριος. (Ἡ ὑπηρεσία ἀποθηκῶν).

Ἡ διακίνηση τῶν υλικῶν πρέπει νά ὁργανωθεῖ ἔτσι, ὥστε νά συνεπάγεται τό μικρότερο δυνατό κόστος. Πρέπει δηλαδή νά ἀποφεύγονται ἄσκοπες μετακινήσεις υλικῶν, πού δημιουργοῦν δαπάνες.

ΔΕΛΤΙΟ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ - ΤΗΛΕΦ.					
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΡΟΣ		ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛ. 308			
Τήν Α.Ε. ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΙΚΗΝ					
Όδος αριθ.					
Παρακαλούμε, σύμφωνα με τούς όρους τής συμβάσεως αριθ. ... να μās στείλετε τὰ πα- ρακάτω ὑλικά.					
Α/Α	Ποσό- τητα	Συσκ.	Είδος — Περιγραφή ὑλικού	Τιμή μονάδας	Συνολ. ἀξία
1	50	Σάκκοι	Άλεῦρι τύπου... κλπ. Είδικοί ὄροι...	1400	70.000
Ἡμερομηνία παραδόσεως Τόπος παραδόσεως κλπ.				Ὑπογραφή	
(Γιά τόν προμηθευτή)					
(Γιά τόν προμηθευτή)					
(Γιά τόν ἀποθηκάριο)					
(Γιά τόν ἀποθηκάριο)					
(Γιά τό λογιστήριο)					
Στέλεχος					

Σχ. 6.2.

Ὑλικά, πού προβλέπεται νά προωθηθοῦν σύντομα στήν παραγωγή, πρέπει νά τοποθετοῦνται στό πλησιέστερο πρὸς τήν ἔξοδο σημεῖο τῆς ἀποθήκης καί νά γίνε-
ται ἡ κατάλληλη προπαρασκευή τῆς παραδόσεως.

6.3 Ἡ παρακολούθηση τῶν ὑλικῶν.

6.3.1 Τό Δελτίο Εἰσαγωγῆς.

Γιά τήν εἰσαγωγή ὑλικῶν στήν ἀποθήκη ἐκδίδεται ἀπό τόν ἀποθηκάριο τό δελ-
τίο εἰσαγωγῆς ὑλικῶν. Τό δελτίο εἰσαγωγῆς εἶναι προαριθμημένο καί ἐκδίδεται ἀ-
πό τριπλότυπο στέλεχος. Στό ἔντυπο καταχωρεῖται:

- Ἡ ἡμερομηνία.
- Ὁ ἀπόστολέας τοῦ ὑλικοῦ.

- Τό μεταφορικό μέσο (στοιχεία μέσου μεταφοράς).
- Τά στοιχεία του συνοδευτικού εγγράφου (τιμολόγιο — δελτίο αποστολής κλπ.).
- Ο κωδικός αριθμός του είδους.
- Η συσκευασία (σάκκοι, δέματα κλπ.).
- Η πραγματική ποσότητα που παραλαμβάνεται (καί για τή διαχείριση της οποίας ευθύνεται ο αποθηκάριος) καί όχι ή ποσότητα που αναφέρεται στο συνοδευτικό.
- Ο αριθμός της καρτέλας, στην οποία καταχωρείται τό υλικό καί ή ήμερομηνία καταχωρίσεως. Έτσι διαπιστώνεται ότι έχει ενημερωθεί ή καρτέλα τής αποθήκης.

Τό έντυπο υπογράφεται από τόν αποθηκάριο.

Τό πρωτότυπο επισυνάπτεται στό συνοδευτικό έγγραφο των υλικών (τιμολόγιο, δελτίο αποστολής) καί στέλνεται στό λογιστήριο. Τό δεύτερο μπαίνει σέ ειδικό φάκελο καί τό τρίτο παραμένει στό στέλεχος (σχ. 6.3α).

Στό πρωτότυπο ή επίσημα παραδίδονται τά συνοδευτικά πού παραδίδει ο μεταφορέας	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ				Αριθμός		
	ΔΕΛΤΙΟ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΥΛΙΚΩΝ				ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ		
	ΑΠΟΣΤΟΛΕΑΣ		ΜΕΤΑΦΟΡΕΑΣ		ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕΤΑΦ. ΜΕΣΟΥ		
					ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΝΟΔΕΥΤΙΚΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ		
	ΚΩΔΙΚ. ΥΛΙΚΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣ.	ΠΟΣΟ ΤΗΤΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ	
ΧΡΕΩΣΗ ΚΑΡΤΕΛΑΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ							
No		ΠΑΡΑΔΟΣΗ		ΠΑΡΑΛΑΒΗ		ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ	
							ΥΠΟΓΡΑΦΗ

Σχ. 6.3α.

6.3.3 Μέγιστο και ελάχιστο απόθεμα.

Ἡ πρόβλεψη καί τήρηση ἀνώτατου καί κατώτατου ποσοτικοῦ ὁρίου ἀποθέματος, εἶναι δυνατόν νά προλάβει δυσμενεῖς καταστάσεις, ὅπως τή διενέργεια προμηθειῶν πάνω ἀπό τό προβλεπόμενο ἀνώτατο ὄριο, πού συνεπάγεται ὑπερεπένδυση κεφαλαίου (ἀδίκαιολόγητη καταβολή τόκων) καί τή δημιουργία ἐξόδων (ἀσφάλιστρα, ἀποθήκευτρα κλπ.). Ἡ τήρηση ἐξάλλου κατώτατου ὁρίου ποσότητας, προλαβαίνει ἀνωμαλίες καί διακοπές τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας λόγω ἐλλείψεως ὑλικῶν.

Τό ἀνώτατο ὕψος ἀποθέματος, κάτω ἀπό συνθηκес σταθερῆς ἀγορᾶς εἶναι ἴσο, κατά τό χρόνο ἀναθέσεως τῆς παραγγελίας, μέ τήν ποσότητα τῆς παραγγελίας, αὐξημένη μέ τό ἀπόθεμα ἀσφάλειας.

Τό κατώτατο ὕψος, κατά τό χρόνο ἐκτελέσεως τῆς παραγγελίας, εἶναι ἴσο μέ τό ἀπόθεμα ἀσφάλειας.

Τό ἀπόθεμα ἀσφάλειας ὑπολογίζεται ἴσο μέ τή διαφορά μεταξύ τῆς προβλεπόμενης ἀναλώσεως κατά τό χρόνο ἐκτελέσεως τῆς παραγγελίας καί τῆς μεγαλύτερης δυνατῆς ἀναλώσεως αὐξημένης μέ τήν προβλεπόμενη ἀνάλωση κατά τό χρόνο καθυστέρησεως.

Παράδειγμα ἀνώτατου ὁρίου.

Ἄς υποθέσουμε ὅτι:

α) Ἡ ἀνάγκη σέ ὑλικά α γιά κάθε ἡμέρα (24ωρο) εἶναι 50 μονάδες καί ἡ μεγαλύτερη δυνατή ἀνάλωση 60 μονάδες.

β) Ἡ προθεσμία ἐκτελέσεως τῆς παραγγελίας εἶναι 20 μέρες.

γ) Ἡ ἀνώτερη πιθανή καθυστέρηση ὡς τή παραλαβή 5 ἡμέρες.

Τότε τό ἀνώτατο ὕψος ἀποθέματος θά ἰσοῦται μέ:

$$20 \times 50 + 5 \times 50 + 10 \times 25 = 1000 + 250 + 250 = 1500.$$

6.3.4 Τό Δελτίο Ἐξαγωγῆς.

Γιά τή χορήγηση ὑλικῶν στήν παραγωγική διαδικασία, συντάσσεται ἀπό τοὺς προϊστάμενους τῶν παραγωγικῶν τμημάτων καί τῶν βοηθητικῶν ὑπηρεσιῶν αἴτηση χορηγήσεως ὑλικῶν.

Ἡ αἴτηση συντάσσεται σέ εἰδικό ἔντυπο, περισσότερο γνωστό ὡς «δελτίο εξαγωγῆς ὑλικῶν».

Τό δελτίο ὑπογράφεται ἀπό τὰ ἀρμόδια πρόσωπα καί διαβιβάζεται στὸν ἀποθηκάριο, γιά τὸν ὁποῖο ἀποτελεῖ ἔγγραφο ἐντολή νά χορηγήσει τὰ ὑλικά, πού ἀναφέρονται σέ αὐτό (σχ. 6.3δ).

Ὁ ἀποθηκάριος ποτέ δέν χορηγεῖ ὑλικά μέ προφορική ἢ τηλεφωνική ἐντολή.

Τό δελτίο εξαγωγῆς εἶναι προαριθμημένο καί ἐκδίδεται σέ 5πλοῦν.

Τὰ πέντε ἀντίτυπα προορίζονται:

- 1) Γιά τήν ἀποθήκη.
- 2) Γιά τό τμήμα, πού ζήτησε τὰ ὑλικά.
- 3) Γιά τό λογιστήριο.
- 4) Γιά τήν ἀποθήκη.
- 5) Παραμένει στό στέλεχος.

ΔΕΛΤΙΟ ΕΞΑΓΩΓΗΣ ΥΛΙΚΩΝ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΠΟΘΗΚΗ

ΑΠΟ

Παράκληση γιά τή χορήγηση τών παρακάτω υλικών,
πού μās εἶναι ἀπαραίτητα στό ἐναντι ἔργο (παραγγελία)

ΕΡΓΟ

ΤΜΗΜΑ

ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ		ΣΥΣΚΕΥΑ- ΣΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΟΥ ΖΗΤΗ- ΘΗΚΕ	

ΕΚΔΟΣΗ

ΕΓΚΡΙΣΗ

ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΘΗΚΗ

(ΠΡΩΤΟΤΥΠΟ)

Σχ. 6.36

Σέ προβλεπόμενες θέσεις τοῦ ἐντύπου συμπληρώνεται:

- Ἡ ἡμερομηνία.
- Τό ἔργο (ἢ τό τμήμα), γιά τό ὁποῖο προορίζονται τὰ υλικά.
- Ὁ κωδικός ἀριθμός τών υλικών.
- Ἡ ἀπαιτούμενη ποσότητα.

“Ὅταν τό ἐντυπο ἐγκριθεῖ μέ τήν ὑπογραφή τοῦ ἀρμόδιου προσώπου τά τέσσε-
ρα πρῶτα ἀντίτυπα (1, 2, 3, 4) στέλνονται στήν ἀποθήκη. Τό τελευταῖο παραμένει
στό στέλεχος.

Τό πρωτότυπο.

Ὁ ἀποθηκάριος, ὅταν παραλάβει τό δελτίο ἐξαγωγῆς υλικών, ἐλέγχει τίς ὑπο-
γραφές καί τά λοιπά τυπικά στοιχεῖα. Ὑστερα ἀποχωρίζει τό πρωτότυπο (No 1) ἀ-
πό τά No 2, 3, 4 πού παραμένουν ἐνωμένα, γιά νά γίνει σέ αὐτά ἐνιαία καταχώρι-
ση.

Ἐπειδή λόγω συσκευασίας (ἢ καί ἐλλείψεως) ἡ ποσότητα πού χορηγεῖται μπο-
ρεῖ νά μήν ταυτίζεται μέ αὐτή πού ἔχει ζητηθεῖ, αὐτή πού πραγματικά χορηγεῖται
καταχωρεῖται στά ἀντίγραφα 2, 3, 4 σέ προβλεπόμενη στήλη. Ἡ στήλη «αἰτούμε-
νη ποσότητα» τοῦ πρωτότυπου εἶναι σκιερή στά No 2, 3, 4, ὥστε νά μήν λαμβάνε-
ται ὑπόψη καί νά μή δημιουργεῖ συγχύσεις.

Τό πρωτότυπο, πού χρησιμεύει ὡς ὁδηγός, ταξιθετεῖται σέ εἰδικό φάκελο.

Ἡ πραγματική καταχώριση γίνεται στά No 2, 3, 4 ἀντίτυπα, τά ὁποῖα ὑπογρά-
φονται ἀπό τόν ἀποθηκάριο (πού παραδίνει) καί τό μεταφορέα (πού παραλαμβάνει)
καί μοιράζονται ὡς ἑξῆς:

Τά No 2,3 συνοδεύουν τὰ υλικά στό τμήμα πού τά ζήτησε. Τό No 4 τό κρατᾷ ἡ
ἀποθήκη ὡς ἀποδεικτικό παραδόσεως καί τό ταξιθετεῖ μαζί μέ τό No 1.

Πρίν από τήν ταξιθέτηση ὁ ἀποθηκάριος ἐνημερώνει τίς καρτέλες ἀποθήκης μόνο κατά ποσότητα. Κατά τήν καταχώριση καταχωρίζει τόν ἀριθμό τῆς καρτέλας στή στήλη πού προβλέπεται στό ἔντυπο, ὡς ἀποδεικτικό τῆς καταχωρίσεως.

6.4 Ἡ λογιστική παρακολούθηση τῶν ὑλικῶν.

6.4.1 Τό Ἀναλυτικό Ἡμερολόγιο Ἀγορῶν.

Στό Ἀναλυτικό Ἡμερολόγιο Ἀγορῶν γράφονται κατά χρονολογική σειρά τά δελτία εἰσαγωγῆς ὑλικῶν, ἀφοῦ πρῶτα ἐλεγχθοῦν τά συνημμένα στό δελτίο εἰσαγωγῆς δικαιολογητικά (τιμολόγια, φορτωτικές κλπ.) καί προσδιορισθεῖ ἡ κατά μονάδα καί ἡ συνολική τιμή κτήσεως, τῆς σχετικῆς μέ τό δελτίο εἰσαγωγῆς ἀγορᾶς.

Ἄν δικαιολογητικά (ἢ δικαιολογητικό), προσδιοριστικά τῆς τιμῆς κτήσεως (παράγρ. 6.4.3) ἀφοροῦν ἄλλο ἀναλυτικό ἡμερολόγιο (π.χ. ἡ φορτωτική μεταφορᾶς τῆς ἀγορᾶς, γιά τήν ὁποία ἐκδόθηκε ἕνα δελτίο εἰσαγωγῆς, ξοφλήθηκε μετρητοῖς καί συνεπῶς ἀφορᾶ τό ἀναλυτικό ἡμερολόγιο πληρωμῶν), τότε σημειώνεται ἡ ἀξία τοῦ δικαιολογητικοῦ αὐτοῦ στό δελτίο εἰσαγωγῆς γιά νά ὑπολογισθεῖ ἡ τιμή κτήσεως αὐτῆς τῆς παρτίδας (αὐτοῦ τοῦ κλήρου). Στήν περίπτωση τοῦ παραδείγματος ἡ ἐγγραφή στό Ἀναλυτικό Ἡμερολόγιο θά γίνει ὡς ἑξῆς:

Ὁ περιληπτικός λογαριασμός, π.χ. «Υλικά» (καί ὁ ἀντίστοιχος εἰδικός) θά χρεωθεί μέ τή συνολική τιμή κτήσεως. Ὁ λογαριασμός προμηθευτές θά πιστωθεῖ (μόνο) μέ τήν ἀξία τοῦ τιμολογίου του, ἐνῶ μέ τά μεταφορικά (πού ἔχουν κίολας ἐξοφληθεῖ) θά πιστωθεῖ ὁ διάμεσος λογαριασμός «Μερισμός μεταφορικῶν».

Στό ἀναλυτικό ἡμερολόγιο αγορῶν γράφονται καί οἱ ἀγορές μετρητοῖς, ἂν καί σπάνια ἡ ἐξόφληση τῶν τιμολογίων τῶν προμηθευτῶν γίνεται ταυτόχρονα μέ τήν παραλαβή τῶν ὑλικῶν. Πάντα ὑπάρχει μιά χρονική ἀπόσταση μεταξύ παραλαβῆς ὑλικῶν καί ἐξοφλήσεως τοῦ τιμολογίου ἔτσι, ὥστε ὅλες οἱ ἀγορές νά θεωροῦνται ἐπί πιστώσει. Στήν περίπτωση ἀγορᾶς μετρητοῖς, ὁ λογαριασμός πού πιστώνεται θά εἶναι ὁ διάμεσος «Ἀγορές μετρητοῖς» ἢ (μέ ἄλλο τίτλο) ὁ «Τιμολόγια διακανονιστέα», πού θά ἐξισωθεῖ μετά τή μεταφορά τῶν συγκεντρωτικῶν ἐγγραφῶν τῶν ἀναλυτικῶν Ἡμερολογίων Ἀγορῶν καί Ταμείου.

Στό Ἀναλυτικό Ἡμερολόγιο Ἀγορῶν, προβλέπεται στήλη γιά «εἰδικούς λογαριασμούς, χρεούμενους» καί στήλη γιά «εἰδικούς λογαριασμούς, πιστούμενους», ὥστε νά εἶναι δυνατή ἡ ἄμεση ἐνημέρωση τῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν ἀπό τό Ἀναλυτικό Ἡμερολόγιο Ἀγορῶν.

Δέν ἀποκλείεται ὅμως, ἡ ἐνημέρωση τῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν νά γίνεται ἀπευθείας ἀπό τά δικαιολογητικά.

Μέ βάση τά δεδομένα τοῦ Ἀναλυτικοῦ Ἡμερολογίου Ἀγορῶν (σχ. 6.4α) θά γίνει ἡ συγκεντρωτική ἐγγραφή.

Ἀγορές πρῶτων ὑλῶν	652.000	
Ἐπιστροφές	<u>-50.000</u>	602.000.
Ἀγορές βοηθ. ὑλῶν	143.000	
Ἐκπτώσεις	<u>-2.000</u>	141.000
Ἀγορές ἀνταλλακτικῶν		30.000
Προμηθευτές		2.000

Προμηθευτές	140.000
Άγορές μετρητοῖς	340.000
Γραμμάτια πληρωτέα	160.000
Τράπεζα Τ. λογ. ὀψεως	130.000
Μερισμός μεταφορ.	5.000

Ὡς Ἀναλυτικό Ἡμερολόγιο Ἀγορῶν Σεπτεμβρίου.

Οἱ ἐκπτώσεις πού λαμβάνει ἡ ἐπιχείρηση ἀπό τούς προμηθευτές καί πού ἔχουν κάποια σχέση μέ τήν ποιότητα ἢ ποσότητα τοῦ ὑλικοῦ, θεωροῦνται μειωτικό στοιχεῖο τῆς τιμῆς κτήσεως (ἢ κόστους ἀγοράς).

Γιά τή χορήγηση ἐκπτώσεων, πού δέν ἀναφέρονται στό τιμολόγιο, ὁ Κ.Φ.Σ. (Κώδικας Φορολογικῶν Στοιχείων ΠΔ 99/1977 ἄρθρο 20 παράγρ. 6) ὁρίζει ὅτι ὁ πωλητής πρέπει νά ἐκδίδει θεωρημένο «πιστωτικό σημείωμα» στό ὁποῖο ἀναφέρονται τά στοιχεῖα τοῦ ἀγοραστή, τά στοιχεῖα τῆς σχετικῆς συναλλαγῆς καί τό ποσό τῆς ἐκπτώσεως.

Ἐπειδὴ ἡ ἐκπτώση θεωρεῖται μειωτικό στοιχεῖο τῆς τιμῆς κτήσεως καί ἐπειδὴ τό τιμολόγιο, πού ἀφορᾷ τό πιστωτικό σημείωμα, εἶναι καταχωρημένο στό Ἀναλυτικό Ἡμερολόγιο Ἀγορῶν, εἶναι προτιμότερο τό πιστωτικό σημείωμα νά καταχωρισθεῖ στό ἴδιο ἀναλυτικό ἡμερολόγιο, μέ κόκκινο ὅμως μελάνι (ἀντιλογισμός).

Θά μπορούσε βέβαια ἡ καταχώριση τῶν ἐκπτώσεων νά γίνει σέ ξεχωριστό Ἀναλυτικό Ἡμερολόγιο ἐκπτώσεων Ἀγορῶν ἢ ἀκόμη καί στό Ἀναλυτικό Ἡμερολόγιο διαφόρων πράξεων.

Οἱ ἐπιστροφές στοὺς προμηθευτές ὑλικῶν πού ἀγοράσθηκαν γίνονται συνήθως λόγω διαφοράς ποιότητας, πού διαπιστώνεται μετά τήν παραλαβή.

Γιά τίς ἐπιστροφές Ἀγορῶν ὁ Κ.Φ.Σ. (ἄρθρο 20 παράγρ. 5) ὁρίζει ἡ νά γίνεται ἔκπτωση τῆς ἀξίας ὧσων ἐπιστρέφονται ἀπό μεταγενέστερο τιμολόγιο ἢ νά ἐκδίδεται ἀπό τόν πωλητή θεωρημένο διπλότυπο πιστωτικό σημείωμα, πού νά ἀναφέρει τά στοιχεῖα τοῦ ἀγοραστή, τό εἶδος, τήν ποσότητα, καί τήν ἀξία ὧσων ἐπιστρέφονται.

Συνήθως ἡ ἐπιχείρηση ἐκδίδει, γιά τίς ἐπιστροφές πρὸς τούς προμηθευτές, χρεωστικό σημείωμα (σχ. 6.4β), πού συμπεριλαμβάνει τά στοιχεῖα πού ὀρίζονται, γιά τό πιστωτικό σημείωμα ἐπιστροφῆς (πού ἐκδίδει ὁ προμηθευτής). Μόνο πού στή θέση «ὄνομα ἀγοραστή» ἀναφέρει «ὄνομα πωλητῆ».

Οἱ ἐπιστροφές ἀγορῶν γράφονται στό Ἀναλυτικό Ἡμερολόγιο Ἀγορῶν ὅπως ἀκριβῶς καί οἱ ἐκπτώσεις στίς ἀγορές.

Παράδειγμα.

Κατά τό μήνα Σεπτέμβριο διενεργήθηκαν οἱ παρακάτω ἀγορές.

- 1) 3/9 Ἀγορά πρώτης ὕλης α ἀπὸ Π₁ ἀντί 200.000 δρχ. μετρητοῖς.
- 2) 3/9 Πληρωμὴ μεταφορικῶν γιά τήν παραπάνω ἀγορά δρχ. 2000.
- 3) 4/9 Ἀγορά πρώτης ὕλης β ἀπὸ Π₂ ἀντί 150.000 δρχ. ἐπὶ πιστώσει.
- 4) 8/9 Ἀγορά πρώτης ὕλης α ἀπὸ Π₁ ἀντί 120.000 δρχ. μέ γραμμάτιο (ἀποδοχῆς μας).
- 5) 10/9 Ἀγορά βοηθητικοῦ ὑλικοῦ Χ ἀπὸ Π₃ ἀντί 60.000 δρχ. μετρητοῖς.
- 6) 10/9 Πληρωμὴ μεταφορικῶν γιά τή σημερινή ἀγορά δρχ. 2000.

- 7) 15/9 Ἀγορά βοηθητικοῦ ὑλικοῦ Ψ ἀπὸ Π₃ ἀντὶ 40.000 δρχ. μὲ πίστωση.
 15/9 Πληρωμὴ μεταφορικῶν γιὰ τὴ σημερινή ἀγορά δρχ. 1000.
 8) 15/9 Ἐπιστροφὴ στὸν Π₂ τοῦ 1/3 τῆς ποσότητος ποὺ ἀγοράσθηκε στὶς 4/9 (ἀξίας 50.000 δρχ.).
 9) 20/9 Ἀγορά πρώτης ὕλης α ἀπὸ Π₁ ἀντὶ 100.000 μὲ ἐπιταγὴ σὲ βάρος τοῦ λογ/σμοῦ ὀψεως στὴν τράπεζα Τ.
 10) 21/9 Ἀγορά ἀπὸ Π₃ βοηθητικοῦ ὑλικοῦ υ ἀντὶ δρχ. 40.000 μὲ γραμμάτιο (ἀποδοχῆς μας).

ΜΗΝΑΣ ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ

Χρονολογία	Δελτ. εἰσαγωγ.			ΛΟΓ/ΜΟΙ ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΙ				
		Ἀριθ.	Ἡμερ.	Πρώτες ύλεις	Βοηθητικά ύλικά	Ἀνταλλα- κτικά	Εἰδικός λογ/σμός	
Σεπτ.	3	75	3/9	200.000			α	
»	3			2.000			α	
»	4	76	4/9	150.000			β	
»	8	77	8/9	120.000			α	
»	10	78	10/9		60.000		χ	
»	10				2.000		χ	
»	15	79	15/9		40.000		ψ	
»	15				1.000		ψ	
»	15			(50.000)			(β)	
»	20	80	20/9	100.000			α	
»	21	81	21/9		40.000		υ	
»	25				(2.000)		(ψ)	
»	26	82	26/9			30.000	ω	
»	28	83	28/9	80.000			β	
				652.000 (50.000)	143.000 (2.000)	30.000		

Ἀγορές πρώτων ὑλῶν

652.000

Ἐπιστροφές

50.000

602.000

Ἀγορές βοηθ. ὑλικῶν

143.000

Ἐκπτώσεις

2.000

141.000

Ἀγορές ἀνταλλακτικῶν

30.000

- 11) 25/9 Ό προμηθευτής βοηθητικών υλικών Π₃ χορηγεί για την αγορά της 15/9 έκπτωση δρχ. 2000.
- 12) 26/9 Αγορά ανταλλακτικών ω από Π₄ αντί 30.000 δρχ. με έπιταγή σε βάρος του λογαριασμού όψεως (τράπεζας Τ).
- 13) 28/9 Αγορά πρώτης ύλης β από Π₂ αντί 80.000 δρχ. μετρητοίς.

Γιά τις αγορές μετρητοίς λειτουργεί ό διάμεσος «Αγορές μετρητοίς», ενώ για τις πληρωμές μεταφορικών ό «Μερισμός μεταφορικών».

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΑΓΟΡΩΝ

Δικαιολογητικό	ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΙ					
	Προμηθευ- τές	Αγορές μετρητοίς	Γραμμ. Πληρωτέα	Τράπεζα Τ λ. όψεως	Μερισμός μεταφορι- κών	Ειδικός λογ/σμός
Τιμολόγ. Π ₁ Νο 405		200.000			2.000	—
Φορτωτική Μ ₁ Νο 1005						—
Τιμολόγ. Π ₂ Νο 200	150.000					Π ₂
Τιμολόγ. Π ₁ Νο 480			120.000			—
Τιμολόγ. Π ₃ Νο 800		60.000				—
Φορτωτική Μ ₄ Νο 781					2.000	—
Τιμολόγ. Π ₃ Νο 900	40.000					Π ₃
Φορτ. Μ ₄ 809					1.000	—
ΑΚΥΡΩΣΗ — έπιστροφ.	(50.000)					(Π ₂)
Τιμολόγ. Π ₁ Νο 560				100.000		—
Τιμολόγ. Π ₃ Νο 945			40.000			—
ΑΚΥΡΩΣΗ — έκπτωση	(2.000)					(Π ₃)
Τιμολόγ. Π ₄ Νο 2009				30.000		
Τιμολόγ. Π ₃ Νο 1241		80.000				
ΣΥΝΟΛΑ	190.000 (52.000) 138.000	340.000	160.000	130.000	5.000	

Προμηθευτές	190.000
Έπιστροφ. Άγ.	50.000
	140.000
Έκατ. έ/Αγορ	2.000*
	138.000

* Τά άκυρωτικά ποσά των εκπτώσεων (κόκκινα), αντί νά καταχωρούνται στην πίστωση του «Προμηθευτές» καί του οικείου ειδικού άφαιρητικά (μέ κόκκινο μελάνι), είναι προτιμότερο νά καταχωρούνται στην χρέωση μέ μαύρο μελάνι. Έτσι στην πίστωση του ειδικού λογαριασμού κάθε προμηθευτή θα έμφανίζεται η συνολική άξία των αγορών μας μέ πίστωση. Αυτό έγινε στην παραπάνω συγκεντρωτική έγγραφη.

ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΑΓΟΡΑΣΘΕΝΤΩΝ ΥΛΙΚΩΝ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ			
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ			
ΤΗΛΕΦΩΝΟ			
			ΑΡΙΘΜΟΣ
Πρός			ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΑ
Χρέωση λογαριασμού σας με αξία			
Υλικών που επιστρέφονται. Τιμολόγιό σας Νο			
Ποσότητα	Περιγραφή υλικού	Τιμή μονάδας	Αξία
20 σάκκοι	Άλεური τύπου	800	16.000
4 σάκκοι	Άλεური τύπου	750	3.000
Σύνολο			19.000
ΔΕΛΤΙΟ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ Νο			
ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΣΑΣ Νο			
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΟΥ ΧΡΕΩΝΕΤΑΙ		ΥΠΟΓΡΑΦΗ	
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΟΥ ΠΙΣΤΩΝΕΤΑΙ			

ΔΕΛΤΙΟ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΥΛΙΚΩΝ		ΑΡΙΘΜΟΣ	
ΕΠΩΝΥΜΙΑ		ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΑ	
Πρός			
Επιστρέφονται τά παρακάτω είδη			
Δελτίο αποστολής σας			
Τιμολόγιό σας			
Ποσότητα	Περιγραφή υλικού		
Παραλήφθηκαν από		Υπογραφή	
Παραδόθηκαν από		Υπογραφή	

6.4.2 Δελτίο φύρας και απομειώσεων.

Για τις φύρες και γενικά τις απομειώσεις των υλικών συντάσσεται τό ειδικό δελτίο «φύρας και απομειώσεων» (σχ. 6.4γ).

Η ποσοτική ελάττωση ενός υλικού μπορεί να οφείλεται:

- Σέ φυσιολογική σμίκρυνση, σέ φύρα (άπώλεια ύγρασίας κλπ.).

ΔΕΛΤΙΟ ΦΥΡΑΣ ΚΑΙ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΝ									
ΕΠΩΝΥΜΙΑ						No			
ΑΠΟΘΗΚΗ						ΗΜΕΡΟΜ.			
ΟΝΟΜ/ΜΟ ΑΠΟΘΗΚΑΡΙΟΥ									
ΟΝΟΜ/ΜΟ ΑΠΟΓΡΑΦΕΑ									
Ράφι	Κωδικός Υλικού	Περιγραφή	Μονάδα μετρή- σεως	Ποσοτι- κο υπό- λοιπο Λογ/σμού	Ποσότητα που κατα- μετρή- θηκε	Διαφορές		Τιμή	
						Έλλειμ- μα	Πλεό- νασμα	Μονά- δας	Σύνολο
4	1008	Κασσίτερος	Χίλιογ.	92	87	5	—	600	3.000
ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ								ΥΠΟΓΡΑΦΕΣ	

- Σέ διαρροές λόγω της κακής οργάνωσης της αποθηκεύσεως.
- Σέ ανεπάρκεια του προσωπικού των αποθηκών νά εξυπηρετήσεται τή σχετικά μεγάλη κίνηση εισαγωγών καί εξαγωγών.
- Σέ δόλο του προσωπικού των αποθηκών (είκονικές εισαγωγές, είκονικές εξαγωγές, παραποίηση δικαιολογητικών κλπ.).

Τά παραπάνω δυσάρεστα γεγονότα προλαμβάνονται ή περιορίζονται μέ τήν άσκηση συστηματικού διαχειριστικού ελέγχου (τακτικού καί έκτακτου) καί τή δυνατότητα καταλογισμού εύθυνών.

Οί απομειώσεις καί φύρες διαπιστώνονται μέ τή διενέργεια φυσικής απογραφής καί τή σύγκρισή της μέ τό λογιστικό υπόλοιπο τής καρτέλας του ύλικού.

6.4.3 Οί Γενικοί λογαριασμοί των ύλικών.

Είναι δυνατόν τό σχέδιο λογαριασμών νά προβλέπει τή λειτουργία μόνο ενός περιληπτικού λογαριασμού, π.χ. του «Υλικά».

Συνήθως γιά μεγαλύτερη πληροφοριακή άνάλυση γύρω από τή διακίνηση των ύλικών, προβλέπεται ή λειτουργία περισσοτέρων περιληπτικών, όπως των λογαριασμών «πρώτες ύλες», «βοηθητικά ύλικά» κλπ.

Στή δεύτερη περίπτωση, στό 'Αναλυτικό 'Ημερολόγιο προβλέπεται μιά στήλη γιά κάθε λογαριασμό (πολύστηλα 'Ημερολόγια).

Οί Γενικοί λογαριασμοί τηρούνται στό Γενικό Καθολικό κατά άξία καί ένημερώνονται συγκεντρωτικά από τά αναλυτικά ήμερολόγια. 'Αναλύονται σέ είδικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς καί τηρούνται σέ καρτέλες μέ τή μέθοδο τής διαρκούς απογραφής. Λειτουργούν τόσα είδικά καθολικά (καρτελοθήκες) όσοι φυσικά καί οί περιληπτικοί λογαριασμοί.

Ή παράλληλη λειτουργία περιληπτικού καί είδικών συνεπάγεται τίσ έξής συμφωνίες:

- Τό άθροισμα τής χρεώσεως του περιληπτικού ίσοϋται μέ σύνολο των χρεω-

στικών άθροισμάτων των ειδικών.

- Τό άθροισμα τής πιστώσεως του περιληπτικού ίσοϋται μέ τό σύνολο των άθροισμάτων των ειδικών.
- Τό υπόλοιπο του περιληπτικού ίσοϋται μέ τό άθροισμα των υπολοίπων των ειδικών.

Οί συμφωνίες αυτές διαπιστώνονται μέ τήν κατάρτιση ίσοζυγίου κατά περιληπτικό λογαριασμό.

Κατά συνέπεια ο περιληπτικός (Γενικός) λογαριασμός παίζει έλεγκτικό ρόλο γιά τήν κίνηση των ειδικών λογαριασμών του.

6.4.4 'Η τήρηση τής καρτέλας του λογιστηρίου.

Μέθοδος τής διαρκούς απογραφής.

Έκτός από τήν καρτέλα (είδικό λογαριασμό), πού τηρεϊ ό αποθηκάριος γιά κάθε ύλικό γιά τήν παρακολούθηση τής κινήσεώς του μόνο κατά ποσότητα, τό λογιστήριο τηρεϊ παράλληλα (γιά κάθε ύλικό) καρτέλα (είδικό λογαριασμό) κατά ποσότητα καί άξία.

Οί καρτέλες του λογιστηρίου συνθέτουν τό είδικό καθολικό του περιληπτικού λογαριασμού «Υλικά». Όταν λειτουργούν δύο περιληπτικοί, οί «πρώτες ύλες» καί «βοηθητικά ύλικά» τηροϋνται παράλληλα πρós τούς περιληπτικούς δύο σειρές καρτελών, δύο είδικά καθολικά.

Η άκριβής παρακολούθηση του ύλικού, όπως καί κάθε λογαριασμού αποθέματος (π.χ. του έτοιμα προϊόντα) προϋποθέτει τήν παρατήρησή του μέ τή μέθοδο τής διαρκούς απογραφής.

Σύμφωνα μέ τούς κανόνες αυτής τής μεθόδου:

α) Ό λογαριασμός του αποθέματος τηρεϊται κατά ποσότητα καί άξία.

β) Η άξία των είσαγωγών καί εξαγωγών προσδιορίζεται μέ τήν τιμή κτήσεως.

Έτσι ο λογαριασμός φανερώνει κάθε στιγμή τήν ποσότητα καί τήν άξία του αποθέματος, πού πρέπει νά υπάρχει στήν αποθήκη καί πού έπαληθεύεται μέ τό δελτίο άναφορής αποθεμάτων πού υποβάλλει ο αποθηκάριος.

Η τιμή κτήσεως.

Η τιμή κτήσεως ή τιμή κόστους ή αρχική τιμή ύλικού είναι τό σύνολο των άμέσων δαπανών, μέ τίς όποιες ή έπιχείρηση έπιβαρύνεται γιά νά τό άποκτήσει. Άναλυτικότερα ή τιμή κτήσεως άποτελεϊται:

α) Από τήν τιμή άγορής (άναφέρεται στο τιμολόγιο άγορής).

β) Από τά είδικά έξοδα άγορών, πού είναι οί δαπάνες πού πραγματοποιοϋνται ώσπου νά φθάσει τό ύλικό στήν αποθήκη τής έπιχειρήσεως όπως:

- Μεταφορικά.
- Δασμοί.
- Έκτελωνιστικά.
- Έξοδα έκφορτώσεως κλπ.

Η τιμή κτήσεως κάθε άγορής είναι συνήθως διασπαρμένη σέ διάφορα δικαιολογητικά όπως:

- Στο τιμολόγιο του προμηθευτή (τιμή άγορής).
- Στή φορτωτική μεταφορής των ύλικών στήν αποθήκη (μεταφορικά).
- Στά άποδεικτικά πληρωμής ασφαλίστρων, έκτελωνιστικών κλπ.

Όλα τα δικαιολογητικά που προσδιορίζουν τη τιμή κτήσεως καρφιστώνονται συνήθως στο (πρωτότυπο) δελτίο είσαγωγής, που στέλνεται στο λογιστήριο.

Με βάση όλα τα παραπάνω δικαιολογητικά το λογιστήριο προσδιορίζει την τιμή κτήσεως (συνολική και κατά μονάδα), με την οποία χρεώνεται ο λογαριασμός του ύλικου (ή καρτέλα).

Με την ίδια κατά μονάδα τιμή κτήσεως πρέπει, σύμφωνα με τους κανόνες της διαρκούς απογραφής, να προσδιορισθεί και η αξία των εξαγωγών (των αναλώσεων), με την οποία θα πιστωθεί η καρτέλα του ύλικου.

Ο προσδιορισμός της αξίας των εξαγωγών δεν παρουσιάζει κανένα πρόβλημα, όταν όλες οι είσαγωγές έχουν την ίδια κατά μονάδα, τιμή κτήσεως.

Αν όμως οι είσαγωγές έχουν διαφορετική τιμή κτήσεως τίθεται το πρόβλημα με ποιά κατά μονάδα τιμή κτήσεως (από όλες) θα πολλαπλασιασθούν οι εξαγόμενες μονάδες, για να βρεθεί η αξία των εξαγωγών με την οποία θα πιστωθεί η καρτέλα.

Στήν περίπτωση αυτή η τιμή κτήσεως προσδιορίζεται (από τα στοιχεία της χρέωσης της καρτέλας) με μία από τις μεθόδους, που αναλύονται λεπτομερώς σε επόμενη παράγραφο (6.5.1).

Έτσι δεν θα διαταραχθεί η λειτουργία της μεθόδου της διαρκούς απογραφής και ο λογαριασμός θα παραμείνει άμιγής.

Οι καρτέλες των ύλικών ενημερώνονται την ίδια μέρα ή από αναλυτικά ήμερολόγια (Άγορών, εξαγωγών κλπ.) ή, όπως συμβαίνει συνήθως, άπευθείας από τα δικαιολογητικά (τιμολόγια, δελτία είσαγωγής, δελτία εξαγωγής κλπ.).

6.4.5 Αναλυτικό Ήμερολόγιο Εξαγωγών.

Στήν παράγραφο 6.3.4 περιγράφεται η διαδικασία εξαγωγής από την αποθήκη των ύλικών, που χορηγούνται για ανάλωση στα κύρια και βοηθητικά κέντρα του έργου.

Στο ίδιο κεφάλαιο αναφέρεται ότι το λογιστήριο είναι ο δέκτης του Νο 3 αντίτυπου των δελτίων εξαγωγής ύλικών.

Στα δελτία εξαγωγής (αντίτυπα Νο 3), αφού περάσουν από τυπικό έλεγχο (έλεγχος ύπογραφων κλπ.), γίνεται αποτίμηση και κατόπιν αυτά καταχωρούνται, κατά χρονολογική σειρά, στο Αναλυτικό Ήμερολόγιο εξαγωγών ύλικών.

Τό ήμερολόγιο αυτό είναι πολύστηλο. Περιλαμβάνει στήλες χρεουμένων και πιστουμένων περιληπτικών και ειδικών λογαριασμών.

Τά σύνολα του Αναλυτικού Ήμερολογίου εξαγωγών γράφονται περιοδικά (όπωςδήποτε κατά τη λήξη της κοστολογικής περιόδου) στο συγκεντρωτικό ήμερολόγιο. Τά «ποσά της συγκεντρωτικής έγγραφης» μεταφέρονται στή χρέωση των άρμοδιών λογαριασμών κόστους με πίστωση των περιληπτικών λογαριασμών των ύλικών.

Οι ειδικοί λογαριασμοί των ύλικών (καρτέλες), που τηρούνται κατά ποσότητα και αξία, ενημερώνονται (πιστώνονται) καθημερινά από τη στήλη του Αναλυτικού Ήμερολογίου εξαγωγών «ειδικοί πιστούμενοι» ή και άπευθείας από τά δελτία εξαγωγής.

6.5 Ἡ ἀποτίμηση τῶν ἐξαγωγῶν στὴν τιμὴ κτήσεως — Μέθοδοι.

6.5.1 Γενικά.

Ἡ καταχώριση τῶν δελτίων ἐξαγωγῆς στοῦ Ἀναλυτικοῦ Ἡμερολόγιου ἐξαγωγῶν καί ἡ ἐνημέρωση τῶν εἰδικῶν λογαριασμῶν τῶν ὑλικῶν προϋποθέτει τὴν ἀποτίμησίν τους.

Ἡ ἀποτίμηση τῶν δελτίων ἐξαγωγῆς (ἀναλώσεων) μέ τὴν τιμὴ κτήσεως διασφαλίζει πραγματικό κόστος καί πραγματικά ἀποτελέσματα.

Γιὰ τὸν προσδιορισμό τῆς πραγματικῆς ἀξίας τῶν ἀναλώσεων, οἱ μονάδες ὑλικῶν πού ἀναλώθηκαν καί πού ἀναφέρονται στὰ δελτία ἐξαγωγῆς, πολλαπλασιάζονται μέ τὴν κατά μονάδα τιμὴ κτήσεως.

Ὅπως ἀναφέρθηκε στὴ παράγραφο 6.4.3 ὁ προσδιορισμός τῆς κατά μονάδα τιμῆς κτήσεως, μέ τὴν ὁποία θὰ πολλαπλασιασθοῦν οἱ μονάδες πού ἀναλώθηκαν, παρουσιάζει κάποια δυσκολία ὅταν οἱ εἰσαγωγές (ἀγορές τοῦ ὑλικοῦ) ἔχουν πραγματοποιηθεῖ μέ διαφορετικές, κατά μονάδα, τιμές κτήσεως.

Στὴν περίπτωση αὐτή, ἡ κατά μονάδα τιμὴ κτήσεως γιὰ τὴν ἀποτίμηση τῶν ἀναλώσεων (καί τοῦ ἀποθέματος) γίνεται μέ μιά ἀπὸ τίς μεθόδους, πού χρησιμοποιοῦνται περισσότερο ὅπως εἶναι καί οἱ ἀκόλουθες:

6.5.2 Μέσος σταθμικός ὁρος.

Σύμφωνα μέ τὴ μέθοδο αὐτὴ τόσο στοῦ κόστος τῶν ἀναλώσεων ὑλικῶν ὅσο καί στοῦ τελικοῦ ἀποθέματος συμμετέχουν ἀναλογικά τὸ ἀρχικὸ ἀπόθεμα καί ὅλες οἱ ἀγορές τῆς περιόδου.

Ἡ μέθοδος ἐφαρμόζεται σὲ τρεῖς παραλλαγές:

α) Μέσος ἐτήσιος σταθμικός ὁρος.

Κατὰ τὴν παραλλαγή αὐτὴ ἡ μέση τιμὴ κτήσεως εἶναι τὸ πηλίκο τῆς διαιρέσεως

$$\frac{\text{ἀξία ἀρχικοῦ ἀποθέματος} + \text{ἀξία ἀγορῶν ἔτους}}{\text{μονάδες ἀρχικοῦ ἀποθέματος} + \text{μονάδες ἀγορῶν ἔτους}}$$

Παράδειγμα.

Ἀρχικὸ ἀπόθεμα	2.500 μον.	Ἀξίας	25.000 (τ. μον. 10)
Ἀγορές ἔτους	10.000	Ἀξίας	132.000 (τ. μον. 13,20)
Ἀναλώσεις ἔτους	8.000		

$$\text{Μέση τιμὴ κτήσεως (κατὰ μονάδα)} = \frac{25.000 + 132.000}{12.500} = \frac{157.000}{12.500} = 12,56$$

$$\text{Ἀξία ἀναλώσεων} \quad 8.000 \times 12,56 = 100.480$$

$$\text{Ἀξία τελικοῦ ἀποθέματος} \quad 4.500 \times 12,56 = 56.520$$

$$\text{Σύνολο} \quad 157.000$$

Σύνθεση ποσότητας χρεώσεως (εἰσαγωγῶν) 12.500 μονάδων.

$$\text{Ἀπὸ ἀρχ. ἀπόθεμα} \quad 2.500 \text{ μον.} + \text{ἀπὸ ἀγορές} \quad 10.000 = 12.500$$

$$\text{Ἀπὸ ἀρχ. ἀπόθεμα} \quad 1 \text{ μέρος} + \text{ἀπὸ ἀγορές} \quad 4 \text{ μέρη} = 5$$

Ποσοτική σύνθεση αναλώσεων 8.000 μονάδων.

Άπο άρχικό άπόθεμα	$(8.000 : 5) \times 1 =$	1.600 μον.
Άπο άγορές	$(8.000 : 5) \times 4 =$	<u>6.400</u> μον.
Σύνολο		<u>8.000</u> μον.

Σύνθεση άξίας αναλώσεων δρχ. 100.480.

Άπο άρχικό άπόθεμα	$1.600 \times 10 =$	16.000 δρχ.
Άπο άγορές	$6.400 \times 13,20 =$	<u>84.480</u> δρχ.
Σύνολο		100.480 δρχ.

Ποσοτική σύνθεση τελικού άποθέματος 4.500 μονάδων.

Άπο άρχικό άπόθεμα	$(4.500 : 5) \times 1 =$	900 μον.
Άπο άγορές	$(4.500 : 5) \times 4 =$	<u>3.600</u> μον.
Σύνολο		4.500 μον.

Σύνθεση άξίας τελικού άποθέματος δρχ. 56.250.

Άπο άρχικό άπόθεμα	$\mu. 900 \times 10 =$	9.000 δρχ.
Άπο άγορές	$\mu. 3.600 \times 13,20 =$	<u>47.520</u> δρχ.
Σύνολο		<u>56.520</u> δρχ.

Η παραλλαγή αυτή έφαρμόζεται κυρίως άπό έπιχειρήσεις πού έχουν καθιερώσει ως κοστολογική περίοδο τό έτος.

Είναι πολύ άπλή στους ύπολογισμούς αλλά έχει τό μειονέκτημα ότι τόσο ή άποτίμηση των αναλώσεων, όσο καί του τελικού άποθέματος έπηρεάζεται άπό τιμές του παρελθόντος.

β) Μέσος περιοδικός σταθμικός όρος.

Στήν παραλλαγή αυτή ή περίοδος ύπολογισμού συμπίπτει ή μέ τήν περίοδο τής παραγωγής (του παραγωγικού κυκλώματος) ή μέ τήν κοστολογική περίοδο, πού συνήθως είναι ό μήνας.

Μέ μηνιαία περίοδο ύπολογισμού, ή μέση τιμή ύπολογίζεται στό τέλος του μήνα άπο τό άρχικό άπόθεμα (τελικό άπόθεμα προηγούμενου μήνα) καί τίς άγορές του μήνα.

Παράδειγμα.

Εισαγωγές			
Άρχικό άπόθεμα	(1/1)	$2.500 \mu. \times 10 (\tau. \mu.) =$	25.000
Άγορά	(15/1)	$4.000 \mu. \times 15 (\tau. \mu.) =$	60.000
Άγορά	(23/1)	$6.000 \mu. \times 12 (\tau. \mu.) =$	<u>72.000</u>
Σύνολο		12.500	157.000

Έξαγωγές (Αναλώσεις)

8/1	2.000 μονάδες
16/1	3.500 μονάδες
24/1	2.000 μονάδες
30/1	2.500 μονάδες

Σύνολο	10.000
--------	--------

Μέση κατά μονάδα τιμή κτήσεως 1ανουαρίου, $157.000 : 12.500 = 12,56$.

Αποτίμηση αναλώσεων	$10.000 \text{ μ.} \times 12,56 =$	125.600
Αποτίμηση υπόλοιπου	$2.500 \text{ μ.} \times 12,56 =$	31.400
Σύνολο		157.000

Ποσοτική αναλογία αρχικού αποθέματος και αγοράς στο σύνολο των εισαγωγών.

$$\text{Αρχικό απόθεμα} \quad \frac{2.500}{12.500} \times 100 = 20\%$$

$$\text{Αγοράς 15/1} \quad \frac{4.000}{12.500} \times 100 = 32\%$$

$$\text{Αγοράς 23/1} \quad \frac{6.000}{12.500} \times 100 = \frac{48\%}{100\%}$$

Ποσοτική σύνθεση αναλώσεων 10.000 μονάδων.

Από αρχικό απόθεμα	$10.000 \times 20\% =$	2.000 μον.
Από αγορά 15/1	$10.000 \times 32\% =$	3.200 μον.
Από αγορά 23/1	$10.000 \times 48\% =$	4.800 μον.
Σύνολο	100%	10.000 μον.

Σύνθεση αξίας αναλώσεων δρχ. 125.600.

Από άρχ. απόθεμα	μον. $2.000 \times 10 =$	20.000 δρχ.
Από αγορά 15/1	μον. $3.200 \times 15 =$	48.000 δρχ.
Από αγορά 23/1	μον. $4.800 \times 12 =$	57.600 δρχ.
Σύνολο	10.000	125.600 δρχ.

Ποσοτική σύνθεση τελικού αποθέματος 2.500 μονάδων.

Από άρχ. απόθεμα	$2.500 \times 20\% =$	500 μ.
Από αγορά 15/1	$2.500 \times 32\% =$	800 μ.
Από αγορά 23/1	$2.500 \times 48\% =$	1.200 μ.
	100%	2.500 μ.

Σύνθεση αξίας τελικού αποθέματος δρχ. 31.400.

Από αρχικό απόθεμα	μον.	500 × 10 =	5.000
Από αγορά 15/1	μον.	800 × 15 =	12.000
Από αγορά 23/1	μον.	1.200 × 12 =	14.400
Σύνολο		2.500	31.400

Η παραλλαγή αυτή βρίσκει έδαφος εφαρμογής κυρίως στις βιομηχανίες μαζικής παραγωγής, που τηρούν τη μέθοδο «κόστους παραγωγικής διαδικασίας» καί που καταχωρούν τό κόστος (ύλικά, έργατικά καί Γενικά βιομηχανικά έξοδα) στο τέλος του μηνός βάσει μηνιαίων άνακεφαλαιωτικών καταστάσεων.

Συγκεκριμένα, γιά τά άναλωθέντα ύλικά συντάσσουν, βάσει τών δελτίων εξαγωγής, μηνιαία άνακεφαλαιωτική κατάσταση κατά είδος ύλικού καί προορισμό (κατά παραγωγικά τμήματα) μέ στήλες ποσότητας, τιμή μονάδας, αξίας.

Πολλές έπιχειρήσεις ύπολογίζουν τήν αξία τών άναλώσεων μέ τή μέση σταθμική του προηγούμενου μήνα, δηλαδή στο παράδειγμά μας μέ 10 δρχ. που είναι ή μέση σταθμική του Δεκεμβρίου.

Η έκδοχή αυτή οδηγεί σέ άτοπα ιδιαίτερα όταν οι άναλώσεις του μήνα είναι μεγαλύτερες καί αυτό συμβαίνει συνήθως, από τό τελικό ύπόλοιπο του προηγούμενου μήνα.

Αν έφαρμοσθεί ή έκδοχή αυτή μέ τά δεδομένα του παραδείγματος θά είχαμε:
 Αναλώσεις Ιανουαρίου 10.000 μ. × 10 = 100.000 δρχ.
 Μέση σταθμική Ιανουαρίου (157.000 — 100.000): 2500 μον. (τελικό απόθεμα)
 = 57.000 : 2.500 = 22,80
 Η άπόκλιση 22,80 — 12,56 = 10,24 δέν σπηρίζεται σέ καμιά λογική βάση.

γ) Κινητός μέσος σταθμικός όρος ή διαδοχικών ύπολοίπων.

Κατά τήν παραλλαγή αυτή, ή μέση κατά μονάδα τιμή κτήσεως προσδιορίζεται ύστερα από κάθε είσαγωγή σέ συνδυασμό μέ τό κόστος του πρό της είσαγωγής ύπόλοιπου. Έφαρμόζεται κυρίως από τίς έπιχειρήσεις που κοστολογούν τμηματικά.

Παρουσιάζει εύκολία στήν έφαρμογή της, έπειδή ή κατά μονάδα μέση τιμή κτήσεως δίνεται (ύπολογισμένη) από τή στήλη της καρτέλας του ύλικού, «τιμή μονάδας» καί δέν ύπάρχει λόγος νά έρευνηθεί από ποιά ποσότητα προέρχεται ή άνάλωση, όπως συμβαίνει μέ τή μέθοδο της σειράς έξαντλήσεως τών αποθεμάτων (FIFO) καί τήν αντίστροφη της σειράς έξαντλήσεως (LIFO). (Οι τελευταίες μέθοδοι άναλύονται στίς έπόμενες παραγράφους).

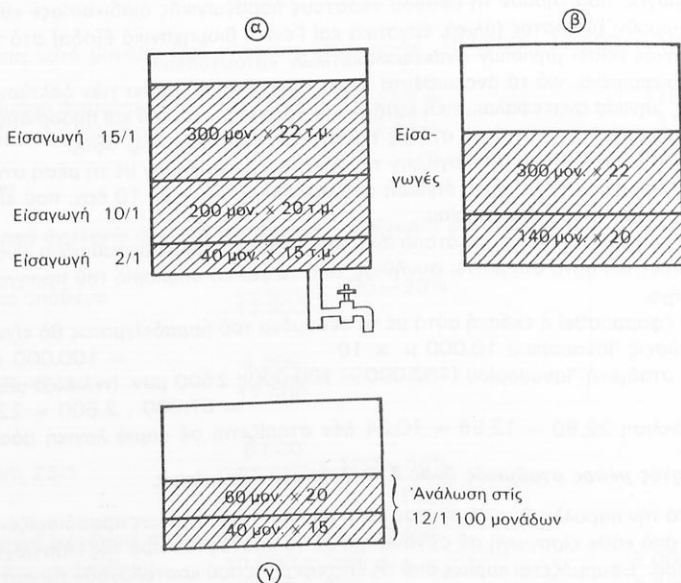
Τά πλεονεκτήματα της μεθόδου του κινητού μέσου σταθμικού όρου είναι:

- Εύκολία στήν έφαρμογή της.
- Η άποτίμηση τών άναλώσεων γίνεται σέ τιμή που πλησιάζει τήν τρέχουσα, έπειδή στόν καθορισμό της μέσης τιμής συνυπολογίζονται καί οι τελευταίες είσαγωγές.

6.5.3 Μέθοδος της σειράς έξαντλήσεως τών αποθεμάτων (FIFO) (First in First Out Method).

Μέ τή μέθοδο αυτή γιά νά προσδιορισθεί ή κατά μονάδα τιμή κτήσεως, μέ τήν όποία θά γίνει ή άποτίμηση τών άναλώσεων, θεωρείται ότι οι άναλώσεις ακολου-

θοῦν τή σειρά εἰσαγωγῆς. Ἡ μέθοδος FIFO στηρίζεται στή φυσική ροή τῶν τιμῶν. Ἡ ἀποτίμηση μιᾶς ἀναλώσεως (ἐνός δελτίου ἐξαγωγῆς) γίνεται μέ τήν κατά μονάδα τιμή κτήσεως τῆς ἀρχαιότερης εἰσαγωγῆς, ἀν φυσικά καλύπτεται ποσοτικά. Ἄν ἡ ἀνάλωση δέν καλύπτεται ποσοτικά ἀπό τήν ἀρχαιότερη εἰσαγωγή, τότε ἡ διαφορά θά ἀποτιμηθεῖ μέ τήν τιμή μονάδας τῆς ἐπόμενης χρονικά εἰσαγωγῆς, ἀπό τήν ὁποία (ὑποθετικά) προέρχεται (σχ. 6.5α).



Σχ. 5α.

Σχηματική ἀπεικόνιση τῆς μεθόδου.

- α) Πρὶν ἀπὸ τήν ἀποτίμηση τῆς ἀναλώσεως. β) Μετὰ τήν ἀποτίμηση τῆς ἀναλώσεως. γ) Ἀνάλωση $(40 \times 15 + 60 \times 20 = 600 + 1200 = 1800 \text{ ἀξία ἀναλώσεως})$.

Ἡ ἀρχαιότερη (2/1) εἰσαγωγή κάλυψε μόνο τὰ 4/10 τῆς ἀναλώσεως. Ἡ ὑπόλοιπη ποσότητα πού ἀναλώθηκε (τὰ 6/10), καλύφθηκε ἀπὸ τήν ἐπόμενη εἰσαγωγή τῆς 10/1: Ὁ διαχωρισμός τῶν ποσοτήτων γίνεται πάνω στό δελτίο ἐξαγωγῆς καί διευκολύνεται συνήθως ἀπὸ εἰδική, γιά τὸ σκοπὸ αὐτὸ στήλη, πού προβλέπεται στὴν καρτέλα τοῦ ὑλικοῦ. (Στήλη ποσότητας πού ἀναλώθηκε ἀπὸ κάθε εἰσαγωγή).

Σέ περίπτωση διακυμάνσεως τῶν τιμῶν ἡ ἐφαρμογή τῆς FIFO ἐπιδρᾷ στό κόστος, ὥστε νά τὸ καθιστᾷ ἀναδρομικὸ, ἀφοῦ τὸ στηρίζει σέ παλιές τιμές (σέ τιμές τοῦ χρόνου εἰσαγωγῆς τοῦ ὑλικοῦ).

Ἡ ἐπίδραση εἶναι ἐντονότερη ὅταν ἡ ἐπιχείρηση προμηθεύεται γιά ὁποιοδήποτε

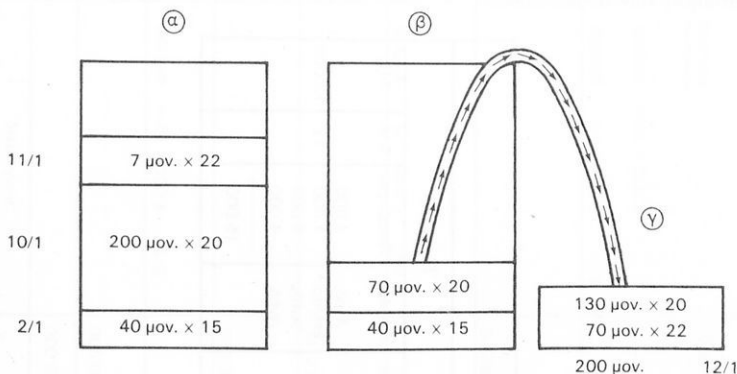
τε λόγο τὰ υλικά σέ μεγάλες ποσότητες καί ὅταν τὰ υλικά συμμετέχουν στό συνολικό κόστος κατά μεγάλο ποσοστό.

Ἀντίθετα ἡ ἀξία τῶν ἀποθεμάτων πού θεωροῦνται ὅτι προέρχονται ἀπό τίς τελευταῖες εἰσαγωγές, πλησιάζει στίς τρέχουσες τιμές.

6.5.4 Μέθοδος ἀντίστροφη τῆς σειρᾶς ἐξαντλήσεως τῶν ἀποθεμάτων (LIFO) (Last in First Out Method).

Μέ τή μέθοδο αὕτή ἡ ἀποτίμηση μιᾶς ἀναλώσεως υλικοῦ στηρίζεται στήν ὑπόθεση ὅτι ἡ ἀνάλωση προέρχεται ἀπό τήν πλησιέστερη χρονικά πρὸς αὐτήν εἰσαγωγή, δηλαδή ἀπό τήν τελευταία εἰσαγωγή (ἡ ποσότητα πού εἰσάγεται τελευταία ἐξάγεται, ἀναλώνεται, πρώτη).

Κατά συνέπεια, ἡ ἀποτίμηση τῆς ἀναλώσεως γίνεται μέ τήν τελευταία τιμή κτήσεως ἐκτός ἂν δέν καλύπτεται ποσοτικά ἀπό τήν τελευταία εἰσαγωγή, ὅποτε τό ὑπόλοιπο θά θεωρηθεῖ ὅτι προέρχεται ἀπό τήν προτελευταία εἰσαγωγή καί θά ἀποτιμηθεῖ μέ τήν προτελευταία τιμή κτήσεως κ.ο.κ. (σχ. 6.5β).



Σχ. 6.5β.

Σχηματική ἀπεικόνιση τῆς μεθόδου.

α) Εἰσαγωγές ὡς τήν ἡμερομηνία ἀναλώσεως, β) Εἰσαγωγές μετὰ τήν ἀνάλωση, γ) Ἡ ποσότητα 200 μονάδων, πού ἀναλώθηκε αἰτίς 12/1, θεωρήθηκε ὅτι προέρχεται κατά 70 μονάδες ἀπό τήν εἰσαγωγή τῆς 11/1 καί γιὰ τό ὑπόλοιπο (130 μονάδες), ἀπό τήν εἰσαγωγή τῆς 10/1. Ἀξία ἀναλώσεως $70 \mu. \times 22 + 130 \times 20 = 1540 + 2600 = 4140$.

Ὁ καθορισμός τῆς τιμῆς κτήσεως μέ τή LIFO εἶναι δυσκολότερος παρά μέ τή FIFO, ἰδιαίτερα ὅταν οἱ εἰσαγωγές - ἀναλώσεις, παρουσιάζουν μεγάλη κίνηση.

Μέ τήν ἐφαρμογή της, ἐνῶ τό κόστος τῶν υλικῶν πλησιάζει τίς τρέχουσες τιμές (ἀφοῦ οἱ ἀναλώσεις θεωροῦνται ὅτι προέρχονται ἀπό τίς τελευταῖες εἰσαγωγές) ἡ ἀξία τῶν ἀποθεμάτων ἀπομακρύνεται ἀπό τήν τρέχουσα ἀξία, ἐκτός ἂν ἡ τρέχουσα τιμή εἶναι μικρότερη καί ἡ ἀποτίμηση τῶν ἀποθεμάτων γίνεται, σύμφωνα μέ τό νόμο, στή χαμηλότερη τιμή.

Μέ την εφαρμογή της LIFO, ενώ τό κόστος τών υλικών πλησιάζει στίς τρέχουσες τιμές, τό απόθεμα, αντίθετα, απομακρύνεται από αυτές.

Ἡ LIFO δέν ἀκολουθεῖ τή φυσική ροή τών αποθεμάτων. Κατά τήν ἐφαρμογή της παρουσιάζει δυσκολίες στούς ὑπολογισμούς, ιδιαίτερα ὅταν ἡ κίνηση εἰσαγωγών - ἐξαγωγών εἶναι μεγάλη. Λόγω τών δυσκολιῶν αὐτῶν, πολλές ἐπιχειρήσεις τήν ἐφαρμόζουν παραλλαγμένη. Ἀντί δηλαδή νά αποτιμοῦν κάθε δελτίο ἐξαγωγῆς, τά αποτιμοῦν ὅλα μαζί στό τέλος τῆς περιόδου, ἀκολουθώντας τήν ἐξῆς διαδικασία:

1) Στό τέλος τῆς περιόδου (μήνα) αποτιμοῦν τά ἀποθέματα, πού τά θεωροῦν ὅτι προέρχονται ἀπό τίς ἀρχαιότερες εἰσαγωγές, μέ τίς ἀντίστοιχες τιμές τους.

2) Ἡ ἀξία τοῦ ἀποθέματος, πού προσδιορίζεται κατά τόν τρόπο αὐτό ἀφαιρεῖται ἀπό τό σύνολο τών εἰσαγωγῶν.

3) Τό ὑπόλοιπο μειώνεται κατά τό σύνολο τών ἐπιστροφῶν πρὸς τοὺς προμηθευτές (ἂν βέβαια ὑπάρχουν τέτοια κονδύλια στήν πίστωση τοῦ σχετικοῦ λογαριασμοῦ).

Ὅτι μένει φανερώνει τήν ἀξία τών ἀναλώσεων τῆς περιόδου. (Συγκεντρωτική ἀποτίμηση τών ἀναλώσεων).

Παράδειγμα 1ο.

Υλικό α									
Εἰσαγωγές					Ἐξαγωγές				
Ἡμερ.	Αἴτιολογ.	Ποσότητα	Τ.Μ.	Ἀξία	Ἡμερομ.	Αἴτιολογ.	Ποσότητα	Τ.Μ.	Ἀξία
1/1	ὑπόλ.	1.000	10	10.000	5/1	Ἀναλ.	4.000		
4/1	Ἀγορά	5.000	12	60.000	11/1	Ἐπιστρ.*	1.000	12	12.000
10/1	Ἀγορά	10.000	15	150.000	15/1	Ἀνάλ.	6.000		
29/1	Ἀγορά	2.000	14	28.000	30/1	Ἀνάλ.	4.000		
							15.000		
		18.000		248.000					

* Ἡ ἐπιστροφή τῆς ἀγορᾶς τῆς 10/1.

Εισαγωγές			Αναλύσεις	Υπόλοιπο		
1/1	Υπόλοιπο	$1.000 \times 10 =$	10.000	1/1	$1.000 \times 10 =$	10.000
4/1	Αγορά	$500 \times 12 =$	60.000	4/1	$1.000 \times 10 =$ $500 \times 12 =$	10.000 60.000 70.000
				5/1	$1.000 \times 10 =$ $1.000 \times 12 =$	10.000 12.000 22.000
10/1	Αγορά	$10.000 \times 15 =$	150.000	10/1	$1.000 \times 10 =$ $1.000 \times 12 =$ $10.000 \times 15 =$	10.000 12.000 150.000 172.000
11/1	Επιστροφή	$1.000 \times 15 =$	(15.000)	11/1	$1.000 \times 10 =$ $1.000 \times 12 =$ $9.000 \times 15 =$	10.000 12.000 135.000 157.000
				15/1	$1.000 \times 10 =$ $1.000 \times 12 =$ $3.000 \times 15 =$	10.000 12.000 45.000 67.000
29/1	Αγορά	$2.000 \times 14 =$	28.000	29/1	$1.000 \times 10 =$ $1.000 \times 12 =$ $3.000 \times 15 =$ $2.000 \times 14 =$	10.000 12.000 45.000 28.000 95.000
				30/1	$1.000 \times 10 =$ $1.000 \times 12 =$ $1.000 \times 15 =$	10.000 12.000 15.000 37.000
			233.000			196.000

31/1 Υπόλοιπη ποσότητα μον. $18.000 - 15.000 = 3.000$ μ.

Αποτίμηση υπόλοιπου: μον. $1000 \times 10 +$ μον. $2.000 \times 12 = 10.000 + 24.000 = 34.000$.

Αποτίμηση αναλώσεων.

Σύνολο εισαγωγών αξία	248.000	
Μείον αξία επιστροφών	— 12.000	236.000
Μείον αξία αποθέματος		— 34.000

Αξία αναλώσεων μήνα 202.000

Αν δέν γινόταν συγκεντρωτική αποτίμηση των αναλύσεων αλλά εφαρμοζόταν πιστά η μέθοδος, η αξία των αναλώσεων, όπως φαίνεται από την καρτέλα του ύλικου, θα ήταν:

5/1 ανάλωση μον.	$4.000 \times 12 =$	48.000
15/1 ανάλωση μον.	$6.000 \times 15 =$	90.000
30/1 ανάλωση μον.	$2.000 \times 14 =$	28.000
30/1 ανάλωση μον.	$2.000 \times 15 =$	30.000
		58.000

Συνολική αξία αναλώσεων 196.000

Παράδειγμα 2ο.

Κίνηση ύλικου

α

κατά μήνα Ιανουάριο

1/1 υπόλοιπο	τεμάχια	500 τ. μον. 20
4/1 αγορά	τεμάχια	600 τ. μον. 22
7/1 ανάλωση	τεμάχια	700
10/1 αγορά	τεμάχια	600 τ. μον. 24
14/1 ανάλωση	τεμάχια	800
20/1 αγορά	τεμάχια	500 τ. μον. 26
24/1 ανάλωση	τεμάχια	600
26/1 αγορά	τεμάχια	300 τ. μον. 28

Ζητείται η τήρηση της καρτέλας του ύλικου κατά τη μέθοδο:

- Του μέσου σταθμικού όρου.
- Της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων (FIFO).
- Της αντίστροφης σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων (LIFO).

ΚΩΔΙΚΟΣ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ		ΑΝΩΤΑΤΟ ΟΡΙΟ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ			
		ΚΑΤΩΤΑΤΟ ΟΡΙΟ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ			
		ΥΠΟΛΟΙΠΟ			
		ΕΞΑΓΩΓΕΣ			
		ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ			
Ημερομ.	Ποσό- τητα	Τιμή μον.	Άξια	Ποσό- τητα	Τιμή μον.
1/1	500	20	10.000	500	20
4/1	600	22	13.200	1100	21,10
7/1				400	21,10
10/1	600	24	14.400	1000	22.83
14/1				200	22.83
20/1	500	26	13.000	700	25.094
24/1				100	25.094
26/1	300	28	8.400	400	27,272
			59.000		10.909

ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΟΡΟΥ

ΚΩΔΙΚΟΣ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ						ΑΝΩΤΑΤΟ ΟΡΙΟ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ					
						ΚΑΤΩΤΑΤΟ ΟΡΙΟ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ					
ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ						ΕΞΑΓΩΓΕΣ					
Ημερομ.	Ποσό- τητα	Τιμή μον.	Αξία	Ημερομ.	Ποσό- τητα	Τιμή μον.	Αξία	Ποσό- τητα	Τιμή μον.	Μερική αξία	Συνολική αξία
1/1	500	20	10.000					500	20		10.000
4/1	600	22	13.200					500	20	10.000	23.200
7/1				7/1	600	22	13.200	600	22	13.200	8.000
10/1	600	24	14.400		100	20	2.000	400	20		
14/1				14/1	600	24	14.400	600	24	8.000	22.400
20/1	500	26	13.000		200	20	4.000	200	20	14.400	4.000
24/1					500	26	13.000	500	26	4.000	17.000
26/1	300	28	8.400	24/1	100	20	2.000	100	20	13.000	2.000
	2.500		59.000					300	28	2.000	10.400
										8.400	10.400

ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΤΙΣΤΡΟΦΗΣ ΣΕΙΡΑΣ ΕΞΑΝΤΛΗΣΕΩΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ (LIFO)

6.5.5 Σύγκριση των μεθόδων.

