

Τ.Ε.Ι ΚΡΗΤΗΣ

Σχολή Διοίκησης Και Οικονομίας

Τμήμα Λογιστικής

<<Πτυχιακή εργασία>>

Επιβλέπων: Καθηγητής Ιωάννης Δ. Κεχράς

**ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
Κλωστήριο βάμβακος- Πλεκτήριο νημάτων
(επιχείρηση κάθετης συγκρότησης)**

Παπαδάκη Ελένη(8521)

Ηράκλειο

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	
1.1.ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	2
1.2.ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	3
1.3.ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.ΑΠΟΔΟΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ- ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ	
2.1.ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	4
2.2.ΙΣΟΔΥΝΑΜΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ.....	5
2.3.ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.ΣΥΝΕΧΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗ	
3.1.ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	7
3.2.ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ.....	8
3.3.ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	9
3.4.ΣΤΑΔΙΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	10
3.5.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ.....	13
3.6.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΟΥ ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ.....	13
3.7.ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ.....	13
3.8.ΒΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	14
3.9.ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΟΤΑΝ Η ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΥΝΤΕΛΕΙΤΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΣΣΟΤΕΡΑ ΑΠΟ ΕΝΑ ΤΜΗΜΑΤΑ.....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ- ΜΗ ΕΠΩΦΕΛΟΥΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ (ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΙΣ)	
4.1.ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ.....	17
4.2.ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	18
4.3.ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΡΟΗ ΤΩΝ ΥΛΙΚΩΝ Η ΗΜΙΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΑΠΟ ΤΜΗΜΑ ΣΕ ΤΜΗΜΑ.....	20
4.4.ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΩΝ, ΕΛΑΤΤΩΜΑΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΩΝ ΣΤΑ ΤΜΗΜΑΤΑ.....	20
4.5.ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.....	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	33
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ	39
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην απαρχή του 21^{ου} αιώνα, στην εποχή του ακράτητου ανταγωνισμού και της ακατάσχετης επιθυμίας του ανθρώπου να «επικρατήσει» ο ένας του άλλου είναι η ανάγκη για τον καθένα από εμάς να γνωρίζει όσο μπορεί καλύτερα το συμφέρον του, αυτό που είναι περισσότερο ωφέλιμο γι' αυτόν, εκείνο που του αποφέρει κέρδος και φυσικά το κέρδος είναι κάτι που μας αφορά όλους από όποια πλευρά και αν το δούμε ή το αντιμετωπίζουμε. Είτε από την πλευρά του απλού καταναλωτή είτε από την πλευρά του επιχειρηματία.

Η αλήθεια, όμως, είναι ότι συχνά οι επιδιωκόμενοι σκοποί των οικονομικών μονάδων ή πιο απλά των επιχειρήσεων, έρχονται κατά κάποιο τρόπο σε «σύγκρουση» με τα θέλω και τις επιθυμίες των απλών ανθρώπων. Κι αυτό συμβαίνει γιατί και οι δυο προσπαθούν να ικανοποιήσουν τις δικές τους ανάγκες όσο το δυνατόν καλύτερα και αποδοτικότερα.

Από τη μια πλευρά οι επιχειρήσεις για να είναι κερδοφόρες και κατ' επέκταση να μπορέσουν να επιβιώσουν στην αγορά, προσπαθούν να αυξήσουν την παραγωγικότητα της εργασίας, να ελαχιστοποιήσουν τα έξοδα παραγωγής, να βελτιώσουν την ποιότητα των προϊόντων που παράγουν και να προσαρμοστούν στις καταναλωτικές ανάγκες του κόσμου.

Από την άλλη, το καταναλωτικό κοινό, έχει ως βασικό σκοπό του να αγοράζει την καλύτερη δυνατή ποιότητα στη χαμηλότερη δυνατή τιμή.

Έτσι, οι επιχειρήσεις αναζητούν τρόπους και μεθόδους σωστές, προκειμένου να χρησιμοποιούν αποτελεσματικά τα μέσα παραγωγής τους και να ασκούν σωστή τιμολογιακή πολιτική.

Η τιμολόγηση αποτελεί βασικό σκοπό της κοστολόγησης.