‘Από τή συγκριτική μελέτη τῶν καρτελῶν τοῦ παραδείγματος τῆς προηγούμενης παραγράφου, στίς ὁποῖες ἀπεικονίζεται ἡ τήρηση τοῦ λογαριασμοῦ τοῦ ὑλικοῦ (α) μέ τίς τρεῖς βασικές μεθόδους τῆς «κατά μονάδα τιμῆς κτήσεως» πού χρησιμοποιοῦνται περισσότερο, δηλαδή:

- Τοῦ κινητοῦ μέσου σταθμικοῦ ὄρου.
- Τῆς σειρᾶς ἐξαντλήσεως τῶν ἀποθεμάτων (FIFO) καί
- τῆς ἀντίστροφης τῆς σειρᾶς ἐξαντλήσεως τῶν ἀποθεμάτων.

Προκύπτει ὅτι, τόσο τό κόστος τοῦ ὑλικοῦ πού ἀναλώθηκε, ὅσο καί ἡ ἀξία τοῦ τελικοῦ ἀποθέματος διαφέρει ἀπό μέθοδο σέ μέθοδο παρά τό γεγονός ὅτι καί οἱ τρεῖς μέθοδοι βασίσθηκαν στά ἴδια δεδομένα.

Οἱ διαφορές αὐτές διακρίνονται καθαρά στόν Πίνακα 6.5.1.

ΠΙΝΑΚΑΣ 6.5.1.

Μέθοδος	Κόστος ἀναλώσεων	Ἀξία ἀποθέματος
Σειρᾶς ἐξαντλ. ἀποθεμάτων	48.000	11.000
Κινητοῦ μέσου σταθμικοῦ ὄρου	48.091	10.909
Ἀντίστροφης σειρᾶς ἐξαντλ. ἀποθεμ.	48.600	10.400

Συμπέρασμα.

Ἡ μέθοδος τῆς σειρᾶς ἐξαντλήσεως τῶν ἀποθεμάτων ἐμφανίζει (σχετικά μέ τίς ἄλλες δύο) χαμηλό κόστος ἀναλωθέντων ὑλικῶν καί ὑψηλή ἀξία τελικοῦ ἀποθέματος.

Ἀντίθετα, ἡ μέθοδος τῆς ἀντίστροφης σειρᾶς ἐξαντλήσεως ἀποθεμάτων ἐμφανίζει ὑψηλό κόστος ἀναλωθέντων ὑλικῶν καί χαμηλή ἀξία τελικοῦ ἀποθέματος.

Ἡ μέθοδος τοῦ κινητοῦ μέσου σταθμικοῦ βρίσκεται καί γιά τίς δύο ἀποτιμήσεις μεταξύ τῶν δύο ἄλλων μεθόδων.

Ἡ ἐμφάνιση ὅμως διαφορετικοῦ κόστους ἀναλώσεων, ἀπό τήν ἐφαρμογή τῆς μιᾶς ἢ τῶν ἄλλων μεθόδων, μέ ἀναγκαία συνέπεια τήν ἐμφάνιση διαφορετικοῦ ἀποτελέσματος* καί διαφορετικῆς ἀξίας τελικοῦ ἀποθέματος, πού θά μεταφερθεῖ στήν ἐπόμενη περίοδο γιά νά γίνει κόστος, δημιουργεῖ εὐλογα τό ἐρώτημα ποιά ἀπό τίς μεθόδους εἶναι ἡ πιο σωστή, ἡ πιο ἀκριβής.

Ἡ ἀπάντηση ὅμως στό ἐρώτημα αὐτό εἶναι πολύ δύσκολη.

Ὁ λόγος εἶναι ὅτι κάθε μέθοδος βασίζεται σέ διαφορετική «περί τοῦ κόστους ἀντίληψη» καί ὅτι ἡ ἐφαρμογή τῆς μιᾶς ἢ τῆς ἄλλης ἐξαρτᾶται πολλές φορές:

- Ἀπό τίς εἰδικές συνθῆκες τῆς ἀγορᾶς.
- Ἀπό τίς εἰδικές συνθῆκες κάτω ἀπό τίς ὁποῖες δραστηριοποιεῖται ἡ ἐπιχείρηση.
- Ἀπό τή γενικότερη πολιτική τῆς διοικήσεως.

* Τό ἀποτέλεσμα προκύπτει ὡς διαφορά ἀνάμεσα στά ἔσοδα ἀπό ἔτοιμα προϊόντα πού πωλήθηκαν καί στό κόστος ἐτοιμῶν προϊόντων πού πωλήθηκαν.

6.5.6 Η αποτίμηση στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.

Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Σ. άρθρο 41, η αποτίμηση για τα έμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία στην απογραφή γίνεται χωριστά για τό κάθε ένα:

- α) Στην τιμή κτήσεως, εφόσον είναι μικρότερη από την τρέχουσα.
- β) Στην τρέχουσα τιμή, εφόσον είναι μικρότερη από την τιμή κτήσεως.

Σύμφωνα με το ίδιο άρθρο, για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσεως εκλέγεται από τον έπιτηδευματία μία από τις χρησιμοποιούμενες μεθόδους (αυτές που περιγράφονται διεξοδικά στα προηγούμενα) αρκεί να την ακολουθεί παγίως.

Εξάλλου, ως τρέχουσα τιμή νοείται εκείνη, στην οποία ο έπιτηδευματίας μπορεί να αγοράσει ή να αναπαραγάγει το έμπορεύσιμο στοιχείο, κατά την ημέρα απογραφής.

Από τα παραπάνω συμπεραίνεται ότι για τα έμπορεύσιμα στοιχεία καθιερώνεται από το Κ.Φ.Σ. η κατά είδος αποτίμηση στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας.

Στην περίπτωση που η αποτίμηση των υλικών γίνεται στη χαμηλότερη τιμή, όταν χαμηλότερη τιμή είναι η τιμή κτήσεως, δεν υπάρχει κανένα πρόβλημα.

Αν όμως χαμηλότερη τιμή είναι η τρέχουσα και τό απόθεμα αποτιμηθεί στην τιμή κτήσεως, είναι φανερό πώς τό κόστος της αναλώσεως του υλικού κατά τη χρήση είναι μικρότερο, όπως εκφράζεται από τη διαφορά:

Μονάδες τελικού αποθέματος Χ (Τιμή κτήσεως - Τρέχουσα τιμή).

Παράδειγμα.

Αρχικό απόθεμα υλικού	υ	0
Αγορές χρήσεως μονάδες $1.000 \times T$. κτήσεως μονάδας		$12 = \frac{12.000}{12.000} \text{ δρχ.}$
Σύνολο		
Τελικό απόθεμα μονάδες $200 \times T$. κτήσεως		$12 = \frac{24.000}{9.600} \text{ δρχ.}$
Κόστος αναλώσεως υλικού	υ	
Αρχικό απόθεμα υλικού	υ	0
Αγορές χρήσεως μονάδες $1.000 \times 12 T$. κτήσεως μονάδας		$= \frac{12.000}{12.000} \text{ δρχ.}$
Σύνολο		$= \frac{2.000}{10.000} \text{ δρχ.}$
Τελικό απόθεμα μονάδες $200 \times \text{τρέχ. τιμή } 10$		
Κόστος αναλώσεως υλικού	υ	
$10.000 - 9.600 = 400 = 200 (12 - 10)$		

Κατά συνέπεια, αν τό τελικό απόθεμα του υλικού υ αποτιμηθεί με τιμή κτήσεως, τό μικτό κέρδος που είναι ή διαφορά μεταξύ εσόδων πωλήσεων και κόστους παραγωγής όσων πουλήθηκαν, θά είναι μεγαλύτερο, στο παράδειγμά μας, κατά 400 δρχ., όση ή υποτίμηση του αποθέματος.

Στην περίπτωση αυτή γίνονται τά εξής:

1) Έπειδή ή καρτέλα του υλικού τηρείται με την τιμή κτήσεως, ή αποτίμηση του τελικού αποθέματος γίνεται στην τιμή κτήσεως.

2) Μέ τη διαφορά τιμή κτήσεως αποθέματος - τρέχουσα τιμή αποθέματος (400 δρχ.) γίνεται ή έγγραφη.

Ύστερα από την έγγραφη αυτή:

- 'Ο αποτελεσματικός λογαριασμός «άποτέλεσμα αποτιμήσεως στην τρέχουσα τιμή» θά μεταφερθεί στο μικτό κέρδος καί θά τό μειώσει (ή θά αυξήσει τή ζημία) στο κανονικό του ύψος.
- 'Ο Γενικός λογαριασμός «ύλικά» θά εμφανίζει τά τελικά αποθέματα στην τρέχουσα τιμή.
- 'Ο ειδικός (ή καρτέλα) του ύλικου υ θά εμφανίζει τό απόθεμα του ύλικου στην τιμή κτήσεως.
- 'Ο ειδικός του «Υλικά» «Διαφορά υποτιμήσεως ύλικου υ», πού είναι ειδικός αντίθετος του «Υλικό υ» θά δείχνει την υποτίμηση του ύλικου υ.

Αν οι δύο ειδικοί λογαριασμοί του Γενικού λογαριασμού «Υλικά» «Υλικό υ» (κύριος λογαριασμός) καί «Διαφορά υποτιμήσεως ύλικου υ» (αντίθετος) συνεξετασθούν, θά προκύψει ή τρέχουσα τιμή του ύλικου υ. Κατά τόν τρόπο αυτό διασφαλίζεται ή εμφάνιση των κερδών πού πραγματοποιήθηκαν.

6.6 Η φυσική απογραφή των ύλικων.

Στήν παράγραφο 6.4.4 αναφέρεται πώς, όταν οι λογαριασμοί των αποθεμάτων τηρούνται μέ τή μέθοδο της διαρκούς απογραφής (άμιγεις), τά χρεωστικά τους υπόλοιπα εκφράζουν τίς υπάρχουσες ποσότητες στο κόστος αγοράς τους.

Όμως καί στήν περίπτωση αυτή επιβάλλεται, τουλάχιστον μιά φορά μέσα στο διάστημα της οικονομικής χρήσεως, ή διενέργεια φυσικής (πραγματικής) απογραφής, επειδή είναι ένδεχόμενο τά υπόλοιπα των λογαριασμών νά μήν είναι απόλυτα όρθά, γιά τούς έξης κυρίως λόγους:

1) Είναι δυνατόν κατά τίς καταχωρίσεις, ιδίως όταν ή κίνηση είναι μεγάλη, νά γίνουν λάθη καί μάλιστα από εκείνα πού δέν καλύπτονται από τή συμφωνία περιληπτικού καί ειδικών (π.χ. πίστωση του ύλικου Χ αντί νά πιστωθεί ο λογαριασμός του ύλικου Ψ).

2) Επειδή παραλείπεται ή έγγραφη όρισμένων γεγονότων, πού δέν είναι δυνατόν νά γίνονται αντιληπτά, π.χ. φύρες κλπ.

Γιά τούς λόγους αυτούς επιβάλλεται ή διενέργεια φυσικής απογραφής, ή όποία θά διαπιστώσει τίς πραγματικές ποσότητες καί άξίες καί θά αποτελέσει τή βάση της διενέργειας διορθωτικών έγγραφων.

Μέ τίς διορθωτικές έγγραφές διασφαλίζεται πλήρως καί ή ακρίβεια προσδιορισμού των αναλώσεων καί ή ακρίβεια του ύψους των αποθεμάτων, πού θά εμφανισθούν στον ισολογισμό. 'Ο έπιτηδευματίας, πού τηρεί βιβλία τέταρτης κατηγορίας, υποχρεούται στή διενέργεια απογραφής όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας από τό άρθρο 40 παράγραφος 2 του Κ.Φ.Σ. 'Ανεξάρτητα όμως από τή διενέργεια γενικής απογραφής (πού όρίζουν οι φορολογικοί νόμοι) γιά τή σύνταξη φορολογικού ισολογισμού, οι έπιχειρήσεις διενεργούν απογραφή μέ σκοπό τή σύνταξη περιουσιακού ισολογισμού.

Η απογραφή αυτή γίνεται μέ κριτήρια καθαρά οικονομικά.

Ἡ διενέργεια ἀπογραφῆς εἶναι ἐργασία ἐπίπονη καί προϋποθέτει ἀπασχόληση πολυάριθμου προσωπικοῦ. Γιά τό λόγο αὐτό προγραμματίζεται σέ ἐποχή χαμηλῆς παραγωγικῆς δραστηριότητος.

Συνήθως, γιά νά ξεπερασθοῦν οἱ δυσκολίες τῆς γενικῆς ἀπογραφῆς, διεξάγονται μερικές ἀπογραφές περιοδικά ἢ καί ἐξακολουθητικά.

Εἰδικευμένο δηλαδή προσωπικό ἀσχολεῖται συνέχεια μέ τή διαδοχική ἀπογραφή τῶν περιουσιακῶν στοιχείων ἔτσι, ὥστε κάθε στοιχεῖο νά ἀπογραφεῖ τουλάχιστον μιά φορά μέσα στή χρήση.

Γιά τό σκοπό αὐτό χρησιμοποιεῖται εἰδικό ἀπογραφικό ἔντυπο, ἀριθμημένο (γιά νά ἐλέγχεται ἡ συνέχεια) πού περιλαμβάνει κυρίως τίς ἑξῆς στήλες:

- Εἶδος - Κωδικός.
- Ποσότητα.
- Τιμή μονάδας.
- Ἀξία.

Ἡ τεχνική τῆς ἀπογραφῆς.

Ἡ ομάδα δύο τουλάχιστον εἰδικευμένων ὑπαλλήλων περνᾷ μπροστά στά ράφια. Ὁ πρῶτος ἐκφωνεῖ τό εἶδος καί τήν ποσότητα (τεμάχια, κιβώτια κλπ.) καί ὁ δεύτερος καταχωρεῖ στό εἰδικό ἔντυπο, συμπληρώνοντας τίς στήλες, εἶδος - κωδικός, ποσότητα.

Ὅταν τελειώσει ἡ ποσοτική ἀπογραφή τοῦ ὑλικοῦ καί πρίν ἀρχίσει ἡ ἀπογραφή τοῦ ἐπόμενου, στήν τελευταία μονάδα (κιβώτιο κλπ.) τοῦ πρώτου ἐπικολλᾶται πρόχειρα τό πρῶτο ἀντίτυπο τοῦ εἰδικοῦ ἀπογραφικοῦ ἐντύπου. Τό δεύτερο παραμένει στό στέλεχος.

Μιά δεύτερη ομάδα εἰδικῶν πού ἀκολουθεῖ, ἀποκολλᾷ τό ἀπογραφικό ἔντυπο καί προβαίνει στόν ἐλεγχο (ἐπαλήθευση). Μετά τήν ἐπαλήθευση παραλαμβάνει τά ἔντυπα καί τά δίνει στό λογιστήριο.

Τό λογιστήριο, μέ βάση τήν κατά μονάδα τιμή κτήσεως, προβαίνει στήν ἀποτίμηση τῶν ὑλικῶν (συμπληρώνοντας τίς στήλες τιμή μονάδας, ἀξία).

6.7 Ἀσκήσεις.

1. Κατά μία περίοδο ἔγιναν οἱ ἀκόλουθες συναλλαγές:

- 1) Ἀγορά πρώτων ὑλῶν ἀξίας 300.000 μέ πίστωση, ἀπό τόν Π₁.
- 2) Χορηγήθηκαν στήν κατεργασία βοηθητικά ὑλικά τιμῆς κτήσεως 90.000 δρχ.
- 3) Ἀγορά βοηθητικῶν ὑλικῶν ἀντί 120.000 κατά τό 1/2 μετρητοῖς καί κατά τό 1/2 μέ πίστωση, ἀπό τόν Π₂. Γιά τή μεταφορά τῶν ὑλικῶν αὐτῶν στήν ἀποθήκη τοῦ ἐργοστασίου πληρώθηκαν στό μεταφορέα Κ δρχ. 3.000.
- 4) Χορηγήθηκαν στήν κατεργασία πρώτες ὕλες τιμῆς κτήσεως 220.000.
- 5) Ἐπιστροφή βοηθητικῶν ὑλικῶν ἀπό τήν κατεργασία στήν ἀποθήκη τιμῆς κτήσεως 10.000.
- 6) Καταβλήθηκαν στόν Π₁, γιά μερική ἐξόφληση δρχ. 150.000.
- 7) Ἐπιστροφή στόν Π₁ πρώτων ὑλῶν τιμῆς ἀγορᾶς 50.000 δρχ.

Ζητοῦνται οἱ σχετικές ἡμερολογιακές ἐγγραφές.

2. Κατά τό 1ο δεκαπενθήμερο τοῦ Μαρτίου τό ὑλικό α παρουσίασε τήν ἀκόλουθη κίνηση:

- 1/3 ὑπόλοιπο 0.
- 2/3 εἰσαγωγή 1.400 χιλιογρ. Τ.Κ. 15 κατά χιλιογρ.
- 3/3 ἐξαγωγή στήν παραγωγή 600 χιλιογρ.
- 4/3 εἰσαγωγή 1.000 χιλιογρ. Τ.Κ. 14 τό χιλιογρ.
- 5/3 ἐξαγωγή στήν παραγωγή 250 χιλιογρ.

- 8/3 εξαγωγή στην παραγωγή 800 χιλιόγρ.
 9/3 επιστροφή από την παραγωγή στην αποθήκη 100 χιλιόγρ. (από την τελευταία εξαγωγή).
 10/3 εξαγωγή στην παραγωγή 500 χιλιόγρ.
 11/3 εισαγωγή 600 χιλιόγρ. Τ.Κ. 13 δρχ. κατά χιλιόγρ.
 12/3 εξαγωγή στην παραγωγή 800 χιλιόγρ.
 15/3 εισαγωγή 1.000 χιλιόγρ. Τ.Κ. 14 δρχ. κατά χιλιόγρ.

Ζητείται.

Νά γίνουν στην καρτέλα του ύλικού ή καταχώριση της κινήσεώς του με τη μέθοδο της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων.

3. Κατά τό μήνα 'Απρίλιο τό ύλικό α παρουσίασε τήν παρακάτω κίνηση:

Εισαγωγές		Εξαγωγές	
1/3	Υπόλοιπο 28/2 τεμάχια 1.000 Τ.Κ.	10	5/3 τεμάχια 800
6/3	τεμάχια 600 Τ.Κ.	12	11/3 τεμάχια 400
21/3	τεμάχια 800 Τ.Κ.	13	16/3 τεμάχια 240
30/3	τεμάχια 600 Τ.Κ.	12	25/3 τεμάχια 280

Ζητείται.

Νά γίνουν οι καταχωρίσεις στην καρτέλα του ύλικού:

- Μέ τή μέθοδο του μέσου σταθμικού.
 - Μέ τή μέθοδο της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων.
 - Μέ τή μέθοδο της αντίστροφης σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων.
4. Κατά τό μήνα Σεπτέμβριο πρώτη ύλη «Χ» παρουσίασε τήν παρακάτω κίνηση:

Ήμερομ.	Εισαγωγές	Τ.Κ. μονάδας	Ήμερομ.	Εξαγωγές
1/9 Υπόλοιπο τεμ.	10.000	12 δρχ.	6/9 τεμ.	3.000
8/9 Αγορά τεμ.	10.000	13 δρχ.	9/9 τεμ.	4.500
10/9 Αγορά τεμ.	17.500	27,30 δρχ.	11/9 τεμ.	3.000
12/9 Αγορά τεμ.	15.000	21 δρχ.	15/9 τεμ.	4.250
			20/9 τεμ.	2.500
			26/9 τεμ.	6.500

Ζητείται.

- Νά γίνει ή αποτίμηση των εξαγωγών με τή μέθοδο της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων.
- Ήμερολογιακή έγγραφη των εξαγωγών (αναλώσεων).

5. Κατά τό μήνα 'Οκτώβριο ή πρώτη ύλη Χ παρουσίασε τήν παρακάτω κίνηση:

Ήμερομ.	Εισαγωγές	Τ.Κ.	Ήμερομηνία	Εξαγωγές
1/10 Υπολ. τεμ.	400	100	2/10 τεμ.	300
5/10 Αγορά τεμ.	600	180	6/10 τεμ.	500
10/10 Αγορά τεμ.	500	150	12/10 τεμ.	600
15/10 Αγορά τεμ.	800	200	17/10 τεμ.	400
20/10 Αγορά τεμ.	700	210	22/10 τεμ.	600
25/10 Αγορά τεμ.	900	270	28/10 τεμ.	200
30/10 Αγορά τεμ.	600	150		

Ζητείται.

- Ή τήρηση της καρτέλας του ύλικού με τή μέθοδο:

- Της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων.
- Της αντίστροφης σειράς εξαντλήσεως.

- Ή ημερολογιακή έγγραφη των εξαγωγών (αναλώσεων).

6. Τα παρακάτω λογιστικά στοιχεία αφορούν μία κοστολογική περίοδο της βιομηχανικής επιχείρησης Α.

Άρχική απογραφή

Πρώτες ύλες	450.000	δρχ.
Ήμικατεργασμένα	160.000	δρχ.
Έτοιμα προϊόντα	490.000	δρχ.
Βοηθητικά υλικά	10.000	δρχ.
Άμεσα ήμερομίσθια περιόδου	780.000	δρχ.
Άγορά πρώτων ύλων	1.820.000	δρχ.
Άγορά βοηθητικών υλικών	21.000	δρχ.
Έμμεσα έργατικά περιόδου	22.000	δρχ.
Μισθοί τεχνικής υπηρεσίας περιόδου	24.000	δρχ.
Ήλεκτροκίνηση περιόδου	14.000	δρχ.
Θέρμανση — Φωτισμός εργοστασίου περιόδου	26.000	δρχ.
Απόσβεση μηχανημάτων περιόδου	82.000	δρχ.
Φθορά εργαλείων περιόδου	8.100	δρχ.
Ασφάλιστρα εργοστασίου περιόδου	17.200	δρχ.
Ένοικια εργοστασίου περιόδου	48.000	δρχ.
Διάφορα μικροξόδα παραγωγής περιόδου	4.100	δρχ.

Τελική απογραφή

Πρώτες ύλες	480.000	δρχ.
Ήμικατεργασμένα (παραγωγή)	180.000	δρχ.
Έτοιμα προϊόντα	360.000	δρχ.
Βοηθητικά υλικά	5.000	δρχ.

Ζητείται να καταρτισθεί η κατάσταση κόστους πωληθέντων αυτής της περιόδου.

7. Ύστερα από την εξωτερική απογραφή, που έγινε στο τέλος μίας κοστολογικής περιόδου, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:
- 1) Πρώτες ύλες αξίας 8.000, που χορηγήθηκαν στην παραγωγή για την κατασκευή μιάς παραγγελίας, έχουν καταχωρισθεί στα βιβλία ως βοηθητικά υλικά.
 - 2) Κατά την απογραφή του βοηθητικού υλικού «X» διαπιστώθηκε φύρα 2 χιλιογράμμων τιμής κτήσεως 400 δρχ.
 - 3) Πρώτες ύλες αξίας 25.000 είχαν επιστραφεί στον προμηθευτή χωρίς να έχει γίνει καμιά καταχώριση στα βιβλία.
 - 4) Μία παραλαβή ποσότητας του βοηθητικού υλικού β, που έχει αγορασθεί με πίστωση αντί 15.000, δεν έχει καταχωρισθεί στα λογιστικά βιβλία.
 - 5) Ένας άνεμιστήρας, που έχει αγορασθεί για χρήση της αποθήκης, είχε κατά λάθος χαρακτηριστεί και καταχωρισθεί ως βοηθητικό υλικό.
- Ύστερα από τα παραπάνω ζητούνται οι αναγκαίες διορθωτικές εγγραφές.
8. Κατά το μήνα Ιούνιο διενεργήθηκαν οι παρακάτω πράξεις:
- 2/6 Άγορά υλικού από προμηθευτή Π₁ αντί 200.000 δρχ. με πίστωση.
 - 2/6 Πληρωμή μεταφορικών της παραπάνω παρτίδας 4.000 δρχ.
 - 4/6 Άγορά υλικού β από προμηθευτή Π₂ αντί 15.000 με γραμμάτιο (άποδοχής μας) όνομ. αξίας 155.000 δρχ.
 - 7/6 Άγορά υλικού γ από προμηθευτή Π₃ αντί 150.000 ως εξής:
 - α) Κατά τό 1/3 μετρητός.
 - β) Κατά τό 1/3 με πίστωση.
 - γ) Κατά τό 1/3 με γραμμάτιο ονομαστικής αξίας 52.000 δρχ.
 - 10/6 Τό 1/4 της ποσότητας της αγοράς 2/6 (υλικού α) επιστρέφεται ως ακατάλληλη στον Π₁. Ό Π₁ μās εστειλε τό σχετικό πιστωτικό σημείωμα.
 - 12/6 Ό προμηθευτής Π₃ μās χορήγησε γιά τήν αγορά μας τής 7/6 έκπτωση δρχα. 4.000.

- 13/6 Άγορά ύλικού α από προμηθευτή Π₁ αντί 120.000 κατά τό 1/2 μετρητοῖς καί τό υπόλοιπο μέ πίστωση.
- 13/6 Πληρωμή μεταφορικῶν γιά τή σημερινή αγορά δρχ. 3.000.
- 18/6 Άγορά ύλικού β από προμηθευτή Π₂ αντί 80.000 μέ πίστωση.
- 20/6 Άγορά ύλικού γ από Π₃ αντί 40.000 μέ γραμμάτιο ὀνομαστικῆς ἀξίας 42.000.
- 25/6 Άγορά ύλικού β από προμηθευτή Π₂ αντί 60.000 ὡς ἐξῆς:
- α) 1/3 τοῖς μετρητοῖς.
 - β) 1/3 μέ πίστωση.
 - γ) 1/3 μέ γραμμάτιο ὀνομαστικῆς ἀξίας 21.000 δρχ.

Ζητεῖται.

- α) Ἡ καταχώριση τῶν παραπάνω γεγονότων στό Ἀναλυτικό Ἡμερολόγιο Ἀγορῶν. Ἐπειδή ἡ ἐπιχείρηση τηρεῖ καί τά Α.Η. Πληρωμῶν καί διαφόρων πράξεων νά χρησιμοποιηθοῦν οἱ κατάλληλοι διάμεσοι λογαριασμοί.
- β) Ἡ μηνιαία συγκεντρωτική ἐγγραφή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

7.1 Γενικά.

Ἔργασία εἶναι ἡ καταβολή ἀνθρώπινης προσπάθειας, μέ σκοπό τήν πραγματοποίηση ὀρισμένου οἰκονομικοῦ ἀποτελέσματος.

Σύμφωνα μέ τίς νεώτερες ἀντιλήψεις τῆς ἐπιστήμης, ὁ ἔμψυχος παραγωγικός συντελεστής **ἐργασία** ἀποτελεῖ κοινωνικό λειτουργήμα.

Ἡ τιμή του στήν ἀγορά δέν διαμορφώνεται ἀπόλυτα ἀπό τό μηχανισμό τῶν τιμῶν πού διαμορφώνει τίς τιμές τῶν ἄλλων παραγωγικῶν συντελεστῶν λόγω ἀκρίβως τῆς ἰδιομορφίας του σέ σύγκριση μέ αὐτούς.

Ἡ βιομηχανική λογιστική, χωρίς νά ὑπεισέρχεται σέ ἐννοιολογικές ἔρευνες γύρω ἀπό τό συντελεστή τῆς παραγωγῆς «ἐργασία» ἀσχολεῖται κυρίως μέ τήν ἐφαρμογή τῶν ἀρχῶν τῆς ὀρθολογικῆς ὁργανώσεως τῆς προσφερόμενης στήν ἐπιχείρηση ἐργασίας, μέ τελικό στόχο τήν αὔξηση τῆς παραγωγικότητος τῆς ἐργασίας ὅλων τῶν εἰδικοτήτων, πού συνεπάγεται τή μείωση τοῦ κόστους παραγωγῆς τῶν προϊόντων.

Μεγάλη σπουδαιότητα ἀπό τήν πλευρά τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς, παρουσιάζουν τά ἑξῆς θέματα:

- Ἡ μέτρηση τῆς ἀποδόσεως τῶν ἐργαζομένων.
- Ἡ ἐφαρμογή τοῦ κατάλληλου συστήματος ἀμοιβῆς τῶν ἐργαζομένων καί
- ἡ ἐξειδίκευση τῆς δαπάνης τῶν ἐργατικῶν κατὰ προορισμό, δηλαδή κατὰ κέντρο παραγωγῆς, κατὰ προϊόν κλπ., ἔτσι ὥστε ἡ κοστολόγηση νά γίνεται μέ τή μεγαλύτερη δυνατή ἀκρίβεια καί μέ τό μικρότερο δυνατό κόστος.

Ἡ ἐργασία βασικά διακρίνεται:

- Σέ σωματική καί
- σέ πνευματική.

Βέβαια κάθε ἐργασία περιλαμβάνει καί τά δύο εἶδη ἐργασίας. Ἔτσι στήν πραγματικότητα ἡ παραπάνω διάκριση ἀναφέρεται περισσότερο στήν ἐπικράτηση (στοῦ ὕψους τοῦ ποσοστοῦ) τοῦ ενός ἢ τοῦ ἄλλου εἶδους στοιχείου.

Ὅλες οἱ βιομηχανικές ἐπιχειρήσεις ἀπασχολοῦν προσωπικό καί τῶν δύο κατηγοριῶν (σωματική, πνευματική ἐργασία).

Προσωπικό ὑπαλληλικό (ὑπάλληλοι Διοικήσεως, ἔμπειροι λογιστές, ἐπιστήμονες, μηχανικοὶ ἐρευνητές κ.ἄ.) πού προσφέρει ἐργασία πνευματική.

Προσωπικό ἐργατικό πού προσφέρει ἐργασία σωματική καί πού μέ κριτήριο τίς ἐπαγγελματικές του ἱκανότητες διακρίνεται σέ **εἰδικευμένο** (μηχανικοὶ ἐφαρμοστές,

χειριστές εργαλείων ακριβείας κ.ά.) και **άνειδίκευτο** (μεταφορείς υλικών και άλλων αντικειμένων, καθαριστές εργοστασιακού χώρου, φύλακες κ.ά.).

Η οποιασδήποτε μορφής εργασία που προσφέρεται στην επιχείρηση, συνεπάγεται, όπως είναι φυσικό, σημαντικές δαπάνες.

Οι δαπάνες των εργατικών, σύμφωνα με την αρχή της εξειδικεύσεως τους κατανέμονται στις διάφορες λειτουργίες της επιχειρήσεως οι οποίες με την έννοια αυτή συνιστούν κέντρα δαπανών.

Μιά άλλη διάκριση της εργασίας πρωταρχικής σημασίας από τη σκοπιά της βιομηχανικής λογιστικής που είναι άσχετη με το είδος της εργασίας καθώς και με την ειδικότητα των εργαζομένων, είναι σε εργασία **ήμεση** και **έμμεση**.

Στά κεφάλαια 2 και 3 γίνεται λεπτομερής ανάλυση αυτής της διακρίσεως καθώς και της κοστολογικής της σημασίας και του λογιστικού χειρισμού της δαπάνης των αμέσων και έμμεσων εργατικών.

Τά εργατικά συμμετέχουν στο κόστος παραγωγής των προϊόντων κατά ένα σημαντικό ποσοστό. Πρωταρχικό λοιπόν καθήκον της βιομηχανικής λογιστικής, αποτελεί η συστηματική παρακολούθηση της άμοιβής που καταβάλλεται στους εργαζόμενους. Για τον καθορισμό των διαφόρων εργατικών άμοιβων, για τον όρθολογικό καταμερισμό της εργασίας και γενικά για την έναρμόνιση της παραγωγικής διαδικασίας, απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η μέτρηση του χρόνου εργασίας κάθε εργαζόμενου.

7.2 Μέθοδοι μετρήσεως του χρόνου εργασίας.

Η μέτρηση του χρόνου εργασίας γίνεται από το γραφείο προσωπικού (ή γραφείο καταγραφής της εργασίας).

Τά σπουδαιότερα μέσα που χρησιμοποιούνται για τό σκοπό αυτό είναι τό δελτίο εργασίας, τό σύστημα αυτόματου ρολογιού και τό ατομικό δελτίο άπασχολήσεως.

7.2.1 Τό δελτίο εργασίας.

Κατά τη μέθοδο αυτή τά όνοματεπώνυμα των εργαζομένων είναι καταχωρημένα σε είδικά διαγραμματισμένα ήμερήσια δελτία παρουσίας.

Ο εργαζόμενος κατά την προσέλευση και άποχώρηση ύπογράφει στίς δίπλα άπό τό όνοματεπώνυμό του προβλεπόμενες στήλες. Η καθυστέρηση προσελεύσεως του εργαζόμενου ή η πρόωρη άποχώρησή του, σημειώνεται άπό τόν άρμόδιο σε προβλεπόμενο χώρο του δελτίου.

Τό δελτίο ύπογράφεται άπό τόν έπιτετραμμένο και διαβιβάζεται στο γραφείο μισθολογίου.

7.2.2 Σύστημα αυτόματου ρολογιού.

Στόν προθάλαμο του εργασιακού χώρου είναι έγκαταστημένο ήλεκτρικό ρολόι ακριβείας με ρυθμιζόμενη ύποδοχή καρτέλας.

Ο εργαζόμενος κατά την προσέλευσή του παίρνει άπό άριθμημένη θυρίδα καρτελοθήκης τήν άτομική του καρτέλα και τήν τοποθετεί στην ύποδοχή του ρολογιού. Με μικρή πίεση της καρτέλας άποτυπώνεται ή ακριβής ώρα προσελεύσεως. Η καρτέλα τοποθετείται άπό τόν εργαζόμενο στην άτομική θυρίδα μιάς δεύτερης

καρτελοθήκης. Στην πρώτη καρτελοθήκη παραμένουν οι καρτέλες όσων δέν προσήλθαν στην εργασία.

Λίγο πριν από την ώρα αποχωρήσεως, ο αρμόδιος θυρωρός, που παρακολουθεί την προσέλευση και αποχώρηση του προσωπικού, ώστε να αποκλείεται εργαζόμενος να «κτυπήσει» καρτέλα απόντος συναδέλφου του, ρυθμίζει τη θυρίδα του ρολογιού έτσι, ώστε η ώρα αποχωρήσεως να σφραγισθεί στη στήλη «αποχώρηση» της καρτέλας. Ειδικό δίστηλο προβλέπεται στην καρτέλα και για την ενδιάμεση διακοπή της εργασίας, που γίνεται με αίτηση του εργαζόμενου, λόγω έκτακτης ανάγκης (άδεια διακοπής π.χ. μιᾶς ή δύο ωρών). Από τις ατομικές καρτέλες τό γραφείο μισθολογίου και τό γραφείο κοστολογήσεως μετρούν τό χρόνο άπασχολήσεως.

Τό σύστημα αυτό εφαρμόζεται από όλες σχεδόν τίς επιχειρήσεις που άπασχολούν ικανό αριθμό εργαζομένων, καθώς επίσης και από όλα τά Ύπουργεία, τά Ν.Π.Δ.Δ. κ.ά.

7.2.3 Άτομικό δελτίο άπασχολήσεως.

Τό άτομικό δελτίο άπασχολήσεως άποτελεί ένα χρήσιμο μέσο γιά την κατά «έργο» ή κατά «τμήμα» εξειδίκευση των εργατικών και τηρείται παράλληλα μέ τό δελτίο παρουσίας ή την ώρολογιακή καρτέλα.

Αν ό εργαζόμενος άπασχολείται όλόκληρη την περίοδο μέ τό ίδιο άντικείμενο (στό ίδιο έργο ή στό ίδιο τμήμα) χωρίς νά αλλάξει θέση, τότε, γιά τόν προσδιορι-

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 1

ΗΜΕΡΗΣΙΟ ΔΕΛΤΙΟ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΕΩΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΤΜΗΜΑ			
No ΕΡΓ.	ΕΝΑΡΞΗ	ΛΗΞΗ	ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘ. ΩΡΕΣ
101	7.30	11.30	4.00
104	11.35	14.45	3.10
117	14.50	15.30	40'
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ Ο ΕΠΟΠΤΗΣ Ύπογραφή			

σμό του κόστους των εργατικών κατά έργο ή τμήμα, αρκεί στο άτομικό του δελτίο απασχολήσεως να σημειωθεί τό σύμβολο (άριθμός) του έργου ή του τμήματος πού απασχολείται. 'Αν όμως, μέσα στο διάστημα της ίδιας περιόδου (ήμέρας, εβδομάδας), ο εργαζόμενος μέ έντολή του έπόπτη αλλάξει θέση, πού σημαίνει ότι απασχολείται διαδοχικά σέ περισσότερα έργα (ή τμήματα), τότε, σημειώνεται στο άτομικό δελτίο απασχολήσεώς του, από τόν αρμόδιο καταγραφής των χρόνων (ή μέ τό σύστημα αυτόματου ρολογιού) ο χρόνος απασχολήσεώς του σέ κάθε έργο ή τμήμα.

Τό δελτίο αυτό είναι ήμερήσιο ή εβδομαδιαίο. Τά δελτία ατομικής απασχολήσεως ('Υπόδειγμα 1), αφού πρώτα γίνει ο έλεγχος της συμφωνίας τους μέ τά αντίστοιχα δελτία παρουσίας, παραδίδονται στο λογιστήριο γιά έπεξεργασία.

Τό λογιστήριο μέ βάση τά δελτία αυτά, συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση από τίς στήλες της όποιās θά προκύψουν κατά έργο (ή τμήμα) οι ώρες εργασίας και τό αντίστοιχο κόστος των εργατικών.

Τό έντυπο αυτό λόγω της σπουδαίας σημασίας πού έχει γιά τήν κοστολόγηση, πρέπει νά τηρείται μέ μεγάλη σχολαστικότητα.

7.3 Συστήματα (μέθοδοι) άμοιβής.

Τό εφαρμοζόμενο από τήν επιχείρηση σύστημα άμοιβής των εργαζομένων άσκει μεγάλη επίδραση στην επιχειρηματική αποτελεσματικότητα.

Η δίκαιη άμοιβή των εργαζομένων αποτελεί κίνητρο αύξήσεως της παραγωγικότητας και έπομένως μείωση του κόστους παραγωγής.

Η έκλογή κατάλληλου συστήματος άμοιβής είναι ένα δύσκολο πρόβλημα. Η λύση του στηρίζεται, βασικά, στις ειδικές συνθήκες κάτω από τίς όποιες δραστηριοποιείται ή επιχείρηση, χωρίς όμως νά παραβλέπονται και οι προτάσεις των εκπροσώπων των εργαζομένων.

Μεταξύ επιχειρήσεως και εργαζομένων πρέπει νά υπάρχει πάντοτε πνεύμα άρμονικής συνεργασίας και κατανόησης.

Τήν αύξηση της παραγωγικότητας της εργασίας δέν πρέπει νά άπολαμβάνει μόνο ο επιχειρηματίας αλλά και οι εργαζόμενοι. Έτσι δέν δημιουργούνται άντιθέσεις.

Γιά τόν ύπολογισμό των άποδοχών των εργαζομένων έχουν έπινοηθεί πολλά συστήματα. Αύτά πού χρησιμοποιούνται περισσότερο είναι τά εξής:

- Σύστημα άμοιβής κατά χρονικές μονάδες.
- Σύστημα άμοιβής κατά μονάδες παραγωγής.
- Σύστημα άμοιβής μετά δώρου.

7.3.1 Σύστημα άμοιβής κατά χρονικές μονάδες.

Σύμφωνα μέ τό σύστημα αυτό, ο εργαζόμενος άμοιβεται μέ βάση μία προκαθορισμένη τιμή γιά κάθε χρονική μονάδα εργασίας (ώρα - μέρα, εβδομάδα, μήνα).

Οι χρονικές μονάδες απασχολήσεως προκύπτουν από τά στοιχεία μετρήσεως της απασχολήσεως.

Η άμοιβή πού ύπολογίζεται σύμφωνα μέ αυτό τό σύστημα δέν εξαντλεί τόν εργαζόμενο και επιπλέον του εξασφαλίζει ένα σταθερό εισόδημα γιά τήν κάλυψη των άναγκών του, ανεξάρτητα κατά κάποιο τρόπο, από τήν ποσοτική και ποιοτική του άπόδοση, ή όποία βέβαια έλέγχεται από τούς αρμόδιους έπόπτες.

Τό σύστημα αυτό είναι απλό στην εφαρμογή του, αλλά δέν θεωρεΐται αντικειμενικό, άφοϋ όλοι οι εργαζόμενοι τής ίδιας ειδικότητας, ίκανοί καί λιγότερο ίκανοί, πού εργαΐσθηκαν τόν ίδιο χρόνο, θά είσπράξουν τήν ίδια άμοιβή.

Τά μειονεκτήματα αυτού του συστήματος άμοιβής είναι:

- Ή έλλειψη κινήτρων γιά τήν αύξηση τής άποδόσεως.
- Ή σοβαρή οικονομική επιβάρυνση γιά τήν άσκηση έποπτείας στους εργαζόμενους.
- Οι δυσκολίες πού παρουσιάζει στην κοστολόγηση. Οι δυσκολίες αυτές όφείλονται στο γεγονός ότι σε εργαζόμενους διαφορετικής άποδόσεως καταβάλλεται ή ίδια άμοιβή.

Ή έλλειψη εξαρτήσεως μεταξύ άποδόσεως καί άμοιβής αντιμετωπίζεται κατά κάποιο τρόπο μέ τήν καθιέρωση διαφόρων κινήτρων, όπως ή δυνατότητα προωθήσεως των εργαζομένων σε άνώτερη θέση, άναγνώριση ευδόκιμης ύπηρεσίας στον αυτό βαθμό κ.ά.

Ή μέθοδος αυτή ταιριάζει περισσότερο στην έξής περιπτώσεις:

- Όταν ένδιόφερεί κυρίως ή ποιοτική (παρά ή ποσοτική) άπόδοση.
- Όταν ή συμμετοχή του εργαζόμενου στο άποτέλεσμα δέν μπορεί νά καθορισθεί, π.χ. ή εργασία των έποπτων, καθαριστών κλπ.
- Όταν ό χρόνος εργασίας έχει προκαθορισθεί (πρότυπος χρόνος).
- Όταν ή τεχνική όργάνωση δέν επιτρέπει μείωση τής άποδόσεως, όπως π.χ. ή τοποθέτηση αντικειμένων πάνω σε κινητή ταινία (συνεχής ροή).
- Όταν μεσολαβούν διακοπές πού δέν όφείλονται σε ύπαιτιότητα του εργαζόμενου κλπ.

7.3.2 Σύστημα άμοιβής κατά παραγόμενες μονάδες.

Καί τό σύστημα αυτό, πού είναι γνωστό καί ως σύστημα κατά άποκοπή ή κατά τεμάχιο, είναι απλό καί πολύ διαδεδομένο.

Σύμφωνα μέ αυτό τό σύστημα ή άμοιβή καθορίζεται μέ βάση τό άποτέλεσμα σε μονάδες παραγωγής (τεμάχια, μονάδες μήκους, βάθους, όγκου κλπ.) ανάλογα μέ τή φύση τής εργασίας καί ανεξάρτητα από τό χρόνο πού κατανάλωσε ό εργαζόμενος γιά τήν παραγωγή τους.

Γιά κάθε μονάδα παραγωγής έχει προκαθορισθεί μία σταθερή τιμή μέ τήν όποία πολλαπλασιάζεται ό αριθμός των μονάδων γιά νά βρεθεί ή συνολική άμοιβή.

Κατά συνέπεια καί υπό τήν προϋπόθεση ότι ή άπόδοση πού επιτυγχάνεται δέν ύστερεί ποιοτικά, ή άμοιβή, κατά τό σύστημα αυτό, είναι άνάλογη μέ τήν παραγωγικότητα.

Τά μειονεκτήματα του συστήματος άμοιβής κατά παραγόμενες μονάδες όφείλονται κυρίως στην προσπάθεια αύξησης τής ποσοτικής άποδόσεως γιά άπολαβή μεγαλύτερης άμοιβής καί είναι τά έξής:

- Ή ποσοτική αύξηση γίνεται, πολλές φορές, σε βάρος τής ποιοτικής (αύξηση έλαττωματικών μονάδων).
- Ή φθορά εργαλείων καί μηχανών είναι συχνά πάνω από τή θεωρούμενη ως κανονική.
- Ή σπατάλη ύλικων.
- Ή κυμαινόμενη άμοιβή των εργαζομένων πού όφείλεται σε λόγους άνεξάρ-

τητους από τή θέλησή τους, όπως π.χ. στίς διακυμάνσεις τῆς ζητήσεως τῶν προϊόντων.

Τά πλεονεκτήματα εἶναι:

- Εύκολία στούς ὑπολογισμούς.
- Βελτίωση τῆς ἀποδόσεως τῆς ἐργασίας.
- Ἐξοικονόμηση δαπανῶν ἐποπτείας, πράγμα πού συνεπάγεται τή μείωση τοῦ κόστους.
- Ἡ αὐξημένη ποσοτική ἀπόδοση συνεπάγεται μείωση τοῦ κατά μονάδα κόστους, γιατί τά σταθερά γενικά βιομηχανικά ἔξοδα κατανέμονται σέ περισσότερες μονάδες.

Τό σύστημα αὐτό ἐφαρμόζεται κυρίως σέ βιομηχανίες ρούχων, παπουτσιῶν, ἐπίπλων κλπ. Πολλές φορές οἱ βιομηχανίες, μάλιστα χωρίς νά εἶναι ἀπαραίτητο, ἀναθέτουν στούς ἐργαζόμενους ἐργασία πού τήν ἐκτελοῦν στό σπίτι τους.

7.3.3 Σύστημα Fr. Taylor.

Μιά παραλλαγή τοῦ συστήματος ἀμοιβῆς κατά παραγόμενες μονάδες εἶναι τό σύστημα τοῦ θεμελιωτῆ τῆς Ὀργανωτικῆς Fr. Taylor.

Ὁ Fr. Taylor ἀφοῦ καθορίσει τήν παραγωγή ἑνός τέλειου ἐργάτη μέσα σέ ὀρισμένο χρόνο, δηλαδή τή μέση κανονική ἀπόδοση, καθιερώνει δύο διαφορετικούς συντελεστές ἀμοιβῆς. Ἕνα μεγάλο καί ἕνα μικρό.

Μέ τό μικρό συντελεστή ὑπολογίζει τήν ἀμοιβή τῶν ἐργαζομένων πού ἡ ἀπόδοσή τους εἶναι μικρότερη ἢ ἴση μέ τήν κανονική καί μέ τό μεγάλο τήν ἀμοιβή τῶν ἐργαζομένων πού ἡ ἀπόδοσή τους εἶναι μεγαλύτερη ἀπό τήν κανονική.

Γιά τό λόγο αὐτό ὀνομάσθηκε καί διαφορικό σύστημα κατά τεμάχιο.

Παράδειγμα.

Ἡ μέση κανονική παραγωγή ἑνός ἐργάτη εἶναι 10 τεμάχια ἡμερησίως. Μικρός συντελεστής 40 δραχμές κατά τεμάχιο. Μεγάλος συντελεστής 50 δρχ. κατά τεμάχιο.

Γιά ἡμερήσια ἀπόδοση 9 τεμαχίων (μικρότερη ἀπό τήν κανονική) ἡ ἀμοιβή θά εἶναι $9 \times 40 = 360$ δρχ., ἐνῶ γιά ἀπόδοση 12 τεμαχίων (μεγαλύτερη ἀπό τήν κανονική) $12 \times 50 = 600$ δρχ.

Τό σύστημα αὐτό παρακινεῖ τούς ἱκανούς ἐργάτες σέ ἐξαντλητική ἀπόδοση, ἐνῶ ἀπαγορεύει τούς ἐργάτες μέσης ἀποδόσεως.

7.3.4 Συστήματα ἀμοιβῆς μετά δώρου (βραβεῖου).

Τά συστήματα αὐτά εἶναι πολύ διαδεδομένα καί ἀποτελοῦν συνδυασμούς τοῦ συστήματος ἀμοιβῆς κατά χρονικές μονάδες, μέ πρόσθετες παροχές εἰδικῶν οικονομικῶν κινήτρων, πού ὁδηγοῦν στήν αὐξηση τῆς παραγωγῆς.

Ἀναλυτικότερα, ἡ ἐργατική ἀμοιβή ἀποτελεῖται:

- Ἀπό ἕνα βασικό ἡμερομίσθιο καί
- ἀπό μία πρόσθετη ἀποζημίωση μέ τήν προϋπόθεση ὅτι ὁ ἐργαζόμενος θά ἀποδώσει μέσα στόν ἴδιο χρόνο, ἔργο μεγαλύτερο ἀπό ἐκεῖνο πού ἔχει προκαθορισθεῖ ἀπό τήν ἐπιχείρηση.

Ἔτσι ὁ ἐργαζόμενος ἔχει ἐξασφαλίσει ἕνα σταθερό ἡμερομίσθιο, πού μπορεῖ νά τό βελτιώσει ἐντείνοντας τήν προσπάθειά του.

Από την άλλη μεριά, η επιχείρηση δέν είναι αναγκασμένη να πληρώνει μεγάλα ήμερομίσθια, όπως γίνεται με το σύστημα άμοιβής κατά χρονικές μονάδες. Όσο για τις επιβαρύνσεις για δώρα, αυτές οδηγούν στην αύξηση της παραγωγής, που συνεπάγεται καθώς έχομε πεί τη μείωση του κόστους παραγωγής.

Τά συστήματα αυτά επινοήθηκαν κυρίως για να εξουδετερώσουν τά μειονεκτήματα των συστημάτων άμοιβής κατά χρονικές περιόδους ή κατά παραγόμενες μονάδες.

Δώρα είναι δυνατόν να καταβάλλονται όχι μόνο για εξοικονόμηση «χρόνου» αλλά καί πρώτων ύλων, κινητήριας δυνάμεως για την καλή συντήρηση μηχανών κλπ.

7.4 Σύστημα προσαυξήσεως των βασικών αποδοχών ανάλογα με τό χρόνο πού εξοικονομείται.

7.4.1 Σύστημα F. Halsey.

Σύμφωνα με τό σύστημα αυτό προϋπολογίζεται έμπειρικά, με βάση προηγούμενες αποδόσεις, ό κανονικός ή ό μέσος χρόνος πού απαιτείται για να τελειώσει όρισμένο έργο.

Ό εργαζόμενος λαμβάνει κατά χρονική μονάδα ένα κατώτατο όριο άμοιβής άνεξάρτητο από την ποσοτική του απόδοση.

Άν ό εργαζόμενος τελειώσει τό έργο σε χρόνο μικρότερο από τόν κανονικό, θά λάβει καί μία προσαύξηση ως δώρο. Η προσαύξηση υπολογίζεται π.χ. σε ποσοστό 50% ή 70% τής διαφοράς πρότυπου καί πραγματοποιηθέντος χρόνου (δηλαδή επί του εξοικονομηθέντος χρόνου) πού πολλαπλασιάζεται με την κατά χρονική μονάδα άμοιβή.

Τό υπόλοιπο ποσοστό περιέρχεται στον εργοδότη πού διαθέτει τά μέσα παραγωγής.

Παράδειγμα.

Κατώτερο ώρομίσθιο	80 δρχ.
Κανονικός χρόνος ολοκλήρωσεως του έργου	20 ώρες
Χρόνος πού χρειάστηκε για να τελειώσει τό έργο	15 ώρες
Ποσοστό δώρου	50%

Άμοιβή εργάτη.

Βασική άμοιβή	$15 \times 80 =$	1.200
Προσαύξηση	$(20 - 15) \times 80 \times 50\% =$	200

Άμοιβή για 15 ώρες εργασία	1.400
Πραγματικό ώρομίσθιο $1400:15 =$	93,30

7.4.2 Σύστημα Rowan.

Τό σύστημα αυτό διαφέρει από τό προηγούμενο μόνο ως προς τόν υπολογισμό του δώρου. Κατά τόν Rowan τό δώρο ποικίλλει, ανάλογα με τό χρόνο πού εξοικο-

νομείται ενώ κατά τόν Halsey παραμένει σταθερό.

Μέ τά δεδομένα τοῦ προηγούμενου παραδείγματος ὁ ἐργαζόμενος θά λάβει.

Κατώτερη ἀμοιβή ὥρες $15 \times 80 =$ 1.200

Δῶρο $\frac{(20 - 15) \times 15}{20} \times 80 = 5 \times \frac{15}{20} \times 80 =$ $\frac{300}{1.500}$ δρχ.

Γιά 15ωρη ἐργασία

Πραγματικό ὥρομίσθιο $1500:15 =$ 100 δρχ.

Ἄν ὁ χρόνος πού πραγματοποιήθηκε γιά τήν κανονική παραγωγή ἦταν 14 ὥρες, τότε μέ τή μέθοδο Rowan θά εἶχαμε:

Βασική ἀμοιβή $14 \times 80 =$ 1.120 δρχ.

Προσαύξηση $\frac{(20 - 14) \times 14}{20} \times 80 = 6 \times \frac{14}{20} \times 80 =$ $\frac{336}{1.456}$ δρχ.

Γιά 14ωρη ἐργασία

Πραγματικό ὥρομίσθιο $1456:14 = 104$ δρχ.

ἢ ποσόν δώρου $= 6/20 \times 14 \times 80 = 336$. (Τά $6/20$ εἶναι ὁ χρόνος πού ἐξοικονομήθηκε).

7.4.3 Σύστημα προσαυξήσεως τῆς βασικῆς ἀμοιβῆς, ἀνάλογα μέ τήν ἐργατική ἀποδοτικότητα (Σύστημα Gantt).

Ὁ Henry Gantt, μαθητής τοῦ θεμελιωτῆ τῆς ὀργανωτικῆς Frederick W. Taylor, τελειοποίησε τό σύστημα τοῦ δασκάλου του κατά τρόπο εὐνοϊκότερο γιά τοὺς ἐργαζόμενους.

Σύμφωνα μέ τό σύστημα αὐτό:

- Καθορίζονται γιά κάθε κατηγορία ἐργασίας πρότυπα (ποσοτικά καί ποιοτικά) ἀποδόσεως κατά χρονική μονάδα.
- Καθιερώνεται ἓνα ἐλάχιστο ὄριο ἀμοιβῆς, κατά χρονική μονάδα, γιά κάθε κατηγορία ἐργαζομένων, γιά ἀπόδοση πού δέν φθάνει (ἢ δέν ξεπερνᾷ) τήν πρότυπη.
- Ἄν ἡ ἀπόδοση, μέσα στόν ἴδιο χρόνο, φθάσει ἢ ξεπεράσει τήν πρότυπη στή σταθερή κατά χρονική μονάδα ἀντιμισθία θά προστεθεῖ μιά συμπληρωματική ἀμοιβή, πού προσδιορίζεται μέ ἓνα ποσοστό ἀπό μιά κλίμακα (ποσοστών) πού ἔχει διαβαθμισθεῖ σύμφωνα μέ τήν ἀποδοτικότητα τῶν ἐργαζομένων.

Παράδειγμα.

Κατώτερο (ἐγγυημένο) ἡμερομίσθιο

Πρότυπη ἡμερήσια παραγωγή τεμάχια

Ποσοστά προσαυξήσεως σέ ἡμερομίσθια

Γιά ὑπέρβαση τῆς πρότυπης παραγωγῆς κατά 1 τεμάχιο 12%

Γιά ὑπέρβαση τῆς πρότυπης παραγωγῆς κατά 2 τεμάχια 26%

Γιά ὑπέρβαση τῆς πρότυπης παραγωγῆς κατά 3 τεμάχια 40%

500 δρχ.
20

Μέ τα παραπάνω δεδομένα έχουμε:

Γιά παραγωγή 19 τεμαχίων σέ μιά μέρα. Ήμερήσια άμοιβή	500 δρχ.
Γιά παραγωγή 20 τεμαχίων σέ μιά μέρα. Ήμερήσια άμοιβή	500 δρχ.
Γιά παραγωγή 21 τεμαχίων σέ μιά μέρα. Ήμερήσια άμοιβή $500 + \frac{500 \times 12}{100}$	= 560 δρχ.
Γιά παραγωγή 22 τεμαχίων σέ μιά μέρα. Ήμερήσια άμοιβή $500 + \frac{500 \times 26}{100}$	= 630 δρχ.
Γιά παραγωγή 23 τεμαχίων σέ μιά μέρα. Ήμερήσια άμοιβή $500 + \frac{500 \times 40}{100}$	= 700 δρχ.

7.5 Ό ύπολογισμός τών έργατικών.

Τό λογιστήριο ύπολογίζει τά όφειλόμενα έργατικά, ώστε νά εΐναι δυνατή ή καταβολή τους στους έργαζόμενους τίς ήμερομηνίες πού γίνονται οί πληρωμές.

Ό προσδιορισμός του ποσού πού όφείλεται σέ κάθε έργαζόμενο, γίνεται σύμφωνα μέ τούς όρους της συμβάσεως έργασίας σέ συνάρτηση μέ τίς μονάδες μετρήσεως της έργασίας (ώρες, ήμέρες, τεμάχια κλπ.).

Ό ύπολογισμός τών μονάδων μετρήσεως έργασίας ύπάγεται στην άρμοδιότητα του γραφείου προσωπικού ή του γραφείου ήμερομισθίων καί της ύπηρεσίας καταγραφής τών χρόνων έργασίας.

Οί ύπολογισμοί αύτοί καταχωρούνται άναλυτικά στή μισθοδοτική κατάσταση.

Γιά νά γίνει όμως κατανοητή ή τεχνική της συντάξεως της μισθοδοτικής καταστάσεως, πού άποτελεί τό δικαιολογητικό της έξοφλήσεως τών έργατικών καί τών σχετικών μέ τά έργατικά λογιστικών έγγραφών, προϋποτίθεται μιά πλήρης γνώση της έννοιας τών όρων πού χρησιμοποιούνται γύρω από τά έργατικά. Οί σπουδαιότεροι από αύτούς περιγράφονται παρακάτω.

7.5.1 Ήμερομίσθιο.

Τό ήμερομίσθιο του έργαζόμενου πού άμείβεται μέ τό μήνα εΐναι ίσο μέ τό πηλίκον της διαιρέσεως του μηνιαίου μισθού διά του 25 πού, θεωρητικά, εΐναι οί έργάσιμες ήμέρες του μήνα.

Όταν πρόκειται όμως γιά προσωπικό πού άμείβεται μέ τήν ήμέρα, τό ήμερομίσθιο καθορίζεται από τή σχετική σύμβαση έργασίας μεταξύ έργαζόμενου καί έπιχειρήσεως.

Ό συμβατικός μηνιαίος μισθός του ύπαλλήλου καί τό συμβατικό ήμερομίσθιο του έργάτη, δέν μπορεί νά εΐναι κάτω από τά όρια άσφαλείας (κατώτερος μισθός καί κατώτερο ήμερομίσθιο) πού όρίζονται από τή συλλογική σύμβαση έργασίας, πού ισχύει γιά τόν κλάδο της βιομηχανίας στον όποιο ανήκει ή έπιχείρηση.

Από τή συλλογική σύμβαση καθορίζεται άκόμη τό άνώτερο ώράριο κατά έβδομάδα.

7.5.2 Όρομίσθιο.

Τό ώρομίσθιο εΐναι ίσο μέ τό πηλίκον της διαιρέσεως του ήμερομισθίου διά του άριθμού τών ώρων ήμερήσιας έργασίας.

Έπειδή όμως οί συλλογικές συμβάσεις έργασίας όρίζουν συνήθως τή διάρκεια της κατά έβδομάδα έργασίας, γιά κάθε κλάδο βιομηχανίας, ό ύπολογισμός του ώρομισθίου γίνεται μέ έβδομαδιαία δεδομένα.

Έτσι τό ώρομίσθιο βρίσκεται από τή διαίρεση 8χι τοῦ ἐνός, ἀλλά τῶν 6 ἡμερομισθίων διά τῆς ἐβδομαδιαίας διάρκειας τῆς ἐργασίας.

Παράδειγμα 1.

Τό ώρομίσθιο ὑπαλλήλου πού παίρνει μισθό 18.750 δρχ. τό μήνα καί πού σύμφωνα μέ τή σύμβαση ἐργασίας εἶναι ὑποχρεωμένος νά ἐργάζεται 42 ὥρες τήν ἐβδομάδα εἶναι ἴσο μέ:

$$\begin{aligned} (6 \times \frac{1}{25} \times 18.750) : 42 &= \\ &= \frac{18.750}{25} \times \frac{6}{42} = \frac{18.750}{25} \times \frac{1}{7} = 750 \times \frac{1}{7} = \frac{750}{7} = \\ &= 107,15 \text{ δρχ. περίπου.} \end{aligned}$$

Τό ώρομίσθιο αὐτοῦ πού ἀρεῖται μέ ἡμερομίσθιο βρίσκεται από τή διαίρεση τοῦ ποσοῦ 6 ἡμερομισθίων (συμφωνημένων ἢ νομίμων) μέ τήν ἐβδομαδιαία διάρκεια ἐργασίας (νόμιμη ἢ συμβατική).

Παράδειγμα 2.

Τό ώρομίσθιο τεχνίτη πού ἐργάζεται μέ ἡμερομίσθιο 600 δρχ. καί μέ ὑποχρέωση ἐβδομαδιαίας ἐργασίας 44 ὥρων εἶναι ἴσο μέ:

$$\frac{6 \times 600}{44} = \frac{3.600}{44} = 81,80 \text{ περίπου δρχ.}$$

7.5.3 Ὑπερεργασία.

Ὑπερεργασία εἶναι ἡ συμπληρωματική ἀμοιβή πού δικαιούται ὁ ἐργαζόμενος ὅταν ἀπασχολεῖται πέραν ἀπό τό ὥράριό του καί μέχρι νά συμπληρώσει τό νόμιμο ὥράριο. Μέ τήν ὑπ' ἀριθ. 11.282/23 - 2 - 1979 ἀπόφαση τοῦ Ὑπουργοῦ Ἐργασίας, πού δημοσιεύθηκε στό ὑπ' ἀριθ. 194/79 Φύλλο τῆς Ἐφημερίδας τῆς Κυβερνήσεως (τεῦχος δεῦτερο) κηρύσσεται ἐκτελεστέα ἡ μέ ἀριθ. 6/79 ἀπόφαση τοῦ Δ.Δ.Δ.Δ. Ἀθηνῶν ἡ ὁποία ὁρίζει διάρκεια τῆς ἐβδομαδιαίας ἐργασίας τῶν ἀπασχολουμένων μισθωτῶν σέ ἐργασίες μέ σχέση ἰδιωτικοῦ δικαίου ὡς ἑξῆς:

- Ἀπό 1ης Ὀκτωβρίου 1979 σέ 44 ὥρες.
- Ἀπό 1ης Ὀκτωβρίου 1980 σέ 43 ὥρες καί
- ἀπό 1ης Ὀκτωβρίου 1981 σέ 42 ὥρες.

Τά ὥράρια ὅμως μέ μικρότερη διάρκεια πού ἴσχυαν μέ ἄλλες ἀποφάσεις ἡ πού ἐφαρμόζονταν πρὶν ἀρχίσει ἡ ἐφαρμογή τῆς παραπάνω ἀποφάσεως δέν θίγονται ἀπό αὐτή.

Μέ τήν ἴδια ἀπόφαση καθορίζεται ὅτι ἂν ὁ ἐργαζόμενος ἀπασχοληθεῖ πέραν ἀπό τά παραπάνω ὅρια, δικαιούται συμπληρωματική ἀμοιβή (ὕπερεργασία) πού καθορίζεται ὡς ἑξῆς:

- α) Ἀπό 1ης Ὀκτωβρίου 1979 μέχρι 30 Σεπτεμβρίου 1980 γιά τήν 45ην ὥρα δικαιούται τό ἀντίστοιχο σέ αὐτή ὥρομίσθιο καί γιά κάθε ὥρα ὕπερεργασίας πέραν ἀπό τίς 45 ὥρες τό ἀντίστοιχο ὥρομίσθιο αὐξημένο κατά 25%.
- β) Ἀπό 1ης Ὀκτωβρίου 1980 μέχρι 30 Σεπτεμβρίου 1981 γιά τήν 44ην ὥρα δι-

καιούται τό αντίστοιχο σέ αὐτή ὥρομίσθιο καί γιά κάθε ὥρα ὑπερεργασίας πέραν ἀπό τίς 44 ὥρες, τό αντίστοιχο ὥρομίσθιο αὐξημένο κατά 25%.

γ) Ἀπό 1ης Ὀκτωβρίου 1981 μέχρι 30 Σεπτεμβρίου 1982 γιά τήν 43η ὥρα δικαιούται τό αντίστοιχο σέ αὐτή ὥρομίσθιο καί γιά κάθε ὥρα ὑπερεργασίας πέραν ἀπό τίς 43 ὥρες τό αντίστοιχα ὥρομίσθιο αὐξημένο κατά 25%.

δ) Ἀπό 1ης Ὀκτωβρίου 1982 καί μετά, γιά κάθε ὥρα ὑπερεργασίας, πέραν ἀπό τίς 42 ὥρες ἐβδομαδιαίως δικαιούται τό αντίστοιχο ὥρομίσθιο προσαυξημένο κατά 25%.

Ἡ πῶ πάνω ρύθμιση ἀφορᾷ τούς ἀμειβόμενους μέ τό σύστημα κατά χρονική μονάδα (ὥρα, ἡμέρα κλπ.).

Ἄν ὁ ἐργαζόμενος ἀμείβεται μέ μικτό σύστημα, π.χ. μέ ὥρομίσθιο καί παίρνει ἐπί πλέον μιά ἀμοιβή κατά παραγόμενη μονάδα, ἡ ρύθμιση τῆς παραπάνω ὑπουργικῆς ἀποφάσεως ἀναφέρεται μόνο στό τμήμα τῶν ἀποδοχῶν πού διαμορφώνεται ἀπό τό χρονικό μισθό.

Ἄν οἱ ὥρες ὑπερεργασίας, πραγματοποιηθοῦν σέ χρονικά ὅρια νυκτερινῆς ἐργασίας (10 τό βράδυ μέχρι 6 τό πρωί) ἢ Κυριακή ἢ ἀργία, ἐκτός ἀπό τήν προσαύξησή τῆς ὑπερεργασίας, ὁ ἐργαζόμενος δικαιούται ἐπί πλέον καί τήν προσαύξηση πού προβλέπεται γιά τή νυκτερινή ἀπασχόληση ἢ γιά τήν ἀπασχόληση κατά τήν Κυριακή ἢ ἀργία.

Ἔτσι, ἂν ἡ ὑπερεργασία πραγματοποιηθεῖ π.χ. μετά τά μεσάνυχτα τοῦ Σαββάτου καί μέχρι τήν 6η πρωινή ὥρα ὁ ἐργαζόμενος δικαιούται:

- Τήν προσαύξηση τῆς ὑπερεργασίας.
- Τήν προσαύξηση τῆς νυκτερινῆς ἐργασίας καί
- τήν προσαύξηση τῆς ἀργίας.

7.5.4 Ὑπερωρία.

Ὑπερωρία εἶναι ἡ ἀπασχόληση τοῦ ἐργαζόμενου πέραν ἀπό τά ἀνώτατα ὅρια **ἡμερήσιας ἀπασχολήσεως** καί ἀμείβεται ὄχι μέ τά ὥρομίσθια τῆς ὑπερεργασίας, ἀλλά σύμφωνα μέ τίς διατάξεις πού ἰσχύουν γιά τήν ὑπερωριακή ἀμοιβή.

Γιά τήν πραγματοποίηση ὑπερωριακῆς ἐργασίας ἀπαιτεῖται προηγούμενη ἄδεια τοῦ Ὑπουργείου ἐργασίας (ἐπιθεωρήσεως ἐργασίας).

Χωρίς τήν ἄδεια αὐτή ἡ ὑπερωριακή ἐργασία θεωρεῖται παράνομη.

Παράνομη εἶναι καί ἡ ὑπερωριακή ἐργασία πού πραγματοποιεῖται μετά τό χρόνο γιά τόν ὁποῖο δόθηκε ἡ ἄδεια.

Οἱ ἐργαζόμενοι ὑπερωριακῶς ἡμερομίσθιοι δικαιοῦνται σύμφωνα μέ τό νόμο, προσαυξημένο ὥρομίσθιο μέ τά ποσοστά τῆς παρακάτω κλίμακας:

- Ἀπό 1 - 60 ὥρες ὥρομίσθιο προσαυξημένο κατά 25%.
- Ἀπό 61 - 120 ὥρες ὥρομίσθιο προσαυξημένο κατά 50%.
- Ἀπό 121 καί μέχρι νά λήξει ἡ ἄδεια τῆς ἐπιθεωρήσεως ἐργασίας ἡμερομίσθιο προσαυξημένο κατά 75%.
- Ἀπό τή λήξη τῆς ἄδειας καί μετά ὥρομίσθιο προσαυξημένο κατά 100%.

Μέ προσαύξηση 100% ὑπολογίζεται καί τό ὥρομίσθιο ὅταν πραγματοποιοῦνται ὑπερωρίες χωρίς προηγούμενη ἄδεια τῆς ἐπιθεωρήσεως ἐργασίας.

Ἄν λοιπόν ἕνας ἐργατοτεχνίτης πού τό ὥρομίσθιο του ὑπολογίζεται σέ 70 δρχ. ἀπασχολήθηκε τό μήνα Ἰούνιο ὑπερωριακά 15 ὥρες καί κατά τούς προηγούμε-

νους μήνες έχει άπασχοληθεί υπερωριακά 50 ώρες, δικαιούται για τις πρώτες 10 ώρες ($60 - 50 = 10$) ώρομίσθιο προσαυξημένο κατά 25% και για τις πέντε ώρες ώρομίσθιο προσαυξημένο κατά 50%.

Δικαιούται δηλαδή υπερωριακή αποζημίωση ίση με:

$$\begin{aligned} - (70 + 70 \times 25\%) \times 10 &= (70 + 17,50) \times 10 = 87,50 \times 10 = 875 \text{ δρχ.} \\ - (70 + 70 \times 50\%) \times 5 &= (70 + 35) \times 5 = 105 \times 5 = 525 \end{aligned}$$

Σύνολο 1.400

7.5.5 Νυκτερινή άπασχόληση.

Νυκτερινή άπασχόληση είναι ή άπασχόληση κατά τις ώρες από 10 τό βράδυ (22.00) μέχρι τις 6 τό πρωί (6.00) 'Η νυκτερινή άπασχόληση πληρώνεται με τό βασικό ήμερομίσθιο προσαυξημένο κατά 25%.

7.5.6 'Αργίες.

Γιά άπασχόληση κατά τις Κυριακές, δηλαδή από τά μεσάνυκτα (ώρα 24.00) του Σαββάτου μέχρι τά μεσάνυκτα (ώρα 24.00) της Κυριακής ή άλλες επίσημες άργίες, ό εργαζόμενες δικαιούται ήμερομίσθιο προσαυξημένο (σύμφωνα με κοινή απόφαση των 'Υπουργών Οικονομικών και 'Εργασίας) κατά 75%.

'Αν ό εργαζόμενος εργασθεί Κυριακή ή άργία ή νυκτερινή βάρδια, π.χ. από τά μεσάνυκτα του Σαββάτου μέχρι τό πρωί της Κυριακής δικαιούται:

- Τό κανονικό του ήμερομίσθιο.
- Προσαύξηση 25% για νυκτερινή άπασχόληση.
- Προσαύξηση 75% λόγω άπασχολήσεως την Κυριακή.

'Η προσαύξηση δηλαδή λόγω άργίας δέν άποκλείει την προσαύξηση λόγω νυκτερινής άπασχολήσεως.

'Η καταβολή των προσαυξήσεων για εργασία κατά τις Κυριακές, άργίες και νυκτερινές ώρες όρίζεται από τις ύπ' αριθ. 2900/46, 18.310/46 και 25.825/51 κοινές αποφάσεις των 'Υπουργών Οικονομικών και 'Εργασίας.

Οι άμοιβές που άναφέραμε, ήμερομίσθια, υπερεργασία, υπερωρία, νυκτερινή εργασία κλπ. άθροιζόμενες άποτελούν τις άκαθάριστες άποδοχές του εργαζόμενου.

7.5.7 'Εργοδοτικές εισφορές - Κρατήσεις.

'Εκτός από τις όνομαστικές (άκαθάριστες) άποδοχές που όφείλονται από την επιχείρηση σε κάθε εργαζόμενο (ήμερομίσθια, υπερωρίες, άποζημίωση για άργίες κλπ.) ή επιχείρηση επιβαρύνεται άκόμη και με διάφορα κοινωνικά βάρη ή όπως άλλοιως λέγονται, με τις εργοδοτικές εισφορές.

Οι εργοδοτικές εισφορές διακρίνονται σε **ύποχρεωτικές** και **προαιρετικές**.

'Υποχρεωτική είναι π.χ. ή εργοδοτική εισφορά υπέρ του ΙΚΑ, ενώ προαιρετική ή χορήγηση στον εργαζόμενο βοηθήματος λόγω γάμου ή κανονικής άδειας με άποδοχές πάντω από τις μέρες που δικαιούται από την εργατική νομοθεσία. Οι ύποχρεωτικές εργοδοτικές εισφορές που άνέρχονται σε άρκετά ύψηλό ποσοστό, θεωρούνται ως προέκταση των μισθών και ήμερομισθίων και αύξάνουν, όπως είναι φυσικό, τό κόστος των εργατικών.

Παράδειγμα εργοδοτικού βάρους άποτελεί ή εισφορά υπέρ του ΙΚΑ που ύπολο-

γίζεται με την κλίμακα των εισφορών του ΙΚΑ που ισχύει κάθε φορά*. Έκτός όμως από αυτές τις εισφορές που βαρύνουν τον εργοδότη (την επιχείρηση) γίνονται και διάφορες κρατήσεις από τις (άκαθάριστες) αποδοχές των εργαζομένων. Έτσι οι εργαζόμενοι εισπράττουν μόνον τις καθαρές αποδοχές, ό,τι δηλαδή μένει μετά την έκπτωση των κρατήσεων από τις άκαθάριστες αποδοχές τους.

Ανάμεσα στις κρατήσεις των εργαζομένων είναι η κράτηση υπέρ του ΙΚΑ (για την κύρια ασφάλισή τους), υπέρ των διαφόρων επικουρικών ταμείων που είναι ασφαλισμένοι, όπως το ΤΣΜΕΔΕ (Ταμείο Συντάξεων Μηχανικών Έργοληπτών Δημοσίων Έργων), το Ταμείο Ξυλουργών, το Ταμείο Μετάλλου, το Ταμείο Χημικών κ.ά., ανάλογα με τον κλάδο της βιομηχανίας και την ειδικότητα του εργαζόμενου. Άλλη κράτηση είναι η κράτηση φόρου (Φ.Μ.Υ.) και ΟΓΑ επί φόρου, το χαρτόσημο (6% στις άκαθάριστες αποδοχές), ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου (20% επί του χαρτοσήμου) κ.ά.

Ο υπολογισμός του φόρου των μισθωτών υπηρεσιών γίνεται με τη βοήθεια ειδικών πινάκων που κυκλοφόρησε η Γενική Δ/νση Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών. Οι πίνακες βασίζονται στις διατάξεις του φορολογικού νόμου (Ν.Δ. 3323/1955 όπως τροποποιήθηκε με το Νόμο 814 του 1978).

Οι πίνακες αυτοί δίνουν το φόρο που αντιστοιχεί στις καθαρές αποδοχές του εργαζόμενου. Ο υπολογισμός του Φ.Μ.Υ. με τους πίνακες γίνεται με την εξής σειρά:

α) Από το σύνολο των άκαθαρίστων αποδοχών του εργαζόμενου αφαιρούνται οι διάφορες κρατήσεις (ΙΚΑ, επικουρικών Ταμείων κλπ.) και το χαρτόσημο για να προκύψει το καθαρό φορολογητέο εισόδημα.

β) Το ποσό του φορολογητέου εισοδήματος εντάσσεται στην πρώτη στήλη των πινάκων που φέρει την ένδειξη «Μηνιαίο καθαρό εισόδημα».

γ) Στην ίδια ευθεία γραμμή του φορολογητέου ποσού και προς τα δεξιά, αναφέρεται το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε αυτό και που είναι συνάρτηση των οικογενειακών βαρών (σύζυγος εργαζόμενη ή μή, αριθμός παιδιών κλπ.) και που ανταποκρίνεται στην περίπτωση του κάθε εργαζόμενου. Η οικογενειακή κατάσταση των εργαζομένων είναι γνωστή στην επιχείρηση από υπεύθυνη δήλωσή τους ή από άλλα στοιχεία.

Στό Φ.Μ.Υ. υπολογίζεται κράτηση 10% για ΟΓΑ. Τα ποσά που παρακρατούνται και οι εργοδοτικές εισφορές αποδίδονται στο Δημόσιο Ταμείο και στα Ασφαλιστικά Ταμεία μέσα σε όρισμένες προθεσμίες.

7.6 Η σύνταξη των μισθοδοτικών καταστάσεων.

Στις μεγάλες επιχειρήσεις που απασχολούν πολυάριθμο προσωπικό, συντάσσονται πολλές μισθοδοτικές καταστάσεις, συνήθως μία για κάθε παραγωγικό τμή-

* Με την κλίμακα εισφορών του ΙΚΑ που ισχύει τώρα, το ποσοστό ανέρχεται σε 29%, 18,75% εργοδότη και 10,25% κράτηση ασφαλισμένου, σε άκαθάριστες αποδοχές (μικτή ασφάλιση).

Για βιομηχανικές επιχειρήσεις σε 30%, 19,75% εισφορά εργοδότη και 10,25% κράτηση ασφαλισμένου.

Για βαριά επαγγέλματα σε 32,60%, 20,15% εργοδότη και 12,45% ασφαλισμένου.

Για βαριά ανθυγιεινά επαγγέλματα σε 34,60%, 22,15% εργοδότη και 12,45% ασφαλισμένου κλπ.

μα καί γιά κάθε είδος ἐργατικῶν. Ἐτσι διευκολύνεται καί ἡ ἐξόφληση τῶν ἐργαζομένων καί ὁ ἀκριβής μερισμός τῶν ἐργατικῶν πού ἀποτελεῖ τὸ δεῦτερο σκέλος τοῦ προβλήματος τῆς λογιστικῆς τῶν ἐργατικῶν, γιατί ὅπως εἶναι γνωστό ἀπὸ τὰ προηγούμενα, ὁ λογιστικός χειρισμός τῶν ἀμέσων ἐργατικῶν εἶναι διαφορετικός ἀπὸ τὸ λογιστικό χειρισμὸ τῶν ἐμμέσων. Οἱ μισθοδοτικές καταστάσεις συντάσσονται στὸ τέλος τοῦ μήνα καί ἀποτελοῦν τὸ δικαιολογητικό τῶν μηνιαίων ἐγγραφῶν τῶν ἐργατικῶν.

Οἱ ἐργαζόμενοι ὅμως καί κυρίως τὸ ἐργατοτεχνικό προσωπικό δέν εἶναι δυνατόν νά περιμένει τὸ τέλος τοῦ μήνα γιά νά πληρωθεῖ, πληρώνεται σέ μικρότερα χρονικά διαστήματα, συνήθως κάθε Σάββατο ἢ κάθε Παρασκευή.

Γιά τὸ λόγο αὐτὸ στὴν πράξη ἀκολουθεῖται ἡ ἐξῆς διαδικασία:

- Τὸ ὀνομαστικό ἡμερομίσθιο κάθε ἐργαζόμενου πολλαπλασιάζεται μέ τὸ 25 (ὅσα εἶναι θεωρητικά τὰ ἡμερομίσθια τοῦ μήνα).
- Στὸ γινόμενο αὐτὸ ὑπολογίζονται οἱ διάφορες κρατήσεις οἱ ὁποῖες ἀθροίζονται.
- Τὸ ἄθροισμα αὐτὸ ἀφαιρεῖται ἀπὸ τὸ συνολικό (ὀνομαστικό) μηνιαῖο εἰσόδημα.
- Τὸ ὑπόλοιπο πού ἀντιπροσωπεύει τίς καθαρές μηνιαῖες ἀποδοχές ἀπὸ ἡμερομίσθια μόνο (χωρὶς ὑπερωρίες, νυκτερινές ἐργασίες κλπ.) διαιρεῖται μέ τὸ 25 καί βρίσκεται τὸ καθαρὸ ἡμερομίσθιο τοῦ ἐργαζόμενου πού στρογγυλοποιεῖται στὴν κατώτερη μονάδα.

Ἐτσι στὸ τέλος τῆς ἐβδομάδας (Σάββατο ἢ Παρασκευή) ὁ ἐργαζόμενος θά εἰσπράξει τὸ γινόμενο τοῦ ποσοῦ αὐτοῦ (καθαροῦ ἡμερομισθίου) ἐπὶ τὸν ἀριθμὸ τῶν ἡμερομισθίων πού πραγματοποιήσε μέσα στὴν ἐβδομάδα αὐτή, ὡς προκαταβολή ἐναντι τῶν μηνιαίων ἀποδοχῶν του.

Στὸ τέλος τοῦ μηνός, συντάσσεται γιά κάθε ἐργαζόμενο, ἡ ἀτομικὴ ἐκκαθάριση πού περιλαμβάνει:

- Ὅλα τὰ ἡμερομίσθια πού ὁ ἐργαζόμενος πραγματοποιήσε μέσα στὸ μήνα, καθὼς καί τὸ μηνιαῖο ὀνομαστικό ποσό τους.
- Τίς ὥρες ὑπερεργασίας μέ τὰ ποσὰ τῶν προσαυξήσεων.
- Τίς ὑπερωρίες.
- Τίς λοιπές ἀποζημιώσεις.
- Τίς ἀντίστοιχες κρατήσεις ἀναλυτικά καί τὸ σύνολο αὐτῶν.
- Τίς προκαταβολές πού ἔχει λάβει.
- Τὸ καθαρὸ μηνιαῖο ὑπόλοιπο πού δικαιούται νά εἰσπράξει στὸ τέλος τοῦ μήνα.

Ἀντίγραφο τῆς ἀτομικῆς ἐκκαθαρίσεως (ἀποτυπωμένο μέ καρμπόν) δίνεται στὸν ἐργαζόμενο γιά ἐνημέρωση. Τὸ ἀντίγραφο αὐτὸ προεκτείνεται σέ ἓνα καρτελάκι πού ἀναφέρει τὸ ὀνοματεπώνυμο, τὸ μήνα καί τὸ εἰσπρακτέο ὑπόλοιπο. Ὁ ταμίας στὸν ὁποῖο ὁ ἐργαζόμενος παραδίδει τὴν ἐκκαθάριση τῶν ἀποδοχῶν του ἀποσπᾷ τὸ καρτελάκι πού εἶναι διάτρητο (γιά νά ἀποσπᾶται εὐκόλα) καί τοῦ πληρώνει τὸ «εἰσπρακτέο ὑπόλοιπο ποσό».

Τὸ ὑλικὸ γιά τὴ σύνταξη τῶν μηνιαίων ἀτομικῶν ἐκκαθαρίσεων ἀποτελοῦν τὰ διάφορα μέσα πού χρησιμοποιοῦνται γιά τὴ μέτρηση τοῦ χρόνου ἐργασίας (δελτία ἐργασίας, καταστάσεις μηνιαίας ἀπασχολήσεως, κάρτες αὐτομάτων ὥρολογίων, ἀτομικὰ δελτία ἀπασχολήσεως κ.ἄ.

Οἱ ἀτομικές ἐκκαθαρίσεις πάλι ἀποτελοῦν τὸ ὑλικὸ γιά τὴ σύνταξη τῆς μηνιαίας

(μηνιαίων) μισθοδοτικής καταστάσεως πού στήν ουσία αποτελεί άνακεφαλαίωσή τους.

Η μισθοδοτική κατάσταση (Ύπόδειγμα 1) συντάσσεται τουλάχιστον σέ τρία αντίγραφα. Ένα από τά αντίγραφα αυτά παραδίδεται στό γραφείο έλέγχου.

Ο έλεγχος είναι άμεσος, ώστε νά προλαμβάνεται ή πληρωμή ποσών πού δέν όφείλονται καί νά γίνεται ή διόρθωση λαθών πού μπορεί νά έπαναληφθούν τόν έπόμενο μήνα. Τό δεύτερο χρησιμεύει γιά δικαιολογητικό των έγγραφών καί τό τρίτο παραμένει στό στέλεχος.

Η γραμμογράφηση τής μισθοδοτικής καταστάσεως γίνεται έτσι, ώστε νά προκύπτουν όλα τά στοιχεία πού θεωρούνται άπαραίτητα γιά τό λογιστήριο.

7.7 Η Λογιστική των έργατικών.

Οί λογαριασμοί πού λειτουργούν στή λογιστική των έργατικών είναι βασικά οί έξης:

7.7.1 «Έργατικά Πληρωτέα».

Είναι λογαριασμός ύποχρεώσεως.

Πιστώνεται μέ τό σύνολο των όνομαστικών άποδοχών, πού αναφέρεται στή μηνιαία μισθοδοτική κατάσταση μέ χρέωση του λογαριασμού «Άμοιβές Προσωπικού» ή «Άμεσα Έμερομίσθια», άν φυσικά πρόκειται περί μισθοδοτικής καταστάσεως άμέσων έργατικών.

Χρεώνεται.

- Μέ τίς κρατήσεις πού γίνονται στους έργαζόμενους μέ πίστωση του λογαριασμού «Κρατήσεις Έργαζομένων Πληρωτέες» ή «Κρατήσεις Έργαζομένων Άποδοτέες».
- Μέ τίς προκαταβολές πού έχει λάβει τό προσωπικό κατά τό διάστημα τής μηνιαίας περιόδου κατά τίς ήμέρες των πληρωμών μέ πίστωση του λογαριασμού «Προκαταβολές Προσωπικού».
- Μέ τά ποσά πού καταβάλλονται στους έργαζόμενους γιά τελική έξόφληση στό τέλος του μηνός μέ πίστωση του Ταμείου.

Μετά τίς έγγραφές αυτές τό πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού θά έμφανίζει τά άνεξόφλητα έργατικά.

7.7.2 «Άμοιβές Προσωπικού».

Είναι λογαριασμός έξόδου.

Χρεώνεται.

- Μέ τό σύνολο των άκαθαρίστων (όνομαστικών) άποδοχών των έργαζομένων μέ πίστωση του λογαριασμού «Έργατικά Πληρωτέα».
- Μέ τό σύνολο των έργοδοτικών εισφορών τής περιόδου μέ πίστωση του λογαριασμού «Έργοδοτικές Εισφορές».

Μέ τό σύνολο τής χρεώσεώς του δείχνει τό κόστος των έργατικών.

Πιστώνεται μέ τό σύνολο τής χρεώσεώς του (συνολικό κόστος έργατικών) μέ χρέωση των λογαριασμών «Άμεσα Έμερομίσθια», «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα» ή καί άλλου λογαριασμού έξόδου, σύμφωνα μέ τήν κατάσταση μερισμού των έργατικών.

TMHMA

ΕΠΩΝΥΜΙΑ

ΜΗΝΑΣ

ETOS

[illegible]

7.7.3 «Έργοδοτικές Είσφορές».

Είναι λογαριασμός εξόδου.

Χρεώνεται με τό συνολικό ποσό των έργοδοτικών εισφορών, πού αναφέρεται στη μηνιαία μισθοδοτική κατάσταση με πίστωση του λογαριασμού «Έργοδοτικές Είσφορές Πληρωτέες».

Πιστώνεται με τό σύνολο της χρεώσεώς του με χρέωση του λογαριασμού «Άμοιβές Προσωπικού».

7.7.4 «Έργοδοτικές Είσφορές Πληρωτέες».

Είναι λογαριασμός του παθητικού.

Πιστώνεται με τίς όφειλόμενες προς τό Δημόσιο καί τά διάφορα ασφαλιστικά ταμεία υποχρεώσεις της επιχείρησεως από υποχρεωτικές έργοδοτικές εισφορές με χρέωση του λογαριασμού «Έργοδοτικές Είσφορές».

Τό πιστωτικό του υπόλοιπο εμφανίζει τό σύνολο των προς τό δημόσιο καί τά διάφορα ασφαλιστικά ταμεία υποχρεώσεων της επιχείρησεως.

Είναι περιληπτικός λογαριασμός με είδικούς λογαριασμούς τούς όποιους αποτελούν τά διάφορα ασφαλιστικά ταμεία προς τά όποια πρέπει νά γίνει ή απόδοση των εισφορών. Άν τά ασφαλιστικά αυτά Ταμεία είναι λίγα, γιά νά παραλειφθεϊ ή δημιουργία Άναλυτικού Καθολικού ό λογαριασμός τηρείται στό Γενικό Καθολικό άναπτυγμένος σέ στήλες, τόσες, όσα τά δικαιούχα Ταμεία.

Χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού «Ταμείο» ή του λογαριασμού της Τράπεζας.

7.7.5 «Προκαταβολές Προσωπικού».

Χρεώνεται με τά ποσά πού προκαταβάλλονται έναντι των εργατικών, τίς ημέρες των πληρωμών ή με τίς προκαταβολές πού δίνονται όταν οι εργατικές άμοιβές υπολογίζονται με τό σύστημα άμοιβής μετά δώρου όπου οι διακανονισμοί καθυστερούν μέχρις ότου τερματισθούν οι εργασίες.

Η χρεώσή του γίνεται με πίστωση του Ταμείου.

Ό λογαριασμός αυτός **πιστώνεται** με χρέωση του λογαριασμού «Έργατικά Πληρωτέα» γιά νά άκολουθήσουν οι έξοφλητικές έγγραφές.

Είναι περιληπτικός λογαριασμός.

Τό είδικό καθολικό του λογαριασμού αυτού αποτελούν οι άτομικοί λογαριασμοί (μερίδες των εργαζομένων).

7.7.6 «Κρατήσεις Προσωπικού Πληρωτέες».

Είναι λογαριασμός του παθητικού.

Πιστώνεται με τό σύνολο των κρατήσεων πού γίνονται στίς άκαθάριστες αποδοχές του προσωπικού υπέρ του Δημοσίου καί των διαφόρων άλλων ασφαλιστικών οργανισμών.

Χρεώνεται μετά την απόδοση των κρατήσεων με πίστωση του Ταμείου ή του λογαριασμού της Τράπεζας άν ή έξόφληση γίνεται με έπιταγές. Είναι περιληπτικός λογαριασμός καί έχει είδικούς τά διάφορα ασφαλιστικά Ταμεία (τούς δικαιούχους των κρατήσεων).

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 1

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΜΙΣΘΟΔΟΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ												ΤΜΗΜΑ				ΜΗΝΑΣ ΙΟΥΝΙΟΣ 197,...			
	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΕΙΔΙΚΟ-ΤΗΤΑ	ΠΡΑΓΜΑΤΟΠ.	ΤΙΜΗ ΗΜΕΡΟΜΙΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΚΑΘ. ΑΠΟΔΟΧΩΝ	ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ							ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛ.	ΠΑΝΗΡΩΤΕΟ ΠΟΣΟ	ΥΠΟΓΡΑΦΗ	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ				
						Ι.Κ.Α.	Φ.Μ.Υ.	ΧΑΡΤΟΣ.	Φ.Μ.Υ.	ΟΓΑ	ΧΑΡ.	ΣΥΝΟΛΟ ΚΡΑΤΗΣ.				ΙΚΑ	ΧΑΡΤ.	ΟΓΑ	ΣΥΝΟΛΟ	
	ΣΥΝΟΛΟ				250.000	25.625	22.500	1.500	2.250	300	52.175	150.000	47.825		46.875	1.500	300	48.675		

Ψηφιοποιήθηκε από το Ινστιτούτο Εκπαιδευτικής Πολιτικής

Ἄν τὰ ἀσφαλιστικά Ταμεία εἶναι λίγα, μπορεῖ τὸ Ἀναλυτικὸ Καθολικὸ νὰ παραληφθεῖ καὶ ὁ λογαριασμός νὰ τηρηθεῖ στὸ Γενικὸ Καθολικὸ ἀναπτυγμένος σέ στήλες, μιὰ γιὰ κάθε δικαιούχο Ταμεῖο.

Παράδειγμα λογιστικῶν ἐγγραφῶν τῶν ἐργατικῶν.

Μέ βάση τή μισθοδοτικὴ κατάσταση τῶν ἐργατῶν τοῦ μηνὸς Ἰουνίου νὰ γίνουν οἱ σχετικὲς λογιστικὲς ἐγγραφές καὶ τὸ ἄνοιγμα τῶν λογαριασμῶν. Στὴν κατάσταση ἡ εἰσφορά ὑπὲρ τοῦ ΙΚΑ ὑπολογίσθηκε μέ συντελεστὲς 10,25% σέ βάρος τῶν ἐργατῶν καὶ 18,75% σέ βάρος τῆς ἐπιχειρήσεως· καὶ στίς δύο περιπτώσεις στίς ἀκαθάριστες ἀποδοχές.

Ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ Φ.Μ.Υ. καὶ τοῦ ΟΓΑ/Φ.Μ.Υ. ἐγίνε ὑποθετικά:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

Ἀμοιβές προσωπικοῦ		250.000	
Ἐργατικά πληρωτέα			250.000
Ἐργατικά Ἰουνίου ὡς ἡ μισθοδοτικὴ κατάσταση τοῦ ἴδιου μηνᾶ			
Ἐργατικά πληρωτέα		52.175	
Κρατήσεις προσ. πληρωτέες			
ΙΚΑ	25.625		
Φ.Μ.Υ.	22.500		
Χαρτόσ.	1.500		
ΟΓΑ	2.550		52.175
Κρατήσεις ἐργαζομένων μηνὸς Ἰουνίου ὡς ἡ μισθοδοτικὴ κατάσταση τοῦ ἴδιου μηνᾶ			
Ἐργοδοτικὲς Εἰσφορές		48.675	
Ἐργοδοτικὲς εἰσφ. πληρωτέες			
ΙΚΑ	46.875		
Χαρτοσ.	1.500		
ΟΓΑ	300		48.765
Ἐργοδοτικὲς εἰσφορές Ἰουνίου ὡς ἡ μισθοδοτικὴ κατάσταση τοῦ ἴδιου μηνᾶ			
Ἐργατικά πληρωτέα		150.000	
Προκαταβολές προσωπικοῦ			150.000
Συμψηφισμός προκαταβολῶν			
Ἐργατικά πληρωτέα		47.825	
Ταμεῖο			47.825
Ἐξόφληση ἐργατικῶν μηνὸς Ἰουνίου			

Κρατήσεις προσωπικού πληρωτέες			
ΙΚΑ	25.625		
Φ.Μ.Υ.	22.500		
Χαρτόσ.	1.500		
ΟΓΑ	2.550	52.175	
Ταμείο			52.175
Άποδοση κρατήσεων μηνός Ιουνίου			
Έργοδοτικές εισφορές πληρωτέες			
ΙΚΑ	46.875		
Χαρτόσ.	1.500		
ΟΓΑ	300	48.675	
Ταμείο			48.675
Άποδοση των εργατικών εισφορών μηνός Ιουνίου			
Άμοιβές προσωπικού		48.675	
Έργοδοτικές εισφορές			48.675

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ

Προκαταβολ. προσωπικ.		Άμοιβές προσωπικού		Έργατ. πληρωτέα	
150.000	150.000	250.000		52.175	250.000
				150.000	
				47.825	
Έργοδοτικές εισφορές		Έργ. εισφ. πληρωτέες		Κρατήσεις προσ. πληρωτέες	
48.675		48.675	48.675	52.175	52.175

7.8 Πρόβλεψη δώρων έορτών και επίδοματος άδειας.

Έκτός από τις άμοιβές οι εργαζόμενοι λαμβάνουν ακόμη έκτακτες οικονομικές ενισχύσεις (δώρα) για τις γιορτές των Χριστουγέννων και του Πάσχα. Το δώρο των Χριστουγέννων είναι ίσο με ένα μισθό για όσους αμείβονται με μηνιαίο μισθό ή με 25 ήμερομίσθια για όσους αμείβονται με ήμερομίσθιο.

Τά δώρα χορηγούνται με βάση κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Έργασίας, που εκδίδονται κάθε φορά και που στηρίζονται στην εργατική νομοθεσία.

Απαραίτητη προϋπόθεση για τη χορήγηση ολόκληρου του δώρου είναι ορισμένη διάρκεια της εργασιακής σχέσεως.

Ἡ μέ ἀριθ. 12.410/30 - 3 - 1979 κοινή ἀπόφαση «περί χορηγήσεως δώρου Πάσχα 1979» ὀρίζει π.χ. ὅτι δῶρο δικαιοῦνται ὅσοι συνδέονται μέ τόν ἐργοδότη μέ σχέση ἐργασίας ιδιωτικοῦ δικαίου ἀπό 26 - 12 - 1978 μέχρι 17 - 4 - 1979. Ἄν ὁ ἐργαζόμενος ἐργάσθηκε λιγότερο χρόνο δικαιοῦται μειωμένο δῶρο (ἴσο μέ 2 ἡμερομίσθια γιά κάθε δεκαπενθήμερο).

Ἐκτός ἀπό τά δῶρα οἱ ἐργαζόμενοι, σύμφωνα μέ τήν ἐργατική νομοθεσία δικαιοῦνται κάθε χρόνο ἄδεια καί ἐπίδομα ἄδειας.

Οἱ παραπάνω δαπάνες τῆς ἐπιχειρήσεως παρουσιάζουν τό χαρακτηριστικό ὅτι, ἐνῶ ἀφοροῦν ὁλόκληρη τήν οἰκονομική χρήση, δηλαδή καί τούς 12 μήνες, πληρώνονται λόγω τῆς φύσεώς τους, κατά ὀρισμένους μήνες, ὅπως π.χ. τό δῶρο Πάσχα πληρώνεται συνήθως τόν Ἀπρίλιο, ἐνῶ τῶν Χριστουγέννων τό Δεκέμβριο καί τό ἐπίδομα ἄδειας τόν Ἰούλιο ἢ ὅταν ὁ μισθωτός παίρνει τήν ἄδειά του. Οἱ δαπάνες αὐτές ὅμως δέν πρέπει σέ καμιά περίπτωση νά ἐμφανίζονται ὡς ἔξοδα τοῦ μήνα μέσα στόν ὅποιο πληρώνονται. Δέν εἶναι σωστό δηλαδή ὁ Δεκέμβριος π.χ. νά ἐπιβαρυνθεῖ μέ ὁλόκληρη τή δαπάνη τοῦ δώρου Χριστουγέννων, ἐπειδή ἡ πληρωμή τους ἔγινε μέσα σ' αὐτό τό μήνα. Ἄν συμβεῖ κάτι τέτοιο εἶναι φανερό πῶς ἐκτός ἀπό τίς ἄλλες συνέπειες τό κατά μονάδα κόστος τοῦ Δεκεμβρίου θά ἐμφανισθεῖ δυσανάλογα ψηλό σέ σχέση μέ τό κατά μονάδα κόστος τῶν ἄλλων μηνῶν κατά τούς ὁποίους δέν ἔγιναν τέτοιες πληρωμές.

Οἱ δαπάνες αὐτές πού προβλέπονται νά πραγματοποιηθοῦν γιά μισθοδοσία δῶρων καί ἐπιδόματος ἄδειας πρέπει νά βαρύνουν ἀναλογικά καί τούς 12 μήνες, γιὰτί πρόκειται πράγματι γιά δαπάνες πού ἀφοροῦν ὁλόκληρη τήν οἰκονομική χρήση καί ὄχι μόνο τούς μήνες πού πληρώνονται. Μέ τήν ἀναλογική ἐπιβάρυνση καί τῶν 12 μηνῶν, ἀποφεύγονται ἀδικοιολόγητοι διαφορισμοί στό κατά μονάδα κόστος τῶν μηνιαίων περιόδων, ἀποφεύγονται ἀδικοιολόγητες διακυμάνσεις τῶν μηνιαίων ἀποτελεσμάτων, ἀποκοῦνται συγκρίσιμα μηνιαία λογιστικά στοιχεῖα καί ἐξασφαλίζεται ἡ ὀρθή πληροφοριοδότηση τῆς Διοικήσεως.

Ἡ ἐπιβάρυνση κάθε μήνα μέ τό 1/12 τοῦ ποσοῦ τῶν δαπανῶν πού προβλέπεται νά πραγματοποιηθοῦν γιά δῶρα καί ἐπίδομα ἄδειας γίνεται μέ κατάλληλο λογαριασμό πού ἔχει τίτλο «πρόβλεψη γιά δῶρα καί ἐπίδομα ἄδειας» καί μέ τή διαδικασία πού παρατίθεται.

Ἄς ὑποθεθεῖ ὅτι δέν προβλέπονται μεταβολές προσωπικοῦ μέχρι τό τέλος Ἰανουαρίου (ἀπολύσεις, προσλήψεις, αὐξήσεις κλπ.) καί ὅτι σύμφωνα μέ σχετικούς ὑπολογισμούς ὅλοι οἱ ἐργαζόμενοι δικαιοῦνται:

- Δῶρο Πάσχα ἴσο μέ ἓνα 15/θήμερο.
- Ἐπίδομα ἄδειας ἴσο ἐπίσης μέ ἓνα 15/θήμερο καί
- δῶρο Χριστουγέννων ἴσο μέ τίς ἀποδοχές ἑνός μηνός, δηλαδή ὅτι ἡ συνολική ἐτήσια ἐπιβάρυνση μισθοδοσίας δῶρων καί ἐπιδόματος ἄδειας, εἶναι ἴση μέ τίς ἀποδοχές 2 μηνῶν.

Ἄν λοιπόν ἡ κατάσταση μισθοδοσίας τοῦ (πρώτου μήνα) Ἰανουαρίου ἐμφανίζει σύνολο ὀνομαστικῶν ἀποδοχῶν 800.000 δρχ. καί σύνολο ἐργοδοτικῶν εἰσφορῶν 220.000 δρχ., τότε ἡ ἐτήσια ἐπιβάρυνση προϋπολογίζεται στό ποσό τῶν δραχμῶν $(800.000 + 220.000) \times 2 = 2.040.000$.

Ἀπό τή δαπάνη αὐτή πού προβλέπεται, ἀναλογεῖ σέ κάθε μήνα ποσό ἴσο μέ 2.040.000: 12 = 170.000.

Μέ βάση τά δεδομένα αὐτά θά γίνουν οἱ παρακάτω ἐγγραφές:

Ἀμοιβές προσωπικοῦ Πρόβλεψη γιά δῶρα καί ἐπιδ. ἄδειας Πρόβλεψη μηνός Ἰανουαρίου	170.000	170.000
Ἀμοιβές προσωπικοῦ Πρόβλεψη γιά δῶρα καί ἐπιδ. ἄδειας Πρόβλεψη μηνός Φεβρουαρίου	170.000	170.000
Ἀμοιβές προσωπικοῦ Πρόβλεψη γιά δῶρα καί ἐπιδ. ἄδειας Πρόβλεψη μηνός Μαρτίου	170.000	170.000

Τόν Ἀπρίλιο θά συνταχθεῖ ἡ μισθοδοτική κατάσταση τοῦ δώρου Πάσχα πού σύμφωνα μέ τίς ὑποθέσεις πού ἐγιναν προηγουμένως θά ἐμφανίζει σύνολο ὀνομαστικῶν ἀμοιβῶν 400.000 δρχ. καί ἐργοδοτικῶν εἰσφορῶν 110.000.

Μέ βάση τή μισθοδοτική κατάσταση θά γίνει ἡ ἐγγραφή:

Πρόβλεψη γιά δῶρα καί ἐπιδ. ἄδειας Ἑργατικά πληρωτέα Ἑργοδοτικές εἰσφορές πληρωτέες ὡς ἡ μισθοδοτική κατάσταση δώρου Πάσχα	510.000	400.000 110.000
Στή συνέχεια θά ἀκολουθήσει καί ἡ ἐγγραφή τῆς προβλέψεως		
Ἀμοιβές προσωπικοῦ Πρόβλεψη δώρων καί ἐπιδ. ἄδειας Πρόβλεψη μηνός Ἀπριλίου	170.000	170.000

Ἡ τελευταία ἐγγραφή θά ἐπαναληφθεῖ τοὺς ἐπόμενους μήνες μέχρι καί τό Δεκέμβριο.

Τόν Ἰούλιο θά συνταχθεῖ ἡ κατάσταση ἐπιδόματος ἄδειας καί θά γίνει ἡ ἐγγραφή:

Πρόβλεψη γιά δῶρα καί ἐπιδ. ἄδειας Ἑργατικά πληρωτέα Ἑργοδοτικές εἰσφορές πληρωτέες ὡς ἡ κατάσταση ἐπιδόματος ἄδειας	510.000	400.000 110.000
Τό Δεκέμβριο θά συνταχθεῖ ἡ κατάσταση τοῦ δώρου Χριστουγέννων καί θά γίνει ἡ ἐγγραφή:		

Άμοιβές προσωπικού	1.020.000	
Εργατικά πληρωτέα		800.000
Εργοδοτικές εισφορές πληρωτέες		220.000
ως ή μισθοδοτική κατάσταση δώρου Χριστουγέννων		

Μετά τις έγγραφές οί λογαριασμοί, αν δέν ληφθοῦν υπόψη καί άλλες μεταβολές τους, θά έμφανίζονται όπως παρακάτω:

Άμοιβές προσωπικού		Προβλέψεις για δώρα και έπιδ. άδειας			
Προβλ. Άν.	170.000	Δ. Πάσχα	510.000	Προβλ. Άν.	170.000
Προβλ. Φεβρ.	170.000	Έπ. Άδ.	510.000	Προβλ. Φεβρ.	170.000
Προβλ. Μαρτ.	170.000	Δ. Χριστ.	1.020.000	Προβλ. Μαρ.	170.000
Προβλ. Άπριλ.	170.000			Προβλ. Άπριλ.	170.000
Προβλ. Μαΐου	170.000			Πρόβλ. Μαΐου	170.000
Προβλ. Άουν.	170.000			Προβλ. Άουν.	170.000
Προβλ. Άουλ.	170.000			Προβλ. Άουλ.	170.000
Προβλ. Αύγ.	170.000			Προβλ. Αύγ.	170.000
Προβλ. Σεπτ.	170.000			Προβλ. Σεπτ.	170.000
Προβλ. Όκτ.	170.000			Προβλ. Όκτ.	170.000
Προβλ. Νοεμ.	170.000			Προβλ. Νοεμ.	170.000
Προβλ. Δεκ.	170.000			Προβλ. Δεκ.	170.000
	2.040.000		2.040.000		2.040.000
Έργοδ. είσφ. πληρωτέες		Έργατικά πληρωτέα			
	Δ. Πάσχα	110.000		Δ. Πάσχα	400.000
	Έπ. Άδ.	110.000		Έπ. Άδ.	400.000
	Δ. Χριστ.	220.000		Δ. Χριστ.	800.000
		440.000			1.600.000

Άν ή κατάσταση τοῦ δώρου Πάσχα (ή τοῦ έπιδόματος άδειας) παρουσιάσει ποσά διαφορετικά από εκείνα πού ύπολογίσθηκαν μέ βάση τήν κατάσταση τοῦ Άανουαρίου, τό ποσό τής μηνιαίας προβλέψεως (τών ύπολοίπων μηνών) άναπροσαρμόζεται ή ή διαφορά αύτή λαμβάνεται υπόψη κατά τίς έγγραφές τοῦ μηνός Δεκεμβρίου πού θά ύπολογισθεῖ άλλωστε καί τό δώρο Χριστουγέννων.

Η μέθοδος τής άναπροσαρμογής των μηνιαίων έπιβαρύνσεων είναι προτιμότερη, γιατί περιορίζει τίς άποκλίσεις των μηνιαίων άποτελεσμάτων.

7.9 Άσκήσεις.

1. Νά ύπολογισθεῖ ή άμοιβή (συνολική καί κατά ώρα) των έργατών Α, Β καί Γ κατά τό σύστημα F. Halsey καί Rowan μέ βάση τά παρακάτω δεδομένα:

- Κατώτερο ώρομίσθιο δρχ. 60
- Κανονικός χρόνος περατώσεως τοῦ έργου ώρες 30
- Πραγματικός χρόνος περατώσεως τοῦ έργου
- Έργατης Α ώρες 32
- Έργατης Β ώρες 27
- Έργατης Γ ώρες 25

2. Δεδομένα γιά τόν καθορισμό τοῦ ήμερομισθίου των έργατών Α, Β καί Γ σύμφωνα μέ τή μέθοδο Gautt.

- Κατώτερο έγγυημένο ήμερομίσθιο δρχ. 400
 - Πρότυπη ήμερήσια παραγωγή τεμάχια δρχ. 30
 - Κλίμακα προσαυξήσεων:
 - Γιά υπέρβαση τής πρότυπης παραγωγής κατά 1 τεμάχιο προσαύξηση 15%
 - Γιά υπέρβαση τής πρότυπης παραγωγής κατά 2 τεμάχια προσαύξηση 35%
 - 'Ημερήσια απόδοση εργάτη Α τεμάχια 32
 - 'Ημερήσια απόδοση εργάτη Β τεμάχια 31
 - 'Ημερήσια απόδοση εργάτη Γ τεμάχια 29
3. 'Επιχείρηση πού εφαρμόζει τό σύστημα άμοιβής κατά Fr. Taylor έχει καθορίσει τά εξής:
- Τή μέση κανονική παραγωγή τού εργάτη σέ 12 τεμάχια ήμερησίως
 - Κατώτερο συντελεστή άμοιβής κατά τεμάχιο δρχ. 40
 - Άνώτατο συντελεστή κατά τεμάχιο δρχ. 50

Ζητείται.

- Νά βρεθεί ή άμοιβή τού εργάτη γιά ήμερήσια παραγωγή 11, 12, 14 καί 16 τεμαχίων.
4. Τεχνίτης πού λαμβάνει ήμερομίσθιο 675 δρχ. μέ συμβατικό ώράριο 45 ώρες τήν έβδομάδα, πραγματοποίησε τή βάρδια του από τίς 22.30 τό βράδυ τού Σαββάτου μέχρι τίς 6.50 τό πρωί τής Κυριακής. Νά υπολογισθεί τό άκαθάριστο ποσό πού δικαιούται.
5. 'Από τά στοιχεία μετρήσεως τών χρόνων εργασίας λαμβάνονται τά παρακάτω γιά τήν περασμένη εβδομάδα.

	Δ	Τ	Τ	Π	Π	Σ	ώρομίσθιο
α) 'Εργατοτεχνίτης	ώρες	ώρες	ώρες	ώρες	ώρες	ώρες	
Α εργάσθηκε	7	7	8	8	8	8	80 δρχ.
Β εργάσθηκε	7	10	10	—	6	8	60 δρχ.
Γ εργάσθηκε	8	8	8	8	8	8	90 δρχ.
Δ εργάσθηκε	10	10	10	10	10	10	50 δρχ.

- β) Προσαυξήσεις
- 'Υπερεργασίας 25% γιά κάθε ώρα υπερεργασίας
 - 'Υπερωρίας 50%
- γ) Νόμιμο άνώτατο όριο ήμερησίας εργασίας 8 ώρες
- δ) Συμβατικό ώράριο 45 ώρες τήν εβδομάδα
- ε) Κρατήσεις καί εισφορές
- Φόρος Μ.Υ. σέ βάρος τού Α 500 δρχ. καί ή αντίστοιχη κράτηση ΟΓΑ
 - Φόρος Μ.Υ. σέ βάρος τού Β 600 δρχ. καί ή αντίστοιχη κράτηση ΟΓΑ
 - Χαρτόσημο 6% καί ή αντίστοιχη κράτηση ΟΓΑ
 - 'Ασφαλιστική εισφορά ΙΚΑ 29% (18,75% εργοδот., 10,25% ασφαλ.) σέ άκαθάριστες άποδοχές.
 - 'Ασφαλιστική εισφορά υπέρ Ταμείου 'Ηλεκτροτεχνικών 6% (3% εργοδοτική + 3% ασφαλισμένου). Στο ταμείο αυτό είναι ασφαλισμένος μόνο ό Γ.
- στ) Στους Α, Β καί Γ είχε χορηγηθεί προκαταβολή από 1000 δρχ. στόν καθένα.

Ζητείται.

- α) 'Η σύνταξη τής εβδομαδιαίας μισθοδοτικής καταστάσεως.
- β) Νά γίνουν οι σχετικές λογιστικές έγγραφές μέ βάση τή μισθοδοτική κατάσταση.
- γ) Νά γίνουν οι έγγραφές άποδόσεως τών κρατήσεων καί τών εργοδοτικών εισφορών.
6. Δίδονται τά εξής στοιχεία τού μηνός 'Ιουνίου.
- | | |
|--|---------|
| α) Σύνολο άκαθαρίστων ήμερομισθίων | 410.000 |
| β) Προκαταβολές σέ εργαζόμενους | 80.000 |
| γ) Φ.Μ.Υ. μέ βάση τούς ειδικούς πίνακες | 30.000 |
| δ) Γίνεται κράτηση ΟΓΑ €Φ.Μ.Υ. | |
| ε) Γίνεται κράτηση χαρτοσήμου καί ΟΓΑ €\χαρτοσήμου | |
- στ) Συντελεστές ΙΚΑ.
- | | | |
|----------------------|---|---------------------------|
| 'Εργοδότη 18,75% | } | σέ άκαθάριστα ήμερομίσθια |
| 'Ασφαλισμένου 10,25% | | |

- ζ) Κράτηση 3% καί εργοδοτική εισφορά 3% υπέρ Ταμείου μετάλλου έ/άκαθαρίστων άμοιβών, ασφαλισμένων σέ αυτό, ποσού άκαθαρίστων άποδοχών 30.000 δρχ.
- η) Χαρτόσημο καί ΟΓΑ έ/χαρτοσήμου εργοδότη με βάση τά παραπάνω στοιχεία.

Ζητείται.

- Νά γίνει ή σύνταξη τής μισθοδοτικής καταστάσεως του 'Ιουνίου.
 - Νά γίνουν οί λογιστικές έγγραφές με δικαιολογητικό τήν πió πάνω κατάσταση καί
 - νά γίνουν οί λογιστικές έγγραφές έξοφλήσεως τών εργατικών καί άποδόσεως τών κρατήσεων καί τών εργοδοτικών εισφορών του μηνός.
7. 'Η μισθοδοτική κατάσταση του 'Ιανουαρίου εμφανίζει:
- | | |
|-----------------------------------|--------------|
| — Σύνολο όνομαστικών ήμερομισθίων | 900.000 δρχ. |
| — Σύνολο εργοδοτικών εισφορών | 300.000 δρχ. |

Μέ βάση αυτά τά δεδομένα νά γίνουν οί έγγραφές προβλέψεως τής δαπάνης μισθοδοσίας γιά δώρα Πάσχα, Χριστουγέννων καί επιδόματος άδειας, με τήν προϋπόθεση ότι δέν προβλέπονται μέσα στό χρόνο αυτό μεταβολές προσωπικού καί ότι οί εργαζόμενοι δικαιούνται γιά δώρα Πάσχα καί επίδομα άδειας από ένα δεκαπανθήμερο.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΩΟ

ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

8.1 Γενικά.

Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 2.2.3, τό κόστος παραγωγής τῶν προϊόντων ἀποτελεῖται:

- Ἀπό τήν ἀνάλωση τῶν πρώτων ὑλῶν.
- Ἀπό τά ἄμεσα ἡμερομίσθια.
- Ἀπό τά Γενικά Βιομηχανικά Ἔξοδα.

Τά Γ.Β.Ε. περιλαμβάνουν ὅλα τά ἐξοδα τῆς παραγωγικῆς λειτουργίας πού δέν χαρακτηρίζονται ὡς πρῶτες ὕλες ἢ ἄμεσα ἡμερομίσθια.

Ἀναλυτικότερα περιλαμβάνουν:

α) Τά ἔμμεσα (βοηθητικά) ὑλικά πού χρησιμοποιοῦνται ἢ ἀναλώνονται κατά τίς διαδικασίες μεταποιήσεως τῶν πρώτων ὑλῶν, ὅπως τά καύσιμα, λιπαντικά, ὀξέα, χρώματα καί τίς λοιπές προμήθειες τῆς τεχνικῆς ὑπηρεσίας.

β) Τά ἔμμεσα ἡμερομίσθια, ὅπως τά ἡμερομίσθια ἐποπτείας καταγραφῆς τῶν χρόνων, νυκτοφυλάκων, καθαριστῶν, συντηρητῶν μηχανημάτων καί κτιρίων ἐργοστασίου κ.ἄ.

γ) Τά λοιπά ἐξοδα πού εἶναι ἀπαραίτητα γιά τή λειτουργία τοῦ ἐργοστασιακοῦ χώρου καί τήν ὁμαλή διεξαγωγή τοῦ παραγωγικοῦ κυκλώματος, ὅπως τά ἐνοίκια τῶν κτιρίων τοῦ ἐργοστασίου καί τῶν ἀποθηκῶν, τά ἐξοδα συντηρήσεως καί ἐπισκευῶν, τά ἀσφάλιστρα, τά τηλεφωνικά, τό φωτισμό, τή θέρμανση, τά ἐξοδα ὑπηρεσίας ἐφοδιασμοῦ κ.ἄ.

Τά Γ.Β.Ε. διακρίνονται κατά διάφορους τρόπους. Ἡ σπουδαιότερη ὁμως διάκριση ἀπό κοστολογικῆς σκοπιᾶς εἶναι σέ:

- Σταθερά (ἐνοίκια, ἀποσβέσεις, μισθοί, ἀσφάλιστρα κλπ.).
- Μεταβλητά ἢ ἀναλογικά (ἔμμεσα ὑλικά, ἠλεκτρική ἐνέργεια, φθορά ἐργαλείων κ.ἄ.).
- Ἡμιμεταβλητά (ἐποπτεία, συντήρηση μηχανημάτων, τηλεφωνικά κ.ἄ.).

Ἡ διάκριση αὐτή καί ἡ σημασία της ἔχει ἀναλυθεῖ λεπτομερέστερα στά προηγούμενα κεφάλαια.

Τά Γ.Β.Ε. ἀποτελοῦν σήμερα, στίς περισσότερες περιπτώσεις, σημαντικό ποσοστό τοῦ συνολικοῦ κόστους παραγωγῆς τῶν προϊόντων.

Αὐτό ὀφείλεται κυρίως στό γεγονός ὅτι ἡ παραγωγή ἔχει μηχανοποιηθεῖ καί τά ἐξοδα τῶν μηχανῶν ἀνέρχονται σχετικῶς σέ μεγάλα ποσά.

8.2 Ὁ καταλογισμός τῶν Γ.Β. Ἐξόδων.

8.2.1 Τό πρόβλημα τοῦ καταλογισμοῦ.

Τά Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα εἶναι ἔμμεσο στοιχεῖο κόστους. Ἡ κατανομή τους στό κόστος τῶν ἀνομοίων προϊόντων παρουσιάζει σοβαρές δυσκολίες. Ἐνῷ δηλαδή εἶναι δυνατόν, μέ κατάλληλες μετρήσεις, νά προσδιορισθεῖ εὐκόλα καί μέ μεγάλη ἀκρίβεια τό κόστος τῆς πρώτης ὕλης καί τῶν ἀμέσων ἡμερομισθίων, πού ἀντιστοιχεῖ στά ἀνόμοια προϊόντα, δέν εἶναι δυνατόν νά καθορισθεῖ μέ ἀκρίβεια τό ποσό τῶν ἐνοικίων τοῦ ἐργοστασίου, τῶν ἀποσβέσεων, τῶν ἀσφαλίσεων, τῶν τηλεφωνικῶν, τοῦ φωτισμοῦ καί πλήθους ἄλλων ἐξόδων, πού ἀνήκουν στά Γ.Β.Ε. Τά Γ.Β.Ε., εὐνόητο εἶναι, ὅτι θά βαρύνουν τό κόστος καθενός ἀπό τά ἀνόμοια προϊόντα πού παράγει ταυτόχρονα ἡ βιομηχανική ἐπιχείρηση.

Ὅπως εἶναι φανερό, πρόβλημα μερισμοῦ (καταλογισμοῦ) ὑπάρχει ὅταν παράγονται — καί αὐτό ἀποτελεῖ σήμερα τόν κανόνα — διαφορετικά, ἀνόμοια δηλαδή προϊόντα.

Ὅταν παράγεται ἓνα μόνο προϊόν δέν ὑπάρχει τέτοιο πρόβλημα, γιατί ὅλα τά στοιχεῖα τοῦ κόστους πραγματοποιοῦνται γιά τό μοναδικό προϊόν. Τό ἄθροισμά τους δίνει τό συνολικό κόστος τοῦ προϊόντος, ἐνῷ τό πηλίκον τῆς διαιρέσεως τοῦ συνολικοῦ κόστους, μέ τόν ἀριθμό τῶν μονάδων τοῦ προϊόντος, δίνει τό κατά μόναδα προϊόντος κόστος.

Ὁ μερισμός τῶν Γ.Β.Ε. στά ἀνόμοια προϊόντα πού παράγονται ταυτόχρονα, γίνεται ἀναγκαστικά μέ κάποια ἀναλογία, μέ τή βοήθεια δηλαδή ἑνός συντελεστή καί κατά συνέπεια μέ κάποια προσέγγιση καί ὄχι μέ ἀπόλυτη ἀκρίβεια.

Στήν περίπτωση αὐτή τό θέμα εἶναι νά ἐπιλεγεῖ ὁ κατάλληλος συντελεστής, ὥστε ὁ μερισμός νά γίνει μέ τή μεγαλύτερη δυνατή προσέγγιση.

Παράδειγμα.

Ἡ ἐπιχείρηση «Α» παράγει στό ἴδιο τμήμα δύο ἀνόμοια προϊόντα : τά x καί ψ.

Δεδομένα μιᾶς περιόδου.

	Προϊόν x	Προϊόν ψ
— Παραχθεῖσες μονάδες	4.000 δρχ.	3.000 δρχ.
— Ἀνάλωση πρώτων ὑλῶν	10.000 δρχ.	9.000 δρχ.
— Ἀμεσα ἡμερομίσθια	23.000 δρχ.	12.000 δρχ.

Γενικά βιομηχανικά Ἐξόδα περιόδου 17.500 δρχ. Τά Γενικά Βιομηχανικά Ἐξόδα μερίζονται μέ συντελεστή πού ὑπολογίζεται μέ βάση (κριτήριο) τά ἀναλωθέντα κατά τήν περίοδο ἄμεσα ἡμερομίσθια. Νά ὑπολογισθεῖ τό κατά μόναδα κόστος.

Λύση.

Ὑπολογισμός συντελεστή Γ.Β.Ε.

Ἐκατοστιαῖος συντελεστής μερισμοῦ Γ.Β.Ε. =

$$= \frac{\text{Γ.Β.Ε. περιόδου}}{\text{Ἀμεσα ἡμερομίσθια περιόδου}} \times 100 = \frac{17.500}{35.000} \times 100 = \frac{1}{2} \times 100 = 50\%$$

	<u>Κόστος x</u>	<u>Κόστος ψ</u>
— 'Ανάλωση πρώτων ύλων δρχ.	10.000:4.000 = 2,50	9.000:3.000 = 3,00
— Άμεσα ήμερομίσθια δρχ.	23.000:4.000 = 5,75	12.000:3.000 = 4,00
— Γ.Β.Ε. 50% έ/άμ. ήμερ. δρχ.	11.500:4.000 = 2,875	6.000:3.000 = 2,00
	<u>44.500:4.000 = 11,125</u>	<u>27.000:3.000 = 9,00</u>

Όταν ή έπεξεργασία τών πρώτων ύλών γιά τήν παραγωγή τών προϊόντων ή ά-
κόμη καί τοῦ μοναδικοῦ προϊόντος, διεξάγεται σέ περισσότερα παραγωγικά τμήμα-
τα, ή ένσωμάτωση τών Γ.Β.Ε. τής περιόδου (πραγματοποιηθέντων Γ.Β.Ε. περιό-
δου) στό κόστος τών προϊόντων (ή προϊόντος), στόν τελικό τους δηλαδή προορι-
σμό, γίνεται μέ τή σειρά πού περιγράφεται στίς άμέσως επόμενες παραγράφους.

8.2.2 Έπιμερισμός τών Γ.Β.Ε. στίς θέσεις κόστους.

Τά Γ.Β.Ε. τής περιόδου, πού τό συνολικό άκριβές ποσό τους έμφανίζεται μετά ά-
πό τίς συγκεντρωτικές έγγραφές στό περιληπτικό λογαριασμό «Γενικά Βιομ. Έξο-
δα» (ή Γενικά Έξοδα Παραγωγής) καί τά επί μέρους ποσά (άποσβέσεις, έννοικια,
φωτισμός κλπ.) στούς αναλυτικούς, είδικούς λογαριασμούς τους, έπιμερίζονται
πρώτα στά κύρια παραγωγικά τμήματα καί στίς βοηθητικές ύπηρεσίες.

Τά κύρια παραγωγικά τμήματα καί οί βοηθητικές ύπηρεσίες αποτελοῦν περιοχές
κόστους ή κατά τή λογιστική όρολογία, **θέσεις κόστους**.

Όταν λέμε ότι κάθε παραγωγικό κέντρο (κύριο ή βοηθητικό) αποτελεί καί μία
θέση κόστους, έννοοῦμε τό λογιστικό έντοπισμό τών έξόδων, πού πραγματο-
ποιοῦνται σέ κάθε παραγωγικό κέντρο καί πού συμβάλλουν στή λειτουργία του.

Ό έπιμερισμός τών Γ.Β.Ε. στίς θέσεις κόστους είναι σημαντικός από κοστολογι-
κή άποψη γιati:

- Εἶναι άπαραίτητο ή ύπηρεσία κοστολογήσεως νά γνωρίζει τό κόστος κάθε κύ-
ριου παραγωγικοῦ τμήματος, κάθε βοηθητικῆς ύπηρεσίας, καθώς καί κάθε έ-
πεξεργασίας πού συντελεῖται σέ οποιοδήποτε τμήμα.
- Διευκολύνει τόν έλεγχο τοῦ ὕψους τών κατά είδος Γ.Β.Ε. πού πραγματο-
ποιοῦνται σέ κάθε τμήμα, γιati παρέχει τή δυνατότητα τοῦ καταλογισμοῦ εὔ-
θυνων στούς προϊστάμενους τών τμημάτων.
- Άντί γιά ένα συντελεστή έπιμερισμοῦ τών Γ.Β.Ε. στά προϊόντα, χρησιμο-
ποιοῦνται περισσότεροι, τόσο δηλαδή όσοι είναι καί τά κύρια παραγωγικά
τμήματα (πού τελικά δέχονται όλα τά Γ.Β.Ε.). Ό εκλογη όμως γιά κάθε τμήμα
(θέση κόστους) συντελεστή ό όποιος νά ανταποκρίνεται στίς είδικές συνθη-
κες έπεξεργασίας πού επικρατοῦν σ' αυτό*, μικραίνει τήν προσέγγιση τοῦ έπι-
μερισμοῦ μέ ένιαίο συντελεστή καί έτσι επιτυγχάνεται μεγαλύτερη άκρίβεια
στήν κοστολόγηση.

Ό έπιμερισμός αυτός γίνεται μέ τό γνωστό **Φύλλο Έπιμερισμοῦ**. Κατά τόν έπι-
μερισμό διακρίνονται:

* Εἶναι δυνατόν δηλαδή γιά τό τμήμα Α νά έπιλεγεί ως κατάλληλη βάση γιά τόν προσδιορισμό τοῦ
συντελεστή έπιμερισμοῦ τό ποσόν τών άμέσων ήμερομισθίων, ένώ γιά τό Β οί ὤρες-τῶν μηχανῶν
πού χρησιμοποιοῦνται σ' αυτό κλπ.

α) Τά ειδικά έξοδα θέσεων.

Εκείνα δηλαδή που αφορούν συγκεκριμένη θέση και που λογίζονται άπευθείας στη θέση αυτή, όπως ο μισθός (ή το ήμερομίσθιο) του προϊσταμένου του τμήματος Α που βαρύνει το τμήμα (θέση) αυτό.

β) Τά Γενικά έξοδα θέσεων.

Εκείνα που αφορούν περισσότερα ή και όλα τα παραγωγικά τμήματα και που υπολογίζονται (έπιμερίζονται) σε αυτά με κάποια βάση έπιμερισμού, με κάποιο κλειδί. Οι «θέσεις» αποτελούν προσωρινό προορισμό των εξόδων. Με τη λογιστική έγγραφή που γίνεται με βάση το Φ.Ε. των Γ.Β.Ε., θά άνοιχθούν οι λογαριασμοί έξόδων των κυρίων παραγωγικών τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών και θά κλείσει ο λογαριασμός «Γενικά Βιομηχ. Έξοδα» καθώς και οι ειδικοί λογ/σμοί του. Με τά δεδομένα του Φ.Ε. (Υπόδειγμα 1) θά γίνει ή έγγραφή.

Έξοδα ήλεκτροπαραγωγής	544.400	
Έξοδα συνεργείου έπισκευών	276.000	
Έξοδα χυτηρίου	624.000	
Έξοδα συναρμολογήσεως	987.000	
Έξοδα περατώσεως	424.000	
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα		
Έμμεσα ύλικά	300.000	
Μικροεργαλεία	30.000	
Έξαρτήματα	320.000	
Πετρέλαιο	250.000	
Έπίβλεψη	900.000	
Ένοίκια έργοστασίου	360.000	
Αποσβέσεις μηχανημ.	280.000	
Τηλεφωνικά	70.000	
Ασφάλιστρα	90.000	
Φόροι + Τέλη	20.000	
Έξοδα καθαριότητας	36.000	
Έπισκευή κτιρίου	79.000	
Διάφορα έξοδα	120.000	2.855.000
Μερισμός Γ.Β.Ε. περιόδου στά κύρια παραγωγικά τμήματα και στις βοηθητικές υπηρεσίες		

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 1

ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Είδος εξόδου	Βάση μερισμού	Ποσό	Βοηθ. υπηρεσίες		Κύρια παραγωγ. τμήματα		
			Ηλεκτροπαραγωγή	Συνεργείο επισκευών	Χιτήριο	Συναρμολ.	Περάτωση
Έμμεσος υλικός	Δελτ. εξαγωγ.	300.000	15.000	50.000	35.000	120.000	80.000
Μικροεργαλεία	Δελτ. εξαγωγ.	30.000	2.000	8.000	5.000	8.000	7.000
Εξαρτήματα	Δελτ. εξαγωγ.	320.000	—	—	—	320.000	—
Πετρέλαιο	Δελτ. εξαγωγ.	250.000	250.000	—	—	—	—
Επιβλεψη	Μισθ. κατ. μ ³	900.000	120.000	100.000	220.000	260.000	200.000
Ένοικια έργαστ.	Αξία μηχ.	360.000	60.000	20.000	120.000	90.000	70.000
Αποσβέσεις μηχ.	Αριθ. εργ.	280.000	50.000	60.000	120.000	40.000	10.000
Τηλεφωνικά	Αξ. μηχ.	70.000	5.000	5.000	20.000	25.000	15.000
Λαφάλιαστρα	Αξ. μηχ.	90.000	10.000	15.000	40.000	20.000	5.000
Φόροι + Τέλη	Κατ' έκτμ.	20.000	2.000	3.000	5.000	5.000	5.000
Έξοδα καθαριότ.	μ ²	36.000	6.000	2.000	12.000	9.000	7.000
Επισκευή κτιρίου	μ ²	79.000	4.000	3.000	7.000	60.000	5.000
Διάφορα έξοδα	Κατ' έκτμ.	120.000	20.000	10.000	40.000	30.000	20.000
Έξοδα ηλεκτροπαρ.	10:40:30:20	2.855.000	544.000	276.000	624.000	987.000	424.000
			↑	54.400	217.600	163.200	108.800
Έξοδα συν. έπασκ.	5:3:2			330.400	841.600	1.150.200	532.800
				↓	165.200	99.120	66.080
?					1.006.800	1.249.320	598.880

8.2.3 Έπανεπιμερισμός των εξόδων των βοηθητικών υπηρεσιών.

Τά έξοδα (τό κόστος) των βοηθητικών υπηρεσιών πρέπει νά βαρύνουν τελικά τά κύρια παραγωγικά τμήματα (κύρια παραγωγικά κέντρα). Ὁ έπανεπιμερισμός των εξόδων των βοηθητικών υπηρεσιών στά κύρια παραγωγικά τμήματα, τά όποια δέχονται τίς υπηρεσίες τους, γίνεται μέ κατάλληλη βάση μερισμοῦ, μέ κατάλληλο συντελεστή, ὥστε τό μέρος των εξόδων μέ τό όποιο επιβαρύνεται κάθε κύριο παραγωγικό τμήμα, νά εἶναι (όσο τό δυνατόν) ἴσο μέ τό κόστος τῆς εξυπηρετήσεως πού δέχθηκε ἀπό τίς βοηθητικές αὐτές υπηρεσίες.

Τά έξοδα των βοηθητικών υπηρεσιών πού παρέχουν εξυπηρέτηση ὄχι μόνο στά κύρια παραγωγικά τμήματα, ἀλλά καί σέ ἄλλες βοηθητικές υπηρεσίες, έπανεπιμερίζονται πρῶτα. Ἔτσι προσδιορίζεται μέ ἀκρίβεια τό σύνολο των εξόδων (τοῦ κόστους) των βοηθητικών υπηρεσιών πού εξυπηρετήθηκαν ἀπό ἄλλες πού ἀνάλωσαν, δηλαδή υπηρεσίες γενικῆς χρησιμότητας.

Στό παράδειγμά μας, πρῶτα έπανεπιμερίζονται τά έξοδα (τό κόστος) τῆς «Ἡλεκτροπαραγωγῆς» πού έξυπηρετήσε καί τή βοηθητική λειτουργία «Συνεργεῖο Ἐπισκευῶν» χωρίς νά εξυπηρετηθεῖ, ὅπως τουλάχιστο ὑποθέσαμε στό παράδειγμα, ἀπό αὐτή. Ὑστερα τά έξοδα τῆς βοηθητικῆς λειτουργίας «Συνεργεῖο Ἐπισκευῶν» αὐξημένα μέ αὐτό πού τῆς ἀναλογεῖ ἀπό τά έξοδα τῆς βοηθητικῆς λειτουργίας «Ἡλεκτροπαραγωγή», έπανεπιμερίζονται στά κύρια παραγωγικά κέντρα (στίς κύριες θέσεις κόστους) οἱ όποῖες δέχονται τελικά ὅλα τά έξοδα.

Οἱ σχετικές έγγραφές ἔχουν κατά σειρά καί σύμφωνα πάντοτε μέ τό φύλλο επιμερισμοῦ τοῦ παραδείγματος ὡς ἑξῆς:

Ἔξοδα συνεργεῖοῦ έπισκευῶν	54.400	
Ἔξοδα χυτηρίου	217.000	
Ἔξοδα συναρμολογήσεως	163.200	
Ἔξοδα περατώσεως	108.800	
Ἔξοδα ἡλεκτροπαραγωγῆς		544.000
Ἐπανεπιμερισμός εξόδων ἡλεκτροπαραγωγῆς		
Ἔξοδα χυτηρίου	165.200	
Ἔξοδα συναρμολογήσεως	99.120	
Ἔξοδα περατώσεως	66.080	
Ἔξοδα συνεργεῖοῦ έπισκευῶν		330.400
Ἐπανεπιμερισμός εξόδων βοηθητικῆς λειτουργίας «Συνεργεῖο Ἐπισκευῶν»		

Μετά ἀπό τίς ἡμερολογιακές έγγραφές, οἱ λογαριασμοί εξόδων στό Γενικό Καθολικό, θά ἐμφανισθοῦν ὅπως παρακάτω:

Γενικά Βιομηχ. Ἔξοδα		Ἔξοδα ἡλεκτροπαρ.		Ἔξοδα συνεργ. έπισκευῶν	
2.855.000	2.855.000	544.000	544.000	276.000	
				54.400	330.400

Έξοδα χυτηρίου	Έξοδα συναρμολογήσεως	Έξοδα περατώσεως
624.000	987.000	424.000
217.600	163.200	108.800
165.200	99.120	66.080
1.006.800	1.249.320	598.880

Τά έξοδα (κόστος) των κυρίων παραγωγικών τμημάτων ένσωματώνονται στό κόστος των προϊόντων (τελικών φορέων κόστους) μέ συντελεστές, ένα γιά κάθε τμήμα.

Γιά κάθε κύριο παραγωγικό τμήμα πρέπει νά προσδιορίζεται ιδιαίτερος συντελεστής μέ μιά βάση πού νά ανταποκρίνεται στίς ειδικές συνθήκες παραγωγής πού έπικρατούν μέσα στό τμήμα.

8.3 Συντελεστής – Βάσεις μερισμού.

Ό μερισμός των Γενικών έξόδων στά κύρια παραγωγικά τμήματα καί στίς βοηθητικές υπηρεσίες, ό επανεπιμερισμός των έξόδων (του κόστους) των βοηθητικών υπηρεσιών καί ή ένσωμάτωση του κόστους των κυρίων παραγωγικών τμημάτων στά άνόμοια προϊόντα, γίνεται, όπως αναφέρεται στήν προηγούμενη παράγραφο, μέ κάποιο συντελεστή καί μέ κάποια άναλογία.

Γιά νά περιορισθεί όμως ή προσέγγιση, πού άναγκαστικά συνεπάγεται ή χρήση συντελεστή μερισμού, δηλαδή γιά μεγαλύτερη ακρίβεια κοστολογήσεως των Γενικών Βιομηχανικών Έξόδων, πρέπει ό συντελεστής πού χρησιμοποιείται σέ κάθε περίπτωση, νά στηρίζεται σέ κατάλληλη – λογική βάση. Νά υπάρχει δηλαδή πραγματικά μιά αίτιώδης σχέση μεταξύ των δύο παραγόντων πού υπεισέρχονται στόν τύπο προσδιορισμού του.

Ό γενικός τύπος του συντελεστή είναι:

$$\text{Συντελεστής μερισμού} = \frac{\text{Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα περιόδου}}{\text{Βάση μερισμού}}$$

Ός βάσεις μερισμού μπορεί νά χρησιμοποιηθούν αυτές πού περιγράφονται παρακάτω.

8.3.1 Τό κόστος των πρώτων ύλών.

Οι έπιχειρήσεις πού εφαρμόζουν αυτή τή βάση έχουν διαπιστώσει, από στατιστικές μελέτες, μιά κάποια σταθερή σχέση μεταξύ συνολικού κόστους πρώτων ύλών καί Γ.Β.Ε.

Έτσι, στό τέλος τής περιόδου έπιβαρύνουν τό κάθε προϊόν μέ έναν έκατοστιαίο συντελεστή Γ.Β.Ε. πού τόν υπολογίζουν από τόν τύπο:

$$\text{Συντελεστής μερισμού} = \frac{\text{Γεν. Βιομ. Έξοδα περιόδου}}{\text{Κόστος πρώτων ύλών περιόδου}} \times 100$$

Παράδειγμα.