Το σύστημα αυτό της κοστολόγησης παρουσιάζεται συνήθως σε βιομηχανίες χημικές που η παραγωγή είναι μαζική, τυποποιημένη και σταθερών προδιαγραφών και οι κατεργασίες γίνονται σε καθορισμένα τμήματα παραγωγής όπως κλωστοϋφαντουργικές, πετρελαϊκές, χάλυβος, τσιμέντου, αλεύρου, φαρμακευτικές, τούβλων και βιομηχανίες πετρελαιοειδών κλπ. Μπορεί επίσης να εφαρμοστεί και σε μη σχετιζόμενες με τη βιομηχανία περιπτώσεις όπως τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρείες, σχολεία, βιβλιοθήκες κ.α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1.ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος των προϊόντων, των υπηρεσιών, των διαδικασιών, κτλ μιας επιχείρησης.

Πιο συγκεκριμένα μας ενδιαφέρει να είμαστε σε θέση να προσδιορίσουμε, (α) το κόστος μιας περιόδου λειτουργίας της επιχείρησης, (β) το κόστος μιας παραγγελίας και (γ) το κόστος ενός τεμαχίου.

Η κοστολόγηση συνιστά στην ουσία ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής της επιχείρησης. Βασικά, οι κοστολογικές πληροφορίες είναι απαραίτητες για: (1) την κατανομή των γενικών εξόδων, (2) την κοστολόγηση προϊόντων – έργου – υπηρεσίας, (3) τη μείωση του κόστους, (4) τον προσδιορισμό κερδοφόρων πελατών, (5) την λήψη αποφάσεων, (6) την αποτελεσματικότητα στη διοίκηση. Όσο πιο εκτεταμένο και λεπτομερές είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών ή κοστολογικό σύστημα, τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασής του.¹

Οι επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα σε συνεχή παραγωγή έχουν το χαρακτηριστικό ότι η παραγωγική τους διαδικασία συντελείται με μαζικό τρόπο και τα προϊόντα που παράγονται έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά. (Για παράδειγμα τα απορρυπαντικά.)

Η παραγωγή των προϊόντων διέρχεται συνήθως από πολλά στάδια επεξεργασίας. Κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης υπολογίζεται το μέσο κόστος του παραγόμενου προϊόντος ανά στάδιο και το συνολικό μέσο κόστος ανά προϊόν διαμορφώνεται προοδευτικά καθώς το προϊόν διέρχεται από τα διαφορετικά στάδια παραγωγής. Επομένως, το προϊόν μεταφέρει κόστος από τα προηγούμενα στάδια σε κάθε επόμενο (μεταφερόμενο κόστος) μέχρι την ολοκλήρωσή του και τη μεταφορά του στην αποθήκη.

¹ Γιάννης Κ.Πάγγειος, Θεωρία Κόστους, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα- Πειραιάς 1993

Φυσική ροή των μονάδων σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας:

ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ + ΕΙΣΕΡΧΟΜΕΝΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ (από προηγούμενο τμήμα) = ΕΞΕΡΧΟΜΕΝΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ (στην αποθήκη των ετοιμών, σε άλλο τμήμα) + ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ

Η επιχείρηση για την παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων που παράγονται στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής λαμβάνει υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία του κόστους:

α) Πρώτες ύλες

β) Άμεση εργασία

γ) Γενικά βιομηχανικά έξοδα²

1.2.ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης μιας επιχείρησης είναι να την διοικήσει κατά τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Αυτό θα το επιτύχει μόνο εάν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες οι οποίοι επιδρούν πάνω στην επιχείρηση. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι:

- (1) Η αγορά, δηλαδή οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή οι προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών.
- (2) Η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, δηλαδή η τιμή ή η ποιότητα των προϊόντων της επιχείρησης σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της.
- (3) Το οικονομικό περιβάλλον, δηλαδή οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία κλπ.
- (4) Οι συνθήκες παραγωγής, δηλαδή π.χ. η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών.
- (5) Το κόστος.

Ο σκοπός λοιπόν της κοστολόγησης είναι να δώσει στους αρμόδιους διευθυντές τις απαραίτητες πληροφορίες που έχουν σχέση με τον τελευταίο αυτό παράγοντα, δηλαδή το κόστος.³

² Βενιέρης- Κοέν- Κωλέτση, Λογιστική κόστους, Αθήνα 2005

³ Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη, Διοικητική Λογιστική (Κοστολόγησης), Εκδοτικός οίκος "Interbooks", Ιπποκράτους 18 Αθήνα

1.3.ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ (Φ.Ε.)

Στα πλαίσια αυτής της οργανωτικής μορφής σπουδαιότερη θέση κατέχει το φύλλο επιμερισμού (Φ.Ε.) του κόστους.

Το Φ.Ε. περιέχει σε κάθετη διάταξη τα είδη του κόστους, και σε οριζόντια διάταξη τα κέντρα κόστους, τα οποία μπορεί να ονομάζονται και θέσεις κόστους ή τμήματα με βασική αποστολή:

- α. την υποδοχή όλων των ειδών κόστους μιας περιόδου που προκλήθηκαν από την παραγωγή και διάθεση των προϊόντων μιας επιχείρησης
- β. τον επιμερισμό των διαφόρων αναλώσεων στα κέντρα κόστους στα οποία προέκυψαν αυτές οι αναλώσεις με βάση τους συντελεστές καταλογισμού
- γ. την εξεύρεση των συντελεστών καταλογισμού του έμμεσου κόστους
- δ. την μετακύλιση ή επανεπιμερισμό του κόστους των βοηθητικών τμημάτων στα κύρια τμήματα με βάση τους συντελεστές καταλογισμού
- ε. συμπληρωματικά, τον προσδιορισμό στατιστικών δεδομένων και δεικτών για την άσκηση ελέγχου της παραγωγικότητας των επιμέρους κέντρων κόστους⁴

⁴ Γιάννης Κ.Πάγγελος, Θεωρία Κόστους, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα- Πειραιάς 1993

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΑΠΟΔΟΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ- ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ

2.1. ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ένα αποδοτικό (ή αποτελεσματικό) σύστημα κοστολόγησης μπορεί να προσφέρει μεγάλη βοήθεια τόσο στον τομέα της εύρεσης του κόστους του προϊόντος όσο και στον τομέα του προγραμματισμού και του ελέγχου της δραστηριότητας της επιχείρησης. Για να είναι όμως ένα σύστημα κοστολόγησης «αποδοτικό» πρέπει να πληρεί ορισμένες προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι:

- 1) Η δομή του συστήματος πρέπει να είναι τέτοια που να ταιριάζει στην όλη οργάνωση της επιχείρησης. Επειδή οι αλλαγές είτε στο σύστημα κοστολόγησης είτε στην οργάνωση της επιχείρησης είναι αναπόφευκτες καθώς περνά ο καιρός, είναι απαραίτητο να καταβάλλεται προσπάθεια ώστε το σύστημα κοστολόγησης να προσαρμόζεται στις αλλαγές της δομής ή της οργάνωσης της επιχείρησης και όχι να περιορίζονται οι αλλαγές αυτές από το σύστημα κοστολόγησης.
- 2) Τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης ή του τμήματος εκείνου που θα συμπεριληφθεί στο σύστημα κοστολόγησης πρέπει να μελετηθούν με μεγάλη λεπτομέρεια προτού καταρτισθεί το σύστημα αυτό.
- 3) Η συνεργασία μεταξύ των ανθρώπων που χειρίζονται το σύστημα κοστολόγησης και εκείνων που δίδουν τα πρωτογενή στοιχεία για να λειτουργήσει το σύστημα είναι απαραίτητη και πρέπει πάντοτε να εξασφαλίζεται.
- 4) Ο βαθμός της ανάλυσης μέχρι τον οποίο θα φθάσει η κοστολόγηση πρέπει να είναι προκαθορισμένος. Το σύστημα κοστολόγησης πρέπει να δίνει όλες τις επιθυμητές πληροφορίες αλλά η υπερβολική λεπτομέρεια πρέπει να αποφεύγεται. Η σύνταξη αναλύσεων με περιττές λεπτομέρειες απαιτεί εργασία, το κόστος της οποίας ίσως κάνει τελικά το σύστημα δυσανάλογα πολυδάπανο σε σχέση με την ωφέλεια την οποία παρέχει. Πάντως ένα σύστημα κοστολόγησης πρέπει να καλύπτει τις ουσιαστικές ανάγκες πληροφόρησης των αρμοδίων στελεχών της επιχείρησης τις οποίες οι ίδιοι πρέπει να προσδιορίζουν.
- 5) Οι άνθρωποι που δίνουν τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία πρέπει να καταβάλουν την μικρότερη δυνατή προσπάθεια και να έχουν όσο γίνεται λιγότερη γραφική εργασία. Τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία δηλαδή πρέπει να δίδονται πάνω σε προτυπομένα έντυπα και να αναφέρονται σ' αυτά όλες οι σχετικές οδηγίες οι απαραίτητες για την συμπλήρωσή τους. Η