– Κόστος αναλώσεων πρώτων ύλών περιόδου	4.000.000 δρχ.
– Γενικά βιομηχαν. Έξοδα περιόδου	1.000.000 δρχ.

$$\text{Έκατοστιαίος συντελεστής} = \frac{1.000.000}{4.000.000} \times 100 = \frac{1}{4} \times 100 = \frac{100}{4} = 25\%$$

Αν λοιπόν για τό προϊόν x αναλώθηκαν πρώτες ύλες κόστους δρχ. 1.200.000, θά επιβαρυνθεί αυτό με ποσό Γ.Β.Ε. $1.200.000 \times 25\% = 300.000$ δρχ.

Η μέθοδος αυτή έχει περιορισμένη εφαρμογή γιατί στις περισσότερες περιπτώσεις δεν υπάρχει πραγματική (λογική) σχέση μεταξύ κόστους πρώτων υλών και Γ.Β.Ε. Αν π.χ. τό προϊόν x κατασκευάζεται από ακριβές πρώτες ύλες και τό ψ από φτηνές, δέν είναι λογικό, όταν και τά δύο προϊόντα απαιτούν τήν ίδια επεξεργασία, νά επιβαρυνθούν δυσανάλογα με Γ.Β.Ε., έπειδή διαφέρει ή άξία τής πρώτης ύλης τους.

Δέν πρέπει δηλαδή σέ καμιά περίπτωση νά παραβλέπεται τό γεγονός ότι τά Γ.Β.Ε. πραγματοποιούνται κατά τό χρόνο τής επεξεργασίας.

8.3.2 Τό κόστος τῶν άμέσων ήμερομισθίων.

Μέ τή βάση αυτή ό συντελεστής ύπολογίζεται:

$$\text{Συντελεστής μερισμοῦ} = \frac{\text{Γ.Β.Ε. περιόδου}}{\text{Κόστος άμέσων ήμερ. περιόδου}} \times 100$$

Παράδειγμα.

- Γ.Β.Ε. περιόδου δρχ. 3.000.000
- Κόστος άμέσων ήμερ. περιόδου 6.000.000

$$\text{Συντελ. μερ. Γ.Β.Ε.} = \frac{3.000.000}{6.000.000} \times 100 = 50\%$$

Αν λοιπόν τό κόστος τών άμέσων ήμερομισθίων τοῦ προϊόντος x είναι 400.000 και τοῦ προϊόντος ψ 200.000, τότε ή επιβάρυνσή τους με Γ.Β.Ε. θά είναι:

$$x \ 400.000 \times 50\% = 200.000$$

$$\psi \ 200.000 \times 50\% = 100.000$$

Η βάση αυτή, μέ τήν προϋπόθεση ότι δέν υπάρχει μεγάλη διαφορά στά ήμερομίσθια τών εργαζομένων (ή διαφορά ικανοτήτων εργαζομένων), δέν έχει τό μειονέκτημα τής προηγούμενης.

Λαμβάνεται δηλαδή ύπόψη γιά τόν ύπολογισμό τοῦ συντελεστή ό παράγοντας «χρόνος επεξεργασίας», άφοῦ τό κόστος τών άμέσων εργατικῶν προκύπτει από τό γινόμενο μονάδες χρόνου (π.χ. ήμέρες) × άμοιβή κατά χρονική μονάδα.

8.3.3 Ώρες άμέσου εργασίας.

Ο τύπος στήν περίπτωση αυτή παίρνει τή μορφή:

$$\text{Συντελεστής μερισμοῦ κατά ώρα άμέσου εργασίας} = \frac{\text{Γ.Β.Ε τμημ. Β}}{\text{Ώρες άμ. ήμερ. τμήμ. Β}}$$

Παράδειγμα.

- Γενικά Βιομηχ. Έξοδα τμήματος Β 800.000 δρχ.
- Άριθμός ώρων άμέσου εργασίας τμήματος Β 10.000 δρχ.

$$\text{Συντελεστής μερ. Γ.Β.Ε. κατά ώρα άμέσου έργασίας τμ.Β} = \frac{800.000}{100,00} = 80 \text{ δρχ.}$$

Συνολικές ώρες άμέσου έργασίας παραγγελίας Νο 18 6.000.

Έπιβάρυνση μέ Γ.Β.Ε. 6.000 ώρες $\times$ 80 = 480.000 δρχ.

Συνολικές ώρες έργασίας παραγγελίας Νο 23 4.000.

Έπιβάρυνση μέ Γ.Β.Ε. ώρες 4.000 $\times$ 80 = 320.000 δρχ.

Η βάση αυτή θεωρείται κατάλληλη για τον προσδιορισμό συντελεστών παραγωγικών τμημάτων έντάσεως έργασίας. Η έφαρμογή της προϋποθέτει λεπτομερή καταγραφή των χρόνων άμέσου έργασίας, πού απαιτούνται για την παραγωγή κάθε έργου καί κάθε προϊόντος σέ κάθε παραγωγικό τμήμα.

8.3.4 Ώρες μηχανών.

Αν χρησιμοποιήσουμε αυτή τή βάση ό τύπος παίρνει τή μορφή:

$$\text{Συντελεστής Γ.Β.Ε. κατά ώρα λειτουργίας μηχανών} = \frac{\text{Γ.Β.Ε. περιόδου}}{\text{Ώρες λειτουργίας μηχανών περιόδου}}$$

Παράδειγμα.

- Γενικά Βιομηχ. Έξοδα περιόδου τμήματος Α 500.000 δρχ.
- Ώρες λειτουργίας μηχανών περιόδου στό τμήμα Α 5.000 δρχ.

$$\text{Συντελεστής μερισμού Γ.Β.Ε. κατά ώρα λειτουργίας μηχανών} = \frac{500.000}{5.000} = 100 \text{ δρχ.}$$

Αν λοιπόν μία παραγγελία χρειάστηκε 200 ώρες μηχανικής έργασίας, θά έπιβαρυνθεί μέ Γ.Β.Ε. $200 \times 100 = 20.000$ δρχ. Η έφαρμογή τής βάσεως αυτής προϋποθέτει τήν πρόσθετη από τον άρμόδιο έργασίας καταγραφής των χρόνων λειτουργίας των μηχανών.

Κρίνεται κατάλληλη νά χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό συντελεστών τμημάτων έντάσεως μηχανικής ένέργειας. Στην περίπτωση αυτή οδηγεί πολύ κοντά στην άκρίβεια, γιατί, όπως καί οι δυό προηγούμενες, δέν παραγνωρίζει τό γεγονός ότι:

- Η παραγωγική διαδικασία διεξάγεται μέ τή συνεργασία έργατών καί μηχανών καί
- τό μέγεθος των ύπηρεσιών, των έργατών καί των μηχανών, μπορεί νά μετρηθεί σέ μονάδες χρόνου, π.χ. σέ ώρες.

Σημείωση.

Είναι δυνατόν ακόμη ως βάση για τον προσδιορισμό συντελεστή μερισμού Γ.Β.Ε. νά χρησιμοποιηθεί ό συνδυασμός των παραπάνω μεγεθών, όπως π.χ. τό γινόμενο των ωρών άπασχολήσεως των έργατών καί του κόστους έργασίας.

Έκείνο όμως πού έχει ιδιαίτερη σημασία για τήν άκρίβεια τής κοστολογήσεως των προϊόντων, είναι ή χρησιμοποίηση, αντί για μιάς περισσότερων βάσεων, συνήθως τόσων, όσα καί τά παραγωγικά τμήματα για τό προσδιορισμό ενός συντελεστή κάθε τμήματος. Η άνάγκη τής έφαρμογής περισσότερων συγχρόνων συντελεστών, ύπαγορεύεται κυρίως από τήν τεχνικο-παραγωγική δομή τής έπιχειρή-

σεως. Έτσι, αν π.χ. το παραγωγικό τμήμα Β είναι εντάσεως άμέσου εργασίας ενώ το Γ εντάσεως μηχανικής εργασίας, ο συντελεστής μερισμού των Γ.Β.Ε. του τμήματος Β θα είναι ακριβέστερος, αν βασισθεί στο κόστος ή στις ώρες των άμέσων εργατών, ενώ του τμήματος Γ στις ώρες λειτουργίας των μηχανών αυτού του τμήματος. Είναι επίσης δυνατόν για το μερισμό ενός είδους Γενικού έξόδου να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό συντελεστή μερισμού ιδιαίτερη βάση, όπως π.χ. για τις άποσβέσεις οι ώρες λειτουργίας των μηχανών κ.ο.κ.

Συνηθισμένη είναι και η περίπτωση της χρησιμοποίησης των εξής δύο συντελεστών:

Ένός για το μερισμό των σταθερών Γ.Β.Ε., που προσδιορίζεται κυρίως με κάποια βάση που έχει σχέση με το βαθμό παραγωγικής δραστηριότητας και ενός για το μερισμό των μεταβλητών που νά βασίζεται σε ένα από τα συνηθισμένα μεγέθη που αναφέρονται παραπάνω.

8.3.5 Παράδειγμα μερισμού Γενικών Βιομηχανικών Έξόδων.

Η βιομηχανική επιχείρηση «Α» διαθέτει για την κατασκευή των προϊόντων της τρία κύρια παραγωγικά τμήματα (κοπήριο, συναρμολόγηση, περάτωση) και δύο βοηθητικές υπηρεσίες (Αποθήκη εργοστασίου, Συνεργείο έπισκευών).

Κοπήριο.

Εδώ οι πρώτες ύλες (λαμαρίνες, μεταλλικά έλάσματα, μεταλλικοί σωλήνες κλπ.) κόβονται (μορφοποιούνται) κατάλληλα με ειδικά μηχανήματα και προωθούνται στο τμήμα συναρμολόγησης.

Συναρμολόγηση.

Στο τμήμα αυτό γίνεται η συναρμολόγηση των μερών των προϊόντων σε σκελετούς και η έφαρμογή των καταλλήλων ανταλλακτικών και παραδίδονται κατόπιν στο τμήμα περατώσεως.

Περάτωση.

Στήν περάτωση το προϊόν ολοκληρώνεται από μηχανικής και ηλεκτρολογικής πλευράς και παραδίδεται στην αποθήκη ετοίμων προϊόντων.

Αποθήκη εργοστασίου.

Πρόκειται για την αποθήκη των υλικών που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή.

Συνεργείο έπισκευών.

Τό συνεργείο έπισκευών έξυπηρετεί τά τρία κύρια παραγωγικά τμήματα που διαθέτουν τον άπαραίτητο για την παραγωγή μηχανικό έξοπλισμό. Η επιχείρηση ένωματώνει στο κόστος των προϊόντων τά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, μέ προκαθορισμένο συντελεστή.

Λεπτομερής ανάλυση του προκαθορισμένου συντελεστή γίνεται στην έπόμενη παράγραφο (8.4).

Στό τέλος της οικονομικής χρήσεως (31/12) έγινε έξωτερική άπογραφή καθώς και οι σχετικές διορθωτικές έγγραφές, κατά τά γνωστά.

Μετά τις έγγραφές τέλους χρήσεως, ο λογαριασμός Γ.Β.Ε. έμφανίζει τά πραγματοποιηθέντα κατά τή χρήση Γ.Β.Ε. και φυσικά, συμφωνεί μέ τούς είδικούς λογα-

ΠΙΝΑΚΑΣ 8.3.1.
ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ Γ.Β.Ε.

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΟΥ	ΒΑΣΗ ΜΕΡΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΑ	ΒΟΗΘΗΤ. ΤΜΗΜΑΤΑ		ΚΥΡΙΑ ΠΑΡΑΓ/ΤΜΗΜΑΤΑ		
				ΑΠΟΘΗΚΗ	ΣΥΝΕΡΓ. ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ	ΚΟΠΗΡΙΟ	ΣΥΝΑΡΜΟ- ΛΟΓΗΣΗ	ΠΕΡΑΤΩΣΗ
1	Α. Ειδικά ως προς τμήμ.	"Άμεσο έξοδο τμήμ.	180.000	10.000	50.000	40.000	50.000	30.000
2	Βοηθητικά υλικά	"Άμεσο έξοδο τμήμ.	220.000	—	20.000	80.000	80.000	40.000
3	"Έμμεσα εργατικά	"Άμεσο έξοδο τμήμ.	130.000	130.000	—	—	—	—
4	Μισθοί άποθηκαρ.	"Άμεσο έξοδο τμήμ.	60.000	—	5.000	40.000	10.000	5.000
5	Συντήρηση μηχαν.	"Άμεσο έξοδο τμήμ.	150.000	—	5.000	95.000	40.000	10.000
6	"Αποσβέσεις μηχαν.	"Άμεσο έξοδο τμήμ.	40.000	—	2.000	25.000	8.000	5.000
7	"Άσφαλ. μηχανημ.	"Άμεσο έξοδο τμήμ.	120.000	—	5.000	70.000	35.000	10.000
	"Ηλεκτροκίνηση							
	ΣΥΝΟΛΟ	ΑΜΕΣΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	900.000	140.000	87.000	350.000	223.000	100.000
8	Β. Γενικά ως προς τμήμ.							
9	"Ενοίκια εργοστασίου		300.000					
10	Συντήρ. κτιρ.		45.000					
11	"Έξοδα καθαρ.		36.000					
12	Φωτισμός		84.000					
13	Θέρμανση		72.000					
14	Τηλεφωνικά		50.000					
15	Λιπαντικά		20.000					
	Λοιπά Γεν. έξοδα		100.000					
	ΣΥΝΟΛΟ		707.000					

ριασμούς του (δευτεροβάθμιους), στους οποίους εμφανίζονται τά κατά είδος Γ.Β.Ε. Τή χρονική αυτή στιγμή καταρτίζεται τό Φύλλο 'Επιμερισμού στά τμήματα (κύρια καί βοηθητικά) τών Γ.Β.Ε. 'Από αυτά θά προκύψουν:

- Τά Γ.Β.Ε. κάθε τμήματος (κύριου καί βοηθητικού).
- Τά Γ.Β.Ε. τών κυρίων τμημάτων, μετά τόν επανεπιμερισμό σέ αυτά τών Γ.Β.Ε. τών βοηθητικών τμημάτων.

Τά ποσά τοῦ Φύλλου 'Επιμερισμοῦ θά συγκριθοῦν μέ τά καταλογισθέντα Γ.Β.Ε. καί θά προκύψουν οἱ ἀποκλίσεις. 'Επίσης θά προσδιορισθεῖ ὁ πραγματικός συντελεστής Γ.Β.Ε. κάθε τμήματος καί θά γίνει ἡ σύγκρισή του μέ τόν ἀντίστοιχο προκαθορισμένο συντελεστή.

Σκοπός τοῦ παραδείγματος εἶναι ἡ παρουσίαση τῆς ὅλης ἐργασίας πού ἀπαιτεῖ ἡ κατάρτιση τοῦ Φύλλου Ε.Γ.Β.Ε. ἡ ὁποία γίνεται μέ τή βοήθεια τών Πινάκων 8.3.1, 8.3.2 καί 8.3.2.

Πίνακας 8.3.1.

Ὁ Πίνακας 8.3.1 περιλαμβάνει:

α) Τά Γ.Β.Ε. τά ὁποῖα ὡς πρός τά τμήματα χαρακτηρίζονται εἰδικά, ἀφοῦ εἶναι εὐκόλο νά διαχωρισθοῦν κατά τμήμα (αὔξ. ἀρ. 1-7).

Τά βοηθητικά ὑλικά π.χ. διαχωρίσθηκαν μέ βάση τά δελτία ἐξαγωγῆς ὑλικῶν, πού ἀναφέρουν τό τμήμα γιά τό ὁποῖο χορηγήθηκαν. Τά ἔμμεσα ἐργατικά μέ βάση τίς μισθοδοτικές καταστάσεις τών τμημάτων, οἱ ἀποσβέσεις μέ βάση τή σκέψη: πῶς τμήμα ἐξυπηρετεῖ συγκεκριμένο μηχανήμα κ.ο.κ.

β) Τά Γ.Β.Ε., ὄχι μόνο ὡς πρός τά προϊόντα, ἀλλά καί ὡς πρός τά τμήματα πού θά μεριστοῦν σέ αὐτά μέ συντελεστή μερισμοῦ (αὔξ. ἀρ. 8-15).

ΠΙΝΑΚΑΣ 8.3.2.
ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

	Ἀριθ. ἐργαζομ.	Κόστος ἀμ. ἐργ.	Ὀρ. χιλιοβ.	Τετραγ. μέτρα	Ἀξία κτή- σεως μηχ.
Ἀποθήκη Συνεργ. ἐπισκ. Κοιτῆριον Συναρμολ. Περάτωση	8	50.000	2.000	1.000	—
	12	100.000	2.000	200	200.000
	40	500.000	8.000	800	2.000.000
	25	200.000	4.000	600	1.500.000
	15	150.000	4.000	400	300.000
	100	1.000.000	20.000	3.000	4.000.000
Χορηγήσεις ὑλικῶν					
Βοηθ. ὑλικά Πρώτες ὕλες	Ἀποθήκη	Συνεργ. ἐπισκευῶν	Κοιτῆριο	Συναρμ.	Περάτωση
	10.000	50.000	40.000	50.000	30.000
	—	—	410.000	150.000	70.000
	10.000	50.000	450.000	200.000	100.000

Πίνακας 8.3.2.

Για τόν προσδιορισμό κατάλληλου συντελεστή, κάθε είδος Γ.Β.Ε. πρέπει να συσχετισθεί με κατάλληλη βάση μερισμού. Για τόν σκοπό αυτό καταρτίσθηκε ό στατιστικός Πίνακας 8.3.2 πού περιλαμβάνει διάφορα στοιχεία από τά όποια θά γίνει ή έκλογή τών βάσεων.

Πίνακας 8.3.3.

Ό Πίνακας 8.3.3 παρουσιάζει τό Φύλλο Έπιμερισμού όλοκληρωμένο. Είται ό Πίνακας 8.3.1 συμπληρωμένος.

Η έργασία για τή συμπλήρωση έγινε μέ τήν εξής σειρά.

α) Έγινε ή έκλογή από τόν Πίνακα 8.3.2 τής κατάλληλης, για κάθε είδος έξόδου, βάσεως καί ό μερισμός τών έξόδων μέ αύξ. άριθ. 8-15.

Για τά τηλεφωνικά π.χ. χρησιμοποιήθηκε ως βάση ό άριθμός τών έργαζομένων καί προσδιορίσθηκε ό συντελεστής μερισμού.

$$\text{Συντελεστής} = \frac{50.000 \text{ δρχ}}{100} = 500 \text{ δρχ. κατά έργαζόμενο καί κατά συνέπεια ή}$$

επιβάρυνση τών τμημάτων μέ έξοδα τηλεφώνου είναι:

— Άποθήκη	8 × 500 =	4.000
— Συνεργ. έπισκ.	12 × 500 =	6.000
— Κοιπήριο	40 × 500 =	20.000
— Συναρμολόγηση	25 × 500 =	12.500
— Περάτωση	15 × 500 =	7.500
Σύνολο		<u>50.000</u>

Άν κάθε τμήμα είχε τό τηλεφώνό του, τό έξοδο αυτό πού όπωσδήποτε είναι γενικό για τά προϊόντα (τελικούς φορείς κόστους) θά ήταν ειδικό για τά τμήματα (προσωρινούς φορείς κόστους) καί θά είχε συμπεριληφθεί στό Α τμήμα του Φ.Ε. Η επιβάρυνση κάθε τμήματος, θά γίνονταν μέ βάση τούς λογαριασμούς του Ο.Τ.Ε. πού εκδίδονται για κάθε τηλεφωνική συσκευή.

Μέ παρόμοιο μέ τά τηλεφωνικά τρόπο έγινε ό μερισμός όλων τών Γενικών καί ως πρós τά τμήματα έξόδων.

β) Έγιναν τά σχετικά άθροίσματα από τά όποια προκύπτει τό **Γενικό Σύνολο Έξόδων** (1.607.000) καί ή συνολική επιβάρυνση κάθε τμήματος.

γ) Έγινε ό έπανεπιμερισμός τών έξόδων τών βοηθητικών τμημάτων (ύπηρεσιών) στά κύρια, πού τελικά δέχονται όλα τά έξοδα.

Ό έπανεπιμερισμός του βοηθητικού τμήματος «Άποθήκη Έργοστασίου» έγινε πρῶτα, γιατί είναι σωστό νά επιβαρυνθεί καί τό βοηθητικό τμήμα «Συνεργείο Έπισκευών» πού εξυπηρετείται (χωρίς νά τήν εξυπηρετεί) από τήν άποθήκη μέ ό,τι του άναλογεί από τά έξοδα αυτά.

Στήν περίπτωση πού τά βοηθητικά τμήματα άλληλοεξυπηρετούνται, συνηθίζεται νά έπανεπιμερίζονται πρῶτα τά έξοδα του βοηθητικού τμήματος πού είναι μεγαλύτερα από τά έξοδα τών άλλων.

Για τόν προσδιορισμό συντελεστή μερισμού τών έξόδων τής ΑΠΟΘΗΚΗΣ, χρησιμοποιήθηκε ως βάση ή άξια τών ύλικών (πρώτων ύλών καί βοηθητικών) πού

ΠΙΝΑΚΑΣ 8.3.3.
ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ Γ.Β.Ε.

Α/Α	Είδος εξόδου	Βάση μερισμού	Ποσά	Βοηθητικά Τμήματα		Κύρια Παραγ/τήματα		
				Αποθήκη	Συνεργ. έπικ.	Κοιπή-ριο	Συναρ-μολόγηση	Περάτω-ση
1	Α Ειδικά ως προς τα τμήμ.	Αμεσο έξοδο τμήμ.	180.000	10.000	50.000	40.000	50.000	30.000
2	Βοηθητικά υλικά	Αμεσο έξοδο τμήμ.	220.000	—	20.000	80.000	80.000	40.000
3	Έμμ. έργατικά	Αμεσο έξοδο τμήμ.	130.000	130.000	—	—	—	—
4	Μισθοί αποθηκαρ.	Αμεσο έξοδο τμήμ.	60.000	—	5.000	40.000	10.000	5.000
5	Συντήρ. μηχαν.	Αμεσο έξοδο τμήμ.	150.000	—	5.000	95.000	40.000	10.000
6	Απόσβεση μηχαν.	Αμεσο έξοδο τμήμ.	40.000	—	2.000	25.000	8.000	5.000
7	Ασφάλ. μηχαν.	Αμεσο έξοδο τμήμ.	120.000	—	5.000	70.000	35.000	10.000
	ΣΥΝΟΛΟ		900.000	140.000	87.000	350.000	223.000	100.000
8	Β Γενικά ως προς τα τμήμ.	Τετραγ. μέτρα χωρ.	300.000	100.000	20.000	80.000	60.000	40.000
9	Ενοίκια έργουστ.	Τετραγ. μέτρα χωρ.	45.000	15.000	3.000	12.000	9.000	6.000
10	Συντήρ. κτιρίων	Τετραγ. μέτρα χωρ.	36.000	12.000	2.400	9.600	7.200	4.800
11	Έξοδα καθαριστ.	Τετραγ. μέτρα	84.000	8.400	8.400	33.600	16.800	16.800
12	Φωτισμός	Ωριαία χλμ.αβ.	72.000	24.000	4.800	19.200	14.400	9.600
13	Θέρμανση	Τετραγ. μέτρα	50.000	4.000	6.000	20.000	12.500	7.500
14	Τηλεφωνικά	Αριθμός έργαζ.	20.000	—	1.000	10.000	7.500	1.500
15	Λιπαντικά	Αξία κτήσ. μηχαν.	100.000	5.000	10.000	50.000	20.000	15.000
	Λοιπά Γεν. έξοδα	Κόστος άμ. έργατ.	707.000	168.400	55.600	234.400	147.400	101.200
	ΣΥΝΟΛΟ	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	1.607.000	308.400	142.600	584.400	370.400	201.200
		ΕΞΟΔΩΝ		↑	19.275	173.475	77.100	38.550
		Πρώτες ύλες			161.875	757.875	447.500	239.750
		Αξία κτήσ. παγίων			↓	85.197	63.898	12.780
		Κόστος άμ. ήμ. τιμήματος				843.072	511.398	252.530
						168,61%	255,70%	168,35%

χορηγήθηκαν στά τμήματα, χωρίς φυσικά νά συμπεριληφθεῖ ἡ ἀξία τῶν ὑλικῶν ποῦ ἀνάλωσε ἡ ἴδια.

Ὑπολογισμοί.

$$\text{Συντελεστής} = \frac{\text{Ἐξοδα ἀποθ.}}{\text{ἀξία ὑλικῶν}} \times 100 = \frac{308.400}{800.000} \times 100 = 38,55\%$$

Συνεργεῖο ἐπισκευῶν	50.000 × 38,55%	=	19.275
Κοπήριο	450.000 × 38,55%	=	173.475
Συναρμολόγηση	200.000 × 38,55%	=	77.100
Περάτωση	100.000 × 38,55%	=	38.550
			<u>308.400</u>

δ) Μετά τόν ἐπανεπιμερισμό τῶν ἐξόδων ἔγιναν νέα ἀθροίσματα, γιά νά προκύψουν καί τά συνολικά ἐξοδα τοῦ βοηθητικοῦ τμήματος «Συνεργεῖο Ἐπισκευῶν».

ε) Ἐγίνε ὁ ἐπανεπιμερισμός τῶν ἐξόδων τοῦ βοηθητικοῦ τμήματος «Συνεργεῖο Ἐπισκευῶν» στά κύρια τμήματα, μέ συντελεστή ποῦ προσδιορίστηκε μέ βάση τήν ἀξία κτήσεως τῶν παγίων στοιχείων ποῦ ἐπιλέγη ἀπό τόν Πίνακα 3.3.2.

Ὑπολογισμοί.

$$\text{Συντελεστής} = \frac{\text{Σύνολο ἐξόδων συνεργείου ἐπισκ.}}{\text{ἀξία παγίων}} \times 100$$

$$= \frac{161.875 \text{ δρχ.}}{3.800.000} \times 100 = 4,26\%$$

Κοπήριο	2.000.000 × 4,26%	=	85,197
Συναρμολόγηση	1.500.000 × 4,26%	=	63,898
Περάτωση	300.000 × 4,26%	=	12,780
			<u>161.875</u>

(Ὁ συντελεστής εἶναι κατά προσέγγιση. Ὁ ἀκριβής εἶναι 4,25986%). Γιά τόν προσδιορισμό τοῦ συντελεστή μερισμοῦ δέν συνυπολογίσθηκε ἡ ἀξία τῶν παγίων ποῦ ἀπασχολοῦνται στό Συνεργεῖο Ἐπισκευῶν.

στ) Μετά ἀπό τόν παραπάνω ἐπιμερισμό ἔγινε νέα ἀθροισή ἀπό τήν ὁποῖαν προσδιορίσθηκαν τά συνολικά ἐξοδα τῶν κυρίων παραγωγικῶν τμημάτων, μετά τήν ἐνσωμάτωση τῶν ἐξόδων τῶν βοηθητικῶν.

ζ) Ἐγίνε ὁ προσδιορισμός τῶν πραγματικῶν συντελεστῶν τῶν τμημάτων μέ βάση τό κόστος τῶν ἀμέσων ἐργατικῶν.

Ὑπολογισμοί.

Κοπήριο.

$$\text{Πραγματικός συντελεστής} = \frac{843.072}{500.000} \times 100 = 168,61\%$$

Συναρμολόγηση.

$$\text{Πραγματικός συντελεστής} = \frac{511.398}{200.000} \times 100 = 255,70 \%$$

Περάτωση.

$$\text{Πραγματικός συντελεστής} = \frac{252.530}{150.000} \times 100 = 168,35\%$$

8.4 Προκαθορισμένος συντελεστής.

Στόν τύπο για τόν προσδιορισμό του συντελεστή έπιμερισμού Γ.Β.Ε. της προηγούμενης παραγράφου χρησιμοποιήθηκαν στόν άριθμητή καί στόν παρανομαστή του κλάσματος ποσά πού πραγματοποιήθηκαν κατά τήν κοστολογική περίοδο.

Ο συντελεστής αυτός είναι πραγματικός συντελεστής καί προσδιορίζεται υποχρεωτικά στό τέλος της περιόδου από τή σχέση πραγματοποιηθέντων Γ.Β.Ε. καί πραγματοποιηθείσης βάσεως (άμέσων ήμερομισθίων, ή αναλώσεως πρώτων ύλων κλπ.). Η χρησιμοποίηση όμως πραγματικού συντελεστή Γ.Β.Ε. για τήν έπιβάρυνση των παραγγελιών ή προϊόντων, προσκρούει σέ άνυπέρβλητες δυσκολίες για τούς έξης λόγους:

α) Άν κοστολογική περίοδος είναι ο μήνας καί ή παραγγελία τελειώνει πριν από τό τέλος του, άς πούμε στίς 12 του Ιανουαρίου, τότε είναι δυνατόν νά έπιβαρυνθεί άκριβώς, μέ τό κόστος των πρώτων ύλων, πού προκύπτει από τά δελτία εξαγωγής ύλικών καί μέ τό κόστος των άμέσων ήμερομισθίων πού προκύπτει από τά άτομικά δελτία άπασχολήσεως. Όμως δέν είναι δυνατόν ή παραγγελία αυτή νά έπιβαρυνθεί μέ Γ.Β.Ε. μέ πραγματικό συντελεστή, για τό λόγο ότι τά έξοδα του Ιανουαρίου, όπως καί κάθε μήνα, δέν μπορεί νά είναι γνωστά πριν από τέλος του.

β) Καί αν άκόμη ή κοστολόγηση των παραγγελιών πού τελειώνουν μέσα στό μήνα, μπορούσε νά αναβληθεί για τό τέλος του μήνα αυτού, πάλι δέν είναι δυνατόν νά βασισθεί σέ μηνιαίο πραγματικό συντελεστή έπιβαρύνσεως Γ.Β.Ε. γιατί τά έξοδα του μήνα, όπως προκύπτουν από τούς λογαριασμούς έξόδων, δέν είναι δυνατόν νά άντιπροσωπεύουν τό 1/12 των έτησίων έξόδων, γιατί, συμβαίνει ένα έξοδο πού καταχωρήθηκε στό λογαριασμό για ένα μήνα, νά άφορά καί έπόμενους μήνες.

Παράδειγμα 1.

Τό μήνα Ιούνιο έγινε τακτική συντήρηση των μηχανημάτων για τό διάστημα Ιουνίου, Ιουλίου, Αύγουστου. Τό έξοδο πληρώθηκε ολόκληρο καί συμπεριελήφθηκε στίς έγγραφές του Ιουνίου. Αυτό όμως δέν σημαίνει ότι είναι ολόκληρο έξοδο του Ιουνίου, άφού καλύπτει καί τόν Ιούλιο καί Αύγουστο.

Είναι δυνατόν ένα έξοδο ενώ έχει πραγματοποιηθεί, νά μήν έχει καταχωρηθεί στό μήνα πού άφορά, έπειδή δέν έχει άκόμη έξοφληθεί.

Παράδειγμα 2.

Τό ένοίκιο του Ιουνίου, πού για όποιοδήποτε λόγο πληρώθηκε τόν Ιούλιο, θά έμφανισθεί στήν κίνηση του Ιουλίου (έκτός αν είχε λογισθεί κατά τό μήνα Ιούνιο, πράγμα πού δέν γίνεται παρά μόνο κατά τήν άπογραφή τέλους χρήσεως).

Όρισμένα έξοδα λόγω της φύσεώς τους είναι έποχιακά, όπως π.χ. ή θέρμανση.

— Η επιχείρηση μπορεί να είναι εποχιακή, όπως μία επιχείρηση παιχνιδιών, με μεγάλες διακυμάνσεις εξόδων από εποχή σε εποχή.

Για τους παραπάνω λόγους δεν είναι δυνατόν να βασισθεί η κοστολόγηση σε συντελεστή επιβαρύνσεως Γ.Β.Ε., που προκύπτει από τους συσχετισμούς των μηνιαίων λογιστικών δεδομένων, γιατί θα καταλήξει στο παράδοξο οι συντελεστές των διαφόρων μηνών να παρουσιάζουν μεγάλες αποκλίσεις. Το αποτέλεσμα θα είναι μεγάλοι διαφορισμοί στο κατά μονάδα προϊόν ή στο κατά παραγγελία κόστος. Όποτε, άκριβης πραγματικός συντελεστής Γ.Β.Ε. μπορεί να προσδιοριθεί μόνο στο τέλος της χρήσεως και μάλιστα μετά τις έγγραφες τακτοποιήσεως που γίνονται με βάση την εξωτερική απογραφή.

Τότε μόνο γίνεται γνωστό το πραγματικό μέγεθος των Γ.Β.Ε. της οικονομικής χρήσεως.

Όμως, όπως έχει αναφερθεί στα προηγούμενα, η κοστολόγηση δεν είναι δυνατόν να γίνει, σε καμία περίπτωση, στο τέλος της χρήσεως.

Δηλαδή είναι απαράδεκτο να παράγονται και να πωλούνται για έναν ολόκληρο χρόνο προϊόντα «άγνωστου κόστους». Για το λόγο αυτό, η ενσωμάτωση στο κόστος των προϊόντων Γ.Β.Ε., ιδιαίτερα στις επιχειρήσεις που εργάζονται επί παραγγελία, πρέπει να γίνεται με συντελεστή προκαθορισμένο.

Για τον καθορισμό αυτού του συντελεστή, προϋπολογίζονται στην αρχή της χρήσεως, ύστερα από έπεξεργασία των δεδομένων περασμένων χρήσεων και σε συνδυασμό με τις προβλέψεις για τη χρήση αυτή, τόσο τα Γ.Β.Ε., όσο και οι βάσεις με τις οποίες θα συσχετισθούν έτσι, ώστε ο τύπος του συντελεστή παίρνει την μορφή:

$$\text{Προκαθορισμένος συντελεστής} = \frac{\text{Προϋπολογισμένα Γ.Β.Ε. περιόδου}}{\text{Προϋπολογισμένη βάση}}$$

Με το συντελεστή αυτό υπολογίζεται η επιβάρυνση με Γ.Β.Ε. των παραγγελιών ή προϊόντων, οποιαδήποτε στιγμή, χωρίς διαφορισμούς στο κατά μονάδα κόστος.

Για τις προϋπολογιστικές εκτιμήσεις και τη σημασία που έχει, γι' αυτές η διάκριση των Γ.Β.Ε. σε σταθερά - μεταβλητά - ήμιμεταβλητά θα γίνει ανάλυση σε επόμενο κεφάλαιο.

8.5 Υπερ-υποκαλύψεις κόστους — Λογιστικός χειρισμός.

Όπως είναι γνωστό όταν ο λογαριασμός «Παραγωγή» χρεώνεται με τα πραγματοποιηθέντα κατά την περίοδο Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, πιστώνεται ο λογαριασμός «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα».

Όταν όμως ο λογαριασμός «Παραγωγή» χρεώνεται με προϋπολογισμένα, με βάση προκαθορισμένο συντελεστή Γ.Β.Ε. δεν μπορεί να πιστωθεί ο λογαριασμός Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα για τους εξής λόγους:

α) Έπειδή ο λογαριασμός Γ.Β.Ε. χρεώνεται με τα πραγματοποιούμενα Γ.Β.Ε. είναι δυνατόν, κατά το χρόνο χρέωσης του λογαριασμού «Παραγωγή», π.χ. την 31 Ιανουαρίου, να είναι χρεωμένος — από τις συγκεντρωτικές έγγραφες — με ποσά μικρότερα από τα καταλογισθέντα. Αν λοιπόν η χρέωση του λογαριασμού «Παραγωγή» γίνει με πίστωση του λογαριασμού «Γ.Β. Έξοδα» ο τελευταίος θα εμφανισθεί στο μηνιαίο ισοζύγιο με πιστωτικό υπόλοιπο, πράγμα άσυμβιβαστο με το χα-

ρακτήρα του λογαριασμού (λογαριασμός ένεργητικού).

β) 'Ο λογαριασμός Γ.Β.Ε. είναι λογαριασμός περιληπτικός. "Αν πιστωθεί μέ τά προϋπολογισθέντα Γ.Β.Ε., πού υπολογίζονται μέ ένιάίο (προκαθορισμένο) συντελεστή, θά δημιουργηθεί τό πρόβλημα του προσδιορισμού του ποσού πού πρέπει νά πιστωθεί κάθε είδικός λογαριασμός. Πράγμα σχεδόν άδύνατο. Καί άν άκόμη είναι δυνατόν νά καθορισθεί τό ποσό πού πρέπει νά πιστωθεί κάθε είδικός, είναι πολύ πιθανό, κατά τό χρόνο της πιστώσεως, νά μήν έχουν άνοιχθεί άκόμη όρισμένοι είδικοί λογαριασμοί, όπως ο λογαριασμός «'Αποσβέσεις» κ.ά., γιά τό λόγο ότι, τά έξοδα αυτά, δέν έχουν άκόμη πληρωθεί ή λογισθεί.

'Ως είδικοί όμως λογαριασμοί, περιληπτικού λογαριασμού του ένεργητικού, δέν είναι δυνατόν νά άνοίξουν μέ πίστωση.

Γι' αυτό ο λογαριασμός Γ.Β.Ε. λειτουργεί ως περιληπτικός λογαριασμός γιά την παρακολούθηση των πραγματοποιούμενων μόνον Γ.Β.Ε. συνολικά. 'Αναλύεται δέ σέ είδικούς γιά την παρακολούθηση των κατά είδος (πραγματοποιούμενων) Γενικών Βιομηχανικών 'Εξόδων.

Μέ τά προϋπολογισμένα Γ.Β.Ε., άντί νά πιστωθεί ο λογαριασμός Γ.Β.Ε., πιστώνεται (μέ χρέωση του λογαριασμού Παραγωγή) λογαριασμός αντίθετος του Γ.Β.Ε., ο «Γ.Β.Ε. Καταλογισθέντα», δηλαδή, πού λειτουργεί ως άπλός λογισμός. (Δέν αναλύεται σέ είδικούς). 'Ετσι ένώ στή χρέωση του λογαριασμού Γ.Β.Ε. καταχωρούνται, από τίς λογιστικές (συγκεντρωτικές) έγγραφές πραγματοποιηθέντα ποσά, στην πίστωση του αντίθετου μέ αυτόν καταχωρούνται ποσά καταλογισθέντα ή κατά έκτίμηση (υπολογισμένα μέ προκαθορισμένο συντελεστή). Είναι φυσικό λοιπόν τά δύο αυτά σύνολα, ή χρέωση του κύριου λογαριασμού καί ή πίστωση του αντίθετου, νά μη συμφωνούν.

Γιά νά προσδιορισθεί ή διαφορά στό τέλος της οικονομικής χρήσεως, ο λογαριασμός «Γενικά Βιομηχανικά 'Εξοδα Καταλογισθέντα» χρεώνεται μέ τό συνολικό ποσό της χρέωσης του λογαριασμού «Γενικά Βιομηχανικά 'Εξοδα», μέ πίστωση του δεύτερου, πού ύστερα από την έγγραφή αυτή κλείνει, ένώ παράλληλα κλείνουν καί οι είδικοί λογαριασμοί του, πιστούμενοι μέ τά σύνολα των χρεώσεώς τους. "Αν σύμφωνα μέ βασική λογιστική άρχή, ο αντίθετος λογαριασμός «Γ.Β.Ε. Καταλογισθέντα» μεταφέρονταν στον κύριο λογαριασμό Γ.Β.Ε., δέν θά ήταν δυνατόν νά καθορισθεί τό ποσό των καταλογισθέντων μέ τό όποιο θά έπρεπε νά πιστωθεί κάθε ένας από τούς είδικούς του κύριου λογαριασμού.

'Υστερα από τή χρεωπίστωση αυτή, τρεις περιπτώσεις είναι δυνατός.

- 'Ο λογαριασμός «Γ.Β.Ε. Καταλογισθέντα» νά έξισωθεί (πράγμα σχεδόν άπίθανο). Αυτό σημαίνει ότι ο υπολογισμός του προκαθορισμένου συντελεστή έγινε μέ τόση άκρίβεια, ώστε νά ένσωματωθούν στό κόστος των προϊόντων τόσα Γ.Β.Ε. όσα καί τά πραγματοποιηθέντα κατά την περίοδο.
- 'Ο λογαριασμός «Γ.Β.Ε. Καταλογισθέντα» νά εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο. Τό υπόλοιπο αυτό θά δείχνει ότι τά καταλογισθέντα, στό κόστος των προϊόντων Γ.Β.Ε., είναι μεγαλύτερα από τά πραγματοποιηθέντα κατά τό ποσό αυτό ή άλλοιώς **τήν υπερέκλυση** του κόστους της περιόδου.
- 'Αντίθετα, άν ο λογαριασμός εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο, αυτό σημαίνει ότι τά πραγματοποιηθέντα Γ.Β.Ε. είναι μεγαλύτερα από τά καταλογισθέντα στό κόστος ή άλλοιώς την **υποκάλυψη** του κόστους (έξόδων) της περιόδου.

'Η διαφορά αυτή του κόστους μεταφέρεται στό λογαριασμό **υπέρ - υποκάλυψη**

κόστους, όποτε ό λογαριασμός «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα Καταλογισθέντα» κλείνει.

Άνεξάρτητα άν πρόκειται γιά ύπερκαλύψη ή ύποκαλύψη κόστους, ή διαφορά αύτή αναλύεται καί λαμβάνεται ύπόψη κατά τίς προεκτιμήσεις τών μεγεθών από τή σχέση τών όποιων θά προκύψει ό (προκαθορισμένος) συντελεστής τής επόμενης περιόδου.

Οί λογιστικοί χειρισμοί τής ύπερ - ύποκαλύψεως:

- Άν είναι σχετικά μικρή, μεταφέρεται στό λογαριασμό «Άποτελέσματα Έκ- μεταλλεύσεως».
- Άν είναι σχετικά μεγάλη, μοιράζεται στους λογαριασμούς «Κόστος Παραγω- γής Πωληθέντων Έτοιμών Προϊόντων», «Έτοιμα Προϊόντα» (μένοντα πε- ριόδου) καί «Ήμικατεργασμένα» ή «Παραγωγή» αναλογικά.

Παράδειγμα.

Στή βιομηχανική επιχείρηση «Α» ή ένσωμάτωση τών Γ.Β.Ε. στό κόστος τών προϊόντων γίνεται μέ προκαθορισμένο συντελεστή.

Ό συντελεστής προκαθορίσθηκε μέ βάση τά εξής στοιχεία:

- Προϋπολογισμένα έτήσια Γ.Β.Ε. 904.500 δρχ.
- Προϋπολογισμένες ώρες άμέσου εργασίας έτους 6.700

Στό τέλος τής χρήσεως οι λογαριασμοί «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα» καί «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα Καταλογισθέντα» εμφανίζονται όπως παρακάτω:

Γεν. Βιομ. Έξοδα	Γενικά Β.Ε. Καταλογισθέντα
934.560	904.500

Ζητούνται.

- Οί λογιστικές έγγραφές τακτοποιήσεως τών λογαριασμών καί ή εμφάνιση τής (διαφορής ύπερ - ύποκαλύψεως κόστους).
- Ή λογιστική τακτοποίηση τής ύπερ - ύποκαλύψεως κόστους.

Συμπληρωματικά στοιχεία.

Κόστος παραγωγής έτοιμων πωληθέντων περιόδου 3.000.000 δρχ. Άπόθεμα έτοιμων τέλους περιόδου 2.000.000 δρχ., άπόθεμα ήμικατεργασμένων τέλους περιόδου 1.000.000 δρχ. Άρχικά άποθέματα (έτοιμα καί ήμικατεργασμένα περιό- δου) 0.

Λύση.

$$\text{Προκαθ. Συντελεστής} = \frac{904.500}{6.700} = 135 \text{ δραχ. κατά ώρα άμέσου εργασίας}$$

$$\text{Πραγματοποιηθείσες ώρες } 6.700 \times 135 = 904.500$$

Έγγραφές.

Γενικά Βιομηχ. Έξοδα Καταλογισθέντα	934.560	
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα		934.560
Μεταφορά		
Υποκάλυψη κόστους		
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα Καταλογισθέντα	30.060	
Συνολική υποκάλυψη περιόδου		30.060

Λογιστική τακτοποίηση υποκαλύψεως κόστους.**α) Τρόπος.**

Αποτελέσματα χρήσεως	30.060	
Υποκάλυψη κόστους		30.060

β) Τρόπος.

Κόστος παραγ. έτοιμων πωληθέντων	15.030	
Έτοιμα προϊόντα	10.020	
Ημικατεργασμένα	5.010	
Υποκάλυψη κόστους		30.060

Γεν. Βιομ. Έξοδα	Γεν. Βιομ. Έξοδα Καταλογισθέντα	Υποκάλυψη κόστους
934.560	934.560	
	904.500	30.060
	30.060	30.060

Ημικατεργασμένα (Παραγωγή)	Έτοιμα προϊόντα	Κόστος παραγ. έτοιμων πωληθέντων
6.000.000	5.000.000	3.000.000
5.010	10.020	15.030

Σημείωση.

α) "Αν διαιρέσουμε τό ποσό τῶν καταλογισθέντων Γ.Β.Ε. 904.500 μέ τήν κατά ὥρα ἐπιβάρυνση 135 ὀρχ., θά ἔχομε ὡς πηλίκον $904.500:135 = 6.700$ ὥρες.

Αὐτό σημαίνει ὅτι ἡ ὑποκάλυψη τοῦ κόστους ὀφείλεται μόνο σέ ἐσφαλμένη προϋπολογιστική ἐκτίμηση τῶν ἐξόδων καί ὄχι σέ ἐσφαλμένη ἐκτίμηση τῶν προϋπολογισθέντων ὠρῶν ἀμέσου ἐργασίας.

β) Ἡ διανομή μεταξύ κόστους παραγωγῆς πωληθέντων, κόστους παραγωγῆς μενόντων ἐτοιμῶν καί κόστους παραγωγῆς ἡμικατεργασμένων, ἔγινε ἀνάλογα μέ τίς ἀξίες 3.000.000, 2.000.000, 1.000.000 ἀντίστοιχα ἢ τοὺς ἀριθμούς 3:2:1. Διηλαδῇ:

$$\frac{30.060 \times 3}{6} = 5.010 \times 3 = 15.030$$

$$- \frac{30.060 \times 2}{6} = 5.010 \times 2 = 10.020$$

$$- \frac{30.060 \times 1}{6} = 5.010 \times 1 = 5.010$$

30.060

8.6 Άσκησης.

1. Νά ταξινομηθούν τά παρακάτω είδη εξόδων σέ σταθερά καί μεταβλητά:

- Απόσβεση κτιρίων εργοστασίου
- Ασφάλιστρα πυρός κτιρίων εργοστασίου
- Βοηθητικά υλικά
- Έμμεσα εργατικά
- Έποπτεία
- Απόσβεση μηχανημάτων
- Φωτισμός εργοστασίου
- Θέρμανση τεχνικής υπηρεσίας
- Ασφάλιστρα μηχανημάτων
- Τηλεφωνικά - Τηλεγραφικά - ΤΕΛΕΞ
- Συντήρηση μηχανημάτων
- Μικροπρομήθειες εργοστασίου
- Συντήρηση κτιρίων εργοστασίου
- Άμοιβές νυκτοφυλάκων

2. Ἡ Ὑπηρεσία προϋπολογισμοῦ, προϋπολόγισε γιά τό ἐρχόμενο ἔτος μεταξύ τῶν ἄλλων καί τά ἑ-

ξῆς:	
— Γενικά Βιομηχανικά Ἔξοδα	3.000.000
— Κόστος ἀμέσων υλικῶν	4.500.000
— Κόστος ἀμέσων ἐργατικῶν	7.500.000
— Ὁρες ἀμέσου ἐργασίας	93.750
— Ὁρες ἐργασίας μηχανῶν	46.875

Ζητεῖται.

α) Νά προκαθορισθεῖ συντελεστής ἐνσωματώσεως Γ.Β.Ε. μέ βάση:

- Τό κόστος τῶν πρώτων υλῶν.
- Τό κόστος ἐργατικῶν.
- Τίς ὥρες ἀμέσου ἐργασίας.
- Τίς ὥρες ἀπασχολήσεως τῶν μηχανῶν.

β) Νά προϋπολογισθεῖ τό κόστος παραγωγῆς μιᾶς παραγγελίας γιά τήν παραγωγή τῆς ὁποίας θά χρειασθοῦν πρώτες ὕλες ἀξίας 80.000 δρχ., ἄμεσα ἡμερομίσθια 120.000 δρχ. καί 750 ὥρες μηχανικῆς ἐργασίας.

3. Λογιστικά δεδομένα περιόδου.

- Ἀρχικό ἀπόθεμα ἡμικατεργασμένων μηδέν
- Ἀρχικό ἀπόθεμα ἐτοιμῶν μηδέν
- Κατά τήν περίοδο παράχθηκαν ἑτοιμα προϊόντα κόστους παραγωγῆς 800.000 δρχ. πού πωλήθηκαν (ὅλα) ἀντί 1.150.000 δρχ.
- Κόστος τελικοῦ ἀποθέματος ἡμικατεργασμένων 40.000 δρχ.
- Ὁ λογαριασμός «Γ.Β.Ε. Καταλογισθέντα» παρουσίασε στό τέλος τῆς περιόδου πιστωτικό ὑπόλοιπο 48.000 δρχ.

Ζητεῖται.

- Νά καθορισθεῖ τί ἀκριβῶς εἶναι τό ὑπόλοιπο αὐτό.
- Ὁ λογιστικός του χειρισμός (καί κατά τούς δύο τρόπους).

4. Δίδονται τα παρακάτω στοιχεία μιάς χρήσεως που αφορούν τη βιομηχανική επιχείρηση «Μ».

	Αριθ. έργ.	Ώρες εργασίας	Κόστος άμ. έργ.	Γ. έξ. τμήματος
Βοηθητικό τμήμα Α	5	240		36.000
Βοηθητικό τμήμα Β	20	2.400		63.120
Βοηθητικό τμήμα Γ	23	2.280		131.600
Κύριο τμήμα Δ	16	2.400		42.390
Κύριο τμήμα Ε	9	1.600		89.700
Κύριο τμήμα Ζ	4	1.100	99.000	82.350
Κύριο τμήμα Η	9	2.500	200.000	148.170
Κύριο τμήμα Θ	9	640	44.800	100.770

Τό βοηθητικό τμήμα Α εξυπηρετεί όλα τα τμήματα ανάλογα προς τόν αριθμό των εργαζομένων.
Τό βοηθητικό τμήμα Β εξυπηρετεί όλα τα άλλα εκτός από τό Α ανάλογα προς τίς ώρες εργασίας.
Τό βοηθητικό τμήμα Γ εξυπηρετεί μόνο τά τμήματα Η καί Θ ανάλογα προς τό κόστος άμέσου έργασίας.

Ζητείται ή κατάρτιση του Φύλλου Έπιμερισμού.

5. 'Η ύπηρεσία προϋπολογισμού τής βιομηχανικής επιχείρησης «Α» προϋπολογίζει γιά τήν έρχόμενη χρήση τά έξής ποσά:

— Τά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	1.275.000
— Τό κόστος άμέσων υλικών	850.000
— Τό κόστος άμέσων ήμερομισθίων	750.000
— Τίς ώρες άμέσου εργασίας σέ	10.000

Ζητείται.

α) Νά προκαθορισθεί συντελεστής επιβαρύνσεως Γεν. Βιομ. Έξόδων μέ βάση τό κόστος των πρώτων υλών, τό κόστος των άμέσων ήμερομισθίων καί τίς ώρες άμέσου εργασίας.

β) Νά προϋπολογισθεί τό κόστος παραγωγής μιάς παραγγελίας αν υποθεθεί ότι θά χρειασθούν πρώτες ύλες 210.000 δρχ., άμεσα ήμερομίσθια 99.000 δρχ. καί ότι ή επιβάρυνση μέ Γ.Β.Ε. γίνεται μέ τό συντελεστή του κόστους των άμέσων ήμερομισθίων.

6. Λογιστικά δεδομένα περιόδου (έτους)

— Έσοδα πωλήσεων	1.950.000
— Παραγωγή 1/1	45.000
— Έτοιμα προϊόντα 1/1	204.000
— Υλικά 1/1	90.000
— Πραγματοποιηθέντα Γ.Β.Ε.	450.000
— Άμεσα έργατικά	300.000
— Έτοιμα προϊόντα 31/12	169.500
— Παραγωγή 31/12	69.000
— Καταλογισθέντα Γ.Β.Ε.	480.000
— Άγορές πρώτων υλών	630.000
— Απόθεμα πρώτων υλών 31/12	97.500
— Έξοδα πωλήσεων	240.000
— Έξοδα Διοικήσεως	150.000

Ζητείται.

Νά καταρτισθεί ή κατάσταση έκμεταλλεύσεως τής περιόδου, υποθέτοντας ότι ή ύπέρ ή ύποκάλυψη κόστους έπηρεάζει τό αποτέλεσμα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ

ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ

9.1 Γενικά.

Κοστολογική μέθοδο ή κοστολογικό σύστημα λέμε ένα σύνολο κανόνων (άρχων) διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας για τόν προσδιορισμό του συνολικού κόστους μιᾶς περιόδου καί του κατά μονάδα προϊόντος (έργου) κόστους.

Από τήν ἐκλογή κατάλληλου λογιστικοῦ συστήματος ἐξαρτᾶται ἡ συγκέντρωση ὅλων τῶν ἐξόδων παραγωγῆς τῆς περιόδου καί ὁ ἀκριβῆς ἐπιμερισμός τους στά ἐπί μέρους προϊόντα, καθώς ἐπίσης καί ἡ παροχή στή διοίκηση ἀξιοπίστων πληροφοριῶν, γιά τή λήψη ὀρθῶν ἀποφάσεων.

Μέσα ὅμως στά πλαίσια αὐτῆς τῆς ἐργασίας, δέν πρέπει νά παραβλέπεται ἡ σημασία τοῦ καθορισμοῦ τοῦ κόστους λειτουργίας τῶν ἐνδιαμέσων σταδίων, ἀπό τά ὁποῖα διέρχεται τό προϊόν, μέχρι τῆς ὁλοκληρώσεώς του, κυρίως ἀπό πλευρᾶς ἐλέγχου.

Ἄν αὐτός ὁ παράγοντας παραβλεφθεῖ θά ὁδηγηθοῦμε σέ σφαλικά συμπεράσματα, ἔξω ἀπό κάθε πραγματικότητα.

Πρόβλημα ἐκλογῆς κατάλληλης κοστολογικῆς μεθόδου ὑπάρχει ὄχι μόνο γιά τίς μεταποιητικές ἐπιχειρήσεις, ἀλλά γιά κάθε ἐμπορική, παροχῆς ὑπηρεσιῶν ἢ ἄλλη ἐπιχείρηση.

Ἡ ἐπινόηση καί ἐφαρμογή κατάλληλης λογιστικῆς μεθόδου ἐξαρτᾶται βασικά:

- Ἀπό τίς εἰδικές συνθήκες τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας.
- Ἀπό τό εἶδος τῶν πληροφοριῶν πού ἀπαιτοῦνται.
- Ἀπό τήν ὀργανωτική δομή τῆς ἐπιχειρήσεως.

Γιά νά εἶναι ἀποδοτική ἡ κοστολογική μέθοδος πρέπει νά ἔχει καί τά ἑξῆς χαρακτηριστικά:

- Νά εἶναι ἀπλή στή σύλληψή της.
- Νά εἶναι ἐναρμονισμένη στήν πραγματική ροή τῆς διεξαγόμενης παραγωγικῆς διαδικασίας.
- Νά διασφαλίζει ἐλεγχο σέ ὅλα τά στάδια τῆς παραγωγῆς καί ταχύτητα παρακολουθήσεως.
- Νά εἶναι οἰκονομική, δηλαδή νά μήν ἀπασχολεῖ πολυάριθμο προσωπικό.
- Νά προβλέπει τά κατάλληλα ἐντυπα, βιβλία, τούς κατάλληλους λογαριασμούς, καθώς καί κάθε στοιχεῖο χρήσιμο γιά τήν ἐπίτευξη τῶν σκοπῶν τῆς κοστολογήσεως.

9.2 Οἱ μέθοδοι.

Οἱ βασικές μέθοδοι κοστολογήσεως πού ἐφαρμόζονται μέ διάφορές παραλλα-

γές, ανάλογα μέ τή συγκεκριμένη περίπτωση, εἶναι οἱ ἑξῆς:

9.2.1 Μέθοδος κοστολογήσεως κατά μεμονωμένο ἔργο ἢ κατά ἐξειδικευμένο προϊόν.

Παράδειγμα.

Ἐνα μηχανουργεῖο πού παρακολουθεῖ ἰδιαίτερως τό κόστος τῶν παραγγελιῶν πού ἐκτελοῦνται αὐτῇ τῇ περίοδῳ.

- | | |
|--|-----------------------|
| — Νο 16 «Γερανογέφυρα» | Πελάτη Π ₁ |
| — Νο 17 «Σιλὸ σιτηρῶν» | Πελάτη Π ₂ |
| — Νο 18 «Ἀτέρμονας μεταφορέας ὑλικῶν» | Πελάτη Π ₃ |
| — Νο 19 «Κατασκευή ἀνυψωτικοῦ μηχανήματος» | Πελάτη Π ₄ |
| κλπ. | |

Ἐξειδικευμένη κατά προϊόν κοστολόγηση ἐφαρμόζουν κυρίως οἱ ἐπιχειρήσεις πού ἐργάζονται ἐπὶ παραγγελία, γιατί τὰ παραγόμενα προϊόντα εἶναι τελείως διαφορετικά μεταξύ τους, ἀφοῦ κάθε ἓνα ἀπ' αὐτά παράγεται σύμφωνα μέ τίς τεχνικές προδιαγραφές πού καθόρισε ὁ πελάτης κατά τήν ἀνάθεση τῆς παραγγελίας.

9.2.2 Μέθοδος κοστολογήσεως κατά παραγωγική διαδικασία, κατά τμήμα παραγωγῆς.

Ἡ μέθοδος αὐτῇ ἐφαρμόζεται κυρίως ἀπό τίς βιομηχανίες πού παράγουν κατά μάζες ὅμοια ἢ σχεδόν ὅμοια προϊόντα (μαζική παραγωγή).

Παραδείγματα βιομηχανιῶν αὐτῆς τῆς κατηγορίας εἶναι οἱ βιομηχανίες ὑφασμάτων, φαρμάκων, ζαχαρέως, ἐλαστικῶν, τσιμέντων κλπ.

Σύμφωνα μέ τή μέθοδο αὐτῇ τὰ ἔξοδα παραγωγῆς καταλογίζονται κατά στάδιο παραγωγῆς καί κατά χρονική περίοδο.

Τό κόστος τῆς μονάδας προϊόντος κατά στάδιο ἐπεξεργασίας, προσδιορίζεται ἀπό τή διαίρεση τοῦ συνολικοῦ κόστους τοῦ σταδίου μέ τήν ποσότητα (ἀριθμό) τῶν μονάδων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ

ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

10.1 Ἡ ἔννοια τοῦ κόστους κατά παραγγελία (κατά ἔργο).

Μία μεγάλη κατηγορία ἐπιχειρήσεων ἔχει ὡς ἀντικείμενο παραγωγῆς τὴν ἐκτέλεση διαφόρων εἰδικῶν παραγγελιῶν, πού τοὺς ἀναθέτουν οἱ πελάτες τους.

Κάθε μία ἀπὸ τίς παραγγελίες λέγεται «εἰδική», γιατί συγκεντρώνει τὰ ἐξῆς χαρακτηριστικά:

α) Εἶναι περιορισμένη ὡς πρὸς τὴν ποσότητα τοῦ προϊόντος. Π.χ. ἡ κατασκευὴ ἀνυψωτικοῦ μηχανήματος ἀπὸ μηχανουργικὴ ἐπιχείρηση ἢ μιᾶς ἐπιπλώσεως *Style anglais* ἀπὸ μιᾶ ἐπιπλοποιία, ἡ κατασκευὴ ἑνὸς κτιριακοῦ συγκροτήματος ἢ μιᾶς πολυκατοικίας ἀπὸ μιᾶ οἰκοδομικὴ ἐπιχείρηση, ἡ κατασκευὴ δέκα τροχόσπιτων ἀπὸ μιᾶ ἐπιχείρηση πού κατασκευάζει τροχόσπιτα κλπ.

β) Κάθε παραγγελία εἶναι τελείως διαφορετικὴ ἀπὸ ὅλες τίς ἄλλες, ἀφοῦ κάθε μιᾶ ἐκτελεῖται σύμφωνα μὲ τίς ἐπιθυμίες καὶ τίς τεχνικὲς προδιαγραφές πού ὁ κάθε πελάτης καθόρισε.

Παράδειγμα.

Στὰ ναυπηγεῖα, τὸ κότερο τοῦ Π.Κ. εἶναι τελείως διαφορετικὸ ἀπὸ τὸ κότερο τοῦ Π.Λ. καὶ περισσότερο διαφορετικὸ ἀπὸ τὸ ψαράδικο σκάφος τοῦ Π.Μ.

γ) Ἡ χρονικὴ διάρκεια ἐκτελέσεως τῶν διαφόρων παραγγελιῶν διαφέρει.

δ) Ἡ τιμὴ πωλήσεως κάθε παραγγελίας εἶναι δυνατόν νὰ συσχετίζεται μὲ τὸ κόστος της γιὰ τὸν προσδιορισμὸ τοῦ μικτοῦ ἀποτελέσματος.

Γιὰ τοὺς λόγους αὐτοὺς κάθε μιᾶ παραγγελία χαρακτηρίζεται ὡς εἰδική, ὡς εἰδικὴ ἐργασία, ὡς εἰδικὸ προϊόν καὶ ἐκτελεῖται μὲ βάση προκαθορισμένο πρόγραμμα παραγωγῆς.

Ἐκεῖνο πού ἔχει μεγάλη σημασία ἀπὸ τὴν κοστολογικὴ σκοπιά καὶ πρέπει νὰ γίνῃ πλήρως κατανοητό, εἶναι ὅτι κάθε παραγγελία (ἔργο), ἀποτελεῖ, ὄχι μόνο τὴ μονάδα μετρήσεως τῆς παραγωγῆς τῶν ἐπιχειρήσεων αὐτοῦ τοῦ τύπου, ἀλλὰ καὶ τὴ μονάδα κοστολογήσεως. Δηλαδή τὰ ἔξοδα τῆς παραγωγῆς (πρῶτες ὕλες, ἄμεσα ἡμερομίσθια, Γ.Β.Ε.), διακρίνονται κατὰ ἔργο, κατὰ εἰδικὴ παραγγελία, σύμφωνα μὲ τὴ «μέθοδο κοστολογήσεως κατὰ μεμονωμένο ἔργο» ἢ ἄλλοιῶς «κατὰ ἐξειδικευμένο προϊόν «κατὰ κατασκευή».

Ὅταν προσδιορισθεῖ τὸ κόστος παραγωγῆς κάθε παραγγελίας, εἶναι εὐκολο νὰ προσδιορισθεῖ καὶ τὸ μικτό, ἀπὸ κάθε παραγγελία ἀποτέλεσμα, ἀφοῦ καὶ ἡ τιμὴ πωλήσεώς της εἶναι γνωστὴ ἀπὸ τὸ βιβλίο παραγγελιῶν.

Ἡ μέθοδος κοστολογήσεως κατὰ ἔργο ἐφαρμόζεται ἀπὸ ἐπιχειρήσεις ἐξειδι-

κευμένης παραγωγής, όπως είναι οι μηχανουργικές, οι τεχνικές, τα ναυπηγεία, τα έπιπλοιοιεία, τα τυπογραφεία κλπ.

10.2 Έξωτερικές και έσωτερικές παραγγελίες — Βιβλίο παραγγελιών.

Οι διάφορες παραγγελίες που έκτελούνται από μιά έργαζόμενη κατά παραγγελία επιχείρηση, διακρίνονται σέ:

- *Έξωτερικές* καί
- *έσωτερικές.*

Οι έξωτερικές παραγγελίες είναι οι παραγγελίες των πελατών που έκτελούνται σύμφωνα μέ τις έπιθυμίες τους καί όσον άφορά τήν ποσότητα καί όσον άφορά τις τεχνικές προδιαγραφές.

Άν μιά έξωτερική παραγγελία περιλαμβάνει μιά μεγάλη ποσότητα άντικειμένων, τότε είναι δυνατόν γιά λόγους τεχνικούς, νά μοιρασθεί από τόν ύπεύθυνο τής παραγωγής σέ περισσότερες έντολές παραγωγής.

Παράδειγμα.

Μιά παραγγελία γιά τήν κατασκευή 20 τροχόσπιτων μπορεί νά μοιρασθεί σέ δύο έντολές παραγωγής. Μιά γιά τά 12 τροχόσπιτα των 2 δωματίων καί μιά γιά τά 8 του ένός ή άν τά τροχόσπιτα είναι ίδια, σέ δύο έντολές των 10 τεμαχίων. Άντίθετα, άν συμπέσει δυο παραγγελίες νά είναι άπόλυτα όμοιες, είναι δυνατόν νά συμπεριληφθούν στην ίδια έντολή παραγωγής.

Οι *έσωτερικές παραγγελίες* αποφασίζονται από τή διοίκηση καί άποβλέπουν στην κάλυψη άναγκών τής ίδιας τής επιχειρήσεως.

Παραδείγματα.

α) Μηχανουργική επιχείρηση κατασκευάζει μιά πρέσσα καί έναν τόρνο μέ προορισμό νά εξυπηρετήσουν τήν ίδια τήν επιχείρηση (ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία).

β) Έπιχείρηση που έχει ως άντικείμενο τήν παραγωγή, έμπορία καί τοποθέτηση «παρκέ» αποφασίζει γιά λόγους διαφημίσσεως τήν άντικατάσταση των μωσαϊκών δαπέδων του όρόφου «Γραφεία» μέ παρκέ καί τήν επένδυση των τοίχων του ίδιου όρόφου μέ ειδικό ξύλο που ή ίδια κατ' άποκλειστικότητα εισάγει. Όλη αύτή ή κατασκευή, γιά τήν εκτέλεση τής όποίας διαβιβάσθηκε σχετική έντολή στίς άρμόδιες τεχνικές υπηρεσίες, είναι μιά έσωτερική παραγγελία.

Μιά έσωτερική παραγγελία μπορεί νά άποβλέπει άκόμη στην παραγωγή τυποποιημένων άντικειμένων γιά τή δημιουργία άποθέματος, που όπως προβλέπεται, θά πωληθεί όρισμένη έποχή.

10.2.1 Βιβλίο παραγγελιών.

Κάθε παραγγελία, έξωτερική ή έσωτερική, καταχωρείται από τήν επιχείρηση σέ κατάλληλα γραμμογραφημένο βιβλίο που ονομάζεται *βιβλίο παραγγελιών*.

Κατά τήν καταχώρησή της ή παραγγελία παίρνει έναν αριθμό, συνήθως τόν αριθμό σειράς καταχωρήσεως που άναφέρεται σέ όλα τά σχετικά μέ τήν παραγγελία έντυπα (δελτία εξαγωγής ύλικών, δελτία ένασχολήσεως έργατών, φύλλο κό-

στους κλπ.) μέχρις ότου, τό άκτικείμενό της παραδοθεΐ στόν πελάτη.

Στήν Ίδια σελίδα τοϋ βιβλίου, πού καταχωρήθηκε ή παραγγελία, έκτός από τό χαρακτηριστικό της αριθμό καταχωροϋνται:

- Τά στοιχεΐα τοϋ πελάτη (όνοματεπώνυμο, διεϋθυνση, αριθμός τηλεφώνου κλπ.).
- Τό άντικείμενο τής παραγγελίας, τό είδος δηλαδή πού περιγράφεται, μέ κάθε λεπτομέρεια.
- Οί τεχνικές προδιαγραφές της.
- Ό χρόνος παραδόσεως.
- Ό χρόνος έναρξεως εκτελέσεώς της.
- Τό συμφωνηθέν τίμημα καί ό τρόπος έξοφλήσεως.
- Οί προκαταβολές, οί έγγυήσεις καί κάθε άλλο στοιχείο πού κρίνεται απαραί- τητο.

Μέ βάση τό βιβλίο παραγγελιών θά έκδοθεΐ από τόν υπεύθυνο τής παραγωγής ή **έντολή παραγωγής** πρós τίς τεχνικές ύπηρεσίες, πού θά περιλαμβάνει όλα τά ά- παραίτητα στοιχεΐα γιά τόν τεχνικό προγραμματισμό της καί γιά τόν προγραμματι- σμό τοϋ έφοδιασμοϋ τών καταλλήλων υλικών.

Γιά τόν έφοδιασμό τών υλικών θά μεριμνήσει, φυσικά, ύστερα από σχετική έ- νέργεια, ή ύπηρεσία προμηθειών, ώστε νά εξασφαλισθοϋν τά άπαιτούμενα καί κα- τάλληλα υλικά στό χρόνο πού θά χρειασθοϋν.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Α

ΕΝΤΟΛΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			
ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ		Αριθμός έντολης	
Πρós τό Τμήμα		No	
Υπεϋθυνος		Ημερομ. έναρξεως	
			
		Ημερομ. περατώσεως	
			
		Ημερομ. παραδόσεως	
			
Τεμάχια	Περιγραφή	Τεχνικό σχέδιο	Παρατηρήσεις
Παρελήφθη τήν Υπογραφή			

10.2.2 Η έντολή παραγωγής.

Η έναρξη εκτέλεσής κάθε παραγγελίας από την τεχνική υπηρεσία, προϋποθέτει την έκδοση έντολής παραγωγής.

Η έντολή αυτή εκδίδεται από τον υπεύθυνο της παραγωγής και περιλαμβάνει:

- Το είδος της παραγγελίας.
- Τόν αριθμό των μονάδων (ποσότητα).
- Τις τεχνικές προδιαγραφές.
- Το είδος των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν για να αρχίσει η διαδικασία εξαγωγής υλικών από την αποθήκη (σύνταξη δελτίου εξαγωγής).
- Την ημερομηνία έναρξης.
- Την ημερομηνία που πρέπει να έχει περατωθεί.
- Τα τεχνικά σχέδια (καρφιτσωμένα), αν υπάρχουν, και κάθε άλλο απαραίτητο στοιχείο.