ακρίβεια αυτών των πρωτογενών στοιχείων πρέπει να επιβεβαιώνεται από τους επικεφαλής των τμημάτων από τα οποία προέχονται.⁵

Η κοστολόγηση έχει ως βασική αποστολή:

- α. τον προσδιορισμό του κόστους
- β. τον έλεγχο της οικονομικότητας αυτής
- γ. τον προγραμματισμό του κόστους
- δ. το βραχυχρόνιο προσδιορισμό του αποτελέσματος της εκμετάλλευσης

Η κοστολόγηση ανταποκρίνεται στην εσωγενή ή εσωστρεφή λειτουργία του οικονομικού λογισμού, διότι παρακολουθεί τις κινήσεις των παραγωγικών συντελεστών (πρώτων υλών, ανθρώπινης εργασίας, μέσων παραγωγής, υπηρεσιών κλπ.) στην πορεία των διάφορων συνδυασμών και μετασχηματισμών τους, γίνεται ο προσδιορισμός του συνολικού κόστους και κατά μονάδα. Βάση του κόστους κρίνονται κατά πόσο οι αποφάσεις της διευθύνουσας αρχής είναι ορθές.

ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Το κόστος διασπάται στα σταθερά και μεταβλητά στοιχεία, οι δε κοστοφορείς επιβαρύνονται άμεσα μόνον με το μεταβλητό, ειδικό κόστος, που εκλαμβάνεται ως αναλογικό. Το σταθερό και το γενικό κόστος, το μη δυνάμενο να διασπασθεί, θα καλυφθεί από το περιθώριο μικτού κέρδους

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η εξωλογιστική κοστολόγηση αποτελεί τη σύλληψη σε σχήμα πινάκων και επιμερισμού του κόστους. Δεν γίνεται διπλή, αλλά μονόπλευρη καταχώριση των κοστολογικών πράξεων σε πίνακες, καταστάσεις, φύλλα και κάρτες

ΜΕΡΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Σύστημα κοστολόγησης κατά το οποίο το κοστολογητέο αντικείμενο επιβαρύνεται με ένα μέρος μόνο του συνολικού κόστους και μάλιστα το οριακό ή ειδικό κόστος. Το υπόλοιπο σταθερό ή το γενικό κόστος μεταφέρεται στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης.⁶

⁵ Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη, Διοικητική Λογιστική (Κοστολόγησης), Εκδοτικός οίκος "Interbooks", Ιπποκράτους 18 Αθήνα

⁶ Αποστόλου Κ.Βάνακα, Θεωρητικά και εγναρμοσμένη λογιστική κόστους, Αθήνα 1998

2.2.ΙΣΟΔΥΝΑΜΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ

Στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, είναι δυνατόν πόροι της επιχείρησης να έχουν απασχοληθεί για προϊόντα τα οποία στο τέλος της περιόδου είναι ημιτελή. Σε αυτή την περίπτωση εάν διαιρεθεί το συνολικό κόστος της περιόδου με τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων, δεν θα εξαχθεί ορθή πληροφόρηση για το μέσο ανά μονάδα κόστος. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ένα μέρος του συνολικού κόστους της περιόδου θα έχει χρησιμοποιηθεί για την μέχρι ενός βαθμού ολοκλήρωση ορισμένων μονάδων που στο τέλος της περιόδου θα είναι ημικατεργασμένα. Επομένως, για τη σωστή εξαγωγή συμπερασμάτων θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι ημικατεργασμένες μονάδες που παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου για τον υπολογισμό του μέσου ανά μονάδα κόστους.

Για την αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος χρησιμοποιούνται οι ισοδύναμες μονάδες. Οι ισοδύναμες μονάδες είναι θεωρητικές μονάδες οι οποίες δηλώνουν το ποσοστό ολοκλήρωσης μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε σχέση με μία ολοκληρωμένη. Επίσης, επιτρέπουν τη έκφραση τόσο των ολοκληρωμένων όσο και των ημικατεργασμένων σε ίδιους όρους και επομένως καθιστούν εφικτή την πρόσθεσή τους. Μια ισοδύναμη μονάδα ισούται πάντα με μια ολοκληρωμένη. Για την μετατροπή μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε ισοδύναμη πρέπει να είναι γνωστό το ποσοστό ολοκλήρωσης της.

Για τον υπολογισμό των ισοδύναμων μονάδων σημαντικό ρόλο παίζουν τρεις παράμετροι:

- Η υπόθεση η οποία γίνεται αναφορικά με την αντιμετώπιση του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων στην αρχή της περιόδου.
- Ο αριθμός των παραγωγικών τμημάτων στα οποία γίνεται η επεξεργασία του προϊόντος (μεταφερόμενο κόστος)
- Τα ποσοστά επεξεργασίας των αρχικών και των τελικών αποθεμάτων των ημικατεργασμένων ως προς τα τρία συστατικά του κόστους παραγωγής (πρώτες ύλες, άμεση εργασία, Γ.Β.Ε.)⁷

2.3.ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ

Είναι εκείνο το σύστημα κοστολόγησης στο οποίο το κόστος παραγωγής των προϊόντων που παράγονται προσδιορίζεται σε κάθε φάση (στάδιο) της παραγωγικής διαδικασίας μέσα σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο παρακολουθώντας την εξέλιξη της σταδιακής

⁷ Βενιέρης- Κοέν- Κωλέτση, Λογιστική κόστους, Αθήνα 2005

προϊοντοποίησης των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα κάθε φάσεως. Το κόστος της κάθε φάση παραγωγής αναλύεται σε πρώτες ύλες, εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα. Το κατά μονάδα κόστος βρίσκεται διαιρώντας το συνολικό κόστος της κάθε φάσης με τον αριθμό των μονάδων παραγωγής της αντίστοιχης φάσης. Το κόστος του έτοιμου προϊόντος εμφανίζεται στην τελευταία φάση και περιλαμβάνει το κόστος όλων των προηγούμενων φάσεων. Λογιστικά κάθε φάση που “δίνει” πιστώνεται με το κόστος των μεταφερθέντων μονάδων και η φάση που “παίρνει” χρεώνεται. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι παντός είδους ποσοτικές διακινήσεις της επιχείρησης γίνονται πάντα με τη μεσολάβηση του λογαριασμού 94.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΣΥΝΕΧΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Η κατά φάση ή κατά διαδικασία κοστολόγηση ή αλλιώς κοστολόγηση συνεχούς ή μαζικής παραγωγής είναι ένα λογιστικό σύστημα μέτρησης και αναφοράς του κόστους των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών των διαφόρων βιομηχανικών επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών.

Βασική προϋπόθεση για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής είναι η ύπαρξη τυποποιημένης μαζικής παραγωγής η οποία με την σειρά της υπάρχει όταν:

- α) τα προϊόντα είναι καθορισμένα και σταθερών προδιαγραφών
- β) η παραγωγή κάθε προϊόντος απαιτεί την σταθερή εκτέλεση ορισμένων κατεργασιών και σε καθορισμένα τμήματα παραγωγής.

Στη κατά φάση κοστολόγηση δεν υπάρχει συγκεκριμένη χρονική στιγμή της κοστολογικής περιόδου, που όλες οι μονάδες να είναι έτοιμες αλλά αντιθέτως παρατηρείται το φαινόμενο όπου κάποιες μονάδες ολοκληρώνουν τη παραγωγή τους, άλλες αρχίζουν τη παραγωγής τους, ενώ άλλες βρίσκονται ακόμη σε διαφορετικά στάδια της απαιτούμενης κατεργασίας του τμήματος παραγωγής, δηλαδή η παραγωγή των προϊόντων πραγματοποιείται σε διαδοχικές φάσεις, όταν είναι ημικατεργασμένο που μεταφέρεται για τελειοποίηση στις επόμενες φάσεις (π.χ. τσιμέντο). Ο υπολογισμός του κόστους θα γίνει για κάθε στάδιο επεξεργασίας της παραγωγικής διαδικασίας. Το ανά μονάδα κόστος κάθε σταδίου ή τμήματος επεξεργασίας θα είναι ο μέσος όρος που θα προκύψει διαιρώντας το συνολικό κόστος του για μια χρονική περίοδο δια του αριθμού των μονάδων οι οποίες παρήχθησαν στην περίοδο αυτή.