Έτσι διασφαλίζεται μία συνεχής ομαλή ροή στην παραγωγή.

10.3 Η λογιστική διαδικασία ένσωματώσεως του κόστους στα έργα.

10.3.1 Ο λογαριασμός «Παραγγελίες υπό Έκτέλεση».

Τα προβλήματα που τίθενται κατά τη μέθοδο κόστους έργου ή ειδικής παραγγελίας είναι ο **προσδιορισμός του συνολικού κόστους** (όλων των παραγγελιών) κατά μία περίοδο και ο **προσδιορισμός του κόστους κάθε παραγγελίας** (κάθε έργου), που όπως αναφέρεται στα προηγούμενα, αποτελεί και τη μονάδα κοστολόγησης.

Για τον προσδιορισμό του συνολικού κόστους προβλέπεται από το λογιστικό σχέδιο ή λειτουργία του λογαριασμού «Παραγγελίες υπό Έκτέλεση».

Πρόκειται για το γνωστό λογαριασμό «Παραγωγή», μέ άλλο, καταλληλότερο για τη περίπτωση αυτή τίτλο. Ο λογαριασμός «Παραγγελίες υπό Έκτέλεση» λειτουργεί ως περιληπτικός λογαριασμός αναλυόμενος σε τόσους ειδικούς όσες και οι παραγγελίες (ένα για κάθε παραγγελία - για κάθε έργο).

Όλα τα έξοδα της παραγωγής της περιόδου χρεώνονται σ' αυτόν το λογαριασμό.

Αναλυτικότερα ο λογαριασμός «Παραγγελίες υπό Έκτέλεση» λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται.

- Μέ το υπόλοιπο της προηγούμενης περιόδου (κόστος παραγωγής ήμικατεργασμένων).
- Μέ το κόστος παραγωγής αυτής της περιόδου, δηλαδή:
- Μέ την τιμή κτήσεως των πρώτων υλών που αναλώθηκαν κατά την περίοδο, με πίστωση του λογαριασμού «Πρώτες Ύλες» ή «Υλικά».
- Μέ το σύνολο των άμεσων ημερομισθίων της περιόδου με πίστωση του λογαριασμού «Άμεσα Ήμερομίσθια».
- Μέ τα έξοδα που χρειάστηκαν να δαπανηθούν για μία ή περισσότερες παραγγελίες, όπως μέ τα έξοδα ενός ειδικού καλουπιού ή εξαρτήματος με πίστωση του λογαριασμού «Ταμείο» ή του λογαριασμού «Διάφορες Πιστώσεις».
- Μέ τα Γ.Β. Έξοδα της περιόδου αυτής.

Τό σύνολο τῆς χρεώσεως τοῦ λογαριασμοῦ στό τέλος τῆς περιόδου, χωρίς ὅμως τό ὑπόλοιπο τῆς προηγούμενης, φανερώνει τό κόστος παραγωγῆς αὐτῆς τῆς περιόδου.

Πιστώνεται.

- Μέ τό κόστος παραγωγῆς τῶν ἐτοιμῶν ἔργων, δηλαδή τῶν παραγγελιῶν πού ἐτοιμάσθηκαν μέσα στήν περίοδο μέ χρέωση τοῦ λογαριασμοῦ «Ἑτοιμα Προϊόντα».
- Μέ τήν ἀξία τῶν ὑπολειμμάτων τῶν πρώτων ὑλῶν ἐφ’ ὅσον βέβαια κρίθηκαν ἐπαναχρησιμοποιήσιμα.

Τό ὑπόλοιπο τοῦ λογαριασμοῦ στό τέλος τῆς περιόδου ἐμφανίζει τό κόστος παραγωγῆς τῶν παραγγελιῶν (ἔργων) πού δέν περατώθηκαν κατά τήν περίοδο αὐτή καί πού ἡ ἐπεξεργασία τους θά συνεχισθεῖ τήν ἐπόμενη περίοδο (κόστος παραγωγῆς ἡμικατεργασμένων στό τέλος τῆς περιόδου).

Ὅσο γιά τόν προσδιορισμό τοῦ κατά παραγγελία (κατά ἔργο) κόστους, αὐτό θά προκύψει ἀπό τοὺς εἰδικούς λογαριασμούς τοῦ λογαριασμοῦ «Παραγγελίες ὑπό Ἐκτέλεση», πού στήν περίπτωση αὐτή λέγονται «Καρτέλες Κόστους» ἢ «Φύλλα Κόστους».

Εἶναι ἐνδεχόμενο σέ μιά ἐπιχείρηση νά λειτουργοῦν περισσότερα μέρηματα παραγωγῆς, ἀνεξάρτητα μεταξύ τους καί μέ τελείως διαφορετικό ἀντικείμενο.

Αὐτό γίνεται γιά τήν καλύτερη ἐκμετάλλευση τῆς ἀγορᾶς καί τήν ἀπασχόληση τοῦ παραγωγικοῦ δυναμικοῦ μέ τόν καλύτερο τρόπο.

Παράδειγμα.

Μιά ἐπιχείρηση διαθέτει τά μέρηματα:

- Ξύλινα ἔπιπλα.
- Μεταλλικά ἔπιπλα.

Εἶναι φανερό πώς στήν περίπτωση αὐτή πρέπει νά λειτουργήσουν δύο λογαριασμοί «Παραγγελίες ὑπό Ἐκτέλεση» κάθε ἓνας μέ τό δικό του εἰδικό καθολικό.

Ὁ λογαριασμός «Παραγγελίες ὑπό Ἐκτέλεση» εἶναι δυνατόν νά λειτουργήσει ἀναπτυγμένος σέ στήλες, ἔτσι, ὥστε νά προκύπτει εὐκόλα τό κόστος τῶν πρώτων ὑλῶν, τῶν ἀμέσων ἡμερομισθίων καί τῶν Γ.Β.Ε. τῆς περιόδου.

Αὐτό ἐξυπηρετεῖ στήν περίπτωση πού ὁ λογαριασμός χρεώνεται καθημερινά (π.χ. μέ κάθε δελτίο ἐξαγωγῆς) καί ὄχι περιοδικά μέ στοιχεῖα συγκεντρωτικά.

10.3.2 Τά φύλλα κόστους.

Ἡ γνώση τοῦ κόστους κάθε παραγγελίας (κάθε ἔργου), ἀνεξάρτητα ἀπό τό ἂν ἔχει τελειώσει ἢ βρίσκεται ἀκόμη ὑπό ἐκτέλεση, γιά μιά ὁποιαδήποτε ἡμερομηνία, ἀποτελεῖ, ὅπως ἀναφέρθηκε, πρωταρχικό σκοπό γιά τίς ἐπιχειρήσεις πού ἐργάζονται μέ παραγγελίες.

Τό κόστος τῶν ἐπὶ μέρους παραγγελιῶν προκύπτει ἀπό τοὺς εἰδικούς λογαριασμούς τοῦ περιληπτικοῦ «Παραγγελίες ὑπό Ἐκτέλεση» ἢ ὅπως λέγονται, λόγω τῆς εἰδικῆς γραμμογραφησεῶς τους, ἀπό τά **Φύλλα Κόστους**.

Γιά κάθε παραγγελία ἀνοίγεται ἓνα φύλλο κόστους γραμμογραφημένο ἔτσι, ὥστε νά καταχωρηθοῦν σ’ αὐτό ἀναλυτικά τό κόστος τῶν ὑλικῶν τῶν ἀμέσων ἡμερομισθίων πού ἀναλώθηκαν γιά τήν παραγγελία καθὼς καί ἡ ἀναλογία τῶν Γ.Β.Ε. μέ τήν ὁποία βαρύνεται.

Ἐπειδὴ, ὅπως εἶναι φυσικό, ἐκτελοῦνται ταυτόχρονα πολλές παραγγελίες, σέ κάθε φύλλο κόστους γράφεται ὁ ἀριθμός (τό διακριτικό) τῆς παραγγελίας, ὅπως προκύπτει ἀπὸ τὸ βιβλίον παραγγελιών.

Αὐτὸς ὁ ἀριθμὸς σημειώνεται τόσο στὰ δελτία ἐξαγωγῆς ὑλικῶν ὅσο καὶ στὰ ἀτομικά δελτία ἀπασχολήσεως τῶν ἀμέσων ἐργατῶν ὥστε νὰ εἶναι δυνατὴ ἡ ἐξειδίκευση τῶν ὑλικῶν καὶ τῶν ἀμέσων ἐργατικῶν κατὰ παραγγελία. Ὁ διακριτικὸς ἀριθμὸς τῆς παραγγελίας ἀναπαράγεται σέ ὅλες τὶς σχετικές μέ τὰ ἔργα ἀνακεφαλαιωτικές καταστάσεις, ὥστε νὰ διευκολύνεται ἡ διαδικασία τῆς κοστολογήσεως καὶ ἡ συγκέντρωση στοιχείων.

ΦΥΛΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ

ΜΗΧΑΝΟΥΡΓΙΚΗ ΑΕ ΕΛΕΥΣΙΝΑ - Ρόδων 3 Τηλέφ.				No. Παραγγ. 1008	
Εἶδος: Σιλό σιτηρῶν Τεμάχια 1 Πελάτης Ἀλευρόμυλος Δήμητρα Ὁδός ἀρ. Καλαμάτα Ἡμερομηνία παραγγελίας Ἡμερομηνία παραδόσεως				Ἡμερομ. ἐνάρξ. κατασ.	
Κόστος πρώτων ὑλῶν		Κόστος ἀμέσων ἐργατικῶν		Γεν. Βιομ. Ἐξοδα	
Ἡμερομ.	Ποσό	Ἡμερομ.	Ποσό	Ἡμερομ.	Ποσό
4/3	35.000	4/3	8.000	20/3	30.000
		10/3	14.000		
13/3	20.000	15/3	10.000		
15/3	5.000	20/3	18.000		
Σύνολο	60.000	Σύνολο	50.000	Σύνολο	30.000
Ἀνακεφαλαίωση					
Τιμὴ πωλήσεως				175.000	
Κόστος παραγωγῆς					
Ἀμεσα ὑλικά				60.000	
Ἀμεσα ἐργατικά				50.000	
Γενικά Βιομ. Ἐξοδα				30.000	
				<u>140.000</u>	
Μικτὸ κέρδος				35.000	

ΦΥΛΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΠΙΠΛΟΠΟΙΪΑ Α.Ε. Παπαφλέσσα 9 - ΠΕΡΙΣΤΕΡΙ				No. Παραγγ. 1009		
ΟΝΟΜ. ΠΕΛΑΤΗ'				'Ημερ. έναρξ.		
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ: Σαλόνι τύπου				'Ημερ. περατώσεως		
Τεμάχια 8						
'Ημερομ. παραγγελίας						
'Ημερομ. παραδόσεως						
Πρώτες ύλες						
'Ημερ.	Τμήμα	Δ. Έξ.	Περιγρ. υλικού	Ποσότητα	Τ.Μ.	'Αξία
6/8	Μηχαν.	538	Καρυδιά	0,2 μ ³	25.000	5.000
6/8	Μηχαν.	538	Λευκή ξυλεία	0,1 μ ³	10.000	1.000
25/8	Ταπετσαρ.	721	Ύφασμα - Στόφ	15 μ.μ	600	9.000
						15.000
Άμεσα ημερομίσθια						
'Ημερ.	Τμήμα	Καταστ.	Περιγραφή	Ώρες	'Ωρομ.	Σύνολο
6/8	Μηχαν.	5-11/8	Διαμορφ.	35	80	2.800
15 - 20/8	Συναρμ.	15-21/8	Συναρμολογ.	50	110	5.500
22/8		22-27/8	Σκάλισμα	12	120	1.440
23/8	Ταπετσ.	22-27/8	Ταπετσάρισμα	17	100	1.700
						11.440
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα						
'Ημερ.	Τμήμα	Συντελεστής επίβ.		Βασ. ύπολογ.	%	'Αξία
7/8	Μηχαν.	60% ε/άν. πρ. ύλων		5.000	60%	3.000
20/8	Συναρμ.	40 δρχ. κατά ώρα άμ. έργ.		50	40%	2.000
24/8	Ταπετσαρ.	15 δρχ. κατά ώρα άμ. έργ.		17	15%	225
						5.225
Ανακεφαλαίωση						
Τιμή πωλήσεως						55.000
Κόστος πρώτων ύλων				15.000		
Κόστος άμέσων έργατ.				11.440		
Γεν. Βιομ. Έξ.				5.525		
Μικτό κέρδος						31.965
						23.035

"Αν οι παραγγελίες έκτελούνται σέ περισσότερα παραγωγικά τμήματα είναι σκόπιμο τό φύλλο κόστους νά είναι έτσι γραμμογραφημένο ώστε νά προκύπτει τό κόστος των υλικών των άμέσων ημερομισθίων καί τό Γενικό κόστος πού πραγματοποιήθηκε σέ κάθε παραγωγικό τμήμα.

10.3.3 Τό κόστος των άμέσων υλικών.

Γιά τήν κατά παραγγελία εξειδίκευση τών άμέσων υλικών (πρώτων ύλων) πρέπει απαραίτητα νά αναγράφεται πάνω στό δελτίο εξαγωγής ο άριθμός τής παραγγελίας γιά τήν όποία προορίζονται τά εξαγόμενα από τήν άποθήκη άμεσα υλικά. Άπό τά δελτία εξαγωγής, μέ βάση τόν άριθμό τής παραγγελίας, ενημερώνεται ή στήλη «Άνάλωση Πρώτων Ύλων» του «Φύλλου Κόστους», πού, όπως έχει αναφερθεί, δημιουργήθηκε γιά τόν προσδιορισμό του κόστους τής παραγγελίας αυτής τής όποιας μάλιστα ο άριθμός αναγράφεται στό επάνω δεξιά μέρος του φύλλου.

Τά δελτία εξαγωγής άθροίζονται καί τό άθροισμά τους καταχωρείται καί στόν περιληπτικό λογαριασμό «Παραγγελίες υπό Έκτέλεση».

Όταν ή κίνηση τών εξαγωγών είναι μεγάλη καί λειτουργεί Άναλυτικό Ήμερολόγιο εξαγωγών ή πίο πάνω εργασία γίνεται μέ τήν εξής σειρά:

- Τά δελτία εξαγωγής ταξινομούνται κατά έργο καί καταχωρούνται ανά - όρισμένα χρονικά διαστήματα σε μία συγκεντρωτική κατάσταση (Ύπόδειγμα 1) στην όποία προβλέπεται μία στήλη γιά κάθε παραγγελία.
- Τά άθροίσματα τών στηλών τής συγκεντρωτικής αυτής καταστάσεως, αφού συμφωνήσουν μέ τά δελτία καταχωρούνται στά οικεία φύλλα κόστους.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 1

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ								
ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΕΛΤΙΩΝ ΕΞΑΓΩΓΗΣ ΥΛΙΚΩΝ								
Περίοδος								
Άριθμ. Δ.Ε.Υ.	ΑΡΙΘΜΟΙ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ							ΠΟΣΟ Δ.Ε.Υ.
	1001	1002	1003	1004	1005	1006	1007	
1540	10.000	—	—	17.000	30.000	—	—	57.000
1541	—	—	—	—	—	200.000	—	200.000
1542	5.000	35.000	100.000	—	—	—	40.000	180.000
1545	—	—	—	8.000	—	—	—	8.000
1563	—	2 000	—	—	—	—	8.000	10.000
ΣΥΝ.	70.000	80.000	110.000	60.000	73.000	205.000	140.000	738.000

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ

ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ

738.000

ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ

738.000

Ανάλωση πρώτων υλών

Ός συγκεντρ. κατάσταση περιόδου

- Τά συνολικά ποσά των καταστάσεων ολόκληρης τής περιόδου, πού έχει καθορισθεί για τή συγκέντρωση των έγγραφων, άθροίζονται καί τό άθροισμα αυτό συμφωνεί μέ τό άθροισμα του Άναλ. Ήμερολογίου εξαγωγών.
- Τό άθροισμα του Άναλ. Ήμερ. εξαγωγών έγγράφεται στο συγκεντρωτικό Ήμερολόγιο. Από τήν έγγραφή αυτή ένημερώνεται, συγκεντρωτικά πλέον, ό περιληπτικός λογαριασμός «Παραγγελίες υπό Έκτέλεση».

10.3.4 Τό κόστος των άμέσων έργατικών.

Τό κόστος των άμέσων ήμερομισθίων έξειδικεύεται κατά παραγγελία ως εξής:
 Ο άρμόδιος για τήν καταγραφή των χρόνων σημειώνει καθημερινά πάνω στο άτομικό δελτίο άπασχολήσεως του έργαζόμενου τόν αριθμό τής παραγγελίας μέ τήν όποία άπασχολήθηκε.

Αν ό έργαζόμενος άπασχολήθηκε, στο διάστημα τής ίδιας μέρας μέ περισσότερες παραγγελίες, θά σημειωθούν πάνω στο άτομικό του φύλλο άπασχολήσεως οί αριθμοί των παραγγελιών αυτών καί ό χρόνος πού αναλώθηκε για κάθε μία.

Από τά άτομικά δελτία άπασχολήσεως (Υπόδειγμα 2) θά προκύψουν οί ώρες καί τό κόστος τής άμεσης έργασίας για κάθε παραγγελία. Η ένημέρωση των φύλλων κόστους μέ τό κόστος των άμέσων έργατικών, είναι δυνατόν νά γίνει ή άπευθείας από τά πιό πάνω άτομικά δελτία ή από τά άθροίσματα τής συγκεντρωτικής καταστάσεώς τους.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 2

ΑΤΟΜΙΚΟ ΦΥΛΛΟ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΕΩΣ				
Ήμερομηνία				
ΟΝΟΜ. ΕΡΓΑΖΟΜ.			Ειδικότητα: Τορναδόρος	
Χρόνος άπασχολήσ.	7.30 - 10.30	10.35 - 12.05	12.10 - 15.00	
Παραγγελία Νο.	1001	1002	1007	
ΟΝΟΜ/ΜΟ ΕΠΟΠΤΗ				
ΑΝΑΛΥΣΗ ΧΡΟΝΟΥ				
ώρες ΠΑΡΑΓΓ. 1001	3.00 × 80 = 240 δρχ.			
ώρες ΠΑΡΑΓΓ. 1002	2.00 × 80 = 160			
ώρες ΠΑΡΑΓΓ. 1007	2.40 × 80 = 214			
ΣΥΝΟΛΟ	7.40 614 δρχ.			
				ΥΠΟΓΡΑΦΗ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΦΥΛΛΩΝ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΕΩΣ

Περίοδος

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΤ. ΑΠΑΣΧ.	ΑΡΙΘΜΟΙ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ							ΠΟΣΟ ΔΕΛΤΙΟΥ ΔΡΧ.
	1001	1002	1003	1004	1005	1006	1007	
11	160	320	—	—	—	—	—	480
12	—	—	600	—	—	—	—	600
13	—	—	—	560	—	—	—	560
14	360	120	—	—	—	—	—	480
15	—	—	—	—	650	—	—	650
16	—	—	—	—	—	700	—	700
17	—	—	—	—	400	—	200	600
18	—	—	—	—	—	—	680	680
—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	—
50	—	—	680	—	—	—	—	680
ΣΥΝΟΛΟ	100.000	120.000	150.000	110.000	90.000	300.000	130.000	1.000.000

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ
ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ

1.000.000

ΑΜΕΣΑ ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΑ

1.000.000

* Άμεσα ήμερομίσθια

* Ως συγκεντρωτική κατάσταση περιόδου

10.3.5 Τά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

Στίς δύο προηγούμενες παραγράφους αναφέρεται ή τεχνική του προσδιορισμού (έξειδικεύσεως) του κόστους των άμέσων υλικών καί άμέσων εργατικών καθώς καί ή καταχώρησή τους στά φύλλα κόστους σύμφωνα μέ τή μέθοδο κόστους κατά έξειδικευμένο έργο.

Ή έπιβάρυνση όμως των έπί μέρους παραγγελιών μέ πραγματοποιημένα Γ.Β.Ε. δέν είναι δυνατή, ιδίως κατά τήν ήμερομηνία πού ή έπεξεργασία μιās παραγγελίας ολοκληρώνεται, γιατί, όπως λεπτομερώς αναφέρεται σέ προηγούμενο κεφάλαιο ό

πραγματικός συντελεστής Γ.Β. Έξόδων μπορεί να προσδιορισθεί μόνο στο τέλος της χρήσεως, όταν δηλαδή γίνει γνωστό το ακριβές ύψος τους.

Γι' αυτό το τρίτο στοιχείο του κόστους, δηλαδή τὰ Γ.Β.Ε., υπολογίζονται με προκαθορισμένο συντελεστή Γ.Β. Έξόδων.

Έτσι το κόστος κάθε παραγγελίας έτοιμης ή υπό κατεργασία σέ οποιαδήποτε ήμερομηνία, όπως προκύπτει από τό οίκείο φύλλο κόστους, αποτελείται:

- Από πραγματοποιημένο κόστος πρώτων ύλων.
- Από πραγματοποιημένο κόστος άμέσων ήμερομισθίων.
- Από προϋπολογισμένο έμμεσο κόστος (προϋπολογισμένα Γ.Β.Ε.).

Η επιβάρυνση του κόστους των παραγγελιών με Γ.Β.Ε. όσον άφορά τίς έτοιμες παραγγελίες γίνεται κατά τήν ήμερομηνία πού ή έπεξεργασία τους ολοκληρώνεται όσον άφορά τίς υπό κατεργασία (ήμικατεργασμένες) όπωσδήποτε στο τέλος της κοστολογικής περιόδου πού συνήθως είναι ό μήνας.

Όταν ή ένημέρωση του περιληπτικού λογαριασμού «Παραγγελίες υπό Έκτέλεση» γίνεται συγκεντρωτικά, στο τέλος της περιόδου συντάσσεται από τά φύλλα κόστους, συγκεντρωτική κατάσταση καταλογισθέντων Γ.Β.Ε. (Έγδοειγμα 1) με τό Γενικό σύνολο της όποιās γίνεται ή έγγραφή:

Παραγγελίες υπό έκτέλεση	750.000
Γ.Β.Ε. Καταλογισθέντα	750.000

Από τήν έγγραφή αυτή, γίνεται ή μεταφορά στους λογαριασμούς. Έτσι, στο τέλος της οικονομικής χρήσεως, ό λογαριασμός «Γ.Β.Ε. Καταλογισθέντα» θά έμφανίζει με τό σύνολο της πιστώσεως του τή συνολική επιβάρυνση των παραγγελιών, της χρήσεως με προϋπολογισμένα Γ.Β.Ε., ενώ ό λογαριασμός «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα» μετά τίς έγγραφές τέλους χρήσεως, με τό σύνολο της χρήσεώς του, θά έμφανίζει τό σύνολο των πραγματοποιηθέντων κατά τή χρήση Γενικών Βιομηχανικών Έξόδων.

Γιά τήν τακτοποίηση των λογαριασμών αυτών ό λογαριασμός «Γ.Β.Ε.» μεταφέρεται στο λογαριασμό «Γ.Β.Έξ. Καταλογισθέντα» με τήν έγγραφή:

Γενικά Βιομηχανικά έξοδα καταλογισθέντα	x
Γενικά Βιομηχανικά έξοδα	x

Μετά τήν έγγραφή αυτή καί τή μεταφορά των ποσών στους λογαριασμούς, ό «Γ.Β.Ε. Καταλογισθέντα» ή θά έξισωθεί, πράγμα πού σημαίνει ότι καταλογίσθηκαν τόσα Γ.Β.Ε. όσα καί τά πραγματοποιηθέντα ή τό πιό πιθανό, θά έμφανίζει υπόλοιπο. Άν τό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού είναι χρεωστικό, σημαίνει ότι καταλογίσθηκαν στίς παραγγελίες Γ.Β.Ε. λιγότερα από τά πραγματοποιηθέντα. Άντίθετα, άν τό υπόλοιπο είναι πιστωτικό περισσότερα.

Αυτή ή υποκάλυψη κόστους (τό χρεωτικό υπόλοιπο) ή ή υποκάλυψη (τό πιστωτικό υπόλοιπο) μεταφέρεται στο λογαριασμό «Υπερ - υποκάλυψη Κόστους» καί τακτοποιείται με τή μεταφορά του στο λογαριασμό «Μικτό Κέρδος» ή στους λογαριασμούς «Κόστος Έτοιμων Πωληθέντων», «Απόθεμα Έτοιμων» καί «Απόθεμα Ημικατεργασμένων». Η υπερ - υποκάλυψη κόστους λαμβάνεται υπόψη για τή διόρθωση του προκαθορισμένου συντελεστή της έπόμενης χρήσεως.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 1

ΕΠΩΝΥΜΙΑ			
ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΝΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ			
ΠΕΡΙΟΔΟΣ			
ΑΡΙΘΜ. ΠΑΡΑΓΓ.	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΑΜΕΣΩΝ ΗΜΕΡ.	ΠΟΣΟ Κ.Γ.Β.Ε.
No. 1001	75% επί άμ. ήμερομ.	100.000	75.000
No. 1002		120.000	90.000
No. 1003		150.000	112.500
No. 1004		110.000	82.500
No. 1005		90.000	67.500
No. 1006		300.000	225.000
No. 1007		130.000	97.500
ΣΥΝΟΛΟ		1.000.000	750.000

Παράδειγμα 1.

Δίδονται:

1) Τα υπόλοιπα του ισοζυγίου του μηνός Ιουνίου.

Ταμείο	90.000	
Πελάτες	93.000	
Έτοιμα προϊόντα	75.000	
Παραγωγή	45.000	
Πρώτες ύλες	30.000	
Βοηθητικά υλικά	10.000	
Προπληρωθέντα έξοδα	9.000	
Μηχανήματα	732.000	
Αποσβεσθέντα μηχανήματα		255.000
Προμηθευτές		90.000
Ημερομίσθια πληρωτέα		48.000
Κεφάλαιο		691.000
Σύνολο	1.084.000	1.084.000

2) Η ανάλυση όρισμένων περιληπτικών λογαριασμών.

Έτοιμα προϊόντα		Παραγωγή		Πρώτες ύλες	
Προϊόν Α	36.000 δρχ.	Παρ. Νο. 9	30.000 δρχ.	x	15.000 δρχ.
Προϊόν Β	24.000 δρχ.	Παρ. Νο. 10	15.000 δρχ.	ψ	9.000 δρχ.
			45.000 δρχ.	z	6.000 δρχ.
Προϊόν Γ	15.000 δρχ.				
	75.000 δρχ.				30.000 δρχ.

3) Λογιστικά γεγονότα 'Ιουλίου.

α) Κατά τό μήνα 'Ιούλιο τέθηκαν σέ κατεργασία οί παραγγελίες No. 11, 12, 13.

β) 'Αγοράστηκαν μέ πίστωση πρῶτες ύλες:

x	δρχ. 36.000	
ψ	δρχ. 48.000	
z	δρχ. <u>9.000</u>	δρχ. 93.000

γ) Χορηγήθηκαν στήν παραγωγή τά πιό κάτω ύλικά:

Πρῶτες ύλες γιά τήν παραγγελία 11	δρχ. 24.000	
Πρῶτες ύλες γιά τήν παραγγελία 12	δρχ. 42.000	
Πρῶτες ύλες γιά τήν παραγγελία 13	δρχ. <u>18.000</u>	δρχ. 84.000
Πρώτη ύλη x 30.000, ψ = 45.000 καί z 9.000	Σύνολο	84.000

δ) Χορηγήθηκαν στήν παραγωγή βοηθητικά ύλικά ἀξίας 6.000

ε) 'Αμεσα ἡμερομίσθια μηνός.

Παρ. No. 9	No. 10	No. 11	No. 12	No. 13
20.000	10.000	90.000	45.000	15.000

καί ἔμμεσα ἡμερομίσθια 45.000 γιά ὁλόκληρο τό μήνα.

στ) 'Από τά προπληρωθέντα ἔξοδα ἀναλώθηκαν κατά τό μήνα ἔξοδα δρχ. 1.800.

ζ) Οἱ μηνιαῖες ἀποσβέσεις ('Ιουλίου) ἦταν 12.000 δρχ.

η) 'Η ἐπιχείρηση χρησιμοποιεῖ γιά τήν ἐνσωμάτωση στό κόστος τῶν παραγγελιών προκαθορισμένο συντελεστή ἴσο μέ τό 90% ἐπί τῶν ἀμέσων ἡμερομισθίων.

θ) Μέχρι τό τέλος 'Ιουλίου ὁλοκληρώθηκαν οἱ παραγγελίες No. 9, 10, 11, 12.

ι) Τά ἔτοιμα προϊόντα συνίστανται ἀπό τό προϊόν A 102.000 δρχ. καί B 332.500 δρχ.

ια) Πωλήσεις.

Πωλήθηκαν προϊόντα A κόστους 70.000 δρχ. ἀντί 110.000 δρχ. καί
Προϊόντα B κόστους 180.000 δρχ. ἀντί 320.000 δρχ.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

Πρῶτες ύλες			
x	36.000		
ψ	48.000		
z	9.000	93.000	
Προμηθευτές			93.000
Παραγωγή			
Παρ. No. 11	24.000		
Παρ. No. 12	42.000		
Παρ. No. 13	18.000	84.000	
Πρῶτες ύλες			
x	30.000		
ψ	45.000		
z	9.000		84.000
Ανάλωση πρώτων υλών μηνός			

Γενικά Βιομ. Έξοδα Βοηθητικά υλικά	6.000		6.000
Άμεσα ήμερομίσθια Έμερομίσθια πληρωτέα	180.000		180.000
Παραγωγή Παρ. Νο. 9	20.000		
Παρ. Νο. 10	10.000		
Παρ. Νο. 11	90.000		
Παρ. Νο. 12	45.000		
Παρ. Νο. 13	15.000	180.000	180.000
Άμεσα ήμερομίσθια			
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα Έμερομ. πληρωτέα	45.000		45.000
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα Προπληρωθέντα έξοδα		1.800	1.800
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα Αποσβεσθέντα μηχανήματα		12.000	12.000
Παραγωγή Παρ. Νο. 9	18.000		
Παρ. Νο. 10	9.000		
Παρ. Νο. 11	81.000		
Παρ. Νο. 12	40.500		
Παρ. Νο. 13	13.500	162.000	162.000
Γεν. Βιομ. Έξοδα Καταλογισθέντα			
Έτοιμα προϊόντα Προϊόν Α	102.000		
Προϊόν Β	322.500	424.500	
Παραγωγή Παρ. Νο. 9	68.000		
Παρ. Νο. 10	34.000		
Παρ. Νο. 11	195.000		
Παρ. Νο. 12	127.500		424.500
Πελάτες Πωλήσεις		430.000	430.000
Κόστος πωληθέντων Έτοιμα προϊόντα Προϊόν Α	70.000	250.000	
Προϊόν Β	180.000		250.000
Αποτελέσματα έκμεταλλεύσεως Κόστος πωληθέντων		250.000	250.000
Πωλήσεις Αποτελέσματα έκμεταλλεύσεως		430.000	430.000
Αποτελέσματα έκμεταλλεύσεως Μικτό κέρδος		180.000	180.000

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ «ΠΑΡΑΓΩΓΗ» Ή «ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΥΠΟ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑ»

Αίτιολογία	No. 9	No. 10	No. 11	No. 12	No. 13	Σύνολο
Υπόλοιπο 1/7	30.000	15.000	—	—	—	45.000
Ανάλωση πρώτων ύλων	—	—	24.000	42.000	18.000	84.000
Άμεσα ήμερομίσθια	20.000	10.000	90.000	45.000	15.000	180.000
Γ.Β. Έξοδα 90% επί άμ. ήμ.	18.000	9.000	81.000	40.500	13.500	162.000
Κόστος παραγωγής παραγγ.	68.000	34.000	195.000	127.500	46.500	471.000

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ

Ταμείο	Πελάτες	Έτοιμα προϊόντα
90.000	93.000 430.000	75.000 424.500 250.000
Πρώτες ύλες	Βοηθητικά υλικά	Παραγωγή
30.000 93.000 84.000	10.000 6.000	45.000 84.000 180.000 162.000 471.000 424.500
Άμεσα ήμερομίσθια	Προπληρωθέντα έξοδα	Γενικά Βιομηχ. Έξοδα
180.000 180.000	9.000 1.800	6.000 45.000 1.800 12.000
Μηχανήματα	Αποσβεσθέντα μηχαν.	
732.000	255.000 12.000	
Προμηθευτές	Ήμερομίσθια πληρωτέα	Γεν. Βιομ. Έξοδα Καταλ.
90.000 93.000	48.000 180.000 45.000	162.000

Κεφάλαιο		Κόστος πωληθέντων		Πωλήσεις	
	691.000	250.000	250.000	430.000	430.000
Μικτό κέρδος		Άποτελ. έκμεταλλεύσεως			
	180.000	250.000	430.000		
		180.000			

Σημείωση.

Έπειδή ό λογαριασμός «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα» δέν περιλαμβάνει όλα τά έξοδα του Ιουλίου, δέν είναι δυνατή ή τακτοποίηση των λογαριασμών «Γενικά Βιομ. Έξοδα» καί «Γ.Β. Έξοδα Καταλογισθέντα». Η τακτοποίηση θά γίνει στό τέλος τής οικονομικής χρήσεως όποτε θά προκύψει καί ή συνολική ύπέρ - ύποκάλυψη κόστους.

Είδικό καθολικό του λογαριασμού «Παραγωγή» (φύλλα κόστους)

Παραγγ. Νο. 9		Παραγγελ. Νο. 10		Παραγγ. Νο. 11	
30.000	68.000	15.000	34.000	ύλ. 24.000	195.000
ήμ. 20.000		ήμ. 10.000		ήμ. 90.000	
ΚΓΒΕ 18.000		ΚΓΒΕ 9.000		ΚΓΒΕ 81.000	
68.000		34.000		195.000	

Παραγγ. Νο. 12		Παραγγ. Νο. 13	
ύλ. 42.000	127.500	ύλ. 18.000	
ήμ. 45.000		ήμ. 15.000	
ΚΓΒΕ 40.500		ΚΓΒΕ 13.500	
127.500			

Είδικό καθολικό λογαριασμού «Έτοιμα Προϊόντα»

Προϊόν Α		Προϊόν Β		Προϊόν Γ	
36.000	70.000	24.000	180.000	15.000	
102.000		322.500			

Είδικό καθολικό λογαριασμού «Πρώτες ύλες»

Πρώτη ύλη x		Πρώτη ύλη ψ		Πρώτη ύλη z	
15.000	30.000	9.000	45.000	6.000	9.000
36.000		48.000		9.000	

Παράδειγμα 2.

Ἡ ἐπιχείρηση Χ ἐργάζεται μέ παραγγελίες. Γιά τήν ἐκτέλεση τῶν παραγγελιῶν διαθέτει ἐργοστάσιο ἀπό δύο κύρια παραγωγικά τμήματα καί ἀπό μία βοηθητική ὑπηρεσία Γ.

Τό κόστος τῆς βοηθητικῆς ὑπηρεσίας Γ μερίζεται στά κύρια παραγωγικά τμήματα Α καί Β μέ βάση τό κόστος τῆς ἀμέσου ἐργασίας.

Γιά τόν ὑπολογισμό τοῦ Γενικοῦ κόστους τοῦ τμήματος Α χρησιμοποιεῖται προκαθορισμένος συντελεστής ἴσος μέ 40% ἐπί τῶν ἀμέσων ἡμερομισθίων καί γιά τόν ὑπολογισμό τοῦ τμήματος Β προκαθορισμένος συντελεστής 50% ἐπί τῶν ἀμέσων ἡμερομισθίων.

Στήν 1η Ἰανουαρίου ὑπῆρχαν μεταξύ τῶν ἄλλων καί οἱ παρακάτω λογαριασμοί:
α) Παραγγελίες ὑπό ἐκτέλεση μέ χρεωστικό ὑπόλοιπο 56.980 δρχ. Τό ποσό αὐτό εἶναι τό κόστος τῆς ἡμικατεργασμένης παραγγελίας Νο. 502 τῆς ὁποίας ἡ ἐκτέλεση θά συνεχισθεῖ τόν Ἰανουάριο καί ἀναλύεται σέ:

— Πρῶτες ὕλες	δρχ.	12.600	
— Ἄμεσα ἡμερομ. τμήματος Α	»	26.000	
— Ἄμεσα ἡμερομ. τμήματος Β	»	5.320	
— Καταλογισθέντα Γ.Β.Ε. τμήμ. Α	»	10.400	
— Καταλογισθέντα Γ.Β.Ε. τμήμ. Β	»	<u>2.660</u>	56.980
β) Ἕτοιμα προϊόντα μέ χρεωστικό ὑπόλοιπο			60.800

Τό ποσό αὐτό ἀντιπροσωπεύει τό κόστος τῆς ἐτοιμῆς παραγγελίας Νο. 501.

γ) Πρῶτες ὕλες μέ χρεωστικό ὑπόλοιπο 16.840 δρχ.

δ) Διάφορες πιστώσεις μέ (πιστωτικό) ὑπόλοιπο 134.620 δρχ.

Πράξεις Ἰανουαρίου.

1) Ἀγοράσθηκαν πρῶτες ὕλες ἀντί 61.400 δρχ.

2) Σύμφωνα μέ τά δελτία ἐξαγωγῆς ὑλικῶν χορηγήθηκαν στήν παραγωγή οἱ παρακάτω πρῶτες ὕλες:

— Παραγγελία Νο. 502 ἀξία πρῶτης ὕλης	δρχ.	1.400	
— Παραγγελία Νο. 503 ἀξία πρῶτης ὕλης	δρχ.	16.000	
— Παραγγελία Νο. 504 ἀξία πρῶτης ὕλης	δρχ.	11.800	
— Παραγγελία Νο. 505 ἀξία πρῶτης ὕλης	δρχ.	12.000	
— Παραγγελία Νο. 506 ἀξία πρῶτης ὕλης	δρχ.	<u>25.600</u>	66.800

3) Σύμφωνα μέ τά ἀτομικά δελτία ἀπασχολήσεως τῶν ἀμέσων ἐργατῶν, τά ἄμεσα ἡμερομίσθια τοῦ μηνός δρχ. 94.800 ἐξειδικεύονται ὡς ἐξῆς:

Παραγγελία Νο.	Τμήμα Α	Τμήμα Β	Σύνολο
502	0	4.720	4.720
503	20.000	10.000	30.000
504	14.000	12.000	26.000
505	9.680	20.000	29.680
506	4.400	0	4.400
	<u>48.080</u>	<u>46.720</u>	<u>94.800</u>

4) Τά πραγματοποιηθέντα Γ.Β.Ε. τοῦ μηνός μερίζονται ὡς ἑξῆς:

Τμήμα Α	15.000	
Τμήμα Β	20.000	
Τμήμα Γ	9.480	44.480

5) Κατὰ τόν ἴδιο μήνα ὁλοκληρώθηκε ἡ κατεργασία τῶν παραγγελιῶν Νο. 502, 503, 504, 505.

6) Παραδόθηκαν στοὺς πελάτες οἱ παραγγελίες Νο. 502, 503, 504, 505 πού ἡ συνολικὴ τιμὴ πωλήσεώς τους εἶναι ὀρχ. 314.660.

Ζητεῖται.

Νά γίνουν οἱ ἐγγραφές τοῦ μηνός Ἰανουαρίου.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

Πρῶτες ὕλες	61.400	
Διάφορες πιστώσεις		61.400
Ἄμεσα ἡμερομίσθια	94.800	
Διάφορες πιστώσεις		94.800
Προϊόντα ὑπὸ κατεργασία	66.800	
Πρῶτες ὕλες		66.800
Προϊόντα ὑπὸ κατεργασία	94.800	
Ἡμερομίσθια		94.800
Γενικά Β. Ἐξοδα — Τμήμα Α	15.000	
Γενικά Β. Ἐξοδα — Τμήμα Β	20.000	
Γενικά Β. Ἐξοδα — Τμήμα Γ	9.480	
Διάφορες Πιστώσεις		44.480
Προϊόντα ὑπὸ κατεργασία	42.592	
Γ.Β.Ε Καταλ. — Τμήμα Α		19.232
Γ.Β.Ε Καταλ. — Τμήμα Β		23.360
Ἔτοιμα προϊόντα	229.412	
Προϊόντα ὑπὸ κατεργασία		229.412
Κόστος πωληθέντων ἐτοιμῶν προϊόντων	234.660	
Ἔτοιμα προϊόντα		234.660
Πελάτες	314.660	
Πωλήσεις		314.660
Γενικά Βιομ. Ἐξοδα — Τμήμα Α	4.808	
Γενικά Βιομ. Ἐξοδα — Τμήμα Β	4.672	
Γενικά Βιομ. Ἐξοδα — Τμήμα Γ		9.480
Γ.Β.Ε. Καταλογ. — Τμήμα Α	19.808	
Γ.Β.Ε. Τμήμα Α		19.808

Γ.Β.Ε. Καταλ. — Τμήμα Β	24.672	
Γ.Β.Ε. — Τμήμα Β		24.672
Υπέρ - υποκάλυψη κόστους	576	
Γ.Β.Ε. Κατ. — Τμήμα Α		576
Υπέρ - υποκάλυψη κόστους	1.312	
Γ.Β.Ε. Καταλ. — Τμήμα Β		1.312
Αποτελέσματα έκμεταλλεύσεως	234.660	
Κόστος έτοιμων πωληθέντων		234.660
Πωλήσεις	314.660	
Αποτελέσματα έκμεταλλεύσεως		314.660
Αποτελέσματα έκμεταλλεύσεως	80.020	
Μικτό κέρδος		80.020
Μικτό κέρδος	1.888	
Υπέρ - υποκαλύψεις κόστους		1.888

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ

Προϊόντα υπό κατεργασία		Έτοιμα προϊόντα	
56.980	229.412	No. 501	60.800
66.800		No. 502-505	229.412
94.800			290.212
42.592			
261.172			

Πρώτες ύλες		Άμεσα ήμερ.		Κόστος πωληθ. έτοιμων πρ.	
16.840	66.800	94.800	94.800	234.660	234.660
61.400					

Γ.Β.Ε. τμ. Α		Γ.Β.Ε. τμ. Β		Γ.Β.Ε. τμ. Γ	
15.000	19.808	20.000	24.672	9.480	9.480
4.808		4.672			

Γ.Β.Ε. κατ. τμ. Α		Γ.Β.Ε. κατ. τμ. Β		Πελάτες	
19.808	19.232	24.672	23.360	314.660	
	576		1.312		

Διάφορες πιστώσεις		Υπερ - υποκαλ. κόστους		Πωλήσεις	
	134.620	576		314.660	314.660
	61.400	1.312	1.888		
	94.800	1.888			
	44.480				
		Μικτό κέρδος		Αποτελέσματα έκμεταλλ.	
		1.888	80.000	234.660	314.660
				80.000	

ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ «Προϊόντα υπό Κατεργασία»

Ημερομηνία	Αίτιολογία	No. 502	No. 503	No. 504	No. 505	No. 506	Σύνολο
1/1	Υλικά	12.600					12.600
»	Άμεσ. έργ. τμ. A	26.000					26.000
»	Άμ. έργ. τμ. B	5.320					5.320
»	Κ.Γ.Β.Ε. Τμ. A	10.400					10.400
»	Κ.Γ.Β.Ε. Τμ. B	2.660					2.660
31/1	Υλικά	1.400	16.000	11.800	12.000	25.600	66.800
»	Άμεσα έργ. τμ. A	—	20.000	14.000	2.680	4.400	48.080
»	Άμεσα έργ. τμ. B	4.720	10.000	12.000	20.000	0	46.720
»	Κ.Γ.Β.Ε. τμ. A	—	8.000	5.600	3.872	1.760	19.232
»	Κ.Γ.Β.Ε. τμ. B	2.360	5.000	6.000	10.000	0	23.360
		65.460	59.000	49.400	55.552	31.760	261.172

10.4 Έλαττωματικά προϊόντα.

Άκόμα και στis επιχειρήσεις εξειδικευμένης παραγωγής ανάμεσα στα καλά προϊόντα (έργα) βρίσκονται και έλαττωματικά.

Οι κακοτεχνίες και τα έλαττώματα των προϊόντων οφείλονται κυρίως:

- Στην κακή ποιότητα των υλικών.
- Στην άδεξιότητα ή αμέλεια των εργαζομένων.
- Σέ βλάβες των μηχανών.
- Σέ γεγονότα που δέν είναι δυνατόν νά προβλεφθούν.

Τά έλαττωματικά (σκάρτα) προϊόντα διαπιστώνονται κατά τό χρόνο τής επεξεργασίας και κατά τό χρόνο τής μεταφοράς τους στην αποθήκη έτοιμων.

Τά έλαττωματικά προϊόντα δέν είναι δυνατόν νά παραδοθούν στους πελάτες ή νά είσaxθούν στην αποθήκη έτοιμων.

Ός πρός τό λογιστικό χειρισμό τους διακρίνομε τίς έξής περιπτώσεις:

10.4.1 Έλαττωματικά προϊόντα δεκτικά διορθώσεως.

Στήν περίπτωση αυτή γιά τόν προσδιορισμό του κόστους τής πρόσθετης κατερ-

γασίας επιδιορθώσεως, ανοίγεται ξεχωριστό φύλλο κόστους στο οποίο καταχωρείται τό κόστος των υλικών, άμεσων έργατικών καί τά Γ.Β.Ε. τής επιδιορθώσεως.

Μέ τό κόστος τής επιδιορθώσεως γίνεται ή έγγραφή:

Ζημίες όφειλόμενες σέ έλαττωματικά προϊόντα $x + \psi + \omega$

Πρώτες ύλες

x

Άμεσα ήμερομίσθια

ψ

Γενικά Βιομηχ. Έξοδα καταλογισθέντα

ω

Πολλές φορές ή έλαττωματική παραγωγή χαρακτηρίζεται ως «όμαλή», ή συνήθως, όποτε άντί νά χρεωθεί ό λογαριασμός «Ζημίες όφειλόμενες σέ σκάρτα προϊόντα», χρεώνεται ό λογαριασμός «Γ.Β.Ε.». Έτσι τό κόστος τής πρόσθετης κατεργασίας βαρύνει όλα τά προϊόντα.

10.4.2 Έλαττωματικά προϊόντα μή επιδεχόμενα διόρθωση.

Σέ περίπτωση πού δέν είναι δυνατή ή επιδιόρθωση των σκάρτων, μέ τό μέχρι τής διαπιστώσεως των έλαττωμάτων κόστος, όπως προκύπτει από τό οίκεϊο φύλλο κόστους, γίνεται ή έξής έγγραφή:

Ζημίες όφειλόμενες σέ σκάρτα προϊόντα

x

Παραγγελίες υπό έκτέλεση

x

Παράλληλα κλείνονται τά οίκεϊα φύλλα κόστους.

Η πρακτική συνηθίζει μέ τό κόστος των σκάρτων, νά χρεώνει τά Γ.Β.Ε. καί νά επιβαρύνει μέ αυτό όλα τά παραγόμενα προϊόντα.

Όταν όμως τά έλαττωματικά προϊόντα έχουν έμπορική αξία π.χ. 20.000 δρχ., ενώ τό κόστος τους άνέρχεται στίς 90.000 δρχ., ή πρακτική συνηθίζει νά χρεώνει μέ τή διαφορά τά Γ.Β.Ε. ώστε τελικά νά επιβαρυνθούν μέ αυτή όλα τά καλά προϊόντα. Για τό παράδειγμά μας γίνεται ή έγγραφή:

Έλαττωματικά προϊόντα (έμπ. αξία)

20.000

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

70.000

Παραγγελίες υπό έκτέλεση

ή Παραγωγή

90.000

Στήν περίπτωση εμφάνισεως σκάρτων, εκείνο πού πρέπει νά προσεχθεί ιδιαίτερα είναι ή αναζήτηση τής αίτίας πού τά προκαλεί καί ή μέριμνα γιά τήν εξάλειψή της ή τουλάχιστον γιά τόν περιορισμό των σκάρτων σέ άνεκτή όρια.

10.5 Άσκήσεις.

1. Κατά μία λογιστική περίοδο έγινε ή έναρξη κατασκευής καί ή ολοκλήρωση των παρακάτω παραγελιών τίς όποιες άφορούν καί τά λογιστικά δεδομένα πού παραθέτονται.

Παραγγελίες	No. 19	No. 20	No. 25
Τιμή πωλήσεως	70.000	60.000	66.000
Κόστος παραγωγής			
Άμεσα υλικά	24.000	24.000	21.000
Άμεσα ήμερομίσθια	15.800	16.800	13.400
Συντελεστής Γ.Β.Ε. 125% επί του κόστους των άμεσων εργατικών			

Ζητείται.

- α) Νά γίνουν οι λογιστικές έγγραφές για τόν προσδιορισμό του κόστους και του μικτού αποτελέσματος τους.
β) Νά καταρτισθούν τὰ φύλλα κόστους.

2. Λογιστικά δεδομένα Ίανουαρίου.

α) Άριθ. παραγγ.	Ανάλωση πρώτων υλών	Άμεσα εργατικά
No. 11	200.000	ώρες 3000, δρχ. 300.000
No. 12	300.000	ώρες 4000, δρχ. 360.000
No. 13	90.000	ώρες 2000, δρχ. 180.000

- β) Συντελεστής καταλογισμού Γενικών Βιομ. εξόδων 50 δρχ. κατά ώρα άμέσου εργασίας.
γ) Κατά τό μήνα Ίανουάριο ολοκληρώθηκαν οι παραγγελίες No. 11 και No. 13.

Ζητείται.

- Νά γίνουν οι σχετικές λογιστικές έγγραφές και νά καταρτισθούν και τὰ (τρία) φύλλα κόστους.
3. Λογιστικά δεδομένα τής παραγγελίας No. 1008 πού άρχισε καί τελείωσε μέσα στον Ώκτωβριο.
α) 4/10 άμεσα υλικά τεμάχια 35 πρὸς 6000 κατά τεμάχιο.
β) **Άμεσα εργατικά.**

4/10 – 10/10	ώρες 600	πρὸς 120 δρχ. κατά ώρα
11/10 – 17/10	ώρες 750	πρὸς 100 δρχ. κατά ώρα
18/10 – 25/10	ώρες 720	πρὸς 80 δρχ. κατά ώρα

- γ) Προϋπολογιστικός συντελεστής Γ.Β.Ε. 50 δρχ. κατά ώρα άμέσου εργασίας.
δ) Για τήν εκτέλεση τής παραγγελίας αυτής και μόνο, έγινε ή αγορά ενός είδικου μεταλλικού καλουπιού, αντί δρχ. 12.000.
ε) Τό συμφωνηθέν τίμημα πού εισπράχθηκε με τήν παράδοση στις 27/10 ήταν 750.000 δρχ.

Ζητείται.

- Νά γίνουν οι λογιστικές έγγραφές προσδιορισμού του κόστους και του μεικτού αποτελέσματος.
– Νά καταρτισθεί τό φύλλο κόστους αυτής τής παραγγελίας.
4. Ή μηχανουργική βιομηχανία «Μ», κατά τό μήνα Ίανουάριο, έθεσε υπό εκτέλεση τήν παραγγελία No. 33 ή όποια έχει ως αντικείμενο τήν κατασκευή 200 τεμαχίων ενός εξαρτήματος μιάς μηχανής ή όποια κατασκευάζεται από τόν παραγγελέα της.
Άπό τά δελτία εξαγωγής υλικών και τά άτομικά φύλλα άπασχολήσεως των εργατών, προκύπτουν τά εξής στοιχεία πού άφορούν τήν παραγγελία.
α) Έξαγωγή από τήν αποθήκη πρώτων υλών, κιλά 2200 πρὸς 90 δρχ.
β) Ώρες άμέσων εργατών 1000 πρὸς 150 δρχ. τήν ώρα.
γ) Έπιστροφή στην αποθήκη 20 κιλών πρώτης ύλης (x 90).
Ώ συντελεστής επιβαρύνσεως με Γ.Β.Ε. είναι 60 δρχ. κατά ώρα άμέσου εργασίας.
Τό συμφωνηθέν τίμημα (τιμή πωλήσεως) κατά εξάρτημα είναι 5.000 δρχ

Ζητείται.

- Ή κατάρτιση του φύλλου κόστους τής παραγγελίας No. 33.
– Ώ υπολογισμός του κόστους του εξαρτήματος και τό μικτό κέρδος.

5. Ἡ βιομηχανική ἐπιχείρηση «Α» ἔχει ὡς ἀντικείμενο τὴν κατασκευὴ μηχανῶν κατόπιν παραγγελίας καὶ ἐφαρμόζει τὴ μέθοδο «κόστους ἔργου». Στὴν 1/1 δὲν ὑπῆρχαν «παραγγελίες ἡμικατεργασμένες». Τὰ παρακάτω δεδομένα ἀφοροῦν τὴν περίοδο Ἰανουαρίου.

Παραγγελίες πού τέθηκαν σέ κατασκευή	Κόστος ἀμέσων ὕλικῶν	ῥωρες ἐργατῶν	Κόστος ἀμέσου ἐργασίας
No. 1012	29.600	300	30.000 δρχ.
No. 1013	74.500	700	63.500 δρχ.
No. 1014	20.000	200	16.000 δρχ.
No. 1015	90.000	500	45.200 δρχ.
No. 1016	68.300	980	93.100 δρχ.

Τὰ Γενικά Βιομηχ. ἐξοδα ἐνσωματώνονται στὶς παραγγελίες μὲ συντελεστή 40 δρχ. κατὰ ὥρα ἀμέσου ἐργασίας.

Κατὰ τὸ διάστημα τοῦ Ἰανουαρίου συμπληρώθηκε ἡ κατασκευὴ τῶν παραγγελιῶν 1012, 1013 καὶ 1016.

Οἱ παραγγελίες 1012 καὶ 1013 παραδόθηκαν στὶς 28/1 στοὺς πελάτες ἀπὸ τοὺς ὁποίους εἰσπράχθηκε καὶ τὸ 60% ἀπὸ τὸ συμφωνηθέν τίμημα. Τὸ 40% εἶχε εἰσπραχθεῖ ὡς προκαταβολή. Τὸ τίμημα τῆς παραγγελίας 1012 ἦταν 117.600 δρχ., ἐνῶ τῆς 1013 266.000 δρχ.

Ζητεῖται.

- Νά γίνουν οἱ σχετικές λογιστικές ἐγγραφές.
 - Νά καταρτισθεῖ τὸ φύλλο κόστους τῆς παραγγελίας No. 1015.
6. Λογιστικά δεδομένα μιᾶς περιόδου σέ μιά βιομηχανική ἐπιχείρηση πού ἐφαρμόζει τὴ μέθοδο κόστους ἔργου.
- Ἀνάλωση πρώτων ὑλῶν 300.000
 - Ἄμεσα ἡμερομίσθια 400.000
 - Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα 360.000
 - Κατὰ τὸ διάστημα αὐτῆς τῆς περιόδου τέθηκαν σέ κατεργασία οἱ παραγγελίες No. 41, 42, 43, 44 ἀπὸ τίς ὁποῖες οἱ τρεῖς πρώτες τελείωσαν μέσα στὴν περίοδο.
 - Στὴν ἀρχὴ τῆς περιόδου δὲν ὑπῆρχαν παραγγελίες ἡμικατεργασμένες.
 - Ἡ ἐπιχείρηση δὲν χρησιμοποιεῖ προκαθορισμένο συντελεστὴ ἐνσωματώσεως στὸ κόστος τῶν παραγγελιῶν Γ.Β.Ε. Στὸ τέλος τῆς περιόδου ἐνσωματώνει στὸ κόστος τῶν παραγγελιῶν τὰ πραγματοποιηθέντα Γ.Β.Ε. τῆς περιόδου.
 - Στοιχεῖα σχετικὰ μὲ κάθε παραγγελία.

Παραγγελία	No. 41	No. 42	No. 43	No. 44
Κόστος πρώτων ὑλῶν	60.000	130.000	40.000	70.000
Κόστος ἀμέσ. ἐργ.	120.000	160.000	56.000	64.000
ῥωρες ἀμέσου ἐργ.	1.350	1.800	630	720
ῥωρες μηχανῶν	380	450	170	200

Ζητεῖται.

- Νά ὑπολογισθοῦν οἱ πραγματικοὶ συντελεστὲς ἐπιβαρύνσεως τῶν παραγγελιῶν μὲ Γ.Β.Ε. πού προκύπτουν ἀπὸ τὴν ἐφαρμογὴ τῶν βάσεων.
 - Κόστος πρώτων ὑλῶν.
 - Κόστος ἀμέσου ἐργασίας.
 - ῥωρες ἀμέσου ἐργασίας.
 - ῥωρες μηχανῶν καθὼς καὶ οἱ σχετικές ἐπιβαρύνσεις.
- Νά γίνουν οἱ λογιστικὲς ἐγγραφές προσδιορισμοῦ τοῦ συνολικοῦ καὶ τοῦ κατὰ παραγγελία κόστους μὲ τὴν ἐφαρμογὴ, ὡς βάση μερισμοῦ τῶν Γεν. Βιομ. Ἐξόδων, τῶν ὥρες τῶν μηχανῶν καθὼς καὶ ἡ ἐγγραφή μεταφοράς τῶν ἐτοιμῶν παραγγελιῶν στὴν ἀποθήκη ἐτοιμῶν.

7. Ἡ βιομηχανική ἐπιχείρηση «Μ» διαθέτει γιὰ τὴν κατασκευὴ τῶν παραγγελιῶν τῶν πελατῶν τῆς τρία παραγωγικά τμήματα, τὰ Α, Β καὶ Γ.

Τὰ ἀμέσως παρακάτω στοιχεῖα εἶχαν προϋπολογισθεῖ γιὰ τὸ τρέχον οἰκονομικὸ ἔτος:

	Γ. Βιομ. Ἔξοδα	ῥΩρες ἀμέσου ἐργ.	Κόστος ἀμέσων ἡμερομισθίων
Τμήμα Α	300.000	8.000	720.000
Τμήμα Β	360.000	28.125	2.250.000
Τμήμα Γ	480.000	24.000	1.800.000
	<u>1.140.000</u>	<u>60.125</u>	<u>4.770.000</u>

Ζητεῖται.

Νά προσδιορισθεῖ μέ βάση τὰ παρακάτω στοιχεῖα τὸ κόστος τῆς παραγγελίας Νο. 1001 πού γιὰ νά ὁλοκληρωθεῖ πέρασε καί ἀπό τὰ τρία τμήματα μέ προκαθορισμένο συντελεστή α) μέ βάση τίς ὥρες ἀμέσου ἐργασίας, β) μέ βάση τὸ κόστος ἀμέσου ἐργασίας.

Παραγγελία Νο. 1001.

	Τμήμα Α	Τμήμα Β	Τμήμα Γ
Ἄμεσα ὑλικά	90.000	60.000	—
Ἄμεσα ἡμερομ.	145.000	88.000	49.500
ῥΩρες ἀμέσου ἐργ.	1.605	1.110	650

8. Ἡ ἐπιχείρηση «Χ» ἐργάζεται ἐπὶ παραγγελία. Τὰ παρακάτω δεδομένα ἀφοροῦν τὴν παραγγελία Νο. 30 πού ἔχει ὡς ἀντικείμενο τὴν κατασκευὴ 20 τεμαχίων ἑνὸς προϊόντος. Ἡ ἐπεξεργασία αὐτοῦ τοῦ προϊόντος γίνεται στὰ δύο διαδοχικά παραγωγικά τμήματα Α καὶ Β.

Λογιστικά δεδομένα παραγγελίας Νο. 30.

- Ἐναρξη κατασκευῆς 1/2
- Περάτωση κατασκευῆς 14/2
- Ἀνάλωση πρώτων ὑλῶν στό παρ. τμήμα Α ἀξίας δρχ. 144.000
- Ὁρομίσθιο τμήματος Α δρχ. 80
- ῥΩρες ἀμέσου ἐργασίας πού ἀναλώθηκαν στό τμήμα Α δρχ. 1.200
- Ὁρομίσθιο τμήματος Β δρχ. 70
- ῥΩρες ἀμέσου ἐργασίας πού ἀναλώθηκαν στό τμήμα Β δρχ. 300
- ῥΩρες ἐργασίας μηχανῶν πού ἀναλώθηκαν στό τμήμα Β δρχ. 400
- Προκαθορισμένος συντελεστής Γ.Β. Ἐξ. τμήματος Α δρχ. 120 κατὰ ὥρα ἀμέσου ἐργασίας
- Προκαθορισμένος συντελεστής Γ.Β.Ε. τμήματος Β δρχ. 50 κατὰ ὥρα ἐργασίας μηχανῶν
- Τιμὴ πωλήσεως 480.000

Ζητεῖται.

Νά ὑπολογισθεῖ:

- α) Τὸ κόστος τῆς παραγγελίας Νο. 30.
- β) Τὸ κόστος τῆς μονάδας τοῦ προϊόντος.
- γ) Τὸ μικτὸ κέρδος.

9. Ἡ Βιομηχανική ἐπιχείρηση «Ζ» πού ἐφαρμόζει τὸ σύστημα κόστους ἔργου παράγει προϊόντα γιὰ τὴ δημιουργία ἀποθεμάτων τὰ ὁποῖα πουλάει.

Τό ισοζύγιο υπολοίπων του Γενικού Καθολικού της 31 Ιανουαρίου έχει ως εξής:

Ταμείο	200.000	
Τράπεζα λογαριασμός όψεως	1.800.000	
Πελάτες	400.000	
Προμηθευτές		1.080.000
Έργατικά πληρωτέα		250.000
Παραγωγή	200.000	
Έτοιμα προϊόντα	450.000	
Άσφάλιστρα προπληρωθέντα	120.000	
Μηχανήματα	2.500.000	
Άποσβεσθέντα μηχανήματα		530.000
Υλικά	650.000	
Μικτό κέρδος		150.000
Έξοδα Διοικήσεως και διαθέσεως	70.000	
Κεφάλαιο		4.210.000
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα Καταλογισθέντα		650.000
Γενικά Βιομηχαν. Έξοδα	480.000	
	<u>6.870.000</u>	<u>6.870.000</u>

Υπόλοιπα Αναλυτικών Καθολικών

1) Έτοιμων Προϊόντων

Προϊόν Α	μον.	500 × 60 δρχ.	=	30.000
Προϊόν Β	μον.	6000 × 52 δρχ.	=	312.000
Προϊόν Γ	μον.	2700 × 40 δρχ.	=	108.000
				<u>450.000</u>

2) Παραγωγή (Ήμικατεργασμένα)

Έσωτερική παραγγελία Νο. 500	80.000
Έσωτερική παραγγελία Νο. 501	120.000
	<u>200.000</u>

3) Υλικά

Πρώτη ύλη x	300.000
Πρώτη ύλη ψ	200.000
Βοηθητικό υλικό ω	150.000
	<u>650.000</u>

Πράξεις Φεβρουαρίου

α) Αγορά υλικών επί πιστώσει

Πρώτη ύλη x	200.000
Πρώτη ύλη ψ	180.000
Βοηθητικό υλικό ω	50.000
	<u>430.000</u>

β) Χορηγήθηκαν στην παραγωγή τά πιά κάτω υλικά:

Έσωτ. παρ.	Νο. 500	Πρώτη ύλη x	150.000 δρχ. και πρώτη ύλη ψ	120.000 δρχ.
Έσωτ. παρ.	Νο. 501	Πρώτη ύλη x	130.000 δρχ. και πρώτη ύλη ψ	90.000 δρχ.
Έσωτ. παρ.	Νο. 502	Πρώτη ύλη x	180.000 δρχ. και πρώτη ύλη ψ	150.000 δρχ.
Βοηθητικό υλικό ω		άξιας	160.000 δρχ.	

γ) Τά άμεσα ήμερομίσθια του Φεβρουαρίου με βάση τά άτομικά φύλλα άπασχολήσεως των έργα-
τοτεχνικών ήταν κατά έσωτερική παραγγελία:

Παρ.	No. 500	δρχ.	380.000
Παρ.	No. 501	δρχ.	250.000
Παρ.	No. 502	δρχ.	220.000

δ) Έμμεσα ήμερομίσθια. 190.000

ε) Ένα μέρος από τά παραπάνω άμεσα ήμερομίσθια έξοφλήθηκε από τό Ταμιακό ύπόλοιπο του 'Ια-
νουαρίου καί από είσπράξεις πωλήσεων.

στ) Έξοφλήθηκαν προμηθευτές στους οποίους όφείλαμε 680.000 δρχ. με έπιταγή είς βάρος του
λογαριασμού «Τράπεζα λ. δψεως».

ζ) Από τά προπληρωθέντα ασφάλιστρα ένα ποσό 60.000 δρχ. ήταν δεδουλευμένο.

η) Πραγματοποιήθηκαν διάφορα Γ.Β.Ε. (έπισκευές, φώς, τηλεφωνικά κλπ.) συνολικού ποσού
500.000 τά όποια καί όφείλονται.

θ) Τά Γ.Β.Ε. ένσωματώνονται στο κόστος των παραγγελιών με προκαθορισμένο συντελεστή
120% επί των άμέσων ήμερομισθίων.

ι) Οί παραγγελίες No. 500 καί 501 όλοκληρώθηκαν:

Παράχθηκαν 13.000 μον. προϊόντος Α συνολ. κόστους παραγωγής 806.000 δρχ., 12.800 μον.
προϊόντος Β συν. κόστος παραγωγής 704.000 δρχ καί 14150 μονάδες προϊόντος Γ συνολ. άξιας
566.000 δρχ.

ια) Πληρώθηκαν διάφορα έξοδα Διοικήσεως καί διαθέσεως συνολικά 120.000 δρχ.

ιβ) Πωλήθηκαν μετρητοίς:

Προϊόν Α	13300	μονάδες	πρός	110	δρχ.	κατά	μονάδα
Προϊόν Β	15000	μονάδες	πρός	90	δρχ.	κατά	μονάδα
Προϊόν Γ	16000	μονάδες	πρός	75	δρχ.	κατά	μονάδα

Ό ύπολογισμός του κόστους πωληθέντων νά γίνει με τί μέθοδο FIFO.

Ζητείται.

- Νά γίνουν οί σχετικές λογιστικές έγγραφές (ήμερολόγιο καθολικό) για τόν προσδιορισμό του
μικτού κέρδους.
- Τό ίσοζύγιο του μηνός Φεβρουαρίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΔΕΚΑΤΟ

ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

11.1 Μαζική παραγωγή.

Όταν λέμε μαζική παραγωγή έννοούμε παραγωγή προϊόντων κατά μάζες με διαδικασία παραγωγής, που συνεχώς επαναλαμβάνεται.

Η παραγωγή προϊόντων κατά μάζες αποτελεί τό χαρακτηριστικό τῶν σημερινῶν μεγάλων βιομηχανικῶν επιχειρήσεων. Εἶναι δυνατόν μιά βιομηχανία μαζικῆς παραγωγῆς νά παράγει ἕνα μόνο προϊόν, π.χ. τσιμέντο, ἢ προϊόντα πού μοιάζουν μεταξύ τους, ὅπως ἠλεκτρικά εἶδη κλπ.

Στήν κατηγορία αὐτή ὑπάγονται οἱ ἐπιχειρήσεις παραγωγῆς:

- Ζυμαρικῶν.
- Ζαχάρως.
- Σαπουνοποιίας.
- Φαρμάκων.
- Ἐλαστικῶν.
- Γυαλιοῦ.
- Χρωμάτων.
- Δερμάτων.
- Ἡλεκτρικῶν εἰδῶν (ραδιοφώνων, τηλεοράσεων, ψυγείων, πλυντηρίων κλπ.).
- Αὐτοκινήτων.
- Ὑπηρεσιῶν, ὅπως ἠλεκτρισμοῦ, ἀτμοῦ, γκαζιοῦ κλπ.

Τό σύστημα αὐτό τῆς ὁμοιογενοῦς καί συνεχοῦς παραγωγῆς διαφέρει φανερά ἀπό τό σύστημα τῆς ἐξειδικευμένης (Κεφ. 10).

Ἡ σημαντικότερη διαφορά εἶναι ὅτι ἡ ἐξειδικευμένη παραγωγή εἶναι περιορισμένη καί διαιρεῖται σέ ἐργασίες πού διαφέρουν μεταξύ τους, γιατί κάθε μιά ἐκτελεῖται σύμφωνα μέ εἰδικό πρόγραμμα παραγωγῆς πού στηρίζεται σέ συγκεκριμένες προδιαγραφές (μέ βάση τήν ἐντολή τοῦ πελάτη) ἐνῶ ἡ μαζική ἐπειδή οἱ παράγόμενες ποσότητες εἶναι μεγάλες εἶναι συνολική.

Όταν ἡ παραγωγή τῶν ἐπιχειρήσεων εἶναι συνεχῆς, ὁμοιόμορφη καί διεξάγεται σέ περισσότερα παραγωγικά τμήματα (μέ περισσότερες διαδικασίες), ἡ κοστολογική μέθοδος πού προσιδιάζει περισσότερο εἶναι ἡ μέθοδος κοστολογήσεως κατά διαδικασία κατά τμήμα παραγωγῆς.

11.2 Ἡ κοστολογούμενη μονάδα.

Στίς ἐπιχειρήσεις μαζικῆς παραγωγῆς τά προϊόντα παράγονται κατὰ μάζες, μέ

βάση προκαθορισμένες προδιαγραφές και η παραγωγή είναι συνεχής.

Σε μία βιομηχανία τσιμέντων π.χ. αναλώνονται πρώτες ύλες, άμεσα ήμερομίσθια, πραγματοποιούνται Γ.Β.Ε. και παράγονται με επαναλαμβανόμενη διαδικασία σακκιά τσιμέντου.

Έκείνο που έχει ιδιαίτερη σημασία στην περίπτωση αυτή είναι ότι κάθε σακκί που αποτελεί και τη «μετρική» μονάδα της παραγωγής, δεν διαφέρει καθόλου από τα υπόλοιπα σακκιά που παράχθηκαν κατά την ίδια περίοδο.

Επειδή όμως ως κοστολογούμενη μονάδα λαμβάνεται, βασικά, η μονάδα μετρήσεως της παραγωγής, δηλαδή τό σακκί τσιμέντου, για να βρούμε τό κόστος του άρκει νά διαιρέσουμε τό συνολικό κόστος παραγωγής της περιόδου με τόν αριθμό τών σακκιών που παράχθηκαν τήν ίδια περίοδο.

Τό ίδιο μπορεί νά γίνει και για τό σακκί ζαχάρεως σέ ένα εργοστάσιο ζαχάρεως, για τό ώριαίο χιλιοβάττ σέ μία επιχείρηση παραγωγής ηλεκτρισμού, για ένα ηλεκτρικό ψυγείο 10 ποδών ή ακόμη για ένα κουτί τυποποιημένου φυτοφαρμάκου.

Παράδειγμα.

Ένα άλλο προϊόν «x» παράγεται σέ ένα παραγωγικό τμήμα, δηλαδή με μία παραγωγική διαδικασία.

Δεδομένα.

- Σέ μία περίοδο παράχθηκαν 500 μονάδες προϊόντος.
- Δέν υπήρχαν αποθέματα (ήμικατεργασμένα) στην αρχή και στό τέλος της περιόδου.
- Τά έξοδα της περιόδου ήταν:

— Πρώτες ύλες	δρχ.	200.000
— Άμεσα ήμερομίσθια	»	150.000
— Γ.Β.Ε.	»	70.000

Στήν περίπτωση αυτή τό κόστος παραγωγής της μονάδας του προϊόντος και μάλιστα κατά στοιχείο κόστους, θά είναι:

— Πρώτες ύλες	$200.000 : 500 = 400$	δρχ.
— Άμεσα ήμερομίσθια	$150.000 : 500 = 300$	δρχ.
— Γ.Β.Ε.	$70.000 : 500 = 140$	δρχ.
Σύνολο	$420.000 : 500 = 840$	δρχ.

Στίς επιχειρήσεις εξειδικευμένης παραγωγής δέν συμβαίνει τό ίδιο.

Π.χ. σέ ένα μηχανουργείο μεταξύ τών παραγγελιών «Γερανογέφυρα», «Σιλό σιτηρών», «Μεταφορέας ύλικών», «Άνυψωτικό μηχανήμα» κλπ. υπάρχουν βασικές διαφορές. Τό κόστος κάθε μιάς από τίς παραγγελίες αυτές δέν είναι δυνατόν νά βρεθεί με διαίρεση όπως παραπάνω.

Κάθε παραγγελία είναι «είδική», εκτελείται με βάση είδικό πρόγραμμα, σύμφωνα με τίς προδιαγραφές που καθόρισε ο παραγγελέας της και αποτελεί μονάδα μετρήσεως της παραγωγής.

Γιά τόν προσδιορισμό του κόστους κάθε παραγγελίας, θά άνοιχθεί και ένα φύλλο κόστους που θά συγκεντρώσει τό κόστος τών πρώτων ύλων, άμέσων ήμερομι-

σθίων και τά Γ.Β.Ε. τής παραγγελίας γιά τήν όποία άνοίχθηκε.

Ή ούσιωδέστερη δηλαδή διαφορά μεταξύ τών μεθόδων «κόστους παραγγελίας ή μεμονωμένου έργου ή έξειδικευμένου προϊόντος» και «κόστους παραγωγικής διαδικασίας», είναι, ότι ενώ στήν πρώτη, κάθε μονάδα παραγωγής, κάθε παραγγελία υπό έκτέλεση διατηρεί τήν ατομικότητά της, μέχρις ότου ολοκληρωθεί, στή δεύτερη ή ατομικότητα τής μονάδας παραγωγής χάνεται μέσα σέ ένα σύνολο όμοιων μονάδων, πού παράχθηκαν μέ μία διαδικασία.

Κατά τή μέθοδο «κόστους παραγωγικής διαδικασίας», τό κατά μονάδα προϊόντος κόστος προκύπτει από τή διαίρεση του συνολικού κόστους παραγωγής τής περιόδου μέ τόν αριθμό τών μονάδων πού ολοκληρώθηκαν μέσα στήν περίοδο. Κατά συνέπεια είναι ένα «κατά μέσον όρον» κόστος κατά μονάδα προϊόντος πού προσδιορίζεται στο τέλος όρισμένης χρονικής περιόδου.

Στή μέθοδο κόστους παραγγελίας (έργου) τό κόστος τής παραγγελίας είναι γνωστό άμέσως μετά τήν ολοκλήρωση τής παραγγελίας (δηλαδή του έργου).

11.3 Ό προσδιορισμός τών φάσεων παραγωγής.

Ύπάρχει περίπτωση μία βιομηχανία μαζικής παραγωγής νά παράγει ένα όμοιόμορφο προϊόν μέ μία έπεξεργασία, δηλαδή μέ μία «άπλή τεχνική πράξη» σέ μία φάση. Π.χ. άλεσση σταριού (άλευρόμιλος), σκίσιμο δένδρων (πριστήριο), παραγωγή τούβλων κλπ.

Στήν περίπτωση αυτή και υπό τήν προϋπόθεση ότι δέν υπάρχουν αποθέματα ήμικατεργασμένων μονάδων στήν αρχή και στο τέλος τής περιόδου ή ότι τά αποθέματα αυτά παραμένουν σταθερά, τό κατά μονάδα προϊόν κόστους ισούται μέ τό πηλίκον του συνολικού κόστους περιόδου διά του αριθμού έτοιμων μονάδων περιόδου.

Ή δομή όμως τών βιομηχανιών αυτού του τύπου είναι συνήθως τέτοια ώστε ή μεταποίηση τών πρώτων ύλων διά τών άμέσων ήμερομισθίων και τών Γ.Β.Ε. σέ έτοιμο προϊόν, νά μήν τελειώνει μέ μία διαδικασία σέ ένα παραγωγικό στάδιο, αλλά σέ περισσότερα διαδοχικά στάδια, δηλαδή σέ περισσότερα διαδοχικά παραγωγικά τμήματα.

Στήν περίπτωση αυτή σέ κάθε παραγωγικό τμήμα εκτελείται μία είδική παραγωγική διαδικασία πού συμπληρώνει τήν προηγούμενη μέχρις ότου τά υπό κατεργασία νά φθάσουν στο βαθμό τελειότητας.

Έδώ πρέπει νά διευκρινισθεί ότι οι όροι «φάση», «διαδικασία», «στάδιο», «παραγωγικό τμήμα» έχουν τήν ίδια σημασία και χρησιμοποιούνται γιά νά υποδηλώσουν τήν είδική έπαναλαμβανόμενη σέ κάθε παραγωγικό τμήμα έπεξεργασία.

Ή είδική αυτή έπεξεργασία δέν πρέπει νά συγχέεται μέ τίς άπλές στοιχειώδεις ενέργειες πού συνθέτουν τή λειτουργία του παραγωγικού τμήματος.

Ό αριθμός τών διαδοχικών παραγωγικών τμημάτων και ό χρόνος τής είδικής έπεξεργασίας στο καθένα, είναι θέματα πού εξαρτώνται από τίς είδικές τεchnικοπαραγωγικές συνθήκες.

Έκείνο πού έχει ιδιαίτερη σημασία από κοστολογική άποψη είναι ότι κάθε τμήμα (φάση), δηλαδή κάθε διαδικασία, πρέπει νά προσδιορίζεται ακριβώς και νά προσφέρεται γιά τή διάκριση τών έξόδων του από τά έξοδα τών άλλων (παράγρ. 1.5).

Παράδειγμα.

Σέ μιά βιομηχανική επιχείρηση ή παραγωγή ενός προϊόντος ολοκληρώνεται σέ τρία διαδοχικά στάδια, μέ τρείς διαδοχικές διαδικασίες.

Στάδιο I. 'Ανάμιξη:

Έδω γίνεται ή ανάμιξη τών υλικών σέ αναθευτήρα καί άφου ή μάζα ύποστει μιά ζύμωση γίνεται ή διαμόρφωση τών μονάδων του προϊόντος πού προωθοϋνται στην έπόμενη διαδικασία γιά ξήρανση.

Στάδιο II. Ξήρανση:

Οι μονάδες βαφτίζονται σέ ειδικό υγρό καί τοποθετοϋνται γιά έξι ώρες σέ θερμοθαλάμους γιά ξήρανση. Μετά τήν ξήρανση οι μονάδες του προϊόντος προωθοϋνται στο τελευταίο στάδιο.

Στάδιο III. Διακόσμηση:

Έδω οι μονάδες διακοσμοϋνται από ειδικούς τεχνίτες, συσκευάζονται κατάλληλα καί στέλνονται στην άποθήκη έτοιμών.

Είναί φανερό πώς καθώς οι μονάδες περνοϋν διαδοχικά από τμήμα σέ τμήμα, γιά νά ύποστοϋν τίς ειδικές έπεξεργασίες, μεταφέρουν καί τό κόστος τους, πού κατά τήν πορεία τους διά μέσου τών τμημάτων αυξάνεται.

Όταν π.χ. οι μονάδες ύποστοϋν τήν πρώτη ειδική έπεξεργασία (πρώτη φάση) καί περάσουν στή δεύτερη (δεύτερη φάση) μεταφέρουν καί τό κόστος τής πρώτης κατεργασίας τους στο όποιο θά προστεθεί τό κόστος τής δεύτερης. Μέ τό άθροισμα κόστους πρώτης καί δεύτερης κατεργασίας οι μονάδες θά περάσουν στην τρίτη φάση (τελευταία) γιά νά έπιβαρυνθοϋν τελικά κατά τήν ολοκλήρωσή τους καί μέ τό κόστος τής τρίτης, ώστε νά προκύψει τό συνολικό άνακεφαλαιωτικό κόστος.

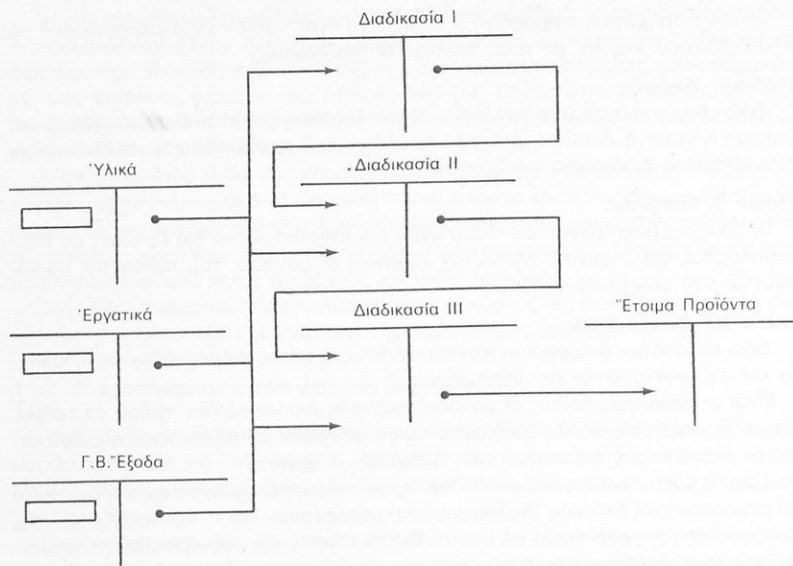
Γιά τήν παρακολούθηση τών διαδοχικών τιμών κόστους είναί προτιμότερο τά έξοδα παραγωγής (πρώτες ύλες, άμεσα ήμερομίσθια, Γ.Β.Ε.) νά συγκεντρώνονται κατά διαδικασία (κατά φάση, τμήμα).

Ο ύπολογισμός του κόστους κατά τμήμα είναί ο καλύτερος τρόπος γιά τό προσδιορισμό καί τόν έλεγχο του κόστους. Τό κόστος κάθε σταδίου συγκρίνεται μέ τό κόστος του ίδιου σταδίου διαφορετικών περιόδων καί προσδιορίζονται οι διαφορές καί οι αίτίες πού τίς προκαλοϋν.

Γιά τό λόγο αυτό ανοίγονται τόσοι λογαριασμοί «Παραγωγή» ή μέ άλλο τίτλο «Προϊόντα έν Κατεργασία» όσα καί τά τμήματα (οι ειδικές κατεργασίες, οι φάσεις) στα όποια ο κάθε ένας λογαριασμός θά χρεώνεται μέ τό κόστος τών μονάδων πού παρέλαβε από τήν προηγούμενη διαδικασία καί μέ τά έξοδα τής περιόδου τής δικής του διαδικασίας. Ή πίστωση θά γίνεται μέ τό κόστος τών μονάδων (έτοιμών) πού παραδίδει στο έπόμενο τμήμα. Ο λογαριασμός τής τελευταίας διαδικασίας θά πιστωθεί μέ τό κόστος τών ολοκληρωμένων μονάδων πού παρέδωσε στην άποθήκη έτοιμων προϊόντων.

Τά παραπάνω ισχύουν γιά τήν περίπτωση πού δέν ύπάρχει στα τμήματα άρχικό ή τελικό άπόθεμα ήμικατεργασμένων. Στην αντίθετη περίπτωση οι ύπολογισμοί του κόστους τών μεταφερομένων μονάδων, όπως αναλύεται σέ έπόμενη παράγραφο, είναί συνθετότεροι.

Ή παράλληλη μέ τή φυσική πορεία τών μονάδων πορεία του κόστους, έμφανίζεται διαγραμματικά στο σχήμα 11.3.



Σχ. 11.3.

11.4 Μεταφορά του κόστους στην αντίστοιχη φάση.

11.4.1 Η έκθεση κόστους παραγωγής της περιόδου.

Η έκθεση κόστους παραγωγής είναι πίνακας που συντάσσεται σε ένα κατάλληλα διαγραμματισμένο έντυπο και παρουσιάζει το κόστος κατά παραγωγικό τμήμα (συνολικό και κατά μονάδα) καθώς επίσης και το άνακεφαλαιωτικό κόστος.

Η έκθεση κόστους περιλαμβάνει δύο τμήματα για τα διακινούμενα από στάδιο σε στάδιο μεγέθη:

α) Το τμήμα των ποσοτήτων.

Αυτό δείχνει:

- Τόν αριθμό των ήμικατεργασμένων μονάδων προϊόντος της αρχικής απογραφής σε κάθε στάδιο.
- Τόν αριθμό των μονάδων που μπήκαν για επεξεργασία σε κάθε στάδιο κατά την περίοδο αυτή.
- Τόν αριθμό των μονάδων που παρέδωσε κάθε στάδιο στο επόμενο μέσα στην περίοδο.
- Τις μονάδες που χάθηκαν σε κάθε στάδιο κατά την επεξεργασία.
- Την τελική απογραφή (ήμικατεργασμένες) κάθε σταδίου.

β) Τό τμήμα του κόστους.

Αυτό δείχνει:

- Τό συνολικό κατά στοιχείο κόστος πού δεσμεύτηκε σέ κάθε παραγωγικό τμήμα (στάδιο) κατά τό διάστημα τής περιόδου.
- Τό κόστος τής μονάδας (έτοιμης καί ήμικατεργασμένης) σέ κάθε τμήμα αὐτῆς τής περιόδου.
- Τό ἀνακεφαλαιωτικό κόστος (συνολικό καί κατά μονάδα).

Τά στοιχεῖα τής ἐκθέσεως κόστους συγκεκριμένης περιόδου ἀποτελοῦν τό ὕλικο τῶν λογιστικῶν ἐγγραφῶν τής περιόδου αὐτῆς.

Ἀπό τή συγκριτική μελέτη τῶν ἐκθέσεων κόστους διαφόρων περιόδων συνάγονται σπουδαῖα συμπεράσματα σχετικά μέ τήν ἀποδοτικότητα τῶν παραγωγικῶν τμημάτων καί τήν ἀσκηση οὐσιαστικοῦ ἐλέγχου (ἀποτελεσματική χρησιμοποίηση τῆς ἐργασίας τῶν μηχανῶν, τῶν ὑλικῶν κλπ.).

Ἡ σύνταξη τής ἐκθέσεως κόστους περιλαμβάνει τό μεγαλύτερο καί σπουδαιότερο μέρος τῆς ὅλης ἐργασίας πού ἀπαιτεῖται κατά τή μέθοδο τῆς σταδιακῆς κοστολογήσεως. Ἡ ἐκθεση κόστους θεωρεῖται ἔντυπο μεγάλης σημασίας.

11.4.2 Τό κόστος τῶν ὑλικῶν.

Κατά τή μέθοδο κόστους ἔργου (εἰδικῆς παραγγελίας) ἡ ἐξειδίκευση τῶν ὑλικῶν γίνεται κατά ἔργο.

Τά ὑλικά πού ἀφοροῦν συγκεκριμένο ἔργο συγκεντρώνονται στό φύλλο κόστους τοῦ συγκεκριμένου αὐτοῦ ἔργου.

Σύμφωνα μέ τή μέθοδο κόστους κατά τμήμα (κατά στάδιο) τά ὑλικά ἐξειδικεύονται κατά τμήμα καί ὄχι κατά μονάδα προϊόντος.

Κάθε τμήμα λοιπόν ἐπιβαρύνεται μέ τά ὑλικά πού ἀνάλωση.

Γιά τό σκοπό αὐτό ἀντί νά σημειώνεται στό δελτίο ἐξαγωγῆς ὑλικῶν ὁ ἀριθμός τοῦ ἔργου, σημειώνεται ὁ ἀριθμός (τό διακριτικό) τοῦ τμήματος πού θά χρησιμοποιήσει τίς ἐξαγόμενες ἀπό τήν ἀποθήκη ποσότητες ὑλικῶν.

Ἡ κατά τμήμα ἐξειδίκευση τῶν ὑλικῶν εἶναι εὐκολότερη ἀπό τήν ἐξειδίκευση κατά ἔργο, γιατί:

α) Ὁ ἀριθμός τῶν τμημάτων πού χρησιμοποιοῦν ὑλικά κατά τήν περίοδο εἶναι μικρότερος ἀπό τόν ἀριθμό τῶν παραγγελιῶν.

β) Ὑλικά χρησιμοποιοῦνται συνήθως μόνο στό πρῶτο τμήμα, κατά τήν πρώτη διαδικασία καί σπανιότερα στά ἐπόμενα, στά ὁποῖα κυρίως προσφέρεται ἐπεξεργασία (ἄμεσα ἡμερ. καί Γ.Β.Ε.).

γ) Τά ὑλικά πού πρόκειται νά χρησιμοποιηθοῦν κατά τήν περίοδο σέ κάθε τμήμα εἶναι σχεδόν γνωστά, ἀφοῦ ἡ ἐπεξεργασία πού συντελεῖται στό κάθε ἓνα εἶναι ὁμοιόμορφη (ἐπαναλαμβανόμενη).

δ) Ὁ ἀριθμός τῶν ἀναλώσεων ὑλικῶν πού ἀφοροῦν περισσότερα τμήματα καί πού χαρακτηρίζονται ὡς γενικά ἔξοδα εἶναι σχετικά μικρός.

Ἡ λογιστική ἐγγραφή, στήν περίπτωση πού χρησιμοποιοῦνται ὑλικά ὄχι μόνο στό πρῶτο, ἀλλά σέ περισσότερα παραγωγικά τμήματα θά εἶναι:

Προϊόντα ἐν κατεργασία — ἀνάμιξη 34.000

Προϊόντα ἐν κατεργασία — ξήρανση 4.000

Υλικά

38.000

11.4.3 Τό κόστος τῶν ἐργατικῶν.

Σύμφωνα μέ τή μέθοδο τῆς σταδιακῆς κοστολογήσεως, ἡ ἐξειδίκευση τῶν ἐργατικῶν γίνεται, ὅπως ἄλλωστε καί τῶν πρώτων ὑλῶν, κατά τμήμα (στάδιο) καί ὄχι κατά προϊόν.

Συνήθως στίς βιομηχανίες αὐτοῦ τοῦ τύπου, λόγω τῆς ὁμοιομορφίας τῆς παραγωγῆς οἱ ἐργαζόμενοι ἐκτελοῦν πάντα τήν ἴδια ἐργασία στό ἴδιο τμήμα.

Ἀντί λοιπόν νά τηρεῖται τό γνωστό ἔντυπο «φύλλο ἀτομικῆς ἀπασχολήσεως» συντάσσεται γιά κάθε τμήμα μιά κατάσταση ἡμερομισθίων ἀπό τήν ὁποία θά προκύψει ἡ ἐπιβάρυνση μέ ἐργατικά κάθε τμήματος. Οἱ ἀμοιβές τῶν ἐργαζομένων στό ἴδιο τμήμα ἀποτελοῦν γιά τό τμήμα αὐτό ἄμεσο ἐξοδό.

Ἀναλυτικότερα: Στό τμήμα «Ἀνάμιξη» μιᾶς βιομηχανίας μαζικῆς παραγωγῆς, τό ἡμερομίσθιο τοῦ ἐπόπτη πού ἀσκεῖ ἐποπτεία ἀποκλειστικά στήν «ἀνάμιξη» εἶναι ἄμεσο ἐξοδό γιά τό τμήμα αὐτό καί δέν ὑπάρχει λόγος νά διαχωρισθεῖ ἀπό τά ἡμερομίσθια τῶν ὑπολοίπων, ὅπως π.χ. τοῦ χειριστῆ ἢ τοῦ τροφοδότη τοῦ ἀναδευτήρα καί τῶν ἄλλων πού προσφέρουν ἐργασία ἀπευθείας πάνω στίς πρώτες ὑλές. Ὁ διαχωρισμός αὐτός εἶναι ἀπαραίτητος στή μέθοδο κόστους κατά ἔργο, κατά εἰδική παραγγελία.

Φύλλο ἀτομικῆς ἀπασχολήσεως τηρεῖται φυσικά μόνο γιά τοὺς ἐργαζόμενους πού κατά τό διάστημα τῆς ἴδιας μέρας ἀλλάζουν τμήμα. Τότε στό φύλλο ἀτομικῆς ἀπασχολήσεως σημειώνονται οἱ χρόνοι ἀπασχολήσεως σέ κάθε τμήμα.

Συνεπῶς τά ἐργατικά πού ἀφοροῦν ὅλα τά τμήματα (ἀμοιβές συντηρητῶν, καθαριστῶν, νυκτοφυλάκων κ.ἄ.) καί πού χαρακτηρίζονται ὡς Γ.Β.Ε. εἶναι σχετικά λίγα.

Στό τέλος τῆς περιόδου γιά τά ἐργατικά θά γίνει ἡ ἐγγραφή:

Προϊόντα ἐν κατεργασία — Ἀνάμιξη	20.000	
Προϊόντα ἐν κατεργασία — Ξήρανση	16.000	
Προϊόντα ἐν κατεργασία — Περάτωση	14.000	
Ἐργατικά		50.000

11.4.4 Τό Γενικό κόστος.

Στήν παράγραφο 10.2.4 ἀναφέρονται οἱ δυσκολίες τῆς ἐνσωματώσεως στό κόστος τῶν παραγγελιῶν, τῶν πραγματοποιημένων Γ.Β.Ε. (ὕπολογιζομένων μέ πραγματικό συντελεστή).

Στή μέθοδο κόστους κατά διαδικασία, οἱ δυσκολίες ἐνσωματώσεως πραγματοποιηθέντων Γ.Β.Ε. στό κόστος τῶν προϊόντων, περιορίζονται πάρα πολύ, γιατί:

α) Τό ὕψος τῶν πραγματοποιουμένων Γ.Β.Ε. εἶναι σχετικά μικρό. Αὐτό ὀφείλεται στό γεγονός ὅτι ἕνας μεγάλος ἀριθμός ἀναλώσεων βοηθητικῶν ὑλικῶν πού χορηγοῦνται στά τμήματα βαρύνουν τό κόστος τῶν τμημάτων αὐτῶν. Συμπεριλαμβάνονται δηλαδή στό κόστος τῶν ὑλικῶν τοῦ τμήματος πού τά ἀνάλωσε καί ὄχι, στά Γ.Β.Ε., ὅπως συμβαίνει κατά τή μέθοδο κόστους ἔργου.

Τό ἴδιο ἀκριβῶς συμβαίνει καί μέ τά ἐργατικά. Τά ἔμμεσα ἡμερομίσθια π.χ. συμπεριλαμβάνονται στά ἐργατικά τοῦ τμήματος στό ὁποῖο εἰσφέρθηκαν καί ὄχι στά Γ.Β.Ε.

Κατά συνέπεια, ὁ ἀριθμός τῶν κατά εἶδος ἐξόδων πού χρησιμοποιοῦνται ὡς Γ.Β.Ε. σύμφωνα μέ τή μέθοδο κόστους κατά διαδικασία, εἶναι σχετικά πολύ περιορισμένος.

β) Έπειδή σύμφωνα με τη μέθοδο κόστους κατά διαδικασία, ο υπολογισμός του κόστους γίνεται στο τέλος της περιόδου, συνήθως στο τέλος του μηνός, καί η παραγωγή είναι ομοιόμορφη καί συνεχής, τό ύψος των Γ.Β.Ε. της περιόδου κατά τή λήξη της περιόδου είναι περίπου γνωστό.

Γιά τούς λόγους αὐτούς είναι δυνατή ἡ ἐπιβάρυνση τῶν τμημάτων μέ πραγματοποιημένα Γ.Β.Ε.

Σέ πολλές περιπτώσεις ὅμως, ιδιαίτερα ὅταν ἡ παραγωγή τῆς περιόδου δέν εἶναι ἀπόλυτα ὁμοιόμορφη, γιά τήν ἐνσωμάτωση Γ.Β.Ε. χρησιμοποιοῦνται προκαθορισμένοι συντελεστές, ἕνας γιά κάθε τμήμα.

Ἡ χρησιμοποίηση προκαθορισμένων συντελεστῶν περιορίζει τίς διακυμάνσεις τοῦ κόστους τῶν προϊόντων τῶν διαφόρων περιόδων πού ὀφείλονται στίς ἀναπόφευκτες διακυμάνσεις τῆς ποσοτικῆς παραγωγῆς.

Ἡ ἐγγραφή μερισμοῦ τῶν Γ.Β.Ε. τῆς περιόδου στά τμήματα, ἡ ὁποία γίνεται μέ βάση τό φύλλο μερισμοῦ ἢ τήν ἐκθεση κόστους εἶναι:

Προϊόντα ἐν κατεργασία	Διαδικασία I	x
Προϊόντα ἐν κατεργασία	Διαδικασία II	ψ
Προϊόντα ἐν κατεργασία	Διαδικασία III	ω
Γενικά Βιομηχαν. Έξοδα		(x + ψ + ω)

11.5 Ὁ υπολογισμός τοῦ κόστους τῆς μονάδας παραγωγῆς.

Ἄς υποθέσουμε ὅτι ἡ κατεργασία ὅλων τῶν μονάδων πού ἄρχισε σέ μιά περίοδο ὁλοκληρώθηκε σέ ὅλα τά στάδια ἐπεξεργασίας (σέ ὅλα τά τμήματα) καί ἀκόμη ὅτι δέν ὑπῆρχαν, σέ κανένα στάδιο, ἡμικατεργασμένες μονάδες στήν ἀρχή τῆς περιόδου.

Στήν περίπτωση αὐτή ὁ προσδιορισμός τοῦ κόστους τῆς μονάδας παραγωγῆς (μέτρου, τεμαχίου, ζεύγους, δωδεκάδας, τόννου, κιλοῦ, ὠριαίου, χιλιοβάττ, θερμίδας κλπ.) κατά στάδιο δέν παρουσιάζει πρόβλημα.

Προσδιορίζεται εὐκόλα, ἀρκεῖ τό κόστος κάθε σταδίου νά διαιρεθεῖ μέ τόν ἀριθμό τῶν μονάδων.

Ἄν προσθέσουμε τό κόστος μονάδας ὅλων τῶν σταδίων, θά βροῦμε τό συνολικό κόστος τῆς μονάδας παραγωγῆς αὐτῆς τῆς περιόδου.

Ἀπό τήν προσεχτική μελέτη τῆς ἐκθέσεως κόστους τῆς περιόδου στήν ὁποία ἀναλύεται τό κόστος κάθε σταδίου κατά στοιχείο (ὕλικά, ἐργατικά Γ.Β.Ε.) προκύπτει εὐκόλα τό κατά μονάδα, κατά στοιχείο, καί κατά τμήμα κόστος καθώς καί τό ἀνακεφαλαιωτικό κατά μονάδα κόστος.

Παράδειγμα.

Ἄς υποθέσουμε ὅτι σέ μιά περίοδο γιά τήν παραγωγή 6.000 μονάδων ἑνός ἀπλοῦ προϊόντος x πού γιά νά ὁλοκληρωθεῖ περνά ἀπό τρία διαδοχικά παραγωγικά στάδια, πραγματοποιήθηκαν οἱ παρακάτω ἀναλώσεις:

	Στάδιο I	Στάδιο II	Στάδιο III
Υλικά	30.000	3.000	—
Ημερομίσθια	18.000	15.000	12.000
Γενικά Β. Έξοδα	12.000	6.000	9.000

“Ας υποθέσουμε ακόμη ότι δεν υπήρχε αρχική απογραφή (ήμικατεργασμένα) σε κανένα στάδιο και ότι άρχισε η παραγωγή 6.000 μονάδων οι οποίες ολοκληρώθηκαν και μεταφέρθηκαν στα έτοιμα προϊόντα. Η σχετική έκθεση κόστους της περιόδου αυτής παρουσιάζει την εξής εικόνα:

ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

	Στάδιο I		Στάδιο II		Στάδιο III		Έτοιμα
Μονάδες που τέθηκαν σε κατεργασία.	6.000						
Μονάδες ληφθείσες από προηγ. στάδιο.	—		6.000		6.000		
Μονάδες μεταφερθείσες στο επόμεν. στάδιο.	6.000		6.000		6.000		6.000
Τελική απογραφή	—		—		—		6.000
	Συν. κόστος	Κόστ. μον.	Συν. κόστος	Κόστ. μον.	Συν. κοστ.	Κόστ. μον.	
Από προηγ. στάδιο			60.000	10	84.000	14	
Κόστος σταδίου							
Υλικά	30.000	5	3.000	0,5	0	0	
Ημερομίσθια	18.000	3	15.000	2,50	12.000	2	
Γεν. Βιομ. Έξοδα	12.000	2	6.000	1	9.000	1,5	
Συνολ. κόστος σταδ.	60.000	10	24.000	4	21.000	3,5	
Συνολ. κόστος	60.000	10	84.000	14	105.000	17,50	
Κόστος παραγ. έτοιμων					105.000	17,50	

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

Προϊόντα εν κατεργασ. — Στάδιο I	60.000	
Υλικά		30.000
Εργατικά		18.000
Γ.Β. Έξοδα		12.000
Κόστος Σταδίου I περιόδου		
Προϊόντα εν κατεργασ. — Στάδιο II	60.000	
Προϊόντα εν κατεργασ. — Στάδιο I		60.00
Μεταφορά σε Στάδιο II		

Προϊόντα έν κατεργ. — Στάδιο II	24.000	
Υλικά		3.000
Εργατικά		15.000
Γενικά Β. Έξοδα		6.000
Κόστος Σταδίου II περιόδου		
Προϊόντα έν κατεργασ. — Στάδιο III	84.000	
Προϊόντα έν κατεργ. — Στάδιο II		84.000
Μεταφορά σέ Στάδιο III		
Προϊόντα έν κατεργ. — Στάδ. III	21.000	
Εργατικά		12.000
Γ.Β. Έξοδα		9.000
Κόστος Σταδίου III περιόδου		
Έτοιμα προϊόντα	105.000	
Προϊόντα έν κατεργασ. — Στάδιο III		105.000
Μεταφορά σέ άποθήκη έτοιμών		

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ

Υλικά		Εργατικά		Γ.Β. Έξοδα	
	30.000		18.000		12.000
	3.000		15.000		6.000
			12.000		9.000
Προϊόντα έν κατ. — Στ. I		Προϊόντα έν κατ. — Στ. II		Προϊόντα έν κατ. — Στ. III	
60.000	60.000	60.000	84.000	84.000	105.000
		24.000		21.000	
Έτοιμα προϊόντα					
105.000					

11.6 Αποτίμηση των ήμικατεργασμένων μονάδων.

Όταν στην άρχή ή στο τέλος της περιόδου υπάρχουν στο στάδιο ήμικατεργασμένες μονάδες, όπως συνήθως συμβαίνει, ο ύπολογισμός του κόστους του σταδίου της έτοιμης μονάδας δέν είναι δυνατόν νά γίνει άν δέν καθορισθεί πρώτα τό κόστος των ήμικατεργασμένων.

Ο προσδιορισμός του κόστους των ήμικατεργασμένων μονάδων μπορεί νά γίνει όταν οι μονάδες έκφραστούν ως έτοιμες.

Γιά την έκφραση αυτή προσδιορίζεται από τούς τεχνικούς καί τόν υπεύθυνο του σταδίου ο βαθμός έπεξεργασίας των μονάδων (βιομηχανοποιήσεώς τους) στο στάδιο αυτό σέ ποσοστό επί τοις εκατό σέ σχέση μέ μία πλήρως έπεξεργασμένη (στο ίδιο στάδιο) μονάδα.

Αναλυτικότερα.

“Ας υποθέσουμε ότι στην αρχή της περιόδου δέν υπήρχαν στο στάδιο I ήμικατεργασμένες μονάδες και ότι από τις 5.000 μονάδες που εισήχθησαν για κατεργασία, προωθήθηκαν στο στάδιο II μόνο οι 4.000 ενώ οι 1.000 βρίσκονται, στο τέλος της περιόδου έπεξεργασμένες (καί ως προς τά τρία στοιχεία του κόστους) κατά ποσοστό 50% (σέ σχέση φυσικά μέ μία μονάδα που ή κατεργασία της στο στάδιο I συμπληρώθηκε κατά 100%).

Έπομένως οι 1000 ήμικατεργασμένες μονάδες ισοδυναμούν μέ:

$$1.000 \times 50\% = 500 \text{ έτοιμες.}$$

“Αν οι 500 αυτές μονάδες προστεθούν στίς 4.000 μονάδες που ή κατεργασία τους στο στάδιο I συμπληρώθηκε, θά βρεθεϊ ή ισοδύναμη παραγωγή του σταδίου I.

“Ωστε ισοδύναμη παραγωγή περιόδου σταδίου I = 4.000 + 500 = 4.500 μονάδες. Έτσι, αν υποθέσουμε ακόμη ότι τό συνολικό κόστος του σταδίου I κατά την περίοδο αυτή ήταν 18.000 δρχ., τό κόστος μιās έτοιμης μονάδας θά βρεθεϊ αν διαιρέσουμε τό κόστος του σταδίου μέ τόν αριθμό των έτοιμων (μέ την ισοδύναμη παραγωγή του σταδίου) που στην περίπτωση αυτή είναι:

$$4.000 \times 100\% + 1.000 \times 50\% = 4.000 + 500 = 4.500 \text{ μον.}$$

$$\text{“Ωστε τό μέσο κόστος μιās έτοιμης μονάδας} = \frac{18.000}{4.500} = 4 \text{ δρχ.}$$

Κόστος μονάδων που μεταφέρθηκαν στο στάδιο II.

$$\text{μον. } 4.000 \times 100\% \times 4 \text{ δρχ.} = 16.000 \text{ δρχ.}$$

Κόστος ήμικατεργασμένων μονάδων.

$$\text{μον. } 1.000 \times 50\% \times 4 = 500 \times 4 \text{ δρχ.} = \frac{2.000}{18.000}$$

‘Ο βαθμός τελειοποιήσεως όμως των ήμικατεργασμένων μονάδων δέν είναι πάντοτε ο ίδιος. Τά τρία στοιχεία του κόστους (υλικά, εργατικά και Γ.Β.Ε.), δέν αναλώνονται ταυτόχρονα.

Οι πρώτες ύλες έχουν προτεραιότητα. Εισάγονται στο έργοστάσιο για να υποστούν κατεργασία ή όποια θά ολοκληρωθεϊ μετά από όρισμένο χρονικό διάστημα, από τούς εργάτες.

Στό διάστημα αυτό πραγματοποιούνται και τά Γ. Βιομ. Έξοδα. Στην περίπτωση αυτή ο προσδιορισμός του κόστους των έτοιμων και ήμικατεργασμένων γίνεται ως έξης:

“Ας υποθέσουμε ότι κατά την περίοδο Μαρτίου στο στάδιο I δέν υπήρχε αρχική απογραφή (ήμικατεργασμένες μονάδες) και ότι κατά την περίοδο αυτή τό κόστος του σταδίου ήταν:

Υλικά	12.000 δρχ.	
Εργατικά	8.000 δρχ.	
Γεν. Βιομ. Έξοδα	4.600 δρχ.	24.600

“Ας υποθέσουμε ακόμη ότι ενώ τέθηκε σέ κατεργασία ποσότητα υλικών τόση ώστε να διαμορφωθούν 6.000 μονάδες, πέρασαν στο στάδιο II (πλήρως κατεργασμένες στο στάδιο I) μόνο οι 4.000 μονάδες.

Οι υπόλοιπες 2.000 μονάδες παρέμειναν στο στάδιο Ι ήμικατεργασμένες, για να συνεχισθεί η κατεργασία τους την επόμενη περίοδο (τήν περίοδο Ἀπριλίου).

Κατά τό διάστημα τῆς περιόδου Μαρτίου δέν σημειώθηκε ἀπώλεια ἢ φύρα.

Σύμφωνα μέ τίς ἐκτιμήσεις τῶν εἰδικῶν, ὁ βαθμός ὁλοκληρώσεως τῶν ἡμικατεργασμένων κατά τήν 31η Μαρτίου εἶναι:

- Ὡς πρὸς τά ὑλικά 100%
- Ὡς πρὸς τά ἐργατικά 50%
- Ὡς πρὸς τά Γ.Β.Ε. 30%

Ἐπομένως οἱ ἡμικατεργασμένες ἰσοδυναμοῦν μέ:

- Ὡς πρὸς τά ὑλικά 2.000 μον. $\times$ 100% = 2.000 ἑτοιμες
- Ὡς πρὸς τά ἐργατικά 2.000 μον. $\times$ 50% = 1.000 ἑτοιμες
- Ὡς πρὸς τά Γ.Β.Ε. 2.000 μον. $\times$ 30% = 600 ἑτοιμες

Καί ἡ ἰσοδύναμη παραγωγή κατά τήν περίοδο Μαρτίου τοῦ σταδίου Ι θά εἶναι:

- Ὡς πρὸς τά ὑλικά μον. 4.000 + μον. 2.000 $\times$ 100% = 6.000
- Ὡς πρὸς τά ἐργατικά μον. 4.000 + μον. 2.000 $\times$ 50% = 5.000
- Ὡς πρὸς τά Γ.Β.Ε. μον. 4.000 + μον. 2.000 $\times$ 30% = 4.600

Τό μέσο κόστος μονάδας σταδίου Ι (κατά τήν περίοδο αὐτή) συνολικά καί κατά στοιχεῖο εἶναι:

- Σέ ὑλικά δρχ. 12.000 : 6.000 μ.(Ι.Π) = 2,00 δρχ.
- Σέ ἐργατικά δρχ. 8.000 : 5.000 μ.(Ι.Π) = 1,60 δρχ.
- Σέ Γ.Β.Ε. δρχ. 4.600 : 4.600 μ.(Ι.Π) = 1,00 δρχ.
- Κόστος ἑτοιμης σταδίου Ι = 4,60 δρχ.

Κόστος ἐτοιμῶν σταδίου Ι πού μεταφέρθηκαν στό στάδιο ΙΙ.

$$4.000 \times 4,60 = 18.400 \text{ δρχ.}$$

Κόστος ἡμικατεργασμένων σταδ. Ι:

- Σέ ὑλικά μον. 2.000 $\times$ 100% $\times$ 2,00 = 4.000
- Σέ ἐργατικά μον. 2.000 $\times$ 50% $\times$ 1,60 = 1.600
- Σέ Γ.Β.Ε. μον. 2.000 $\times$ 30% $\times$ 1,00 = 600
- Σύνολο 6.200 δρχ.

Λογιστική ἐγγραφή τῆς μεταφορᾶς τοῦ κόστους τῶν 4.000 μονάδων στό στάδιο ΙΙ:

Προϊόντα ἐν κατεργασία — Στάδιο ΙΙ	18.400	
Προϊόντα ἐν κατεργ. — Στάδιο Ι		18.400

Ὑστερα ἀπό τήν παραπάνω ἐγγραφή, ὁ λογαριασμός «Προϊόντα ἐν κατεργασία — Στάδιο Ι» θά ἐμφανίζεται κατά τήν 31/3 ὡς ἑξῆς:

Προϊόντα ἐν κατεργασία — Στάδιο Ι			
Ὑλικά	12.000	Μεταφορά στό στάδιο ΙΙ	18.400
Ἐργατικά	8.000		
Γεν. Βιομ. Ἐξοδα	4.600	Ἡμικατεργ. (ἀπόθεμα)	6.200
	<u>24.600</u>		<u>24.600</u>

Τό πρόβλημα τοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ κόστους ἑνός σταδίου πού ἀντιστοιχεῖ σέ μιά μονάδα τοῦ προϊόντος ἐμφανίζεται πολυπλοκότερο ὅταν στό στάδιο αὐτό, ἐκτός ἀπό τό τελικό ἀπόθεμα αὐτῆς τῆς περιόδου, ὑπῆρχε καί ἀρχικό ἀπόθεμα.

Τό ὑπόλοιπο π.χ. τοῦ λογαριασμοῦ «Προϊόντα ἐν κατεργασία — Στάδιο Ι» τήν 1η Ἀπριλίου ἦταν 6.200 δρχ.

Εἶναι ἡ ἀρχική ἀπογραφή ἡμικατεργασμένων (τελική προηγούμενης περιόδου) καί ἀναλύεται μέ τόν τρόπο πού ἀναφέραμε.

Ἄς ὑποθέσουμε λοιπόν ὅτι:

α) Κατά τήν περίοδο τοῦ Ἀπριλίου τέθηκαν σέ κατεργασία στό στάδιο Ι 7.000 μονάδες καί ὅτι μέχρι τό τέλος τῆς περιόδου αὐτῆς μεταφέρθηκαν στό στάδιο ΙΙ, μετά τή συμπλήρωση τῆς πρώτης κατεργασίας τους οἱ 5.000 μονάδες.

β) Ὁ βαθμός ἐπεξεργασίας τῶν 4.000 ἡμικατεργασμένων μονάδων κατά τήν 30/4 ἦταν 100% γιά τά ὑλικά καί 50% γιά τά ἐργατικά καί τά Γ.Β.Ε.

γ) Κατά τήν περίοδο τοῦ Ἀπριλίου τό κατά στοιχείο κόστος στό στάδιο Ι ἦταν:

Ὑλικά	δρχ. 14.000	
Ἐργατικά	δρχ. 9.000	
Γ.Β.Ε.	δρχ. 7.040	30.040

Μέ τά δεδομένα αὐτά ἡ ἰσοδύναμη παραγωγή περιόδου Ἀπριλίου τοῦ σταδίου Ι καί τό κόστος μονάδας θά προσδιορισθεῖ ὡς ἑξῆς:

1) Κίνηση μονάδων.

- Ἀρχ. ἀπογρ. μον. 2.000 + τεθεῖσες σέ κατεργασία μον. 7.000 = 9.000 μον.
- Μον. 9.000 — μον. 5.000 (2.000 ἀρχικές + 3.000 νέες) πού προωθήθηκαν στό στάδιο ΙΙ = μον. 4.000 τελικό ἀπόθεμα ἡμικατεργασμένων περιόδου Ἀπριλίου.

2) Ἴσοδύναμη παραγωγή περιόδου Ἀπριλίου.

- Ὡς πρὸς τά ὑλικά* 7.000 × 100% = 7.000 μον.
- Ὡς πρὸς τά ἐργατικά 2.000 × 50%** + 3.000 × 100% + 4.000 × 50% = 6.000 μον.
- Ὡς πρὸς τά Γ.Β.Ε. 2.000 × 70%** + 3.000 × 100% + 4.000 × 50% = 6.400 μον.

Κόστος μονάδας Σταδίου Ι περιόδου Ἀπριλίου

- Ὑλικά δρχ. 14.000 : 7.000 μ.(Ι.Π) = 2,00 δρχ.
- Ἐργατικά δρχ. 9.000 : 6.000 μ.(Ι.Π) = 1,50 δρχ.
- Γ.Β.Ε. δρχ. 7.040 : 6.400 μ.(Ι.Π) = 1,10 δρχ.

Συνολικό κόστος μονάδας = 4,60 δρχ.

11.7 Ἀποτίμηση τῆς παραγωγῆς πού προωθεῖται στήν ἐπόμενη φάση.

Στίς ἐπιχειρήσεις ὁμοιόμορφης καί συνεχοῦς παραγωγῆς, οἱ ἡμικατεργασμένες στήν ἀρχή τῆς περιόδου μονάδες, σύμφωνα μέ τή φυσική ροή (τή φυσική τους πορεία) θά συμπληρωθοῦν καί θά προωθηθοῦν πρῶτες στό ἐπόμενο στάδιο γιά νά ὑποστοῦν τήν ἐπόμενη κατεργασία.

* Τό ἀρχικό ἀπόθεμα ὡς πρὸς τά ὑλικά ἦταν βαθμοῦ βιομηχανοποιήσεως 100%.

** Γιά νά συμπληρωθεῖ ἡ κατεργασία τους.

Τό κόστος όλων των μονάδων της περιόδου που μεταφέρθηκαν στο επόμενο στάδιο θά περιλαμβάνει:

- Τό κόστος της αρχικής απογραφής (των ήμικατεργασμένων).
- Τό κόστος της συμπληρωματικής κατεργασίας.
- Τό κόστος των υπολοίπων που επίσης μεταφέρθηκαν μέσα στην ίδια περίοδο.

Μέ τα δεδομένα του παραδείγματος της προηγούμενης παραγράφου, οι 5.000 μονάδες που μεταφέρθηκαν κατά την περίοδο στο στάδιο II αποτελούνται από τις 2.000 μον. της αρχικής απογραφής, αρχικής 'Απριλίου (τελικής απογραφής Μαρτίου) που περατώθηκαν πρώτες και από τις υπόλοιπες 3.000 μον. που εισήχθησαν για κατεργασία κατά την περίοδο του 'Απριλίου και συμπληρώθηκαν μέσα στην ίδια περίοδο.

Τό κόστος τους θά περιλαμβάνει:

— Τό κόστος του αρχικού αποθέματος	6.200
— Τό κόστος της συμπληρωματικής κατεργασίας του αρχικού αποθέματος, δηλαδή:	
— 'Υλικά	0
— 'Εργατικά $2.000 \times 50\% \times 1,50 = 1.500$ δρχ.	
— Γ.Β.Ε. $2.000 \times 70\% \times 1,10 = 1.540$ δρχ.	3.040
Τό κόστος των υπολοίπων που επίσης μεταφέρθηκαν	
$3.000 \times 100\% \times 4,60 =$	13.800
	<u>23.040</u>

Τό κόστος της τελικής απογραφής ήμικατεργασμένων περιόδου 'Απριλίου, θά ισούται αναλυτικά μέ:

'Υλικά $4.000 \times 100\% \times 2,00 = 8.000$ δρχ.	
'Εργατικά $4.000 \times 50\% \times 1,50 = 3.000$ δρχ.	
Γ.Β.Ε. $4.000 \times 50\% \times 1,10 = 2.200$ δρχ.	13.200
	<u>36.240</u>

'Ο λογαριασμός «Προϊόντα έν κατεργασία — Στάδιο Ι» στο τέλος της περιόδου (30/4) θά εμφανίζεται ως εξής:

Προϊόντα έν κατεργασία — Στάδιο Ι (30/4)

'Αρχικό απόθεμα	6.200	'Επεξεργασμένα σέ στάδιο II	23.040
'Υλικά	14.000	'Απόθεμα 30/4	13.200
'Εργατικά	9.000		
Γ.Β."Εξοδα	<u>7.040</u>		
	36.240		<u>36.240</u>

Παράδειγμα 1.

'Η Βιομηχανική έπιχείρηση «Α» εφαρμόζει τή μέθοδο κόστους διαδικασίας.

'Η παραγωγή του προϊόντος «x» συμπληρώνεται σέ τέσσερα διαδοχικά κύρια παραγωγικά τμήματα. Πρώτες ύλες χρησιμοποιούνται μόνο στο 1ο τμήμα.

Τά παρακάτω λογιστικά δεδομένα άφορούν τήν κίνηση του παραγωγικού τμήματος 4 κατά τό μήνα Μάιο.

- α) 1/5 υπόλοιπο 1.600 μονάδες συμπληρωμένες κατά τό 1/4
καί ως πρós τά δύο στοιχεία του κόστους. δρχ. 121.800
- β) 'Από παραγωγικό τμήμα 3, 4.300 μονάδες δρχ. 225.750
- γ) 'Εργατικά δρχ. 367.500

- δ) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα δρχ. 95.550
- ε) Κατά τό μήνα Μάϊο συμπληρώθηκε ή κατεργασία τών 1.600 μονάδων τής 1ης Μαΐου καί 3.500 μονάδων επί πλέον. Κατά τήν 31η Μαΐου, απομένουν 800 μονάδες συμπληρωμένες κατά τό 1/4 (καί ως πρός τά δύο στοιχεία τοῦ κόστους).
- στ) Λογιστικά δεδομένα Ἰουνίου
- Ἀπό παραγωγικό τμήμα 3 μονάδ. 5.500 κόστους 247.500
 - Ἐργατικά 352.800
 - Γενικά Βιομηχ. Έξοδα 88.200
- ζ) Κατά τό μήνα Ἰούνιο ὅλες οἱ ἡμικατεργασμένες μονάδες πού ὑπῆρχαν στήν ἀρχή ὁλοκληρώθηκαν καί ἀπό τίς 5.500 νέες μονάδες παρέμειναν στό τέλος τοῦ μήνα μόνο 1.500 μονάδες συμπληρωμένες κατά τό 1/5 (καί ως πρός τά δύο στοι-
χεία τοῦ κόστους). Ζητοῦνται οἱ ὑπολογισμοί γιά τόν προσδιορισμό τής ἰσοδύνα-
μης παραγωγῆς τών περιόδων Μαΐου-Ἰουνίου, γιά τόν προσδιορισμό τοῦ κατά μο-
νάδα κόστους τών δύο περιόδων, οἱ ἡμερολογιακές ἐγγραφές Μαΐου καί Ἰουνίου.
Ἡ ἐμφάνιση τοῦ λογαριασμοῦ «Προϊόντα ἐν κατεργασία — Τμήμα 4» Μαΐου καί Ἰουνίου.

1) Ἰσοδύναμη παραγωγή Μαΐου.

Συμπληρωματική ἐπεξεργασία	1.600 μον. $\times$ 3/4 =	1.200 ἑτοιμες
Ὀλοκληρ.	3.500 μον. $\times$ 4/4 =	3.500 ἑτοιμες
Ἡμικατεργ. τήν 31/5	800 μον. $\times$ 1/4 =	<u>200</u> ἑτοιμες
Ἰσοδύναμη παραγ.		4.900 ἑτοιμες

2) Κόστος μονάδας κατά τό μήνα Μάϊο.

Ἐργατικά	367.500 : 4.900 = 75,00 δρχ.	
Γεν. Βιομ. έξοδα	95.550 : 4.900 = <u>19,50</u> δρχ.	94,50

3) Κόστος ἐτοιμῶν μηνός Μαΐου.

α) Κόστος 1.600 μονάδων συμπληρωμένων κατά τό 1/4	121.800	
Κόστος συμπληρωματικῆς κατεργ. τών 1.600 μον.		
1.600 $\times$ 3/4 $\times$ 94,50	<u>113.400</u>	
μον. 1600 $\times$ 147 = Συνολικό κόστος		235.200
β) Κόστος 3.500 μονάδων		
Κόστος προηγούμενου τμήματος 3.500 $\times$ 52,50* =	183.750	
Κόστος τμήματος 3.500 $\times$ 94,50 =	<u>330.750</u>	
μον. 3500 $\times$ 147 =		514.500
Κόστος ἐτοιμῶν μηνός Μαΐου		749.700

4) Κόστος ἡμικατεργασμένων μονάδων 31/5.

Κόστος προηγούμενου τμήματος μον. 800 $\times$ 52,50	=	42.000	
Κόστος τμήματος 800 $\times$ 1/4 $\times$ 94,50 =		<u>18.900</u>	60.900
Σύνολο			810.600

* 225.750 : 4.300 = 52,50

1) Ίσοδύναμη παραγωγή Ιουνίου.

Συμπληρωματική έπεξεργασία μον.	$800 \times 3/4 =$	600 έτοιμες
Όλοκληρώση μον.	$4.000 \times 4/4 =$	4.000 έτοιμες
Ημικατεργασμένες στίς 30/6 μον.	$1.500 \times 1/5 =$	300 έτοιμες
Ίσοδύναμη παραγ.		<u>4.900</u> έτοιμες

2) Κόστος μονάδας κατά τόν Ιούνιο.

Έργατικά	$352.800 : 4.900 =$	72,00 δρχ.
Γεν. Βιομ. Έξοδα	$88.200 : 4.900 =$	<u>18,00</u> δρχ.
Κόστος μονάδας		90,00 δρχ.

3) Κόστος ετοιμών Ιουνίου.

α) Κόστος 800 μον. (άρχικης απογραφής) συμπληρωμένων κατά τό 1/4	=	60.900 δρχ.
Κόστος ολοκληρώσεώς τους κατά μήνα Ιούνιο $800 \times 3/4 \times 90$	=	54.000 δρχ. 114.900
β) Κόστος 4.000 μονάδων Κόστος προηγούμενου σταδίου μον. $4.000 \times 45^*$	=	<u>180.000</u> δρχ.
Κόστος Ιουνίου με 4.000×90	=	<u>360.000</u> δρχ. 540.000

4) Κόστος ημικατεργασμένων (30/6).

Κόστος προηγούμενου σταδίου μον. 1500×45	=	67.500 δρχ.
Κόστος Ιουνίου $1500 \times 1/5 \times 90$	=	<u>27.000</u> δρχ. <u>94.500</u>
Κόστος ετοιμών Ιουνίου		749.400

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΜΑΪΟΥ

Προϊόντα έν κατεργασία — Τμήμα 4	225.750	
Προϊόντα έν κατεργασία — Τμήμα 3		225.7
Μεταφορά μον. $4.300 \times 52,50$		
Προϊόντα έν κατεργασία — Τμήμα 4	367.500	
Έργατικά		367.5
Έργατικά Μαΐου		
Προϊόντα έν κατεργασία — Τμήμα 4	95.550	
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα		95.5
ώς Φ.Ε.Γ.Β.Ε. μηνός Μαΐου		
Έτοιμα προϊόντα	749.700	
Προϊόντα έν κατεργασία — Τμήμα 4		749.7
Έτοιμα μηνός Μαΐου		

* $247.500 : 5.500 = 45$

Προϊόντα έν κατεργασία — Τμήμα 4 (Μάιος)

1/5 υπόλοιπο (μ. 1600 × 1/4)	121.800	Έτοιμες μονάδες 1.600 × 147 =	235.200
31/5 από τμήμα 3		Έτοιμες μονάδες 3.500 × 147 =	514.500
μον. 4.300 × 52,50 =	225.750	Υπόλοιπο 31/5	
Έργατικά	367.500		
Γενικά Βιομ. Έξοδα	95.550	μονάδες 800 × 1/4 =	60.900
	<u>810.600</u>		<u>810.600</u>

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΙΟΥΝΙΟΥ

Προϊόντα έν κατεργασία — Τμήμα 4	247.500	
Προϊόντα έν κατεργασία — Τμήμα 3		247.500
Μεταφορά μον. 5.500 × 45		
Προϊόντα έν κατεργασία — Τμήμα 4	352.800	
Έργατικά		352.800
Έργατικά Ιουνίου		
Προϊόντα έν κατεργασία — Τμήμα 4	88.200	
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα		88.200
ώς Φ.Ε.Γ.Β.Ε. Ιουνίου		
Έτοιμα προϊόντα	654.900	
Προϊόντα έν κατεργασία — Τμήμα 4		654.900
Έτοιμα μηνός Ιουνίου		

Προϊόντα έν κατεργασία — Τμήμα 4 (Ιούνιος)

1/6 υπόλοιπο		Έτοιμες μονάδες	
μονάδες 800 × 1/4	60.900	800 × 143,625	114.900
Από τμήμα 3		4.000 × 135,00	540.000
μονάδες 5.500 × 45	247.500	Τελική απογραφή (30/6)	
Έργατικά	352.800	Ημικατεργασμένες 1500 × 1/5	94.500
Γενικά Βιομ. Έξοδα	88.200		<u>749.400</u>
	<u>749.400</u>		

Παράδειγμα 2.

Η επιχείρηση «Μ» παράγει τό προϊόν «x» από ένα όρυκτό. Τό μετάλλευμα ύφίσταται είδική κατεργασία κατά τήν όποία οι βράχοι καί τά άλλα περιττά αποβάλλονται (τμήμα διαχωρισμού). Μετά τήν κατεργασία αύτή τό ύλικό άλέθεται στό τμήμα τών κυλίνδρων. Τό προϊόν τελικά παράγεται στό χημικό τμήμα μέ τήν προσθήκη ένός χημικού παρασκευάσματος τό όποίο διαλύεται έντελώς. Ό Πίνακας 11-7.1 παριστάνει τά δεδομένα τής αντίστοιχης περιόδου.

ΠΙΝΑΚΑΣ 11.7.1.

	Τμήμα διαχωρισμού	Τμήμα κυλίνδρου	Τμήμα χημικό	Σύνολο
1. Πρώτες ύλες δρχ.	6.000	0	1.200	7.200
2. Ήμερομίσθια δρχ.	9.000	4.200	3.680	16.880
3. Γενικά έξοδα δρχ.	3.000	3.150	2.576	8.726
Συνολ. κόστος	18.000	7.350	7.456	32.806
Πρώτες ύλες ληφθείσες κατά τμήμα, τόννοι	15.000	12.000	10.000	
Μεταβιβασθέντες τόννοι	12.000	10.000	6.800	
Τελική απογραφή				
Προϊόντα ἐν κατεργασία, τόννοι	0	2.000	3.200	
Βαθμός ἐπέξεργ.	—	1/4	3/4	
			(ὡς πρὸς τὰ ἡμερ. καὶ Γ.Β. ἔξοδα μόνο)	

Ζητείται.

- Νά γίνει μιά κατάσταση παραγωγῆς κατὰ τμήματα πού νά δείχνει τό κόστος μονάδας ἀνά στοιχεῖο κόστους.
- Τό κόστος τῶν διαφόρων ἀπογραφῶν καί
- τό κόστος τοῦ τελειοποιηθέντος προϊόντος.

ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ...

	Τμήμα διαχωρισμού			Τμήμα κυλίνδρου			Τμήμα χημικό			Έτοιμα		Τιμή μονάδας
	Ποσό- τητα	Άξια	Τιμή μονά- δας	Ποσό- τητα	Άξια	Τιμή μονά- δας	Ποσό- τητα	Άξια	Τιμή μονά- δας	Ποσό- τητα	Άξια	
Άρχική απογραφή Μονάδες τεθείσες σέ κατεργασία Μονάδες ληφθείσες από προηγούμενο στάδιο Τελική απογραφή Βαθμός επεξεργασίας	0			0			0					
	15.000											
				12.000			10.000			6.800		
				2.000			3.200					
				1/4 (Έργ. καί Γ.Β.Ε.)			3/4 (Έργ. καί Γ.Β.Ε.)					
Ανάλυση κόστους από προηγ. στάδιο				12.000	18.000	1.50	10.000	22.000	2.20	6.800	20.400	3.00
Υλικά	12.000	6.000	0.50					1.200	0.12			
Εργαστικά	12.000	9.000	0.75	10.500	4.200	0.40	9.200	3.680	0.40			
Γεν. Βιομ. Έξοδα	12.000	3.000	0.25	10.500	3.150	0.30	9.200	2.576	0.28			
Σύνολο σταδίου		18.000	1.50		7.350	0.70		7.456	0.80			
Γενικό σύνολο σέ επόμε. στάδιο		18.000			25.350	2.20		29.456	3.00			
					22.000			20.400				
Τελική απογραφή					3.350			9.056				

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

Παραγωγή/Διαχωρ.	18.000	
Υλικά		6.000
Ημερομίσθια		9.000
Γεν. Βιομ. Έξοδα		3.000
Παραγωγή/Κύλινδρ.	18.000	
Παραγ./Διαχωρ.		18.000
Παραγωγή/Κύλινδρ.	7.350	
Ημερομίσθια		4.200
Γενικά Βιομ. Έξοδα		3.150
Παραγωγή/Χημικό	22.000	
Παραγωγή Κύλινδρ.		22.000
Παραγωγή/Χημικό	7.456	
Υλικά		1.200
Ημερομίσθια		3.680
Γεν. Βιομ. Έξοδα		2.576
Έτοιμα προϊόντα	20.400	
Παραγωγή/Χημικό		20.400
Παραγ./Διαχωρ.	Παραγ./Κύλινδρ.	Παραγ./Χημικ.
18.000	18.000	22.000
	7.350	7.456
20.400		

11.8 Υπολογισμός φύρας καί απορρόφησης της στο κόστος παραγωγής.

Καί στis επιχειρήσεις μαζικής παραγωγής είναι σχεδόν αναπόφευκτο ένα ποσοστό φύρας πού διαπιστώνεται από τή μειωμένη απόδοση των τμημάτων σε μονάδες παραγωγής.

Η μείωση τής αποδόσεως ενός τμήματος διαπιστώνεται από τή σύγκριση των έξαγωγών μέ τis εισαγωγές καί τά αποθέματα. Η φύρα ή απώλεια των μονάδων μπορεί νά οφείλεται σε διάφορους λόγους, όπως π.χ. στή θερμότητα (εξάτμιση).

Οι άπωλεσθεϊσες μονάδες μειώνουν, όπως είναι φυσικό, τόν αριθμό τών μονάδων με τόν οποίο θά διαιρεθεϊ τό συνολικό κόστος καί κατά συνέπεια αύξάνουν τό κατά μονάδα προϊόντος κόστος.

Ήν οί άπώλειες παρουσιασθοῦν στό πρώτο στάδιο, δηλαδή στήν πρώτη κατεργασία, ό προσδιορισμός τοῦ κατά μονάδα προϊόντος κόστους, δέν παρουσιάζει δυσκολίες από τήν πλευρά τών υπολογισμῶν.

Στήν περίπτωση αὐτή τό κατά μονάδα κόστος ἰσοῦται μέ τό πηλίκο τῆς διαιρέσεως τοῦ συνολικοῦ κόστους τοῦ σταδίου μέ τήν ἰσοδύναμη παραγωγή γιά τόν προσδιορισμό τῆς ὁποίας ὅμως δέν λαμβάνονται ὑπ' ὄψη οί άπωλεσθεϊσες μονάδες.

Παράδειγμα.

Σέ βιομηχανική ἐπιχείρηση μέ δύο στάδια παραγωγῆς σέ μία περίοδο ἔχομε:

Στάδιο I.

— Ἀρχική ἀπογραφή	0
— Μονάδες πού τέθηκαν σέ κατεργασία	10.000
— Μονάδες πού μεταφέρθηκαν στό στάδιο II	7.000
— Τελική ἀπογραφή	2.000
— (Βαθμός τελειοποιήσεως ὑλικά 100%) (Ἐργατικά καί Γ.Β.Ε. 50%)	
— Ἀπωλεσθεϊσες μονάδες	<u>1.000</u> 10.000

Ἰσοδύναμη παραγωγή.

Ἰλικά μ. $7.000 + μ. 2.000 \times 100\% = 9.000$ μ.

Ἐργατικά μ. $7.000 + μ. 2.000 \times 50\% = 8.000$ μ.

Γ.Β.Ε. μ. $7.000 + μ. 2.000 \times 50\% = 8.000$ μ.

Κόστος Σταδίου I	Συνολικό κόστος	Κόστος μονάδας
Ἰλικά	45.000 : 9.000	5,00 δρχ.
Ἐργατικά	24.000 : 8.000	3,00 δρχ.
Γ.Β. Ἐξ.	16.000 : 8.000	2,00 δρχ.
	<u>85.000</u>	<u>10,00 δρχ.</u>

Ὡστε οί χαμένες μονάδες δέν ἐλήφθησαν ὑπ' ὄψη κατά τόν προσδιορισμό τῆς ἰσοδύναμης παραγωγῆς.

Ἄν δέν ὑπῆρχαν άπώλειες καί ἡ τελική ἀπογραφή ἦταν 3.000, τότε ἡ ἰσοδύναμη παραγωγή καί τό κόστος μονάδας θά ἦταν:

Ἰλικά μ. $7.000 + 3.000 \times 100\% = 10.000$

Ἡμερομίσθια μ. $7.000 + 3.000 \times 50\% = 8.500$

Γ.Β.Ε. μ. $7.000 + 3.000 \times 50\% = 8.500$

Τό κόστος μονάδας θά ἦταν:

Ἰλικά $45.000 : 10.000 = 4,50$

Ἐργατικά $24.000 : 8.500 = 2,82$

Γ.Β.Ε. $16.000 : 8.500 = 1,88$
9,20

Δηλαδή 9,20 αντί 10 πού είναι λόγω των απωλειών 1.000 μονάδων. 'Η ελάττωση λοιπόν των μονάδων κατά 1.000 λόγω των απωλειών, είχε ως συνέπεια την αύξηση του κόστους κατά δρχ. $10,00 - 9,20 = 0,80$ κατά μονάδα, μιά πού τό (ϊ-διο) συνολικό κόστος του σταδίου μοιράστηκε σέ λιγότερες μονάδες.

Παράδειγμα.

Βιομηχανική επιχείρηση έχει τρία στάδια παραγωγής, τά Ι, ΙΙ, ΙΙΙ. Ζητείται ή συν-ταξη των έκθέσεων κόστους του μηνός 'Ιανουαρίου καί γιά τά τρία στάδια καί οι σχετικές καταχωρήσεις, άν τά δεδομένα του ίδιου μήνα έχουν ως εξής:

	Σ Ι	Σ ΙΙ	Σ ΙΙΙ	"Ετοιμα
Άρχική απογραφή μονάδες	—	—	—	—
Μονάδες πού τέθηκαν σέ κατεργασία μέσα στό μήνα	30.000			
Μονάδες ληφθεϊσες από προηγού-μενο στάδιο		24.000	19.500	18.000
Τελική απογραφή μονάδες	4.000	3.000	1.000	
Μονάδες απωλεσθεϊσες	2.000	1.500	500	
Κόστος κατά στάδιο				
Ύλικά	56.000	—	—	
Έργατικά	78.000	88.000	20.350	
Γεν. έξοδα παραγωγής	26.000	55.000	12.210	
Βαθμός τελειοποιήσεως τελ. απογραφής				
Ύλικά	100%			
Έργατικά	50%	5/6	50%	
Γ.Ε.παρ.	50%	5/6	50%	

Έκθεση κόστους Σταδίου Ι

— Μονάδες πού τέθηκαν σέ κατεργασία		30.000
— Μονάδες μεταφερθεϊσες στό στάδιο ΙΙ	24.000	
— Τελική απογραφή (Βαθμός τελειοπ. υλικά 100%, έργ. καί Γ.Β.Ε. 50%)	4.000	
— Μονάδες απωλεσθεϊσες	2.000	30.000

Ίσοδύναμη παραγωγή.

Ώς πρὸς τά υλικά	μ. $28.000 \times 100\%$	28.000
Ώς πρὸς τά έργατικά	μ. $24.000 \times 100\% + 4.000 \times 50\%$	= 26.000
Ώς πρὸς τά Γ.Ε.Π.	μ. $24.000 \times 100\% + 4.000 \times 50\%$	= 26.000

Κόστος σταδίου	Συνολικό	Μονάδας
Ύλικά	56.000	2,00
Έργατικά	78.000	3,00
Γ.Ε.Π.	26.000	1,00
	160.000	6,00

Κόστος μονάδων που μεταφέρθηκαν στο επόμενο στάδιο.Μονάδες $24.000 \times 6,00 =$

144.000

Κόστος τελικής απογραφής.

Υλικά	μον.	4.000	$\times$	100%	+	2	=	8.000	
Έργατικά	μον.	4.000	$\times$	50%	+	3	=	6.000	
Γ.Ε.Π.	μον.	4.000	$\times$	50%	+	1	=	<u>2.000</u>	16.000
									<u>160.000</u>

Τό κόστος των μονάδων που χάθηκαν μοιράστηκε στις υπόλοιπες. Οι άπωλεσθείσες δέν ἐλήφθησαν ὑπ' ὄψη στὸν ὑπολογισμό τῆς ἰσοδύναμης παραγωγῆς. Ἐτσι ἀφοῦ ὁ ἀριθμὸς τῶν μονάδων μειώθηκε κατὰ τίς ἀπωλεσθείσες, ἐνῶ τὸ συνολικὸ κόστος παραμένει τὸ ἴδιο, ἔχομε μιά αὐξηση στὸ κατὰ μονάδα κόστος.

Ἄν δέν ὑπῆρχαν ἀπώλειες, ἡ ἰσοδύναμη παραγωγή θά ἦταν.

Ὡς πρὸς τὰ ὑλικά $24.000 \mu. + 6.000 \times 100\% = 30.000$

Ὡς πρὸς τὰ ἐργατικά $24.000 \mu. + 6.000 \times 50\% = 27.000$

Ὡς πρὸς τὰ Γ. ἔξοδα παρ. $24.000 \mu. + 6.000 \times 50\% = 27.000$

Τό κόστος μονάδας θά ἦταν:

— Σέ ὑλικά $56.000 : 30.000 = 1,86$ ἀντὶ 2,00

— Σέ ἐργατικά $78.000 : 27.000 = 2,88$ ἀντὶ 3,00

— Σέ Γ.ἔξοδα παρ. $26.000 : 27.000 = 0,96$ ἀντὶ 1,00

5,60 ἀντὶ 6,00

Ἐκθεση κόστους σταδίου II.