Οι δαπάνες παραγωγής άμεσες και έμμεσες συγκεντρώνονται κατά κοστολογική περίοδο και κατανέμονται κατά φάσεις (τμήματα) παραγωγής.

Το τμήμα έχει κοστολογική αυτοτέλεια και αποτελεί *κέντρο κόστους*. Δεν ταυτίζεται με το τμήμα που έχει διοικητική αυτοτέλεια και το οποίο υπάγεται σε κάποιον οργανωτικά υπεύθυνο. Τα τμήματα στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης έχουν παράλληλα και ελεγκτικό χαρακτήρα και μπορούν να εφαρμοστούν πρότυπα αποδόσεων των δαπανών για τον έλεγχο των υπευθύνων.⁸

⁸ Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη, Διοικητική Λογιστική (Κοστολόγησης), Εκδοτικός οίκος "Interbooks", Ιπποκράτους 18 Αθήνα

3.1.ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η συνεχής παραγωγή, έχει το χαρακτηριστικό ότι από αυτήν παράγονται μεγάλες ποσότητες μονάδων προϊόντων που είναι όμοιες μεταξύ τους ως προς τον τρόπο, τη διάρκεια ή τα υλικά που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Για το λόγο αυτό η συνεχής παραγωγή πολλές φορές ονομάζεται μαζική παραγωγή.

Η ομοιότητα που υπάρχει μεταξύ των παραγόμενων μονάδων του προϊόντος συνεπάγεται ότι το ανά μονάδα κόστος παραγωγής για μια χρονική περίοδο είναι ο μέσος όρος που θα προκύψει αν το συνολικό κόστος παραγωγής μιας περιόδου διαιρεθεί με τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που παρήχθησαν μέσα σ' αυτή τη περίοδο.

Η παραγωγική διαδικασία, συνήθως, διαιρείται σε επί μέρους στάδια ή φάσεις παραγωγής. Κάθε στάδιο ή φάση της παραγωγικής διαδικασίας ολοκληρώνεται, συνήθως, σε συγκεκριμένο τμήμα του εργοστασίου. Επειδή τα προϊόντα που παράγονται από μια παραγωγική διαδικασία συνεχούς παραγωγής είναι όμοια μεταξύ τους, για να ολοκληρωθεί η επεξεργασία τους θα πρέπει όλα να περάσουν από τις φάσεις ή τα τμήματα του εργοστασίου σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές τις παραγωγικής διαδικασίας. Σε κάθε φάση ή τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας υπολογίζεται το μέσο ανά μονάδα κόστος. Με αυτό το κόστος διαμορφωμένο συνεχίζεται η επεξεργασία του προϊόντος στο επόμενο τμήμα όπου θα διαμορφωθεί ένα νέο μέσο ανά μονάδα κόστος. Αυτό συνεχίζεται μέχρι να τελειώσουν όλα τα στάδια ή οι φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας. Το μέσο, δηλαδή, ανά μονάδα κόστος παραγωγής διαμορφώνεται προοδευτικά καθώς η επεξεργασία του προϊόντος προχωρά από στάδιο σε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Για το λόγο αυτό η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ονομάζεται και «κατά φάση» κοστολόγηση.

Οι φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας μπορεί να συμπίπτουν ή να μην συμπίπτουν με τα τμήματα στα οποία είναι χωρισμένο το εργοστάσιο της επιχείρησης. Επίσης είναι δυνατόν να συμβεί να συντελούνται δύο ή περισσότερες φάσεις στο ίδιο τμήμα ή ακόμα η κατάτμηση της παραγωγικής διαδικασίας σε φάσεις είναι τελείως ανεξάρτητη από την ύπαρξη ή όχι τμημάτων και να γίνεται με αντικειμενικό σκοπό την ανάλυση ή την βελτίωση της κοστολογικής πληροφόρησης. Οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις αυτές και αν ισχύει η κοστολόγηση έχει αντικειμενικό σκοπό τον προσδιορισμό του μέσου ανά μονάδα κόστους παραγωγής.⁹

⁹ Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη, Διοικητική Λογιστική (Κοστολόγησης), Εκδοτικός οίκος "Interbooks", Ιπποκράτους 18 Αθήνα