— Μονάδες ληφθεῖσες ἀπὸ Σ I		<u>24.000</u>
— Μονάδες μεταφερθεῖσες στὸ Σ III	19.500	
— Μονάδες τελ. ἀπογραφῆς	3.000	
[Βαθμὸς τελειότητος ἐργατ. καὶ Γ.Ε.Π 5/6]		
— Μονάδες ἀπωλεσθείσες	<u>1.500</u>	24.000

Ἰσοδύναμη παραγωγή.

Ὡς πρὸς τὰ Ἔργατ. + Γ.Ε.Π $\mu. 19.500 \times 100\% + 3.000 \times 5/6 = 22.000$

Κόστος πού μεταφέρθηκε ἀπὸ τὸ Σ I	Συν. κόστος	Κόστος μον.
Μονάδες 24.000	144.000	6,00
Ἐπιβάρυνση λόγω ἀπώλειας 1.500 $\mu.$		0,40

Κόστος σταδίου.

Έργατικά	88.000	4,00
Γ.Ε.Π	<u>55.000</u>	<u>2,50</u>
	<u>143.000</u>	<u>6,50</u>

Συνολικὸ κόστος σταδίου I καὶ II 287.000 12,90

Κόστος πού μεταφέρθηκε στὸ Στάδιο III μον. $19.500 \times 12,90 = 251.550$

Κόστος τελικής απογραφής.

Κόστος προηγ. σταδ. (I) μ. 3000 × 6,40	=	19.200	
Έργατικά μ. 3000 × 5/6 × 4	=	10.000	
Γ.Ε.Π. μ. 3000 × 5/6 × 2,50	=	<u>6.250</u>	35.450
Άνακεφ. Συν. κόστος Σ I και Σ II			<u>287.000</u>

Υπολογισμός επιβαρύνσεως λόγω απώλειας 1.500 μονάδων

Κόστος μεταφερθέν από Σ I 144.000

Μονάδες μεταφερθείσες από Σ I 24.000 – 1.500 απωλεσθείσες = 22.500

144.000 : 22.500 = 6,40 , 6,40 – 6,00 = 0,40

ή διαφορετικά: απωλεσθείσες 1.500 × 6,00 = 9.000 δρχ.

9.000 : 22.500 = 0,40

Τό στάδιο II παρέλαβε 24.000 μον. μέ κόστος 6 δρχ. κατά μονάδα, αλλά επειδή στο στάδιο II σημειώθηκε απώλεια 1.500 μον. × 6,00 = 9.000, τό κόστος αυτό πρέπει νά μοιρασθεί στίς υπόλοιπες, δηλαδή σέ κάθε μιά 9.000 : 22.500 = 0,40. Έτσι τό κόστος μονάδας από στάδιο I θά διαμορφωθεί 6,00 + 0,40 = 6,40. Τό κόστος τοῦ σταδίου II μοιράσθηκε στήν Ισοδύναμη παραγωγή γιά τόν προσδιορισμό τῆς ὁποίας δέν ὑπολογίστηκαν οἱ απωλεσθείσες.

Έκθεση κόστους σταδίου III.

– Μονάδες ληφθείσες από στάδιο II		<u>19.500</u>
– Μονάδες μεταφερθείσες σέ έτοιμα	18.000	
– Τελική απογραφή	1.000	
(Βαθμός τελειοπ. έργατ. καί Γ.Ε.Π. 50%)		
– Απωλεσθείσες	<u>500</u>	19.500

Ίσοδ. παραγωγή μ. 18.000 + μ. 1.000 × 50% = 18.500

Κόστος από προηγ. Στάδιο II μ. 9.500 συν. 251.550

Επιβάρυνση λόγω απώλειας 500 μον.

μον. 12,90

0,34

13,24

Κόστος σταδίου.

Έργατικά	20.350	1,10
Γ.Ε.Π	<u>12.210</u>	<u>0,66</u>
	32.560	<u>1,76</u>
Άνακεφαλαιωτικό κόστος (I + II + III)	284.110	15,00

Κόστος έτοιμων μ. 18.000 × 15,00 =

270.000

Κόστος τελ. απογραφής.

Κόστος προηγ. σταδίου μ. 1000 × 13,24 =	13.240	
Έργατικά 1.000 × 50% × 1,10 =	550	
Γ.Ε. Παρ. μ. 1.000 × 50% × 0,66 =	<u>330</u>	14.120
Σύνολο		<u>284.120</u>

Ἡ ἐπιβάρυνση $500 \times 12,90 : 19.000 = 6.450 : 19.000 = 0,3394$ πάρθηκε στρογγυλοποιημένα ἀντὶ 0,34, δηλαδή κατὰ 0,0006 παραπάνω.

Γι αὐτὸ καὶ ὑπάρχει μιὰ διαφορά 10 δρχ. συνολικὰ μεταξύ τῶν δύο ἀναλύσεων τοῦ κόστους τοῦ Σταδίου III (284.120, 284.110).

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

Ἡμερολόγιο			
Παραγωγή σταδ. I	160.000		
Ὑλικά		56.000	
Ἔργατικά		78.000	
Γ.Ε. Παραγωγῆς		26.000	
Κόστος σταδίου μηνός Ἰανουαρ.			
Παραγωγή σταδ. II	144.000		
Παραγωγή σταδ. I		144.000	
Κόστος μεταφερθέντων στὸ σταδ. II			
Παραγωγή σταδ. II	143.000		
Ἔργατικά		88.000	
Γ.Ε. Παραγ.		55.000	
Κόστος σταδίου II μηνός Ἰανουαρίου			
Παραγωγή σταδ. III	251.550		
Παραγωγή σταδ. II		251.550	
Κόστος μεταφερθέντων σέ σταδ. III			
Παραγωγή σταδ. III	32.560		
Ἔργατικά		20.350	
Γ.Ε.Π.		12.210	
Κόστος σταδ. III μην. Ἰαν.			
Ἔτοιμα προϊόντα	270.000		
Παραγωγ. σταδ. III		270.000	
Κόστος παραγωγῆς ἐτοιμῶν μηνός Ἰανουαρίου			

Παραγωγή σταδίου I

Κόστος παραγ.	160.000	Σέ σταδ. II	144.000
	<u>160.000</u>	Ὑπόλοιπο 31/1	<u>16.000</u>
			160.000

Παραγωγή σταδίου II

Ἀπὸ σταδ. I μ. $24.000 \times 6 = 144.000$	Σέ σταδ. III μ. $19.500 \times 12,90 =$	251.550
Κόστος παραγωγῆς	143.000	Ὑπόλοιπο 31/1
	<u>287.000</u>	<u>35.450</u>
		287.000

Παραγωγή σταδίου ΙΙΙ

Ύπό σταδ. ΙΙ μ. $19.500 \times 12,90 = 251.550$	Σέ έτοιμα προϊόντα μ. $18.000 \times 15 = 270.000$
Κόστος παραγ. 32.560	Υπόλοιπο 31/1 14.110
284.110	284.110

Έτοιμα προϊόντα

μ. $18.000 \cdot 15 = 270.000$

Αν ένδεχομένως παρατηρηθούν άπώλειες καί σέ έπόμενο στάδιο, τότε τό κατά μονάδα κόστος αύτοϋ τοϋ σταδίου άποτελείται από τά έξής ποσά:

- Άπό τό πηλίκο τής διαιρέσεως τοϋ κόστους αύτοϋ τοϋ σταδίου μέ τήν ισοδύναμη παραγωγή του γιά τόν προσδιορισμό τής όποίας δέν θά ληφθούν ύπ' όψη οί άπωλεσθεϊσες μονάδες.
- Άπό τό ποσό πού άκόμη αναλογεί σέ κάθε μονάδα, από τό κόστος εκείνων πού άπωλέσθηκαν σ' αύτό τό στάδιο καί πού είχε πραγματοποιηθεί στά προηγούμενα στάδια.

Παράδειγμα.**Στάδιο ΙΙ.**

Αρχική άπογραφή		0
— Μονάδες ληφθεϊσες από προηγούμενο στάδιο		7.000
— Μονάδες μεταφερθεϊσες στήν άποθήκη έτοιμίων	5.000	
— Μονάδες τελικής άπογραφής	1.500	
(Βαθμός τελειοποιήσεως Έργατικά + Γ.Β.Ε. 50%)		
— Μονάδες άπωλεσθεϊσες στό στάδιο ΙΙ	<u>500</u>	7.000

Κόστος.

Κόστος προηγούμενου σταδίου μ. 7.000

Έπιβάρυνση μονάδας λόγω άπωλειών στό στάδιο ΙΙ

Συνολικό	Μονάδες
70.000	10
	0,77

$$\text{Δηλαδή: } \frac{500 \times 10}{6.500} = \frac{5.000}{6.500} = 0,77 \text{ περίπου}$$

Συν. κόστους περιόδου σταδίου ΙΙ.

Υλικά	0	
Έργατικά	δρχ. 28.750	
Γ.Β.Ε.	δρχ. 14.375	
	δρχ. <u>43.125</u>	
		<u>43.125</u>
		113.125

Ίσοδύναμη παραγωγή περιόδου σταδίου II.

Έργατικά μ. $5.000 \times 100\% + 1.500 \times 50\% = 5.750$

Γ.Β. Ξ. μ. $5.000 \times 100\% + 1.500 \times 50\% = 5.750$

Κόστος σταδίου II.

Έργατικά	$28.750 : 5.750 =$	5,00
Γ.Β.Ε.	$14.375 : 5.750 =$	<u>2,50</u>
		7,50

Άνακεφαλαιωτικό κόστος μονάδας $10,00 + 0,77 + 7,50 = 18,27$

Κόστος μεταφερθέντων (ετοιμών) μ. $5.000 \times 18,27 = 91.350$

Κόστος τελικής απογραφής σταδίου II.

Υλικά	$1.500 \times 10,77$	=	16.155	
Έργατικά	$1.500 \times 50\% \times 5$	=	3.750	
Γ.Β. Ξ.	$1.500 \times 50\% \times 2,50$	=	<u>1.875</u>	21.780
				<u>113.130</u>

Από τούς ύπολογισμούς προκύπτει στο στάδιο II μία διαφορά 5 δρχ. ($113.130 - 113.125 = 5$ δρχ.).

Η διαφορά οφείλεται στο ότι τόηλίκο τής διαιρέσεως $\frac{500 \times 10}{6.500}$ ενώ στήν πραγματικότητα εΐναι 0,7692 γιά άπλούστευση ελήφθη 0,77. Από έδω έχομε μία διαφορά στήν έπιβάρυνση κάθε μονάδας (γιά κόστος άπωλεσθεισών προηγούμενου σταδίου) ίση μέ 0,77 - 0,7692 = 0,0008 δρχ. περίπου. Καί γιά τίς 6.500 μονάδες θά έχομε $6.500 \times 0,0008 = 5$ δρχ. περίπου. Τά σημεία πού πρέπει νά προσέξομε στούς ύπολογισμούς τοϋ σταδίου II εΐναι δύο.

α) Η άναπροσαρμογή τοϋ κόστους τών 10 δρχ. κατά μονάδα τοϋ προηγούμενου σταδίου σέ 10,77.

β) Οι 500 μον. πού άπωλέσθηκαν στο στάδιο II δέν λογαριάσθηκαν στον ύπολογισμό τής ίσοδύναμης παραγωγής του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΩΔΕΚΑΤΟ

ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΑ — ΥΠΟΠΑΡΑΓΩΓΑ

12.1 Λογιστική συμπαράγωγων.

Σε όρισμένες βιομηχανίες από την ίδια πρώτη ύλη και την ίδια παραγωγική διαδικασία προκύπτουν περισσότερα από ένα προϊόντα.

Στίς πετρελαιοβιομηχανίες π.χ. έχουμε ταυτόχρονη παραγωγή βενζίνης διαφόρων τύπων, παραφίνης, λιπαντικών, πετρελαίου κλπ.

Στίς βιομηχανίες ζαχάρως εκτός από τη ζάχαρη παράγεται ταυτόχρονα και μέλασσα, που χρησιμοποιείται και ως πρώτη ύλη στην παραγωγή αλκοόλ. Διάφορα προϊόντα παράγονται ταυτόχρονα επίσης στίς βιομηχανίες γάλατος, κρέατος, φωταερίου κλπ.

Η λογιστική όρολογία για να διακρίνει μεταξύ τους τα παραγωγικώς συνδεδεμένα προϊόντα χρησιμοποιεί τούς όρους **Συμπαράγωγα** και **Υποπαράγωγα**.

Συμπαράγωγα είναι τα προϊόντα που παράγονται ταυτόχρονα από την ίδια παραγωγική διαδικασία, σέ κάποια ποσοτική σχέση και που έχουν, σχετικά, την ίδια αξία πωλήσεως, όπως π.χ. τα πετρελαιοειδή.

Ο καταμερισμός του κοινού κόστους παραγωγής, μεταξύ των συμπαράγωγων γίνεται, αφού φθάσουν στο σημείο του διαχωρισμού τους, όποτε διακρίνονται τό ένα από τό άλλο.

Η επιβάρυνση κάθε συμπαράγωγου μέ κοινό κόστος παραγωγής τους, είναι δυνατόν νά γίνει μέ διάφορες μεθόδους, οι σπουδαιότερες από τίς οποίες είναι:

α) Κατά μονάδα προϊόντος (ποσοτικός καταμερισμός).

Μέ τη μέθοδο αυτή, κάθε μονάδα, κάθε τεμάχιο οποιουδήποτε συμπαράγωγου επιβαρύνεται μέ τό ίδιο κόστος.

Έτσι όμως υπάρχει ο κίνδυνος της δυσανάλογης επιβαρύνσεως του συμπαράγωγου που έχει τη μικρότερη τιμή πωλήσεως, σέ σχέση μέ τό συμπαράγωγο που έχει μεγαλύτερη τιμή πωλήσεως. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής προϋποτίθεται ότι η παραγωγή των συμπαράγωγων μετρείται μέ την ίδια μονάδα μετρήσεως.

β) Ανάλογα μέ τη σχετική τιμή πωλήσεως.

Η μέθοδος αυτή φαίνεται περισσότερο δίκαιη, αφού κάθε συμπαράγωγο επιβαρύνεται ανάλογα μέ τη δυνατότητα δημιουργίας εσόδων.

Κατά συνέπεια, μέ τη μέθοδο αυτή περιορίζονται τά μειονεκτήματα της προηγούμενης.

Ἐδῶ πρέπει νά διευκρινισθεῖ ὅτι, ἂν ἓνα (ἢ περισσότρα) ἀπό τά συμπαράγωγα ὑποβάλλεται, ὕστερα ἀπό τό διαχωρισμό σέ πρόσθετη κατεργασία, τά μὴ κοινά ἔξοδα τῆς πρόσθετης κατεργασίας θά βαρύνουν ἀποκλειστικά αὐτό τό προϊόν.

Παράδειγμα.

Ἄς ὑποθέσουμε ὅτι συμπαράγονται τρία διαφορετικά προϊόντα, τὰ Α, Β καὶ Γ καὶ μάλιστα:

Τεμ. 10.000 Α τιμῆς πωλήσεως 5 δρχ. κατὰ τεμάχιο

Τεμ. 6.000 Β τιμῆς πωλήσεως 4,5 δρχ. κατὰ τεμάχιο

Τεμ. 4.000 Γ τιμῆς πωλήσεως 2 δρχ. κατὰ τεμάχιο

Ἄς ὑποθέσουμε ἀκόμη ὅτι τό κοινό κόστος (μέχρι τό σημεῖο διαχωρισμοῦ τους) εἶναι 41.000 δρχ. καὶ ὅτι γιὰ τό προϊόν Β πραγματοποιεῖται πρόσθετο κόστος 0,50 δρχ. κατὰ τεμάχιο.

α) Μερισμός κοινού κόστους ἀνάλογα μέ τίς ποσότητες:

Προϊόν	Α	Β	Γ	Σύνολο
Τεμάχια	10.000	6.000	4.000	20.000 τεμαχ.
%	50%	30%	20%	100%
Κοινό κόστος	20.500	12.300	8.200	41.000 δρχ.
Κόστος μονάδας	2,05	2,05	2,05	

β) Ἀνάλογα μέ τή σχετική τιμή πωλήσεως.

Προϊόν	Α	Β	Γ	Σύνολο
Ποσότητα	1.000	6.000	4.000	μονάδες
Τιμή μονάδας	5	4,5	2	
Συνολ.τιμή κόστος τελειοπ.	50.000	27.000	8.000	
	—	3.000	—	
Τ. Πωλ.	50.000	24.000	8.000	82.000 δρχ.
Μερ. κοινού κόστ.	41.000×50.000	41.000×24.000	41.000×8.000	
	82.000	82.000	82.000	
Κόστος προϊόντ.	25.000	12.000	4.000	Συν. 41.000
Κόστος μον.	2,5	2	1	

12.2 Λογιστική ὑποπαραγῶγων (Κατάλοιπα - Ὑποπροϊόντα).

Ταυτόχρονα μέ τό προϊόν, στήν παραγωγή τοῦ ὁποίου ἀποβλέπει κατὰ κύριο λόγο ἡ ἐπιχείρηση (κύριο προϊόν), παράγονται πολλές φορές, μέ τήν ἴδια διαδικασία, προϊόντα μικρότερης, συγκριτικά μέ τό κύριο προϊόν, σχετικῆς ἀξίας. Τά τελευταῖα εἶναι τὰ ὑποπαραγῶγα (τά ὑποπροϊόντα, τὰ κατάλοιπα). Παράδειγμα τό πριονίδι στήν ἐπιπλοποιία, τό λιοκόκι στήν ἐλαιουργία κλπ. Γιά τήν κοστολόγηση ὑποπαραγῶγων μικρῆς σχετικῆς ἀξίας, πού πωλοῦνται χωρίς πρόσθετη κατεργασία, ὑπάρχουν οἱ ἐξῆς δύο ἀπόψεις:

α) Τό κύριο προϊόν επιβαρύνεται μέ όλα τά έξοδα.

Ἡ ἀποψη αὐτή στηρίζεται στό ἐπιχείρημα ὅτι ἡ ἐπιχείρηση ἐργάζεται γιά τήν παραγωγή μόνο τοῦ κύριου προϊόντος. Τήν παραγωγή τοῦ ὑποπροϊόντος τή θεωρεῖ τελείως συμπτωματική.

Στήν περίπτωση αὐτή, ὑπό τήν προϋπόθεση ὅτι τό ὑποπροϊόν διατίθεται χωρίς καμιά πρόσθετη κατεργασία, τά ἔσοδα ἀπό τήν πώλησή του θεωροῦνται «οὐδέτερο ἔσοδα».

β) Κατά τή δεύτερη ἀποψη, τά ἔσοδα ἀπό τή διάθεση τοῦ ὑποπαραγώγου (ὑποπαραγῶν) θεωροῦνται ὡς μειωτικό στοιχεῖο τοῦ κόστους παραγωγῆς τοῦ κύριου προϊόντος, ἀφοῦ τό ὑποπαραγῶγο ὀφείλει τήν ὑπαρξή του στό κύριο.

Ὡστε μέ τά ἔσοδα πωλήσεως τοῦ ὑποπαραγώγου (ὑποπαραγῶν), αὐξημένα μέ τήν ἀξία τοῦ ἀποθέματος ἡ ὁποία ὑπολογίζεται μέ βάση πάλι τήν τρέχουσα τιμή του, πιστώνεται ὁ λογαριασμός «Παραγωγή» γιά νά μειωθεί τό κόστος τοῦ κύριου προϊόντος.

Ἡ πίστωση αὐτή γίνεται μέ ἀντίστοιχη χρέωση τῶν λογαριασμῶν «Πωλήσεις Ὑποπαραγῶν» μέ ποσό ἴσο μέ τό ποσό τῆς πιστώσεώς του γιά νά ἐξισωθεί καί «Ἀπόθεμα Ὑποπαραγῶν» μέ τήν ἀξία τοῦ ἀποθέματος. Ἔτσι, προσδιορισμός ἀποτελέσματος ἀπό ὑποπαραγῶγα δέν εἶναι δυνατός, γιατί δέν ὑπάρχει ἓνα κόστος, πού νά ἀφαιρεθεῖ ἀπό τήν τιμή πωλήσεως καί νά δώσει μιά διαφορά, ἓνα δηλαδή ἀποτέλεσμα.

Παράδειγμα.

— Πωλήσεις ὑποπαραγῶγου κατά μήνα Ἰανουάριου	τεμ. $4.000 \times 5 = 20.000$
— Ἀπόθεμα ὑποπαραγῶγου 1/Ἰανουαρίου	0
— Ἀπόθεμα ὑποπαραγῶγου 31/Ἰανουαρίου	τεμ. $3.000 \times 5 = 15.000$
Σύνολο	35.000

Ἐγγραφή 31 Ἰανουαρίου.

Πωλήσεις ὑποπαραγ.	20.000	
Ἀπόθεμα ὑποπαραγ.	15.000	
Σέ παραγωγή		35.000
γιά τή μείωση τοῦ κόστους τοῦ κύριου προϊόντος		

Σημείωση.

Ὁ λογαριασμός «Πωλήσεις Ὑποπαραγῶγου» εἶχε πιστωθεῖ κατά τήν πώληση ἰσόποσα καί μέ ἀντίστοιχη χρέωση τοῦ ταμείου ἢ ἄλλου λογαριασμοῦ.

Ὑπάρχει ἀκόμη περίπτωση τό ὑποπαραγῶγο νά χρησιμοποιεῖται ἀπό τήν ἴδια τήν ἐπιχείρηση.

Ἐνα ἐλαιουργεῖο π.χ. νά χρησιμοποιεῖ τό λιοκόκι (ὑποπαραγῶγο κατά τήν παραγωγή λαδιοῦ) ὡς καύσιμη ὕλη. Στήν περίπτωση αὐτή ἡ τιμή πωλήσεως τοῦ ὑποπαραγῶγου δέν μπορεῖ νά ἀποτελέσει τή βάση γιά τόν ὑπολογισμό τοῦ ποσοῦ μέ τό ὁποῖο θά μειωθεί τό κόστος παραγωγῆς τοῦ κύριου προϊόντος ἐπειδή δέν ὑπάρχει τιμή πωλήσεως, ἀφοῦ αὐτό δέν πωλεῖται.

Τή βάση γιά τόν ὑπολογισμό τοῦ ποσοῦ αὐτοῦ θά ἀποτελέσει ἡ ἀξία χρήσεως πού ἀποδίδεται στό ὑποπαράγωγο. Στό παράδειγμά μας ἡ ἀξία χρήσεως ἰσοῦται μέ τήν ἀξία μιᾶς ποσότητας ἄλλου καυσίμου, πού θά δώσει τόν ἴδιο συνολικά ἀριθμό θερμίδων πού θά δώσει ἡ ποσότητα τοῦ ὑπό ἐκτίμηση ὑποπαραγώγου.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΑΣΚΗΣΕΩΝ ΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΝΔΕΚΑ ΚΑΙ ΔΩΔΕΚΑ

12.3 Ἀσκήσεις.

- Μιά βιομηχανική ἐπιχείρηση παράγει ἓνα προϊόν μέ τρεῖς κατά σειρά διακεκριμένες διαδικασίες (σέ τρία διαδοχικά τμήματα).

Δεδομένα περιόδου.

	Ἀνάμιξη	Ξήρανση	Τελειοποίηση
Πρώτες ὕλες	34.000	4.000	
Ἀμ. ἡμερομίσθια	20.000	16.000	14.000
Γεν. Βιομ. Ἐξόδα	11.200	8.960	7.840

Ὑπό τήν προϋπόθεση ὅτι δέν ὑπάρχουν ἀρχικά καί τελικά ἀποθέματα καί ὅτι ἀρχισε ἡ παραγωγή 4.000 μονάδων πού ὁλοκληρώθηκαν.

Ζητεῖται.

- Νά συνταχθεῖ ἡ ἐκθεση κόστους τῆς περιόδου καί
 - νά γίνουν οἱ σχετικές λογιστικές ἐγγραφές.
- Ἡ Βιομηχανία «Μ» πού ἐφαρμόζει τή μέθοδο κόστους διαδικασίας διαθέτει δύο παραγωγικά στάδια.

Τό κόστος τοῦ δευτέρου σταδίου κατά τόν μήνα Ἰούνιο ἦταν:

Κόστος ἀπό προηγούμενο στάδιο (I)

δρχ. 200.000

Κόστος μέσα στό στάδιο (II)

Ὑλικά	δρχ. 218.160	
Εργατικά	77.760	
Γεν. Βιομ. Ἐξόδα	41.040	δρχ. 336.960

Κίνηση ποσοτήτων.

- Μονάδες μέσα στό στάδιο στήν ἀρχή τῆς περιόδου Ἰουνίου
 - Μονάδες ληφθεῖσες ἀπό στάδιο I
 - Μονάδες ἐτοιμες παραδοθεῖσες στήν ἀποθήκη ἐτοιμῶν
 - Μονάδες ἡμικατεργασμένες μέσα στό στάδιο II
- στό τέλος τοῦ μηνός
- Ὁ βαθμός πληρότητας τῶν ἡμικατεργασμένων τοῦ σταδίου II εἶναι:
 - Γιά τό 50% ἀπό τίς μονάδες, βαθμός πληρότητας 40%
 - Γιά τό 20% ἀπό τίς μονάδες, βαθμός πληρότητας 30%
 - Γιά τό ὑπόλοιπο ἀπό τίς μονάδες βαθμός πληρότητας 20%

Ζητεῖται.

- Ἡ ἐκθεση κόστους τοῦ μηνός Ἰουνίου τοῦ σταδίου II.
 - Οἱ λογιστικές ἐγγραφές πού ἀφοροῦν τό στάδιο II.
- Κατά τό μήνα Ἰούνιο στό στάδιο II μιᾶς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως πού ἐφαρμόζει τή μέθοδο τῆς σταδιακῆς κοστολογήσεως πραγματοποιήθηκαν οἱ παρακάτω ἀναλώσεις.
 - Ὑλικά 45.000 δρχ.
 - Εργατικά 21.250 δρχ.
 - Γεν. Βιομ. Ἐξόδα 25.500 δρχ.

- Κατά τό διάστημα του μήνα αυτού 20.000 μονάδες κόστους 190.000 δρχ. μεταφέρθηκαν από τό στάδιο I στο στάδιο II.
- Από τίς πό πάνω 20.000 μον. συμπληρώθηκε ή κατεργασία 15.000 μονάδων καί μεταφέρθηκαν στο στάδιο III. 4.000 μονάδες μόνον βρίσκονται ως ήμικατεργασμένες στο στάδιο II κατά τήν 30/6, μέ βαθμό πληρότητας κατά τά 3/4 ως πρός τά υλικά καί κατά τό 1/2 ως πρός τά εργατικά καί τά Γ.Β.Ε.

Ζητείται.

- α) Ή έκθεση κόστους μηνός Ίουνίου του σταδίου II.
 - β) Οι λογιστικές έγγραφές πού άφορούν τό στάδιο II.
4. Δίδεται ό λογαριασμός

Στάδιο I

2.000 μονάδες συμπληρωμένες κατά 100% ως προς τά υλικά καί 75% ως προς τά εργατικά καί Γ.Β.Ε.	Σέ στάδιο B (5.000 μον.)	129.600
Υλικά (3.000μ.× 12)	34.800	
Εργατικά	36.000	
Γεν. Βιομηχ. Έξοδα	39.200	
	19.600	
	129.600	129.600

Ζητείται μέ βάση τά δεδομένα του λογαριασμού.

- α) Νά υπολογισθεί ή ισοδύναμη παραγωγή του σταδίου A.
 - β) Νά γίνει ή άνάλυση του κόστους των 5.000 μονάδων πού μετεφέρθηκαν στο στάδιο B (κόστος 2.000 καί 3.000 μονάδων).
5. Ή βιομηχανική επιχείρηση «X» παράγει ένα προϊόν ή έπεξεργασία του όποιου γίνεται σέ τρία διαδοχικά στάδια.
- Κατά τό μήνα Μάρτιο, στο στάδιο A έγιναν οι εξής πράξεις:
- Χορηγήθηκαν υλικά άξιας 93.000.
 - Όρες άμέσου εργασίας 1.720 προς δρχ. 100 κατά ώρα.
 - Τά ήμικατεργασμένα στήν 1/3 άποτιμήθηκαν σέ 52.400 δρχ.
 - Τά ήμικατεργασμένα τής 31/3 άποτιμήθηκαν σέ δρχ. 44.800.
 - Τά Γ.Β.Ε. ένσωματώνονται μέ προϋπολογιστικό συντελεστή πού γιά τό τμήμα A είναι 75% τής άξιας των άμέσων εργατικών.

Ζητείται.

- Νά γίνουν οι λογιστικές έγγραφές των πό πάνω λογιστικών γεγονότων καί τής μεταφοράς του κόστους των έτοιμων από τό στάδιο A στο έπόμενο στάδιο B.
6. Μία βιομηχανική επιχείρηση πού διαθέτει τρία παραγωγικά στάδια γιά τή βιομηχανοποίηση του προϊόντος της, εφαρμόζει τή μέθοδο τής σταδιακής κοστολογήσεως.
- Γιά τό μήνα Σεπτέμβριο τό κόστος πού πραγματοποιήθηκε στο στάδιο II ήταν:

Εργατικά	37.520 δρχ.
Γ.Β.Ε.	17.500 δρχ.

Κατά τήν περίοδο του Σεπτεμβρίου παραλήφθηκαν από τό στάδιο I 3.000 μονάδες, κόστους 461.100 από τίς όποιες 2.500 μεταφέρθηκαν στο στάδιο III πλήρως κατεργασμένες. Στο στάδιο II βρίσκονται άκόμη καί 300 μον. ήμικατεργασμένες σέ βαθμό πληρότητας 2/3 ως προς τά εργατικά καί τά Γ.Β.Ε. Κατά τήν 1/9 δέν υπήρχαν ήμικατεργασμένες στο στάδιο II.

Ζητείται.

- α) Ή έκθεση κόστους μηνός Σεπτεμβρίου του σταδίου II από τήν όποία πρέπει νά προκύπτει καί ή ποσοτική κίνηση.

β) Ὁ ὑπολογισμός τῆς ἰσοδύναμης παραγωγῆς τοῦ σταδίου II (κατά τούς ὑπολογισμούς ἀρκοῦν μόνο δύο δεκαδικά ψηφία).

7. Ἡ φαρμακευτική ἐταιρία «Φ» παράγει ἓνα φαρμακευτικό προϊόν σέ τρία διαδοχικά στάδια. Πρῶτες ὕλες χρησιμοποιοῦνται μόνο στό 1ο στάδιο ἐνῶ ἀπωλεσθεῖσες μονάδες διαπιστώνονται καί στά τρία στάδια.

Τά πιό κάτω στοιχεῖα ἀφοροῦν μιά μηνιαία κοστολογική περίοδο.

	Στάδιο 1	Στάδιο 2	Στάδιο 3
Ἀρχική ἀπογραφή μονάδες	0	0	0
Μονάδες πού τέθηκαν σέ κατεργασία	20.000		
Μονάδες ἀπό προηγούμενο στάδιο		19.000	15.000
Μονάδες ἀπωλεσθεῖσες	1.000	1.000	1.000
Μονάδες ἡμικατεργασμένες στό τέλος τῆς περιόδου	—	3.000	2.000
Βαθμός ἐπεξεργασίας (Ἑργατικά καί Γ.Β.Ε.)		2/3	1/4
Κόστος περιόδου.			
Ὑλικά	79.800	—	—
Ἑργατικά	28.500	42.500	37.500
Γ.Β. Ἐξ.	22.800	22.660	13.750
	131.100	65.160	51.250

Ζητεῖται.

- α) Ἡ ἔκθεση κόστους τῆς περιόδου.
 β) Οἱ σχετικές λογιστικές ἐγγραφές (Ἡμερολόγιο - Καθολικό).
8. Ἡ βιομηχανική ἐπιχείρηση «Μ» πού ἐφαρμόζει τή μέθοδο κόστους διαδικασίας παράγει ἓνα προϊόν σέ τέσσερα διαφορετικά παραγωγικά στάδια. Πρῶτες ὕλες χρησιμοποιοῦνται μόνο στό πρῶτο στάδιο.
- Ἡ κίνηση στό στάδιο 4 κατά τήν περίοδο Σεπτεμβρίου ἦταν:
- 1/9 ἀρχική ἀπογραφή 800 μονάδες ἡμικατεργασμένες κατά τό 1/4 (καί γιά τά δύο στοιχεῖα) κόστους 40.600 δρχ.
 - Παρέλαβε ἀπό στάδιο 3 μονάδες 2.150 κόστους 75.250
 - Ἑργατικά Σεπτεμβρίου σταδίου 4 δρχ. 122.500
 - Γενικά Βιομηχ. Ἐξοδα σταδίου 4 Σεπτεμβρίου 31.850
 - Κατά τό Σεπτέμβριο ὁλοκληρώθηκαν στό στάδιο 4 οἱ 800 μονάδες ἀπό τήν ἀρχική ἀπογραφή του καί 1.750 μονάδες ἀπό ἐκείνες πού παρελήφθησαν μέσα στό Σεπτέμβριο.
 - Στίς 30/9 παραμένουν στό στάδιο 4, 400 μον. βαθμοῦ ἐπεξεργασίας 25% γιά τά δύο στοιχεῖα τοῦ κόστους.
- Κατά τό μήνα Ὀκτώβριο ἡ κίνηση τοῦ σταδίου 4 ἦταν:
- Ἀπό στάδιο 3 παρέλαβε 2.750 μον. κόστους 82.500
 - Ἑργατικά 117.600
 - Γεν. Βιομ. Ἐξοδα 29.400
 - Τελική ἀπογραφή (31/10) ἡμικατεργασμένες 750 μον. κατά 20% γιά τά δύο στοιχεῖα τοῦ κόστους.

Ζητεῖται.

- α) Ἡ ἔκθεση κόστους τοῦ σταδίου 4 καί γιά τούς δύο μήνες.
 β) Τό κατά μονάδα κόστος τῶν δύο μηνῶν στό στάδιο 4.
 γ) Οἱ λογιστικές ἐγγραφές τῶν λογιστικῶν γεγονότων.
9. Ἡ Βιομηχανία «Α» ἐφαρμόζει τή μέθοδο κόστους κατά τμήμα. Ἡ παραγωγή ἐνός προϊόντος «x» ὁλοκληρώνεται σέ δύο διαδοχικά παραγωγικά τμήματα, τά Α καί Β. Τά ὑλικά μπαίνουν κατά τήν ἐναρξη τῆς κατεργασίας (στήν ἀρχή).
- Τά πιό κάτω λογιστικά δεδομένα προέκυψαν ἀπό τήν ἔκθεση κόστους τοῦ μηνός Ἰανουαρίου τοῦ τμήματος Β.

— Προϊόντα υπό καταργασία 1/1 1.200 μον. συμπληρωμένες κατά τὰ 2/3	δρχ. 58.680
— Έτοιμα προϊόντα 1/1 1.000 μον. × 54	δρχ. 54.000
— Ανάλωση υλικών 'Ιανουαρίου 1.600 μον. × 37,50	δρχ. 60.000
— Άμεσα ήμερομίσθια 'Ιανουαρίου	δρχ. 18.870
— Γενικά Βιομηχ. Έξοδα 'Ιανουαρίου	δρχ. 17.850
— Τελική απογραφή (31/1) μονάδες 800 συμπληρωμένες κατά τὸ 5/8	
— Έτοιμα προϊόντα 31/1 350 μονάδες	
— Κατὰ τὸν 'Ιανουάριο μεταφέρθηκαν στήν ἀποθήκη ἐτοιμῶν 2.000 μονάδες (ἐτοιμες)	
— Κατὰ τὸν 'Ιανουάριο πωλήθηκαν 2.650 μονάδες	

Ζητείται (για τὴν περίοδο 'Ιανουαρίου).

- Ἡ ἰσοδύναμη παραγωγή τοῦ τμήματος Β.
 - Τὸ κόστος μονάδας σταδίου Β.
 - Τὸ κόστος τῶν ἐτοιμῶν τῆς περιόδου τοῦ τμήματος Β.
 - Τὸ κόστος τῶν ἡμικατεργασμένων (τελική ἀπογραφή τμήματος Β).
 - Τὸ κόστος τῶν πωληθέντων μέ τῇ μέθοδο FIFO.
10. Βιομηχανική ἐπιχείρηση πού ἐφαρμόζει τῇ μέθοδο τῆς σταδιακῆς κοστολογήσεως, διαθέτει τρία παραγωγικά τμήματα γιὰ τὴν παραγωγή ἑνὸς προϊόντος. Κατὰ μιά μηνιαία περίοδο πραγματοποιήθηκε τὸ ἑξῆς γιὰ τὸ κάθε τμήμα κόστος.

	Υλικά	Έργατικά	Γεν. Β. Έξ.
Τμήμα Ι	95.000	55.000	30.000
Τμήμα ΙΙ	25.000	30.000	15.000
Τμήμα ΙΙΙ	52.500	16.000	48.000

Κίνηση ποσοτήτων κατὰ τὴν περίοδο.

Ἀρχική ἀπογραφή (ἡμικατεργασμένα) σέ ὅλα τὰ τμήματα 0.

Στὸ τμήμα Ι μπήκαν γιὰ καταργασία κατὰ τὴν περίοδο 350 μονάδες καὶ μεταφέρθηκαν πλήρως κατεργασμένες στὸ τμήμα ΙΙ 250 μονάδες. Ὁ βαθμὸς ἐπεξεργασίας ἡμικατεργασμένων σταδίου Ι στὸ τέλος τῆς περιόδου ἦταν 1/2 γιὰ ὅλα τὰ στοιχεία (υλικά, ἐργατικά Γ.Β.Ε.).

Τὸ τμήμα ΙΙ παρέδωσε στὸ τμήμα ΙΙΙ 160 μονάδες πλήρως ἐπεξεργασμένες. Ὁ βαθμὸς ἐπεξεργασίας τῶν ἡμικατεργασμένων τοῦ τμήματος ΙΙ στὸ τέλος περιόδου ἦταν 4/9 γιὰ ὅλα τὰ στοιχεία κόστους. Ἀπὸ τὸ στάδιο ΙΙΙ παραδόθηκαν στήν ἀποθήκη ἐτοιμῶν, ἐτοιμες πλέον, 100 μονάδες. Βαθμὸς ἐπεξεργασίας ἡμικατεργασμένων τέλους περιόδου σταδίου ΙΙΙ 1/3 γιὰ ὅλα τὰ στοιχεία τοῦ κόστους.

Ζητείται.

- Ἡ ἐκθεση κόστους παραγωγῆς τοῦ μηνός.
 - Ἡ ἀποτίμηση τῶν ἐτοιμῶν μονάδων.
 - Ἡ ἀποτίμηση τῶν ἡμικατεργασμένων κάθε σταδίου.
 - Οἱ λογιστικὲς ἐγγραφές ('Ἡμερολόγιο — Καθολικό).
11. Ἡ βιομηχανική ἐπιχείρηση «Φ» γιὰ τὴν παραγωγή ἑνὸς φυτοφαρμάκου διαθέτει τρία παραγωγικά στάδια. Στὸ πρῶτο, «Ἀνάμιξη», οἱ πρῶτες ὑλές ἀλέθονται κατάλληλα, ἀναδεύονται σέ εἰδικὸ ἀναδευτήρα καὶ ἡ σκόνη πού προκύπτει προωθείται στὸ δεύτερο στάδιο, στὴ «Ζύμωση». Ἐδῶ τὸ προϊόν τῆς πρώτης καταργασίας ὑποβάλλεται σέ κατάλληλη ἐπεξεργασία μέσα σέ μιά δεξαμενὴ στὴν ὁποία προστίθεται ἀνάλογη ποσότητα ὑγροῦ.

Συσκευασία.

Τὸ ὑγρὸ λαμβάνεται μέ κατάλληλο σωλήνα ἀπὸ τῇ δεύτερη καταργασία καὶ τοποθετεῖται σέ λευκά σιδερένια δοχεῖα τὰ ὁποῖα παραδίδονται στήν ἀποθήκη ἐτοιμῶν προϊόντων. Σέ μιά μηνιαία περίοδο τὰ ἐξοδα στὰ τρία πιὸ πάνω στάδια ἦταν:

	Ἀνάμιξη	Ζύμωση	Συσκευασία
Υλικά	75.000	9.000	12.000
Έργατικά	12.000	18.000	15.000
Γ.Β.Ε.	18.000	12.000	15.000

Κατά την περίοδο αυτή η παραγωγή ήταν 5.000 δοχεία των 750 γραμμαρίων. Δέν υπάρχουν αποθέματα ήμικατεργασμένων στην άρχή καί στό τέλος τής περιόδου.

Ζητείται.

Ἡ έκθεση κόστους τής μηνιαίας αὐτῆς περιόδου στήν ὁποία νά ἐμφανίζεται τό κατά μονάδα κόστος σέ ὕλικά, ἐργατικά καί Γ.Β.Ε. σέ κάθε τμήμα.

- Τό κατά μονάδα κόστος κάθε σταδίου.
- Τό (συνολικό) κατά μονάδα ἐτοιμῶν προϊόντων κόστος.
- Οἱ λογιστικές ἐγγραφές τοῦ μηνός.

12. Σέ μιά περίοδο ἐγίνε ἡ παραγωγή τῶν συμπαραγῶγων Α καί Β μέ κοινό κόστος 900.000 δρχ. Οἱ μονάδες τοῦ προϊόντος Α ἦταν 5.000, ἐνῶ τοῦ Β 20.000. Ἡ κατά μονάδα τιμή πωλήσεως τοῦ Α εἶναι 120 δρχ. καί τοῦ Β 45 δρχ. Νά ὑπολογισθεῖ τό συνολικό καί κατά μονάδα κόστος τῶν προϊόντων ἀνάλογα μέ τήν ποσότητα τῶν μονάδων καί ἀνάλογα μέ τήν τιμή πωλήσεως.
13. Τό συνολικό κόστος παραγωγῆς μιᾶς περιόδου ἦταν 558.000 δρχ. Κατά τήν περίοδο αὐτή μέ τήν παραγωγή τοῦ κύριου προϊόντος Α προέκυψε καί τό ὑποπροϊόν Β πού ἡ τιμή πωλήσεώς του ὑπολογίζεται σέ 12.000 δρχ. Νά προσδιορισθεῖ τό κόστος τοῦ προϊόντος Α.
14. Σέ μιά περίοδο στή Βιομηχανία «Α» παράχθηκαν τρία συμπαράγωγα, τά Α, Β, Γ. Τό συνολικό κόστος παραγωγῆς τους ἦταν 1.800.000 δρχ. Οἱ μονάδες κάθε συμπαραγῶγου καί ἡ τιμή πωλήσεώς του κατά μονάδα ἦταν:

<i>Προϊόν</i>	<i>Παραχθεῖσες μονάδες</i>	<i>Τιμές πωλήσεως κατά μονάδα</i>
Α	10.000	30
Β	20.000	60
Γ	30.000	50

Ζητείται.

Νά καταρτισθεῖ πίνακας μερισμοῦ τοῦ κόστους παραγωγῆς τους ἀνάλογα μέ τήν ποσότητα τῶν μονάδων καί ἀνάλογα μέ τήν τιμή πωλήσεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΡΙΤΟ

ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ — ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ

13.1 Γενικά.

Σύμφωνα με τό άρθρο 9 του Κ.Φ.Σ., ό έπιχειρηματίας πού ύποχρεώνεται νά τηρεϊ βιβλίό άποθήκης, πρέπει νά τηρεϊ γιά τά έτοιμα προϊόντα του καί έξωλογιστικό βιβλίό παραγωγής - κοστολογίου.

Τό βιβλίό αυτό πρέπει νά περιλαμβάνει γιά κάθε έτοιμο προϊόν ιδιαίτερες σελίδες στίς όποιες πρέπει νά άναγράφονται τά έξής:

α) **Οί τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος καί οι τροποποιήσεις τους**, έφόσον δέν είναι δυνατόν νά προσαρτάται ή νά φυλάσσεται δείγμα του προϊόντος. Οί προδιαγραφές καθώς καί οι τροποποιήσεις τους θά άναγράφονται πρίν νά άρχίσει ή παραγωγή του προϊόντος.

Οί τεχνικές προδιαγραφές έκτός άπό τά λοιπά τεχνικά δεδομένα παραγωγής, πρέπει νά περιλαμβάνουν άκόμη:

- Τήν ποσότητα των πρώτων ύλών πού άπαιτούνται γιά τήν παραγωγή τής μονάδας του προϊόντος.
- Τήν ποσότητα των βοηθητικών ύλών πού άσκοϋν έπίδραση στό κόστος ή στήν ποσοτική άπόδοση.
- Τήν ποσότητα των καυσίμων καί των ειδών συσκευασίας.
- Τήν προϋπολογιζόμενη φύρα.

β) **Τό άργότερο μέσα σέ δυό μήνες άπό τό χρόνο τής λήξεως τής χρήσεως θά συγκεντρώνονται σέ κάθε λογαριασμό:**

- Οί ποσότητες των πρώτων ύλών πού άναλώθηκαν κατά τή χρήση γιά τήν παραγωγή του έτοιμου προϊόντος.
- Όμοίως οι ποσότητες των βοηθητικών ύλών, των καυσίμων καί των ειδών συσκευασίας πού άσκοϋν έπίδραση στό κόστος ή στήν ποσοτική άπόδοση.
- Οί παραχθείσες κατά τή χρήση ποσότητες έτοιμου προϊόντος.

γ) **Νά προσδιορίζεται τό εργοστασιακό κόστος (τό κόστος παραγωγής) του έτοιμου προϊόντος** (μέσα στήν ίδια 2μηνη προθεσμία).

Ή τήρηση των πίο πάνω ύποχρεώσεων πού έπιβάλλει ό Κ.Φ.Σ. διασφαλίζει έκτός άπό τά άλλα καί τόν προσδιορισμό τής άποδόσεως των χρησιμοποιούμενων υλικών, άπό τή σύγκριση των **άναλώσεων** μέ τίς προδιαγραφές. Σύμφωνα μέ τήν παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, ό έπιχειρηματίας άπαλλάσσεται άπό τίς ύποχρεώσεις των πίο πάνω ύπ. άριθ. α καί β περιπτώσεων, έφόσον όμως ένεργεί έσωλογιστική κοστολόγηση, δηλαδή κοστολόγηση μέ λογιστικές έγγραφές άπό τίς όποιες συνάγονται τά άπαιτούμενα στοιχεία.

Ἡ ἔσωλογιστική κοστολόγηση μπορεῖ νά διενεργεῖται καί μέ βάση πρότυπες τιμές, σύμφωνα μέ τίς ἀρχές πού ἔχουν γίνει γενικῶς παραδεκτές.

Ὡς πρὸς τὸν προσδιορισμὸ τοῦ κόστους παραγωγῆς, ἀνεξάρτητα ἀπὸ τὴν ὑποχρέωση πού ἐπιβάλλει ὁ Κ.Φ.Σ. νά γίνεται μέσα σέ δυὸ μῆνες ἀπὸ τὴ λήξη τῆς χρήσεως, οἱ βιομηχανικὲς ἐπιχειρήσεις πρέπει νά προβαίνουν στὸν ἀκριβῆ προσδιορισμὸ τοῦ ἀνὰ μικρότερα χρονικὰ διαστήματα.

Ὅπως ἔχει ἀναφερθεῖ ἐπανειλημμένως στὰ προηγούμενα, ἡ κατάρτιση τοῦ κοστολογίου πρέπει νά γίνεται σέ μικρά χρονικὰ διαστήματα, γιὰ νά παρέχεται ἡ δυνατότητα τῆς συγκριτικῆς ἀναλύσεως τοῦ κόστους καί τῆς ἀσκήσεως ἀποτελεσματικοῦ ἐλέγχου.

Δέν εἶναι σωστό δηλαδὴ γιὰ τὴν ἐπιχείρηση νά βλέπει τὴ σύνταξη τοῦ κοστολογίου ὡς νομικὴ ὑποχρέωση πού πρέπει νά τηρηθεῖ καί νά περιμένει 12 μῆνες γιὰ νά ἔχει πληροφορίες γύρω ἀπὸ τὸ πραγματοποιούμενο κόστος καί τὰ πραγματοποιούμενα ἀποτελέσματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

14.1 Γενικά.

Η εξέταση τῶν μεθόδων κόστους ἔργου καί παραγωγικῆς διαδικασίας πού προηγήθηκε, ἔγινε μέ βάση στοιχεῖα κόστους (ἐξοδα) «πραγματοποιημένα», ἐκτός βέβαια ἀπό ὀρισμένες περιπτώσεις πού ἐνσωματώθηκαν στό κόστος τῶν προϊόντων Γ.Β.Ε. τά ὁποῖα ὑπολογίσθηκαν μέ προκαθορισμένο συντελεστή.

Ὅταν τό κόστος τοῦ προϊόντος προσδιορίζεται ἀπό πραγματοποιημένα ἐξοδα λέγεται «πραγματικό κόστος» ἢ «ἱστορικό κόστος», γιατί ἐνῶ τά ἐξοδα πραγματοποιήθηκαν στό παρελθόν, ὁ καθορισμός τοῦ κόστους ἔγινε μετά (ἀπολογιστικά).

Τό πραγματικό ὅμως κόστος ὁποιασδήποτε περιόδου δέν μπορεῖ νά ἀποτελέσει «μέτρο» γιά τή μέτρηση τῆς ἀποδόσεως τῶν στοιχείων τοῦ κόστους (ὕλικων, ἐργατικών καί Γ.Β.Ε.), ἐπειδή εἶναι πιθανόν νά κρύβει κάποια σπατάλη σέ ἓνα ἢ περισσότερα στοιχεῖα, δηλαδή νά μήν εἶναι ἀντιπροσωπευτικό. Ἐπειδή ἀκόμη τό πραγματικό (ἱστορικό) κόστος γίνεται γνωστό στό τέλος τῆς περιόδου δέν παρέχεται στή Διοίκηση ἡ δυνατότητα γιά τήν ἄμεση, ὅπου χρειάζονται, λήψη διορθωτικῶν μέτρων.

Κατά συνέπεια ἡ γνώση τοῦ πραγματικοῦ κόστους δέν ἐξυπηρετεῖ ὅσο πρέπει τή βασικότερη ἐπιδίωξη τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς πού εἶναι ὁ ἀποτελεσματικός ἔλεγχος πάνω στά στοιχεῖα τοῦ κόστους καί πού ἀποβλέπει στήν αὔξηση τῆς παραγωγικότητας καί γενικά τῆς ἀποδοτικότητας τῆς οἰκονομικῆς μονάδας.

Ἀποτελεσματικός ἔλεγχος πάνω στά στοιχεῖα τοῦ κόστους ἀσκέται ἀσυγκρίτως καλύτερα μέ τήν καθιέρωση συστήματος προϋπολογισμοῦ καί πρότυπου κόστους.

14.2 Ἡ ἔννοια τοῦ προϋπολογισμοῦ.

Ὁ προϋπολογισμός εἶναι ἓνα πρόγραμμα δράσεως πού ἀφορᾷ μιά χρονική περίοδο, συνήθως ἔτους, καί πού ἐκφράζεται μέ ἀριθμούς ἢ εἶναι ἓνα σχέδιο συντονισμένων ἐνεργειῶν πού προβλέπεται νά γίνουν μελλοντικά καί πού ἐκφράζονται μέ ἓνα χρηματικό ποσό, ἀναγκαῖο γιά τήν πραγματοποίηση τοῦ σχεδίου.

Γιά τήν κατάρτιση τοῦ προϋπολογισμοῦ συντάσσονται διάφορες καταστάσεις προβλέψεων ὅπως:

α) **Τῶν πωλήσεων**, πού ἀποτελοῦν τή βάση ὁλόκληρης τῆς προϋπολογιστικῆς διαδικασίας, γιατί μεταξύ πωλήσεων καί παραγωγῆς πρέπει νά ὑπάρχει πάντοτε ἰσορροπία.

Ο όγκος δηλαδή της παραγωγής πρέπει να είναι ανάλογος προς τον όγκο των πωλήσεων. Οι προβλέψεις των πωλήσεων που βασίζονται κυρίως στην πείρα του παρελθόντος και στην ανάλυση της αγοράς, καταρτίζονται από την υπηρεσία πωλήσεων και αναλύονται κατά προϊόντα και περιοχές.

β) **Της παραγωγής**, που καταρτίζονται από την τεχνική διεύθυνση και που πρέπει να βρίσκονται πάντοτε σε άρμονία με τις προβλέψεις των πωλήσεων και τα υπάρχοντα αποθέματα προϊόντων.

Με τις προβλέψεις παραγωγής καθορίζονται οι ποσότητες των προϊόντων, οι απαιτούμενες πρώτες ύλες, τα έργατικά και τα Γ.Β.Ε.

γ) **Εξόδων Διοικήσεων και διαθέσεων.**

δ) **Εισπράξεων και πληρωμών (ταμιακός προϋπολογισμός κλπ.).**

Η ένωση των πω πών επί μέρους προβλέψεων σε ένα ισορροπημένο σύνολο αποτελεί τό γενικό προϋπολογισμό της οικονομικής μονάδας.

Η διάρκεια του προϋπολογισμού για πολλές επιχειρήσεις είναι συνήθως ενός έτους, γιά να υπάρχει σύμπτωση προϋπολογιστικής και διαχειριστικής περιόδου.

Ο προϋπολογισμός αποτελεί σπουδαίο όργανο έλέγχου και συμβάλλει σημαντικά στην οικονομικότερη διαχείριση της επιχείρησης (αύξηση της αποδοτικότητας).

Αυτό πραγματοποιείται με τις έξης τεχνικές:

- Με σύνταξη άπολογιστικών καταστάσεων (καταστάσεις πραγματοποιήσεων).
- Με σύγκριση προβλέψεων - πραγματοποιήσεων.
- Με καθορισμό αποκλίσεων (διαφορών) μεταξύ προβλέψεων και πραγματοποιήσεων.
- Με ανάλυση των αποκλίσεων.
- Με λήψη μέτρων γιά τή διόρθωση των δυσμενών αποκλίσεων.

Ο προϋπολογιστικός όμωσ έλεγχος γίνεται περισσότερο αποτελεσματικός όταν συνδυάζεται με τό σύστημα πρότυπου κόστους, δηλαδή όταν οι προβλέψεις του προϋπολογισμού ύπολογίζονται με βάση πρότυπα μεγέθη.

Στους Πίνακες 14.2.1 και 14.2.2 δίνονται ως παραδείγματα ένας προϋπολογισμός πωλήσεων και ένας προϋπολογισμός ποσοτικής παραγωγής που καταρτίσθηκε με βάση τον πρώτο.

ΠΙΝΑΚΑΣ 14.2.1.

Προϋπολογισμός πωλήσεων έτους...

Προϊόν Α (τιμή μονάδας 200)	Ποσότητα	Ποσό
Περιοχή 1	40.500	8.100.000
Περιοχή 2	30.000	6.000.000
Περιοχή 3	60.500	12.100.000
Σύνολο	131.000	26.200.000
Προϊόν Β		
Περιοχή 1	25.000	3.750.000
Περιοχή 2	15.000	2.250.000
Περιοχή 3	50.000	7.500.000
Σύνολο	90.000	13.500.000
Συνολικές πωλήσεις		39.700.000

Σύμφωνα με τόν προϋπολογισμό πωλήσεων οι προϋπολογισθείσες πωλήσεις των προϊόντων Α, Β είναι 131.000 μονάδες προϊόντος Α καί 90.000 μονάδες προϊόντος Β.

Μέ βάση τὰ δεδομένα αὐτὰ καταρτίζεται ὁ προϋπολογισμός ποσοτικής παραγωγῆς.

ΠΙΝΑΚΑΣ 14.2.2.

Προϋπολογισμός ποσοτικής παραγωγῆς ἔτους...

Προϊόν Α		
Προβλεπόμενες πωλήσεις	131.000	μονάδες
+ Ἐπιθυμητό τελικό ἀπόθεμα περιόδου	+ 30.000	
Σύνολο	161.000	
– Ἀρχικό ἀπόθεμα περιόδου	– 21.000	
Ἀπαιτούμενη παραγωγή	140.000	
Προϊόν Β		
Προβλεπόμενες πωλήσεις	90.000	
+ Ἐπιθυμητό τελικό ἀπόθεμα περιόδου	+ 15.000	
Σύνολο	105.000	
– Ἀρχικό ἀπόθεμα περιόδου	– 5.000	
Ἀπαιτούμενη παραγωγή	100.000	

14.3 Ἡ ἔννοια τοῦ πρότυπου κόστους.

Ὅταν μιλάμε γενικά γιά πρότυπο, ἐννοοῦμε μιά βάση πού ἔχει καθιερωθεῖ ὡς μονάδα μετρήσεως.

Πρότυπα μετρήσεως ἀποτελοῦν π.χ. τό χιλιόγραμμα γιά μετρήσεις βάρους, τό τρέχον μέτρο γιά μετρήσεις μήκους κ.ἄ.

Σημειώνουμε ὅτι καί τό πρότυπο κόστος χρησιμοποιεῖται ὡς βάση μετρήσεως καί συγκρίσεως.

Γιά τόν προσδιορισμό τοῦ πρότυπου κόστους ἑνός στοιχείου (πρώτων ὑλῶν κλπ.) **προκαθορίζονται:**

- Ἡ ἀκριβής ποσότητα (πρότυπη ποσότητα ἢ φυσικό πρότυπο) πού ἀπαιτεῖται γιά τήν παραγωγή μιᾶς μονάδας προϊόντος καί
- ἡ τιμή της (πρότυπη τιμή).

Τό γινόμενο τῶν δύο αὐτῶν παραγόντων (πρότυπη ποσότητα × πρότυπη τιμή) δίνει τό πρότυπο κόστος τοῦ στοιχείου αὐτοῦ. Ἄν π.χ. ἡ πρότυπη ποσότητα μιᾶς πρώτης ὕλης γιά τήν παραγωγή μιᾶς μονάδας προϊόντος εἶναι 2 χιλιόγραμμα καί ἡ πρότυπη τιμή της 30 δρχ., τότε τό πρότυπο κόστος τῆς πρώτης ὕλης γιά τήν παραγωγή μιᾶς μονάδας προϊόντος θά εἶναι:

$$\text{Πρότυπη ποσότητα} \times \text{Πρότυπη τιμή} = 2 \times 30 = 60 \text{ δρχ.}$$

Τό πρότυπο κόστος παραγωγῆς ἑνός προϊόντος προκαθορίζεται μέ βάση πρότυπα ἐξοδα καί χρησιμεύει γιά τόν ἔλεγχο τῆς παραγωγικότητος τῆς ἐκμεταλλεύσεως.

Τό πρότυπο κόστος παραγωγής ίσοῦται μέ τό ἄθροισμα:

Πρότυπο κόστος πρώτων ὑλῶν + Πρότυπο κόστος ἀμέσων ἡμερομισθίων + Πρό-
τυπο κόστος Γεν. Βιομ. Ἐξόδων.

Τό πρότυπο κόστος τῶν πρώτων ὑλῶν, ὅταν ἐκφράζεται σέ δρχ. εἶναι τό γινόμε-
νο:

Πρότυπη ποσότητα πρώτης ὕλης × Πρότυπη τιμή

Ὅμοίως, τό πρότυπο κόστος τῶν Ἀμέσων ἡμερομισθίων εἶναι τό γινόμενο:

Πρότυπες ὥρες (φυσικό πρότυπο) × Πρότυπο ὠρομίσθιο

Τό πρότυπο κόστος τῶν Γ.Β.Ε. ὁμως προκαθορίζεται διαφορετικά. Τά Γ.Β.Ε. ὅ-
πως εἶναι γνωστό ἀπό τά προηγούμενα, ἀποτελοῦνται ἀπό πολλές ἀνόμοιες ποσό-
τητες. Τό κόστος τους δέν καθορίζεται ἀπό τό γινόμενο μιᾶς ποσότητας ἐπὶ μία τι-
μή, ὅπως συμβαίνει μέ τά δύο προηγούμενα στοιχεῖα (πρῶτες ὕλες καί ἄμεσα ἡμε-
ρομίσθια), ἀλλά ἀπό τό γινόμενο πρότυπες ὥρες × πρότυπο συντελεστή ἐπιβα-
ρύνσεως.

Ὁ πρότυπος συντελεστής ἐπιβαρύνσεως καθορίζεται ἀπό τή σχέση:

$$\frac{\text{Πρότυπα Γ.Β.Ε.}}{\text{Πρότυπη παραγωγή}}$$

Τό πρότυπο κόστος (προϊόντος) διαφέρει ἀπό τό ἱστορικό καί ἀπό τό προϋπολο-
γιστικό κόστος.

Τό ἱστορικό εἶναι τό ἄθροισμα τῶν ποσῶν πού ἀντιπροσωπεύουν ἀναλώσεις
πού πραγματοποιήθηκαν γιά τήν παραγωγή τοῦ προϊόντος ἐνῶ τό πρότυπο εἶναι ἐ-
κεῖνο πού θά ΕΠΡΕΠΕ νά πραγματοποιηθεῖ.

Τό προϋπολογιστικό κόστος ἐξάλλου ἀντιπροσωπεύει τό ποσό στό ὁποῖο προ-
βλέπεται ὅτι θά φθάσει τό πραγματικό κόστος ἐνῶ τό πρότυπο ἀντιπροσωπεύει τό
ποσό στό ὁποῖο ΠΡΕΠΕΙ νά φθάσει τό πραγματικό κόστος.

Τό πρότυπο κόστος προκαθορίζεται καί καθιερώνεται μέ βάση προκαθορισμέ-
νες συνθήκες παραγωγικῆς διαδικασίας καί ὄγκου παραγωγῆς καί ἔχει τά ἐξῆς
πλεονεκτήματα:

α) Χρησιμοποιεῖται ὡς μέτρο γιά τή σύγκριση τοῦ πραγματικοῦ κόστους. Ἀπό
τή σύγκριση αὕτη προκύπτουν οἱ ἀποκλίσεις μέ τήν ἔρευνα καί ἀνάλυση τῶν ὁ-
ποίων ἀσκεῖται ἀποτελεσματικός ἔλεγχος στό κόστος.

Οἱ ἀποκλίσεις αὐτές εἶναι εὐνοϊκές ὅταν τό πρότυπο κόστος εἶναι μεγαλύτερο ἀ-
πό τό πραγματικό καί μή εὐνοϊκές ὅταν τό πρότυπο κόστος εἶναι μικρότερο.

β) Διευκολύνει τήν κατάρτιση τοῦ προϋπολογισμού.

γ) Ὄταν ἐφαρμόζεται σύστημα πρότυπου κόστους οἱ ἐργαζόμενοι συνειδητο-
ποιοῦν πλήρως τίς εὐθύνες τους, γιατί γνωρίζουν προκαταβολικά τίς ὑποχρεώσεις
τους καί παρακινοῦνται στό νά αὐξήσουν τήν ἀπόδοσή τους.

14.4 Εἶδη πρότυπου κόστους.

Τά πρότυπα διακρίνονται βασικά σέ *ιδανικά* καί σέ *τρέχοντα*.

14.4.1 Ίδανικά πρότυπα.

Τά ιδανικά πρότυπα καθορίζονται μέ βάση ιδανικές συνθηκές αγοράς καί παραγωγικής διαδικασίας χάρη στίς όποιες έπιτυγχάνεται τό μικρότερο δυνατό κόστος. Δηλαδή ή μονάδα του προϊόντος παράγεται μέ τή μικρότερη δυνατή ανάλωση πρώτων ύλών καί έργατικών, στίς χαμηλότερες μάλιστα δυνατές τιμές.

Γιά τόν καθορισμό των ιδανικών προτύπων δέν λαμβάνονται ύπόψη δυσμενή γεγονότα όπως οι φύρες, οι κακοτεχνίες, οι διακοπές τής παραγωγικής διαδικασίας λόγω άπροβλέπτων γεγονότων κλπ. Όμως τά ιδανικά πρότυπα είναι πάρα πολύ δύσκολο νά πραγματοποιηθοούν καί γι' αυτό συνήθως δέν εφαρμόζονται.

14.4.2 Τά τρέχοντα πρότυπα.

Όταν τό πρότυπο κόστος στηρίζεται στίς πραγματικές καταστάσεις, όταν δηλαδή γιά τόν καθορισμό του λαμβάνονται ύπόψη οι άδυναμίες τής παραγωγικής διαδικασίας (κακοτεχνίες, ηλικία μηχανημάτων, φύρες κλπ.) όνομάζεται τρέχον ή αναμενόμενο πρότυπο κόστος. Τό τρέχον πρότυπο κόστος σέ αντίθεση μέ τό προηγούμενο εφαρμόζεται περισσότερο, γιατί μπορεί νά πραγματοποιηθεί εύκολότερα καί γιατί άσκει εύνοϊκή επίδραση στήν ψυχολογία των εργαζομένων.

Τά τρέχοντα πρότυπα όμως πρέπει νά αναθεωρούνται όταν συμβαίνουν μεταβολές στό παραγωγικό δυναμικό καί στίς μεθόδους παραγωγής.

14.5 Ή καρτέλα του πρότυπου κόστους.

Κάθε λεπτομέρεια σχετική μέ τό πρότυπο κόστος κάθε στοιχείου (πρώτων ύλών, άμέσων ήμερομισθίων καί Γ.Β. Έξόδων) σέ κάθε παραγωγικό τμήμα, καταχωρείται στήν καρτέλα πρότυπου κόστους πού άνοίγεται γιά κάθε προϊόν.

Ή καρτέλα πρότυπου κόστους διευκολύνει σημαντικά τίς διάφορες κοστολογικές διαδικασίες, γιατί καθιστά γνωστές προκαταβολικά τίς ποσότητες καί τίς τιμές των διαφόρων στοιχείων (πρώτες ύλες, έργατικά, συντελεστές των Γ.Β.Ε.) πού απαιτούνται σέ κάθε παραγωγικό τμήμα γιά τήν παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος καί χορηγούνται χωρίς καμιά καθυστέρηση.

Ή καρτέλα του πρότυπου κόστους ενημερώνεται από τίς επί μέρους καρτέλες πού συντάσσονται γιά κάθε είδος κόστους καί εμφανίζουν τόν τρόπο ύπολογισμού των προτύπων.

ΚΑΡΤΕΛΑ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ							
Προϊόν α							
ΥΛΙΚΑ	Κωδικός ύλικου	Πρότυπη ποσότητα	Πρότυπη τιμή	Παραγωγικό τμήμα			
				A	B	Γ	Σύνολο
	Υ - 501	6	50	300			
	Υ - 800	14	20	280			
	Υ - 43	5	100			500	
Συνολικό κόστος υλικών δρχ.							1.080
ΑΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ	Είδος έργ.	Πρότυπες ώρες	Πρότυπο ώρομ.				
		3	100	300			
		10	90		900		
		5	80			400	
	Σύνολο άμεσων εργατικών δρχ.						
Γ.Β.Ε.	Πρότυπες ώρες	Συντελεστής για κάθε ώρα άμεσου έργασ.					
	3	150		450			
	10	125			1250		
	5	100				500	
	Σύνολο Γ.Β.Ε δρχ.						
Συνολικό πρότυπο κόστος παραγωγής μονάδας				4.880			

14.6 Πρότυπα.

14.6.1 Πρότυπα πρώτων υλών.

Τό πρότυπο κόστος των πρώτων υλών προκύπτει από τό γινόμενο τής πρότυπης ποσότητας καί τής πρότυπης τιμής τής μονάδας.

α) Πρότυπη ποσότητα πρώτων υλών.

Ό ποσοτικός προσδιορισμός καί ή ποιοτική προδιαγραφή των πρώτων υλών πού πρέπει νά αναλωθούν (φυσικού πρότυπου) γιά τήν παραγωγή τής μονάδας έ- νός προϊόντος μέ μία παραγωγική μέθοδο, άποτελεί, βασικά, πρόβλημα τής τεχνι- κής ύπηρεσίας τής έπιχειρήσεως.

Η λύση τοῦ προβλήματος αὐτοῦ στηρίζεται στήν πείρα των τεχνικών, στοὺς νόμους τής Μηχανικῆς, τής Χημείας κλπ., στά συμπεράσματα πειραμάτων καί στά δεδομένα όμοειδών έπιχειρήσεων.

Μέ βάση τά παραπάνω καθορίζεται ή πρότυπη ποσότητα των πρώτων υλών (εἴ- δος, ποσότητα) χωρίς όμως νά παραβλέπεται ένα περιθώριο γιά φυσιο- λογική φύρα καί γιά άλλες αναπόφευκτες άπώλειες υλικών.

β) Πρότυπη τιμή πρώτων ύλων.

Ο καθορισμός της πρότυπης τιμής των πρώτων ύλων είναι πολύ δύσκολος, γιατί οι τιμές τους διαμορφώνονται στην αγορά από παράγοντες εξωεπιχειρησιακού. Όμως η αρμόδια υπηρεσία προμηθειών μπορεί να επιδράσει κατά κάποιο τρόπο ώστε να επιτευχθούν μειωμένες τιμές.

Αυτό μπορεί να γίνει με τη συνεχή ενημέρωση γύρω από τις συνθήκες της αγοράς και την έκμετάλλευση ορισμένων καταστάσεων όπως είναι οι έκπτώσεις, ή προμήθεια σε μεγάλες ποσότητες, ή σύναψη συμβάσεων προαγορών κλπ.

14.6.2 Άποκλίσεις πρώτων ύλων.

Όπως είναι γνωστό ή διαφορά μεταξύ πρότυπου και πραγματικού κόστους ονομάζεται ΑΠΟΚΛΙΣΗ.

Αν το πραγματικό κόστος των πρώτων ύλων είναι μεγαλύτερο από τό πρότυπο, τότε η απόκλιση είναι ΜΗ ΕΥΝΟΪΚΗ γιά τήν επιχείρηση.

Αν τό πραγματικό κόστος είναι μικρότερο από τό πρότυπο τότε η απόκλιση είναι ΕΥΝΟΪΚΗ.

Επειδή όμως τό πρότυπο κόστος των πρώτων ύλων προσδιορίζεται καί κατά ποσότητα καί κατά τιμή, θά πρέπει ή συνολική απόκλιση νά αναλυθεί σε απόκλιση ποσότητας καί σε απόκλιση τιμής.

Η απόκλιση ποσότητας ίσούται μέ τό γινόμενο:

(Αναλωθείσα ποσότητα — Πρότυπη ποσότητα) × Πρότυπη τιμή

Η απόκλιση τιμής ίσούται μέ τό γινόμενο:

(Τιμή κτήσεως — Πρότυπη τιμή) × Αναλωθείσα ποσότητα

Παράδειγμα 1.

Δεδομένα παραγωγής προϊόντος α

Πρότυπη ποσότητα πρώτης ύλης	15 χιλιόγραμμα
Πρότυπη τιμή (χιλιογράμμου) πρώτης ύλης	80 δρχ.
Ποσότητα πού αναλώθηκε πρώτης ύλης	16 χιλιόγραμμα
Τιμή κτήσεως (χιλιογράμμου) ποσότητας πού αναλώθηκε	82 δρχ.

Συνολική απόκλιση $(16 \times 82) - (15 \times 80) = 1.312 - 1.200 = 112$ δρχ. (μή ευνοϊκή).

Ανάλυση της απόκλισης.

Απόκλιση ποσότητας $(16 - 15) \times 80 =$	δρχ.	80 (μή ευνοϊκή)
Απόκλιση τιμής $(82 - 80) \times 16 =$	δρχ.	32 (μή ευνοϊκή)
	δρχ.	112 (μή ευνοϊκή)

Παράδειγμα 2.

Δεδομένα παραγωγής προϊόντος β

Πρότυπη ποσότητα πρώτης ύλης	50 χιλιόγραμμα
Πρότυπη τιμή πρώτης ύλης κατά χιλιόγρ.	200 δρχ.
Ποσότητα πού αναλώθηκε	48 χιλιόγραμμα
Τιμή κτήσεως ποσότητας πού αναλώθηκε κατά χιλιόγρ.	205 δρχ.

Συνολική απόκλιση $(48 \times 205) - (50 \times 200) = 9.840 - 10.000 = -160$ δρχ. (ευνοϊκή).

Ανάλυση της συνολικής απόκλισης.

Απόκλιση ποσότητας	$(48 - 50) \times 200 =$	δρχ.	- 400 (ευνοϊκή)
Απόκλιση τιμής	$(205 - 200) \times 48 =$	δρχ.	+ 240 (μὴ ευνοϊκή)
Συνολική απόκλιση		δρχ.	- 160 (ευνοϊκή)

Μέ την πρώτη ματιά φαίνεται ότι την εϋθύνη γιά τή μὴ ευνοϊκή απόκλιση τῆς ποσότητας φέρει ἡ Τεχνική Ὑπηρεσία ἐνῶ τὴν εϋθύνη γιά τὴν απόκλιση τῆς τιμῆς ἡ Ὑπηρεσία Προμηθειῶν.

Πρὶν ὅμως ἀπὸ τὸν καταλογισμό εϋθυνῶν πρέπει νὰ ἐρμηνεύονται οἱ αἰτίες ποὺ προκαλέσαν τὶς ἀποκλίσεις αὐτές, ὥστε νὰ διαπιστωθεῖ ἂν πραγματικά ὀφείλονται σὲ ὑπαιτιότητα προσώπων ἢ σὲ ἄλλες αἰτίες ὅπως:

- Σὲ ἠθελημένη χρησιμοποίηση πρώτων ὑλῶν κατώτερης ποιότητας ἀπὸ τὴν (πρότυπη) προδιαγραφή (ἀπόκλιση ποσότητας).
- Σὲ ἀπρόβλεπτη ὑψωση τῆς τιμῆς (ἀπόκλιση τιμῆς) κλπ.
- Σὲ ἀπώλειες καὶ φύρες ποὺ ἀποδίδονται σὲ ἐλαττώματα τῶν μηχανημάτων.

14.6.3 Πρότυπα ἀμέσων ἡμερομισθίων.

Τὸ πρότυπο κόστος τῆς ἀμέσου ἐργασίας προκύπτει, ὅπως τὸ πρότυπο κόστος τῶν πρώτων ὑλῶν, ἀπὸ τὸ γινόμενο πρότυπες ὥρες γιά τὴν παραγωγή τοῦ προϊόντος $\times$ πρότυπο ὥρομίσθιο.

α) Πρότυπος χρόνος ἀμέσου ἐργασίας.

Τὸ ποσοτικὸ πρότυπο τῆς ἀμέσου ἐργασίας εἶναι συνήθως ὁ χρόνος (τὸ σύνολο τῶν ὥρῶν) ποὺ ἀπαιτεῖται γιά τὴν παραγωγή μιᾶς μονάδας προϊόντος ἀπὸ ἕνα φιλόπονο καὶ εἰδικευμένο ἐργάτη.

Ὁ προσδιορισμὸς τοῦ ποσοτικοῦ αὐτοῦ πρότυπου εἶναι δυσκολότερος ἀπὸ τὸν προσδιορισμὸ τοῦ ποσοτικοῦ πρότυπου τῶν πρώτων ὑλῶν, γιὰτὶ ἡ ἀπόδοση τῶν ἐργαζομένων διαφόρων εἰδικότητων σταθμίζεται πολὺ δύσκολα. Ὁ πρότυπος χρόνος ἐργασίας προσδιορίζεται ἀπὸ τοὺς εἰδικούς τῆς τεχνικῆς ὑπηρεσίας μέ βάση:

- Τὴν ἐμπειρία.
- Τὸ πείραμα.
- Τὶς μετρήσεις τοῦ χρόνου τῶν διαφόρων κινήσεων.
- Τὴ δυνατότητα περιορισμοῦ τοῦ κενοῦ χρόνου ἐργασίας (διαλείμματα, προετοιμασία μηχανῶν κλπ.).
- Τὴ δυνατότητα τοῦ συνεχοῦς ἀνεφοδιασμοῦ τῆς παραγωγῆς μέ τὰ ἀπαραίτητα μέσα ὥστε νὰ ἀποφεύγονται οἱ ἀδικαιολόγητες διακοπές τῆς ἐργασίας κλπ.

β) Πρότυπος ἀμοιβὴ τῆς ἀμέσου ἐργασίας.

Γιά τὸν καθορισμὸ τῆς πρότυπης ἀμοιβῆς τῆς ἀμέσου ἐργασίας (πρότυπου ὥρομισθίου) λαμβάνονται βασικά ὑπόψη:

- Οι απαιτήσεις της συγκεκριμένης εργασίας (δεξιότητες, ευθύνη, κούραση κλπ.).
- Τό εφαρμόζόμενο σύστημα άμοιβής των εργαζομένων.
- Οι ατομικές και συλλογικές συμβάσεις εργασίας.
- Τό ύψος των εργοδοτικών εισφορών.
- Οι προβλέψεις για αύξήσεις που θα δοθούν μέσα στο έτος.
- Τα αίτήματα των εργατικών συνδικαλιστικών οργανώσεων.
- 'Η γενικότερη κρατική εργατική πολιτική κ.ά.

14.6.4 Οι απόκλίσεις των εργατικών.

Οι απόκλίσεις μεταξύ πρότυπου και πραγματικού κόστους άμέσων ήμερομισθίων διακρίνονται σε **άποκλίσεις χρόνου** (ή **άποδόσεως**) και σε **άποκλίσεις τιμής**. Οι απόκλίσεις χρόνου είναι ή διαφορά μεταξύ πραγματικού χρόνου (χρόνου που αναλώθηκε για την παραγωγή του προϊόντος) και πρότυπου.

Αν ή διαφορά αυτή πολλαπλασιασθεί με την πρότυπη τιμή τό γινόμενο αυτό άποτελεί την άπόκλιση χρόνου (άποδόσεως) σε δρχ. και είναι εύνοϊκή, αν ό πρότυπος χρόνος είναι μεγαλύτερος από εκείνον που πραγματοποιήθηκε και δυσμενής αν ό πρότυπος χρόνος είναι μικρότερος από εκείνον που πραγματοποιήθηκε.

Απόκλιση τιμής άμέσων ήμερομισθίων έχομε όταν υπάρχει διαφορά μεταξύ πρότυπου ώρομισθίου και ώρομισθίου που καταβλήθηκε.

Αν ή διαφορά αυτή πολλαπλασιασθεί με τό σύνολο των ώρων που αναλώθηκαν για την παραγωγή του προϊόντος, θά έχομε σε δραχμές την άπόκλιση τιμής των άμέσων ήμερομισθίων. Η άπόκλιση αυτή είναι εύνοϊκή όταν τό πρότυπο ώρομισθίο είναι μεγαλύτερο από τό πραγματικό και μη εύνοϊκή όταν τό πρότυπο ώρομισθίο είναι μικρότερο από τό πραγματικό.

Παράδειγμα.

Γιά την παραγωγή μις μονάδας προϊόντος αναλώθηκαν 50 ώρες άμέσου εργασίας με ώρομισθίο 75 δρχ. Σύμφωνα με την καρτέλα του πρότυπου κόστους αυτού του προϊόντος απαιτούνται 48 πρότυπες ώρες άμέσου εργασίας και τό πρότυπο ώρομισθίο όρίζεται σε 80 δρχ.

Συνολική άπόκλιση.

$$(50 \times 75) - (48 \times 80) = 3.750 - 3.840 = - 90 \text{ δρχ. (εύνοϊκή)}$$

Ανάλυση της άποκλίσεως.

Απόκλιση χρόνου	$(50 - 48) \times 80 =$	+ 160 δρχ. (μη εύνοϊκή)
Απόκλιση τιμής	$(75 - 80) \times 50 =$	- 250 δρχ. (εύνοϊκή)
Συνολική		- 90 (εύνοϊκή)

Η μη εύνοϊκή άπόκλιση χρόνου (άποδόσεως) των άμέσων ήμερομισθίων οφείλεται κυρίως:

- Σε πλημμελή έποπτεία των εργαζομένων.
- Σε κακή έξειδίκευση των εργαζομένων.
- Στην έλλειψη οικονομικών και ήθικών κινήτρων.

- Σέ άδίκαιολόγητες διακοπές τής παραγωγικής διαδικασίας (έλλειψη ύλικών, κακή λειτουργία τών μηχανών κλπ.).
- Η μή εύνοϊκή απόκλιση τιμής άμέσων ήμερομισθίων όφείλεται κυρίως:
 - Σέ άπρόβλεπτη αύξηση τών εργατικών άμοιβών.
 - Σέ μή όρθολογική όργάνωση τής εργασίας.
 - Σέ υπεράριθμο προσωπικό κ.ά.

14.6.5 Πρότυπα Γενικών Βιομηχανικών Έξόδων.

α) Καθορισμός προτύπων Γ.Β.Ε.

Όπως άναφέρεται στή παράγραφο 14.3, ό καθορισμός προτύπων Γ.Β.Ε. λόγω τής άνομοιογένειάς τους παρουσιάζει σοβαρές δυσκολίες.

Στό σύστημα πρότυπου κόστους, τά Γ.Β.Ε. ένσωματώνονται στό κόστος τών προϊόντων, μέ πρότυπο συντελεστή έπιβαρύνσεως πού προσδιορίζεται από τή σχέση:

$$\text{Πρότυπος συντελεστής} = \frac{\text{Πρότυπα Γ.Β.Ε.}}{\text{Πρότυπη παραγωγή}}$$

· Ο άριθμητής τής σχέσεως άντιπροσωπεύει τά Γ.Β.Ε. πού προϋπολογίζονται μέ βάση πρότυπες ποσότητες (τών κατ' είδος Γ.Β.Ε.) πολλαπλασιαζόμενες μέ πρότυπες τιμές. · Ο παρανομαστής άντιπροσωπεύει τήν πρότυπη παραγωγή, δηλαδή τόν προβλεπόμενο βαθμό δραστηριότητας πού έκφράζεται συνήθως σέ πρότυπες ώρες άμέσου εργασίας. Πρότυπος συντελεστής Γ.Β.Ε. προσδιορίζεται γιά κάθε παραγωγικό τμήμα.

β) Διάκριση τών Γ.Β.Ε.

· Η κατάρτιση προϋπολογισμού προτύπων Γ.Β.Ε. διευκολύνεται σημαντικά από τή διάκριση αυτών σέ:

- Σταθερά.
- Μεταβλητά.
- Ήμιμεταβλητά.

1) Σταθερά.

Είναι έκείνα πού δέν έπηρεάζονται από τίς διακυμάνσεις του όγκου τής παραγωγής, μέσα σέ όρισμένα βέβαια περιθώρια, π.χ. από 0 μέχρι 5.000 μονάδες.

Τέτοια είναι κυρίως τά χρονικά έξοδα όπως τά ένοίκια, οι χρονικές άποσβέσεις, τά άσφάλιστρα κ.ά.

2) Μεταβλητά.

Είναι τά έξοδα έκείνα πού μεταβάλλονται άνάλογα μέ τίς μεταβολές του όγκου τής παραγωγής, όπως οι λειτουργικές άποσβέσεις τών μηχανημάτων.

3) Ήμιμεταβλητά.

· Άποτελούνται από σταθερό καί από μεταβλητό μέρος. Γι' αυτό όνομάζονται σύνθετα. Στήν κατηγορία αυτή άνήκουν τά έξοδα έποπτείας, τά έξοδα συντηρήσεως καί έπισκευών, όρισμένοι μισθοί κ.ά. Γιά τόν προϋπολογισμό τών ήμιμεταβλητών έξόδων, προσδιορίζεται μέ τήν έφαρμογή κατάλληλης στατιστικής μεθόδου.

δου (μέθοδος ανώτερου καί κατώτερου σημείου, γραμμής παλινδρομήσεως κλπ.) τό σταθερό μέρος κάθε είδους εξόδου καί ὁ συντελεστής τοῦ ἀναλογικοῦ μέρους κατὰ μονάδα παραγωγῆς.

Τό ἐξόδο «συντήρηση καί ἐπισκευές» π.χ. μπορεῖ νά ἀναλυθεῖ (γιά παραγωγή ἀπό 5.000 — 8.000 μονάδες) σέ 60.000 δρχ. (σταθερό μέρος) καί σέ συντελεστή 10 δρχ. κατὰ πρότυπη ὥρα ἀμέσου ἐργασίας.

Ἡ διάκριση τῶν ἐξόδων σέ μεταβλητά καί σταθερά εἶναι σημαντική, γιατί ἐνῶ ἡ ἐπιβάρυνση τῆς μονάδας τοῦ προϊόντος μέ μεταβλητά ἐξόδα παραμένει σταθερή, ἡ ἐπιβάρυνση μέ σταθερά ἐξόδα διαφέρει ὡς πρός τούς βαθμούς δραστηριότητος. Ἄν π.χ. τὰ μεταβλητά (ἀναλογικά) Γ.Β.Ε. εἶναι 20 δρχ. κατὰ μονάδα προϊόντος καί τὰ σταθερά ἐτήσια γιά παραγωγή ἀπό 10.000 — 12.000 μονάδες 120.000 δρχ., τότε τό συνολικό καί κατὰ μονάδα κόστος μέ μεταβαλλόμενο ὄγκο παραγωγῆς — μέσα στά περιθώρια 10.000 — 12.000 μονάδων — διαμορφώνεται ὅπως φαίνεται στὸν Πίνακα 14.6.1.

ΠΙΝΑΚΑΣ 14.6.1

Γενικά Βιομ. Ἔξοδα	Παραγωγή περιόδου σέ μονάδες		
	10.000	11.000	12.000
Συνολικό κόστος			
Μεταβλητά	200.000	220.000	240.000
Σταθερά	120.000	120.000	120.000
Σύνολο	320.000	340.000	360.000
Κόστος μονάδας			
Μεταβλητό	20	20	20
Σταθερό	12	10,90	10
Σύνολο	32	30,90	30

Ἄν ὑποθέσουμε ὅτι ὁ πρότυπος βαθμός παραγωγικῆς δραστηριότητος εἶναι ἡ παραγωγή 12.000 μονάδες προϊόντος καί ὅτι τὰ Γ.Β.Ε. προϋπολογίσθηκαν μέ βάση πρότυπες ποσότητες καί τιμές, τότε οἱ πρότυποι συντελεστές θά εἶναι:

— Μεταβλητῶν Γ.Β.Ε. 20 δρχ. κατὰ πρότυπη μονάδα.

— Σταθερῶν Γ.Β.Ε. 10 δρχ. κατὰ πρότυπη μονάδα.

Ἐπειδὴ ὁμως ἡ πρότυπη παραγωγή ἐκφράζεται συνήθως σέ πρότυπες ὥρες ἀμέσου ἐργασίας ἂν ὁ πρότυπος χρόνος πού ἀπαιτεῖται γιά τήν παραγωγή τῆς μονάδας τοῦ προϊόντος εἶναι 2 ὥρες ἡ πρότυπη παραγωγή θά εἶναι:

$$2 \times 12.000 = 24.000 \text{ ὥρες.}$$

Οἱ πρότυποι τώρα συντελεστές κατὰ ὥρα ἀμ. ἐργασίας θά εἶναι:

— Μεταβλητοῦ μέρους $20 : 2 = 10$ δρχ.

— Σταθεροῦ μέρους $120.000 : 24.000 = 5$ δρχ.

Ἐκεῖνο ἀκόμη πού ἔχει μεγάλη σημασία εἶναι ὅτι ὅταν εἶναι γνωστά τό ὕψος τῶν σταθερῶν Γ.Β.Ε. καί ὁ συντελεστής τοῦ μεταβλητοῦ μέρους, εἶναι δυνατόν νά καταρτισθεῖ προϋπολογισμός Γ.Β. Ἐξόδων γιά ὅποιοδήποτε στάδιο δραστηριότη-

τας, μέσα στά περιθώρια βέβαια πού τά σταθερά έξοδα είναι στό σύνολό τους α-
μετάβλητα. (Στό παράδειγμά μας από 10.000 — 12.000 μονάδες).

Γιά παραγωγή π.χ. 11.500 μον. προϋπολογίζονται:

— Γ.Β.Ε. μεταβλητά (άναλογικά) $11.500 \times 20 =$	230.000
— Γ.Β.Ε. σταθερά	120.000
Σύνολο	350.000

Γιά παραγωγή 10.800 μονάδων προϋπολογίζονται:

— Γ.Β.Ε. μεταβλητά (άναλογικά) $10.800 \times 20 =$	216.000
— Γ.Β.Ε. σταθερά	120.000
Σύνολο	336.000

14.6.6 Άποκλίσεις Γ.Β.Ε.

Ή συνολική άπόκλιση τών Γ.Β.Ε. ίσοῦται μέ τή διάφορά: πραγματικά Γ.Β.Ε. πε-
ριόδου — καταλογισθέντα Γ.Β.Ε. περιόδου μέ πρότυπους συντελεστές (πρότυπες
ῶρες $\times$ πρότυπος συντελεστής).

Ή συνολική αὐτή άπόκλιση ἀναλύεται σέ:

α) Άπόκλιση ὄγκου παραγωγῆς.

Άπόκλιση ὄγκου παραγωγῆς ὑπάρχει ὅταν ὁ χρόνος πρότυπης παραγωγῆς, τοῦ
κανονικοῦ δηλαδή βαθμοῦ ἀπασχολήσεως, εἶναι διαφορετικός ἀπό τό χρόνο τῆς
πραγματοποιηθείσης παραγωγῆς. Αὐτό σημαίνει ὅτι τά σταθερά έξοδα δέν ἀπορ-
ροφήθηκαν ὅλα.

Πρότυπος χρόνος παραγωγῆς θεωρεῖται ἐκεῖνος πού ἀντιστοιχεῖ στόν κανονικό
βαθμό ἀπασχολήσεως. Δηλαδή ὁ χρόνος τῆς παραγωγικῆς ἐντάσεως στό σημείο
ἐκεῖνο πού παράγονται τόσα προϊόντα ὅσα κατά μέσο ὄρο μποροῦν νά πωληθοῦν.

Ή άπόκλιση ὄγκου παραγωγῆς ίσοῦται μέ: (ῶρες πρότυπης παραγωγῆς — πρό-
τυπες ῶρες πραγματοποιηθείσης παραγωγῆς) $\times$ πρότυπο συντελεστή καθ' ὥρα
(σταθεροῦ μέρους Γ.Β.Ε.).

β) Άπόκλιση ἀποτελεσματικότητας.

Άπόκλιση ἀποτελεσματικότητας ἔχομε ὅταν οἱ πραγματικές ῶρες διαφέρουν ἀ-
πό τίς πρότυπες.

Ή άπόκλιση ἀποτελεσματικότητας ίσοῦται μέ (πραγματικές ῶρες — πρότυπες
ῶρες) $\times$ πρότυπο συντελεστή Γ.Β.Ε. καθ' ὥρα (σταθερό + μεταβλητό).

γ) Άπόκλιση προϋπολογισμοῦ.

Ή άπόκλιση προϋπολογισμοῦ ίσοῦται μέ πραγματικά Γ.Β.Ε. — (σταθερά Γεν.
Βιομ. Έξοδα περιόδου + πραγματικές ῶρες $\times$ πρότυπος συντελεστής μεταβλητοῦ
μέρους) ἢ μέ τή διάφορα πραγματικά Γ.Β.Ε. — προϋπολογισθέντα γιά τίς πραγματι-
κές ῶρες λειτουργίας.

Άπό τά παραπάνω προκύπτει ὅτι ἡ άπόκλιση προϋπολογισμοῦ ἀποτελεῖται μόνο
ἀπό μεταβλητά έξοδα.

Ή άπόκλιση αὐτή ὀφείλεται:

- Στίς μεταβολές τών τιμῶν τών ὑλικῶν καί τών ὑπηρεσιῶν πού περιλαμβά-
νονται στά Γ.Β.Ε.

- Στὶς διαφορὲς μεταξύ πραγματικῶν καὶ προτύπων ποσοτήτων ὑλικῶν καὶ ὑπηρεσιῶν πού ἀναλώθηκαν.

Παράδειγμα.

Προϋπολογισμός (χρόνος πρότυπης παραγ. 7.000 ὥρες)

Εἶδος Γ.Β.Ε.	Σταθερό μέρος περιόδου	Μεταβλητό μέρος περιόδου
Συντήρηση καὶ ἐπισκευή	60.000	45 δρχ. κατὰ πρότυπη ὥρα
Βοηθητικά ὑλικά	15.000	15 δρχ. κατὰ πρότυπη ὥρα
Ἐποπτεία	45.000	60 δρχ. κατὰ πρότυπη ὥρα
Λοιπά σύνθετα	70.000	30 δρχ. κατὰ πρότυπη ὥρα
Χρονικὲς ἀποσβέσεις	40.000	—
Ἀσφάλιστρα	70.000	—
Λοιπά σταθερά	150.000	—
	350.000	150 δρχ. κατὰ πρότυπη ὥρα

Πρότυπες ὥρες ἀμέσου ἐργασίας (χρόνος πρότυπης παρ.) 7.000

Πρότυπος συντελεστής Γ.Β.Ε.

$$\begin{array}{l} \text{μεταβλητοῦ μέρους} \\ \text{σταθεροῦ μέρους} \end{array} \quad \frac{350.000}{7.000} = 50 \text{ δρχ. κατὰ πρότυπη ὥρα}$$

Πρότυπες ὥρες ἀμέσου ἐργασίας γιὰ τὴν παραγωγή μιᾶς μονάδας προϊόντος 2.
Κατὰ τὴν περίοδο παράχθηκαν 3.400 μονάδες προϊόντος σέ 6.900 ὥρες.
Τὰ πραγματικά Γ.Β.Ε. τῆς περιόδου ἦταν 1.400.000.

Ζητοῦνται οἱ ἀποκλίσεις.

$$\text{Συνολικὴ ἀπόκλιση } 1.400.000 - 6.800 \times 200 = 1.400.000 - 1.360.000 = 40.000 \text{ δρχ.}$$

Ἀνάλυση.

- Ἀπόκλιση προϋπολογισμοῦ.

$$1.400.000 - (350.000 + 6.900 \times 150) = 1.400.000 - (350.000 + 1.035.000) = 1.400.000 - 1.385.000 = 15.000 \text{ δρχ.}$$

- Ἀπόκλιση ἀποδόσεως.

$$(6.900 - 6.800) \times 200 = 100 \times 200 = 20.000$$

- Ἀπόκλιση ὄγκου παραγωγῆς.

$$(7.000 - 6.900) \times 50 = 100 \times 50 = 5.000$$

$$\text{Συνολικὴ ἀπόκλιση} \quad 40.000$$

Οἱ ἀποκλίσεις ἐκφράζονται συνήθως σέ ποσοστὸ (%) τῶν προτύπων, ἐρμηνεύονται καὶ ἀναλύονται κατὰ στοιχεῖο κόστους (ποσότητα - τιμή) καὶ κατὰ παρα-

γωγικό τμήμα. Μέ τις αποκλίσεις άσκειται άποτελεσματικός έλεγχος, καταλογίζονται ευθύνες (φυσικά άν υπάρχουν) σέ βάρος τών ύπευθύνων προϊσταμένων και λαμβάνονται τά άναγκαία μέτρα γιά τήν εξάλειψη τών μή εύνοϊκών ή γιά τό περιορισμό τους σέ άνεκτά όρια.

Οί αποκλίσεις γνωστοποιούνται στό προσωπικό μέ έγκυκλίους ώστε κάθε υπεύθυνος νά ένημερώνεται σχετικά μέ τό ύψος τών αποκλίσεων από τά στοιχεία που έλέγχει.

14.7 Η λογιστική του πρότυπου κόστους.

Τό πρότυπο κόστος υπολογίζεται έσωλογιστικά, μέ κανονικές δηλαδή έγγραφές ή έξωλογιστικά σέ πίνακες - παρόμοιους μέ τά Φύλλα Κόστους.

Γιά τήν έσωλογιστική παρακολούθηση του πρότυπου κόστους εφαρμόζονται οι παρακάτω μέθοδοι.

Η διαφορά μεταξύ τους είναι ως πρός τόν τρόπο τηρήσεως του λογαριασμού «Παραγωγή» και ως πρός τό χρόνο στόν όποιο προσδιορίζονται οι αποκλίσεις.

14.7.1 Πρώτη μέθοδος: Τήρηση του λογαριασμού «Παραγωγή» ως μικτού.

Σύμφωνα μέ τή μέθοδο αυτή (σχ. 14.7α) οι λογαριασμοί του λογιστικού κυκλώματος τηρούνται ως έξής:

α) Λογαριασμός «Πρώτες Ύλες».

Χρεωπιστώνεται μέ πραγματικό κόστος.

β) Λογαριασμός «Άμεσα Ήμερομίσθια».

Χρεωπιστώνεται μέ πραγματικό κόστος.

γ) Λογαριασμός «Γεν. Βιομηχ. Έξοδα».

Χρεωπιστώνεται μέ πραγματικό κόστος.

δ) Λογαριασμός «Παραγωγή».

Χρεώνεται μέ πραγματικό και πιστώνεται μέ πρότυπο κόστος.

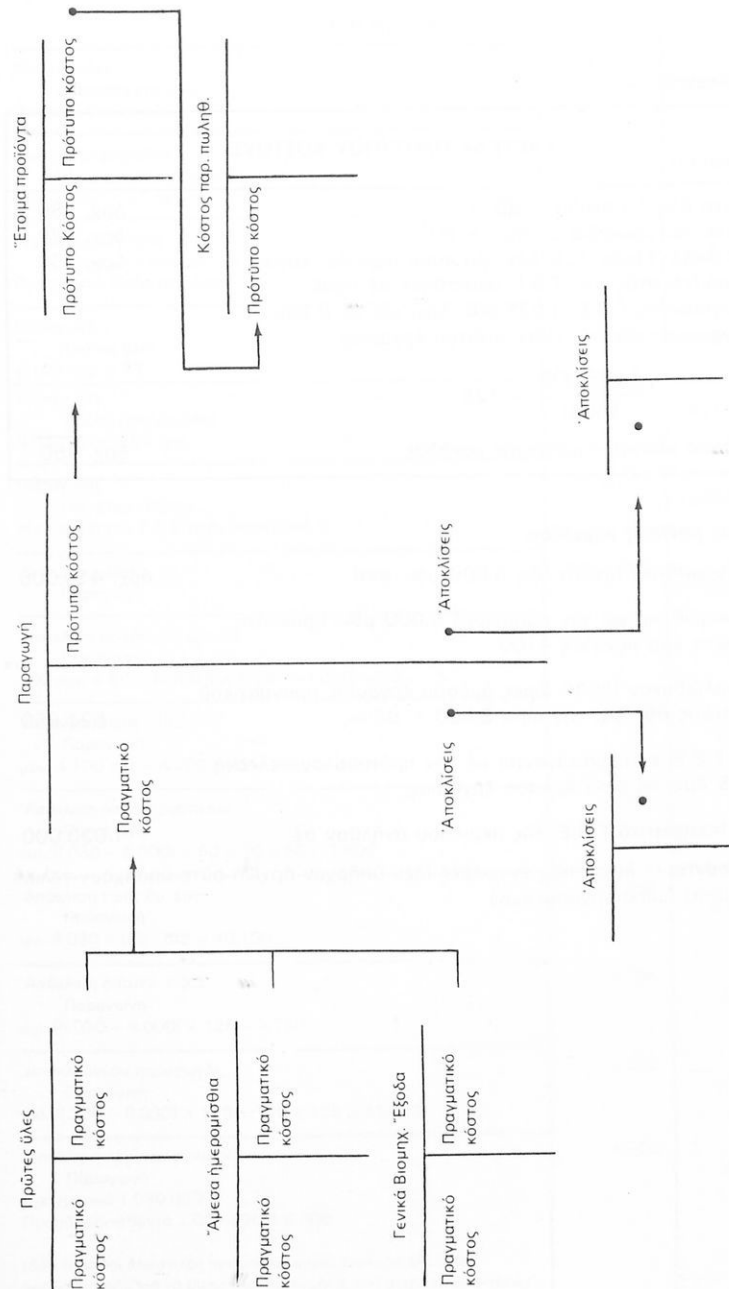
ε) Λογαριασμός «Έτοιμα Προϊόντα».

Χρεωπιστώνεται μέ πρότυπο κόστος.

στ) Λογαριασμός «Κόστος Παραγωγής Πωληθέντων».

Χρεωπιστώνεται μέ πρότυπο κόστος.

Στό τέλος τής κοστολογικής περιόδου και μετά τόν καθορισμό σέ πρότυπες τιμές τών ήμικατεργασμένων, προσδιορίζονται και μεταφέρονται οι αποκλίσεις στους οικείους λογαριασμούς.



Σχ. 14.7α.

Τήρηση του λογαριασμού «Παράγωγη» ως μικτού.

Παράδειγμα.

ΚΑΡΤΕΛΑ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	
Προϊόντος α	
Πρώτη ύλη 1 μονάδα $\times$ 80 =	δρχ. 80
Άμεσα ήμερομίσθια 2 ώρες $\times$ 60	δρχ. 120
Γεν. Βιομ. Έξοδα 125 δρχ. για κάθε ώρα άμ. έργασ. =	δρχ. 250
Ό συντελεστής των Γ.Β.Ε βασίσθηκε σέ προϋπολογισθέντα Γ.Β.Ε. 1.025.000 δρχ. καί σέ 8.200 προγραμματισθείσες ώρες άμέσου έργασίας.	
$\frac{1.025.000}{8.200} = 125$	
Πρότυπο κόστος παραγωγής μονάδας	δρχ. 450

Πράξεις μηνιαίας περιόδου.

- α) Αγοράσθηκε πρώτη ύλη 5.000 μον. αντί δρχ. 410.000
- β) Αναλώθηκε για τήν παραγωγή 4.000 μον. προϊόντος πρώτη ύλη μονάδες 4100
- γ) Αναλώθηκαν 8.030 ώρες άμέσου έργασίας πραγματικού κόστους 65 δρχ. τήν ώρα $8.030 \times 65 =$ 521.950
- δ) Τά Γ.Β.Ε. ένσωματώνονται μέ τόν πρότυπο συντελεστή 125 δρχ. σέ ώρα άμέσου έργασίας.
- ε) Τά πραγματικά Γ.Β.Ε. τής περιόδου άνήλθαν σέ 1.030.000

Ζητούνται οι λογιστικές έγγραφές (δέν υπήρχαν άρχικά ούτε υπάρχουν τελικά άποθέματα ήμικατεργασμένων).

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

Πρώτες ύλες Διάφορες πιστώσεις Αγορά 5.000 μ.χ. 82		410.000	410.000
Άμεσα ήμερομίσθια Ήμερομίσθια πληρωτέα 8.030 ώρες × 65 δρχ.		521.950	521.950
Γενικά Βιομ. Έξοδα Διάφορες πιστώσεις Πραγματικά έξοδα περιόδου		1.030.000	1.030.000
Παραγωγή Πρώτες ύλες 4.100 μον. × 82		336.200	336.200
Παραγωγή Άμεσα ήμερομίσθια 8.030 ώρες × 65 δρχ.		521.950	521.950
Παραγωγή Γεν. Βιομ. Έξοδα Μεταφορά των Γ.Β.Ε. στην παραγωγή		1.030.000	1.030.000
Έτοιμα προϊόντα Παραγωγή		1.800.000	1.800.000
Απόκλιση ποσότητας υλικών Παραγωγή 100 μον. × 80 = 8.000 ή μ(4.100 - 4.000) × 80		8.000	8.000
Απόκλιση τιμής υλικών Παραγωγή μον. 4.100 × 2 = 8.200 ή (82 - 80) × 4.100		8.200	8.200
Απόκλιση αποδ. εργατικών Παραγωγή ώρ.(8.030 - 8.000) × 60 = 30 × 60 = 1.800		1.800	1.800
Απόκλιση τιμής άμ. εργ. Παραγωγή ώρ. 8.030 × (65 - 60) = 40.150		40.150	40.150
Απόκλιση άποτελ. Γ.Β.Ε. Παραγωγή ώρ. (8.030 - 8.000) × 125 = 3.750		3.750	3.750
Αποκλ. όγκου παραγωγής Παραγωγή ώρ.(8.200 - 8.030) × 125 = 170 × 125 = 21.250		21.250	21.250
Απόκλιση προϋπολογισμού Παραγωγή Πραγματικά 1.030.000 - Προϋπολογισθέντα 1.025.000 = 5.000		5.000	5.000
(Δέν τηρείται ελαστικός προϋπολογισμός ώστε τα έξοδα να υπολογισθούν για τό ύψος τής παραγωγής που πραγματοποιήθηκε).			

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ

Πρώτες ύλες

$$\mu. 5.000 \times 82 = 410.000 \quad \mu\text{ον. } 4.100 \times 82 = 336.200$$

Άμεσα ήμερομίσθια

$$\omega\rho. 8.030 \times 65 = 521.950 \quad 8.030 \times 65 = 521.950$$

Γ.Β. Έξοδα

$$1.030.000 \quad 1.030.000$$

Παραγωγή

Υλικά μονάδες $4.100 \times 82 = 336.200$	Υλικά $4.000 \mu. \times 80 = 320.000$	
Άμ. ήμερ. ώρες $8.030 \times 65 = 521.950$	ώρ. άμ. έργ. $8.000 \times 60 = 480.000$	
Πραγματικά Γ.Β.Ε. $= 1.030.000$	Γ.Β.Ε. ώρ. $8.000 \times 125 = 1.000.000$	1.800.000

Αποκλίσεις

$$\text{Ποσ. υλικών } \mu. 100 \times 80 = 8.000$$

$$\text{Τιμής υλικ. } \mu. 4.100 \times 2 = 8.200$$

$$\text{Αποδ. έργ. } \omega\rho. 30 \times 60 = 1.800$$

$$\text{Τιμής Έργ. } \omega\rho. 8.030 \times 5 = 40.150$$

Αποκλ. Γ.Β.Ε.

$$\text{Αποτελεσμ. } \omega\rho. 30 \times 125 = 3.750$$

$$\text{Όγκου παραγ. } 170 \times 125 = 21.250$$

$$\text{Προϋπολογισμού} = 5.000 \quad 88.150$$

$$1.888.150$$

$$1.881.150$$

Έτοιμα προϊόντα

$$4.000 \mu \times 450 = 1.800.000$$

Απόκλιση ποσ. υλικών

$$8.000$$

Αποκλ. τιμής υλικών

$$8.200$$

Αποκλ. αποδ. έργ.

$$1800$$

Αποκλ. τιμής έργ.

$$40.150$$

Αποκλ. αποτελ. Γ.Β.Ε.

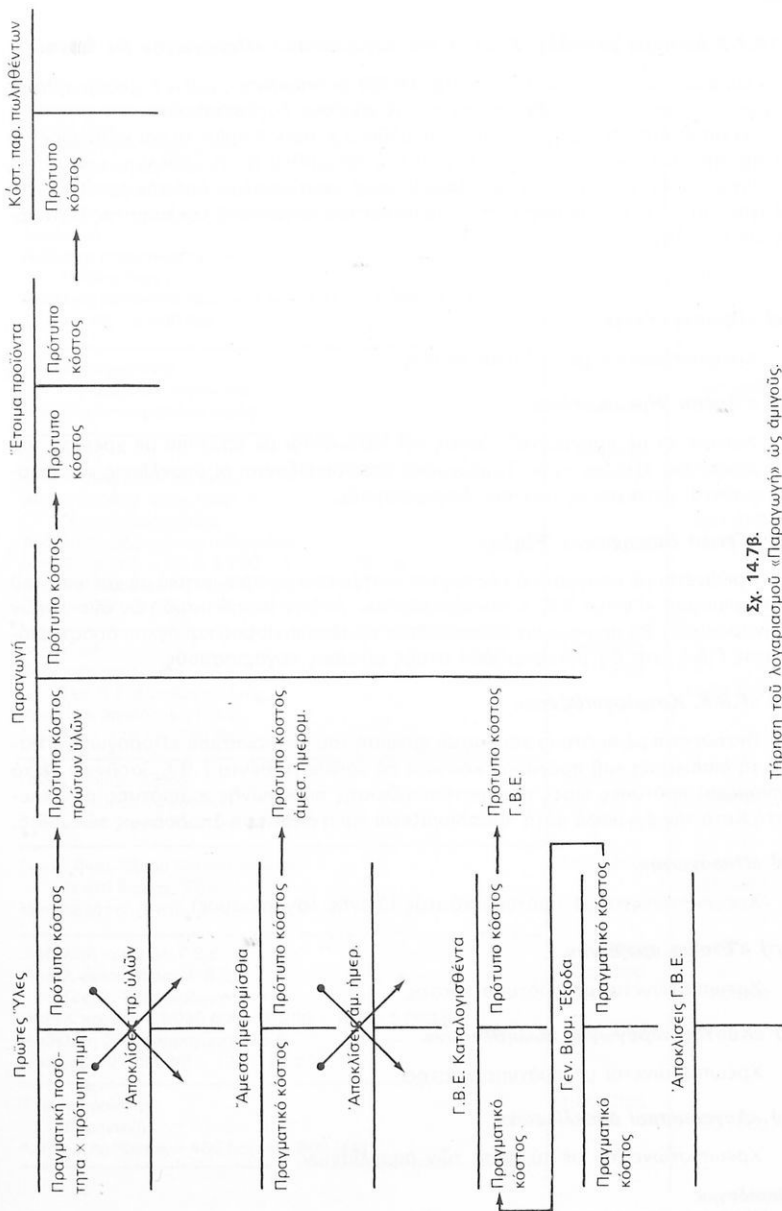
$$3.750$$

Αποκλ. όγκου παρ.

$$21.250$$

Αποκλ. προϋπ.

$$5.000$$



Σχ. 14.7β.

Τήρηση του λογαριασμού «Παραγωγή» ως αμφοϋς.

14.7.2 Δεύτερη μέθοδος: Τήρηση του λογαριασμού «Παραγωγή» ως άμιγους.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή (σχ. 14.7β) οι αποκλίσεις μόλις δημιουργηθούν, προσδιορίζονται και μεταφέρονται στους οικείους λογαριασμούς.

Η απόκλιση της τιμής των πρώτων ύλων π.χ. προσδιορίζεται και καταχωρείται κατά την καταχώρηση του τιμολογίου του προμηθευτή. Η απόκλιση ποσότητας πρώτων ύλων άμέσως μετά την εξαγωγή των πρώτων ύλων από την αποθήκη στο έργοστάσιο. Αναλυτικότερα οι λογαριασμοί του λογιστικού κυκλώματος λειτουργούν ως εξής:

α) «Πρώτες Ύλες».

Χρεωπιστώνεται με πρότυπο κόστος.

β) «Άμεσα Ήμερομίσθια».

Χρεώνεται με πραγματικό κόστος και πιστώνεται με πρότυπο με χρέωση του λογαριασμού «Παραγωγή». Ταυτόχρονα προσδιορίζονται οι αποκλίσεις και καταχωρούνται μετά στους οικείους λογαριασμούς.

γ) «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα».

Χρεώνεται με πραγματικό κόστος και πιστώνεται με πραγματικό με χρέωση του λογαριασμού «Γενικά Β.Ε. Καταλογισθέντα». Από τό συσχετισμό των δύο αυτών λογαριασμών θα προκύψουν οι αποκλίσεις προϋπολογισμού και ὄγκου δραστηριότητας Γ.Β.Ε. και θα μεταφερθούν στους οικείους λογαριασμούς.

δ) «Γ.Β.Ε. Καταλογισθέντα».

Πιστώνεται με πρότυπο κόστος με χρέωση του λογαριασμού «Παραγωγή». Κατά τη διαδικασία του πρότυπου κόστους τα καταλογισθέντα Γ.Β.Ε. ισούνται με τό γινόμενο: πρότυπες ὥρες πραγματοποιηθείσης παραγωγής × πρότυπο συντελεστή. Κατά την έγγραφη αυτή προσδιορίζεται και η απόκλιση αποδόσεως των Γ.Β.Ε.

ε) «Παραγωγή».

Χρεωπιστώνεται με πρότυπο κόστος (άμιγής λογαριασμός).

στ) «Έτοιμα προϊόντα».

Χρεωπιστώνεται με πρότυπο κόστος.

ζ) «Κόστος παραγωγής πωληθέντων».

Χρεωπιστώνεται με πρότυπο κόστος.

η) «Λογαριασμοί αποκλίσεων».

Χρεωπιστώνονται με τά ποσά των αποκλίσεων.

Παράδειγμα.

Με τά δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

Πρώτες ύλες	400.000	
Απόκλιση τιμής πρώτων υλών	10.000	
Διάφορες πιστώσεις		410.000
Απόκλιση τιμής πρώτων υλών $(82 - 80) \times 5.000 = 10.000$ δρχ.		
Παραγωγή	320.000	
Απόκλιση ποσότητας πρ. υλών	8.000	
Πρώτες ύλες		328.000
Απόκλιση ποσότητας πρώτων υλών $(4.100 - 4.000) \times 80 = 100 \times 80 = 8.000$ δρχ.		
Άμεσα ήμερομίσθια	521.950	
Ήμερομίσθια πληρωτέα		521.950
Λογισμός ήμερομισθίων μηνός		
Παραγωγή	480.000	
Απόκλ. τιμής αποδ. άμ. ήμερ.	40.150	
Αποκλ. αποδόσ. άμέσ. ήμερ.	1.800	
Άμεσα ήμερομίσθια		521.950
Απόκλιση τιμής άμέσων ήμερομισθίων		
ώρες $8.030 (65 - 60) = 8.030 \times 5 = 40.150$ δρχ.		
Απόκλιση αποδόσεως άμέσων ήμερομισθίων		
ώρες $(8.030 - 8.000) \times 60 = 30 \times 60 = 1.800$ δρχ.		
Παραγωγή	1.000.000	
Απόκλιση αποδόσεως Γ.Β.Ε.	3.750	
Γεν. Β.Ε. Καταλογισθέντα		1.003.750
Απόκλιση αποδόσεως Γ.Β.Ε.		
ώρες $30 \times 125 = 3.750$ δρχ.		
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα	1.030.000	
Διάφορες πιστώσεις		1.030.000
Πραγματικά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα		
Γενικά Βιομ. Έξοδα Καταλογισθέντα	1.030.000	
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα		1.030.000
Μεταφορά του β' στον α'		
Απόκλιση προϋπολ. Γ.Β.Ε.	5.000	
Αποκλ. όγκου παραγ. Γ.Β.Ε.	21.250	
Γεν. Β. Έξ. Καταλογισθέντα		26.250
Απόκλ. προϋπολ. $1.030.000 - 8.200 \times 125 = 5.000$ δρχ.		
Απόκλιση όγκου παραγωγής Γ.Β.Ε.		
ώρες $(8.200 - 8.030) \times 125 = 21.250$		
Έτοιμα προϊόντα	1.800.000	
Παραγωγή		1800.000
$4.000 \mu. προϊόντος \times 450 \deltaρχ. = 1.800.000$		

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ

Πρώτες ύλες

$$\mu. 5.000 \times 80 = 400.000$$

$$\mu. 4.100 \times 80 = 328.000$$

Απόκλ. τιμής πρώτων υλών

$$\mu. 5.000 \times 2 = 10.000$$

Απόκλιση ποσότητας πρ. υλών

$$\mu. 100 \times 80 = 8.000$$

Άμεσα ήμερομίσθια

$$521.950 \quad 521.950$$

Απόκλ. τιμής άμ. ήμερ.

$$\omega\rho. 8.030 \times 5 = 40.150$$

Απόκλιση άποδ. άμ. ήμερ.

$$1.800$$

Γενικά Βιομ. Καταλογισθ.

$$1.030.000$$

$$1.003.750 \\ 26.250 \\ 1.030.000$$

Γεν. Βιομ. Έξοδα

$$1.030.000$$

$$1.030.000$$

Απόκλ. άποδ. Γ.Β.Ε.

$$3.750$$

Απόκλιση πρ/σμού Γ.Β.Ε.

$$5.000$$

Απόκλ. όγκου παρ. Γ.Β.Ε.

$$21.250$$

Ήμερομίσθ. πληρωτέα

$$521.950$$

Παραγωγή

$$\text{Πρ. ύλη } \mu. 4000 \times 80 = 320.000$$

$$\text{Άμ. ήμερ. } \omega\rho. 8.000 \times 60 = 480.000$$

$$\text{Γ.Β.Ε. Καταλ.} = 1.000.000$$

$$1.800.000$$

$$\text{μον. πρ. } 4000 \times 450 = 1.800.000$$

$$1.800.000$$

Ἐνῷ μέ τήν πρώτη μέθοδο (τηρήσεως τοῦ λογαριασμοῦ «Παραγωγῆ» ὡς μικτοῦ) ἡ διαπίστωση καί ἡ ἐγγραφὴ τῶν ἀποκλίσεων γίνεται στό τέλος τῆς κοστολογικῆς περιόδου, μέ τή δεύτερη (τήρηση τοῦ λογαριασμοῦ «Παραγωγῆ» ὡς ἀμιγοῦς), ὁ προσδιορισμός καί ἡ ἐγγραφὴ τῶν ἀποκλίσεων γίνεται ἀμέσως μόλις ἐμφανισθοῦν, ἐκτός βέβαια ἀπό τίς ἀποκλίσεις προϋπολογισμοῦ καί ὄγκου παραγωγῆς Γ.Β.Ε. πού γίνεται στό τέλος τῆς κοστολογικῆς περιόδου.

Ὁ ἐγκρίσιμος προσδιορισμός τῶν ἀποκλίσεων καί ἡ σχετική ἄμεση πληροφοριοδότηση τῆς Διοικήσεως ἀποτελεῖ τό σημαντικότερο πλεονέκτημα τῆς δεύτερης μεθόδου, γιατί ἔτσι μόνον εἶναι δυνατόν νά ἀσκηθεῖ ἀποτελεσματικός ἐλεγχος.

14.8 Λογιστικός χειρισμός τῶν ἀποκλίσεων.

Οἱ λογαριασμοί τῶν ἀποκλίσεων τακτοποιοῦνται ὡς ἑξῆς:

α) *Μεταφέρονται στό λογαριασμό «Ἀποτελέσματα Χρήσεως».*

Ἡ μεταφορά τῶν ἀποκλίσεων στό λογαριασμό «Ἀποτελέσματα Χρήσεως» στηρίζεται στό ὅτι κάθε διαφορά μεταξύ πραγματικῶν δαπανῶν καί πρότυπου κόστους, δηλαδή δαπανῶν πού ἀπαιτοῦνται πράγματι γιά τήν παραγωγή τοῦ προϊόντος, ἀποτελεῖ ἀποτέλεσμα.

Ἄν ὑποτεθεῖ λοιπόν ὅτι ὑπάρχουν οἱ δυσμενεῖς ἀποκλίσεις ποσότητας πρώτων ὑλῶν 4.000 δρχ. καί ἀποδόσεως ἀμέσων ἡμερομισθίων 12.000 δρχ., τότε ἡ ἐγγραφὴ μεταφορᾶς θά εἶναι:

Αποτελέσματα χρήσεως	16.000	
Ἀπόκλιση ποσ. πρώτων ὑλῶν		4.000
Ἀποκλ. ἀποδ. ἀμέσων ἡμερ.		12.000

β) *Μεταφέρονται στοὺς λογαριασμούς «Κόστος Πωληθέντων», «Κόστος Μενόντων Ἑτοιμῶν» καί «Κόστος Ἡμικατεργασμένων».*

Σύμφωνα μέ τήν ἀποψη αὐτή οἱ ἀποκλίσεις μερίζονται μεταξύ κόστους πωληθέντων, ἐτοιμῶν (μενόντων) καί ἡμικατεργασμένων προϊόντων.

Αὐτό δικαιολογεῖται μόνον ὅταν τό κόστος θεωρεῖται περισσότερο ὡς ἓνα προϋπολογιστικό κόστος παρά ὡς πρότυπο. Ὅταν δηλαδή δέν ἔχει προκαθορισθεῖ σύμφωνα μέ τίς ἀρχές καί τήν ἀκρίβεια πού προκαθορίζεται τό πρότυπο κόστος, ἀλλά σύμφωνα μέ σχετικές προεκτιμήσεις.

Στήν περίπτωση αὐτή κάθε ἀπόκλιση προστίθεται (ἢ ἀφαιρεῖται) στό κόστος.

Ἄν ὑποτεθεῖ λοιπόν ὅτι οἱ λογαριασμοί, «Κόστος Πωληθέντων», «Ἑτοιμα Προϊόντα» καί «Παραγωγῆ» (Ἡμικατεργασμένα) ἐμφανίζουν ἀντίστοιχα ὑπόλοιπα 2.500.000 1.000.000 καί 500.000 καί ὅτι τὰ ἡμικατεργασμένα περιλαμβάνουν τό 100% τῆς πρώτης ὑλης, τότε ἡ ἐγγραφὴ μεταφορᾶς τῆς ἀποκλίσεως ποσότητας πρώτων ὑλῶν θά εἶναι:

Παραγωγή (ἡμικατεργασμένα)	500	
Ἑτοιμα προϊόντα	1.000	
Κόστος πωληθέντων	2.500	
Ἀποκλ. ποσοτ. πρώτων ὑλῶν		4.000

Ανάλογοι υπολογισμοί γίνονται και για τις υπόλοιπες αποκλίσεις.

14.9 Ασκήσεις.

- Το μήνα Οκτώβριο έχουμε παραγωγή 20.000 μονάδων προϊόντος Α.
Για την παραγωγή αυτής της ποσότητας αναλώθηκαν 39.200 μονάδες πρώτης ύλης τιμής κτήσεως 206 δρχ. κατά μονάδα.
Τα πρότυπα για την ποσότητα αυτή είναι 40.000 μονάδες πρώτης ύλης με πρότυπη τιμή 200 δρχ. κατά μονάδα. Ζητείται να προσδιορισθεί η συνολική απόκλιση και στη συνέχεια να αναλυθεί.
- Για την παραγωγή που αναφέρεται στην προηγούμενη άσκηση αναλώθηκαν 8.400 ώρες με πραγματικό ωρομίσθιο 75 δρχ.
Τα πρότυπα είναι:
— Πρότυπες ώρες 8.200
— Πρότυπο ωρομίσθιο 80 δρχ.
Να προσδιορισθεί η συνολική απόκλιση και στη συνέχεια να αναλυθεί.
- Η καρτέλα πρότυπου κόστους της μονάδας προϊόντος Α εμφανίζει:
α) Πρότυπη ποσότητα πρώτης ύλης μονάδες $5 \times$ πρότυπη τιμή 80 = 400 δρχ.
β) Πρότυπες ώρες άμεσου έργασίας $4 \times$ πρότυπο ωρομίσθιο 50 = 200 δρχ.
Στό τέλος της κοστολογικής περιόδου διαπιστώθηκε ότι για την παραγωγή 3.000 μον. προϊόντος «Α» πραγματοποιήθηκαν:
— Ανάλωση πρώτων υλών 15.500 μον. τιμής κτήσεως κατά μονάδα 78 δρχ.
— Ανάλωση ωρών άμεσου έργασίας 12.200 με πραγματικό ωρομίσθιο 48 δρχ.

Ζητούνται οι αποκλίσεις.

- Βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή 8.000 μονάδων προϊόντος Α είχε σε μία περίοδο το παρακάτω πρότυπο και πραγματικό κόστος.

	<u>Πραγματικό κόστος</u>	<u>Πρότυπο κόστος</u>
Πρώτη ύλη μονάδες	7.500×4 δρχ. κατά μονάδα	$8.000 \mu. \times 4,50$ δρχ.
Άμ. ήμερομ. ώρες	4.000×50 κατά ώρα	$3.500 \mu. \times 60$ δρχ.
Γενικά Βιομηχ. Έξοδα		
Μεταβλητά	125.000 δρχ.	30 δρχ. καθ' ώρα άμεσ. έργασίας
Σταθερά	80.000 δρχ.	20 δρχ. καθ' ώρα άμ. έργασίας

Ο συντελεστής σταθερών Γ.Β.Ε. υπολογίσθηκε για πρότυπη παραγωγή 4.000 ωρών άμεσου έργασίας.

Ζητούνται οι αποκλίσεις.

- α) Το πρότυπο κόστος του προϊόντος Α, όπως προκύπτει από τη σχετική καρτέλα, αναλύεται ως εξής:
Πρώτη ύλη 6 μονάδες $\times$ πρότυπη τιμή 20 δρχ. = 120 δρχ.
Ώρες $4 \times$ πρότυπο ωρομίσθιο 80 δρχ. = 320 δρχ.
Γενικά Βιομ. Έξοδα 4 ώρες $\times$ 40 δρχ. = 160 δρχ.
600 δρχ.

Ο ανά ώρα συντελεστής Γ.Β.Ε. αναλύεται σε μεταβλητά έξοδα 25 δρχ. ανά ώρα και σταθερά 15 δρχ. = $210.000:14.000$ ανά ώρα.

β) Κατά την περίοδο έχουμε παραγωγή 3.000 μον. προϊόντος.

γ) Δέν υπήρχαν αρχικά ή τελικά αποθέματα ημικατεργασμένων κατά την περίοδο αυτή.

δ) **Λογιστικά γεγονότα περιόδου.**

Αγοράσθηκε πρώτη ύλη 20.000 μον. προς 22 δρχ. κατά μονάδα με πίστωση. Από την πρώτη ύλη αυτή αναλώθηκαν στην παραγωγή 18.200 μονάδες.

Οι πραγματικές ώρες άμεσου έργασίας που αναλώθηκαν ήταν 12.500 με πραγματικό ωρομίσθιο 75 δρχ.

Τα πραγματικά Γ.Β.Ε. της περιόδου ήταν 510.000 δρχ.

Ζητούνται οι σχετικές λογιστικές εγγραφές και με τις δυο μεθόδους τηρήσεως του λογαριασμού «Παραγωγή».

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

Ἡ Βιομηχανική Ἐπιχείρηση

1.1 Γενικά περί βιομηχανικής ἐπιχειρήσεως	1
1.1.1 Στόδια ἐξελίξεως	1
1.2 Σύγκριση βιομηχανικής - ἐμπορικής ἐπιχειρήσεως	2
1.3 Ἡ λειτουργική διάρθρωση τῆς βιομηχανικής ἐπιχειρήσεως	3
1.4 Γενικά περί βιομηχανικῶν μεταποιήσεων	4
1.5 Τεχνική - παραγωγική λειτουργία	5
1.5.1 Τὰ κύρια κέντρα παραγωγῆς	5
1.5.2 Βοηθητικές ὑπηρεσίες	6
1.6 Ἡ ἐξοικονόμηση τῶν ἐξόδων	8
1.6.1 Τὰ ἐξοδα κατὰ εἶδος	8
1.6.2 Τὰ ἐξοδα κατὰ λειτουργία	9
1.6.3 Τὸ φύλλο ἐπιμερισμοῦ τῶν ἐξόδων	10
1.7 Ἀσκήσεις	15

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Περὶ κόστους

2.1 Ἑννοια	17
2.2 Τὰ στοιχεῖα τοῦ κόστους	17
2.2.1 Τὸ πρόβλημα τῆς δομῆς τοῦ κόστους	17
2.2.2 Ἡ οἰκονομική θεωρία	17
2.2.3 Ἡ σύγχρονη ἐπιστημονική ἀποψη	18
2.3 Ἀνάλυση τοῦ κόστους παραγωγῆς	19
2.3.1 Ἡ ἀνάλυση τῶν πρώτων ὑλῶν	19
2.3.2 Τὰ ἄμεσα ἡμερομίσθια	19
2.3.3 Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα ἢ Γενικά Ἐξοδα Παραγωγῆς	19
2.3.4 Παράδειγμα	21
2.3.5 Στοιχεῖα πού δὲν συμπεριλαμβάνονται στὸ κόστος παραγωγῆς	23
2.3.6 Τὰ ἐξοδα λειτουργίας	24
2.3.7 Ὁ λογιστικὸς χειρισμὸς τῶν λειτουργικῶν ἐξόδων	24
2.3.8 Χρηματοοικονομικά ἐξοδα - Μισθὸς ἐπιχειρηματία	25
2.3.9 Ἡ κατάσταση ἐκμεταλλεύσεως	26
2.4 Ἡ διήκριση τῶν ἐξόδων στὴν κοστολόγηση	26
2.4.1 Ἄμεσα (εἰδικά) - Ἐμμεσα (Γενικά)	26
2.4.2 Μεταβλητά - Σταθερά - Ἡμιμεταβλητά	27
2.4.3 Πραγματοποιημένα - Προκαθορισμένα	28
2.4.4 Κοστολογήσιμα - μὴ κοστολογήσιμα	29
2.4.5 Ἐλέγξιμα - μὴ ἐλέγξιμα	29
2.4.6 Ἀποδεδειγμένα - μὴ δεδομενα	29

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Ἡ λογιστική τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως

3.1 Ἐμπορική λογιστική – Βιομηχανική λογιστική	30
3.2 Ὁ καταμερισμός τῆς λογιστικῆς ἐργασίας στή βιομηχανική ἐπιχείρηση	31
3.3 Ἡ σύνδεση τῶν λογιστικῶν ἐγγράφων τῆς βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως σέ ἐνιαίو σύνολο ..	31
3.4 Ἀσκήσεις	36

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Ἰδιαίτεροι σκοποὶ τῆς βιομηχανικῆς λογιστικῆς

4.1 Ὁ καθορισμός τοῦ κόστους	39
4.2 Ὁ ἐλεγχος τοῦ κόστους	39
4.3 Παροχή στή διοίκηση στοιχείων χρησίμων στή λήψη ἐπιχειρηματικῶν ἀποφάσεων	39

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

Τό λογιστικό κύκλωμα τῆς κοστολογήσεως

5.1 Λογαριασμός «Πρώτες ὕλες»	41
5.2 Λογαριασμός «Ἄμεσος ἡμερομίσθια»	42
5.3 Λογαριασμός «Γενικά Βιομηχανικά Ἐξοδα» (Γενικά Ἐξοδα Παραγωγῆς)	42
5.4 Λογαριασμός «Παραγωγή» ἢ «Προϊόντα σέ κατεργασία»	42
5.5 Λογαριασμός «Ἐτοιμα προϊόντα»	43
5.6 Λογαριασμός «Κόστος πωληθέντων»	43
5.7 Λογαριασμός «Ἀποτελέσματα ἐκμεταλλεύσεως»	44
5.8 Ἡ ἔννοια τοῦ μικτοῦ κέρδους	44
5.9 Ἀσκήσεις	52

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

Πρώτες καί βοηθητικές ὕλες

6.1 Ἡ διάκριση πρώτων καί βοηθητικῶν ὑλῶν	57
6.2 Προμήθεια – Ἀποθήκευση	58
6.2.1 Προμήθεια	58
6.2.2 Ἀποθήκευση	59
6.3 Ἡ παρακολούθηση τῶν ὑλικῶν	60
6.3.1 Τό Δελτίο Εἰσαγωγῆς	60
6.3.2 Ἡ καρτέλα ἀποθήκης	62
6.3.3 Μέγιστο καί ἐλάχιστο ἀπόθεμα	64
6.3.4 Τό Δελτίο Ἐξαγωγῆς	64
6.4 Ἡ λογιστική παρακολούθηση τῶν ὑλικῶν	68
6.4.1 Τό Ἀναλυτικό Ἡμερολόγιο Ἀγορῶν	68
6.4.2 Δελτίο φύρας καί ἀπομειώσεων	72
6.4.3 Οἱ Γενικοὶ λογαριασμοὶ τῶν ὑλικῶν	73
6.4.4 Ἡ τήρηση τῆς καρτέλας τοῦ λογιστηρίου	74
6.4.5 Ἀναλυτικό Ἡμερολόγιο Ἐξαγωγῶν	75
6.5 Ἡ ἀποτίμηση τῶν ἐξαγωγῶν στήν τιμὴ κτήσεως – Μέθοδοι	76
6.5.1 Γενικά	76
6.5.2 Μέσος σταθμικὸς ὁρος	76
6.5.3 Μέθοδος τῆς σειράς ἐξαντλήσεως τῶν ἀποθεμάτων (FIFO) (First in First Out Method)	79
6.5.4 Μέθοδος ἀντίστροφῆς τῆς σειράς ἐξαντλήσεως τῶν ἀποθεμάτων (LIFO) (Last in First Out Method)	81
6.5.5 Σύγκριση τῶν μεθόδων	88

6.5.6 'Η αποτίμηση στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας	89
6.6 'Η φυσική απογραφή των υλικών	90
6.7 'Ασκήσιες	91

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

Τό κόστος εργασίας

7.1 Γενικά	95
7.2 Μέθοδοι μετρήσεως του χρόνου εργασίας	96
7.2.1 Τό δελτίο εργασίας	96
7.2.2 Σύστημα αυτόματου ρολογιού	97
7.2.3 'Ατομικό δελτίο απασχολήσεως	98
7.3 Συστήματα (μέθοδοι) άμοιβής	98
7.3.1 Σύστημα άμοιβής κατά χρονικές μονάδες	99
7.3.2 Σύστημα άμοιβής κατά παραγόμενες μονάδες	100
7.3.3 Σύστημα Fr. Taylor	100
7.3.4 Συστήματα άμοιβής μετά δώρου (βραβείου)	101
7.4 Συστήματα προσαυξήσεως των βασικών άποδοχών ανάλογα με τό χρόνο που έξοικο-	101
νομείται	101
7.4.1 Σύστημα F. Halsey	101
7.4.2 Σύστημα Rowan	101
7.4.3 Σύστημα προσαυξήσεως της βασικής άμοιβής, ανάλογα με την εργατική	102
άποδοτικότητα (Σύστημα Gantt)	103
7.5 'Ο ύπολογισμός των εργατικών	103
7.5.1 'Ημερομίσθιο	103
7.5.2 'Ωρομίσθιο	104
7.5.3 'Υπερεργασία	105
7.5.4 'Υπερωρία	106
7.5.5 Νυκτερινή απασχόληση	106
7.5.6 'Αργίες	106
7.5.7 'Εργοδοτικές εισφορές — Κρατήσεις	107
7.6 'Η σύνταξη των μισθοδοτικών καταστάσεων	109
7.7 'Η λογιστική των εργατικών	109
7.7.1 «'Εργατικά Πληρωτέα»	109
7.7.2 «'Αμοιβές Προσωπικού»	111
7.7.3 «'Εργοδοτικές Εισφορές»	111
7.7.4 «'Εργοδοτικές Εισφορές Πληρωτέας»	111
7.7.5 «Προκαταβολές Προσωπικού»	111
7.7.6 «Κρατήσεις Προσωπικού Πληρωτέας»	116
7.8 Πρόβλεψη δώρων έορτών και επιδόματος άδειας	116

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΩΟ

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

8.1 Γενικά	120
8.2 'Ο καταλογισμός των Γ.Β. Έξόδων	121
8.2.1 Τό πρόβλημα του καταλογισμού	121
8.2.2 'Επιμερισμός των Γ.Β.Ε. στις θέσεις κόστους	122
8.2.3 'Επανεπιμερισμός των έξόδων των βοηθητικών υπηρεσιών	125
8.3 Συντελεστής — Βάσεις μερισμού	126
8.3.1 Τό κόστος των πρώτων ύλων	126
8.3.2 Τό κόστος των άμέσων ήμερομισθίων	127
8.3.3 'Ωρες άμέσου εργασίας	127

8.3.4 Ώρες μηχανών	128
8.3.5 Παράδειγμα μερισμού Γενικών Βιομηχανικών Έξοδων	129
8.4 Προκαθορισμένος συντελεστής	135
8.5 Ύπερ-υποκαλύψεις κόστους — Λογιστικός χειρισμός	136
8.6 Άσκήσεις	140

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ

Κοστολογικές μέθοδοι

9.1 Γενικά	142
9.2 Οί μέθοδοι	142
9.2.1 Μέθοδος κοστολόγησης κατά μεμονωμένο έργο ή κατά εξειδικευμένο προϊόν	143
9.2.2 Μέθοδος κοστολόγησης κατά παραγωγική διαδικασία, κατά τμήμα παραγωγής	143

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ

Έξειδικευμένη παραγωγή

10.1 Η έννοια του κόστους κατά παραγγελία (κατά έργο)	144
10.2 Έξωτερικές και έσωτερικές παραγγελίες — Βιβλίο παραγγελιών	145
10.2.1 Βιβλίο παραγγελιών	145
10.2.2 Η έντολη παραγωγής	147
10.3 Η λογιστική διαδικασία ένσωματώσεως του κόστους στά έργα	147
10.3.1 Ο λογαριασμός «Παραγγελίες υπό Έκτέλεση»	147
10.3.2 Τά φύλλα κόστους	148
10.3.3 Τό κόστος των άμέσων υλικών	151
10.3.4 Τό κόστος των άμέσων εργατικών	152
10.3.5 Τά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	153
10.4 Έλαττωματικά προϊόντα	163
10.4.1 Έλαττωματικά προϊόντα δεικτικά διορθώσεως	163
10.4.2 Έλαττωματικά προϊόντα μή επιδεχόμενα διόρθωση	164
10.5 Άσκήσεις	164

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΔΕΚΑΤΟ

Κόστος παραγωγικής διαδικασίας

11.1 Μαζική παραγωγή	170
11.2 Η κοστολογούμενη μονάδα	170
11.3 Ο προσδιορισμός των φάσεων παραγωγής	172
11.4 Μεταφορά του κόστους στην αντίστοιχη φάση	174
11.4.1 Η έκθεση κόστους παραγωγής της περιόδου	174
11.4.2 Τό κόστος των υλικών	175
11.4.3 Τό κόστος των εργατικών	176
11.4.4 Τό Γενικό κόστος	176
11.5 Ο ύπολογισμός του κόστους της μονάδας παραγωγής	177
11.6 Αποτίμηση των ήμικατεργασμένων μονάδων	179
11.7 Αποτίμηση της παραγωγής που προωθείται στην επόμενη φάση	182
11.8 Ύπολογισμός φύρας και άπορρόφησης της στο κόστος παραγωγής	189

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΩΔΕΚΑΤΟ

Συμπάρκωγα — Ύποπάρκωγα

12.1 Λογιστική συμπαράκωγων	197
12.2 Λογιστική ύποπαράκωγων (Κατάλοιπα - Ύποπροϊόντα)	198

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΡΙΤΟ

Βιβλίο παραγωγής — Κοστολογίου

13.1 Γενικά	205
-------------------	-----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Πρότυπο κόστος

14.1 Γενικά	207
14.2 'Η έννοια του προϋπολογισμού	207
14.3 'Η έννοια του πρότυπου κόστους	209
14.4 Είδη πρότυπου κόστους	210
14.4.1 'Ιδανικά πρότυπα	211
14.4.2 Τά τρέχοντα πρότυπα	211
14.5 'Η καρτέλα του πρότυπου κόστους	211
14.6 Πρότυπα	212
14.6.1 Πρότυπα πρώτων ύλων	212
14.6.2 'Αποκλίσεις πρώτων ύλων	213
14.6.3 Πρότυπα άμέσων ήμερομισθίων	214
14.6.4 Οί αποκλίσεις των εργατικών	215
14.6.5 Πρότυπα Γενικών Βιομηχανικών 'Εξόδων	216
14.6.6 'Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.	218
14.7 'Η λογιστική του πρότυπου κόστους	220
14.7.1 Πρώτη μέθοδος: Τήρηση του λογαριασμού «Παραγωγή» ως μικτού	220
14.7.2 Δεύτερη μέθοδος: Τήρηση του λογαριασμού «Παραγωγή» ως άμιγους	224
14.8 Λογιστικός χειρισμός των αποκλίσεων	229
14.9 'Ασκήσεις	229



0020558258

ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΒΟΥΛΗΣ

ΙΔΡΥΜΑ ΕΥΓΕΝΙΔΟΥ