3.2.ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ

Για να προσδιορίσουμε το κόστος των παραγόμενων προϊόντων κατά μονάδα, πρέπει να γνωρίζουμε τα παρακάτω στοιχεία:

1. Τη διαδικασία παραγωγής, δηλαδή τα τμήματα από τα οποία πρέπει να περάσει κάθε προϊόν. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να γνωρίζουμε τη φυσική ροή της παραγωγής.
2. Τα είδη και τους τύπους των προϊόντων που διέρχονται από τα τμήματα παραγωγής.
3. Το πραγματικό κόστος των συντελεστών της παραγωγής για κάθε μια δεδομένη χρονική περίοδο και για κάθε τμήμα παραγωγής (δηλαδή το κόστος των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και τα Γ.Β.Ε.).
4. Τα είδη των παραγόμενων προϊόντων και την μονάδα μέτρησης των (κιλά, λίτρα, μέτρα, κ.ο.κ.) σε συνδυασμό με τους συντελεστές που χρησιμοποιήθηκαν για τα προϊόντα που επιδιώκουμε να προσδιορίσουμε το κατά μονάδα κόστος.

Πρέπει επίσης να εξετασθούν:

1. Επιπτώσεις στο κόστος από την εισαγωγή πρώτων υλών και υλικών σε ενδιάμεσες φάσεις της διαδικασίας παραγωγής.
2. Προβλήματα συνυφασμένα με ύπαρξη αποθεμάτων παραγωγής σε εξέλιξη στην αρχή της κάθε κοστολογικής περιόδου.
3. Επιπτώσεις απωλειών παραγωγής πάνω στο κόστος των επεξεργασμένων προϊόντων.

Οι φάσεις μπορεί να συμπίπτουν ή να μη συμπίπτουν με τα τμήματα που είναι χωρισμένο το εργοστάσιο της επιχείρησης. Επίσης, είναι δυνατόν να συντελούνται δύο ή περισσότερες φάσεις στο ίδιο τμήμα, ή ακόμη η κατάτμηση της παραγωγικής διαδικασίας να είναι τελείως ανεξάρτητη από την ύπαρξη ή όχι τμημάτων και γίνεται με αντικειμενικό σκοπό την ανάλυση ή βελτίωση της κοστολογικής πληροφόρησης.

Ανάλογα με τη διαδικασία της μεταποίησης διακρίνουμε τις ακόλουθες **μορφές ροής** της παραγωγής:

- Οριζόντια κατά αλληλουχία (ή διαδοχική παραγωγή), όπου η μια φάση διαδέχεται την άλλη, μέχρι το τελικό προϊόν. Στην περίπτωση αυτή, το κόστος των εξερχομένων από μια φάση προϊόντων αποτελείτο κόστος της πρώτης ύλης για την επόμενη φάση.
- Παράλληλη διαδικασία παραγωγής, όπου η μια φάση είναι ανεξάρτητη από την άλλη και το προϊόν της (εκροή) δεν συνιστά εισροή στην επόμενη φάση.

3.3.ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Η παραγωγή παρακολουθείται ποσοτικά κατά φάσεις και η πρώτη ύλη που βιομηχανοποιείται μετατρέπεται σε μονάδες προϊόντων με προϋπολογιστικό συντελεστή.
2. Για την ποσοτική παρακολούθηση της παραγωγής, στο τέλος της κοστολογικής περιόδου, καταρτίζεται κατάσταση που ονομάζεται *κατάσταση ποσοτικών δεδομένων*. Η κατάσταση αυτή χωρίζεται σε δυο τμήματα που περιλαμβάνουν την *υπόλογο* και *απολογιστική* ποσότητα παραγωγής. Στην υπόλογο ποσότητα συμπεριλαμβάνονται η παραγωγή της εξέλιξης αρχής περιόδου, η ποσότητα πρώτης που βιομηχανοποιήθηκε, η οποία μετατρέπεται σε μονάδες προϊόντων, τα ημικατεργασμένα από τα προηγούμενα τμήματα. Στην απολογιστική ποσότητα συμπεριλαμβάνονται οι μονάδες που μεταφέρθηκαν στα επόμενα τμήματα, η παραγωγή σε εξέλιξη τέλους περιόδου και οι απώλειες (φύρες παραγωγής).
3. Η παραγωγή σε εξέλιξη στο τέλος της κοστολογικής περιόδου εκφράζεται σε μονάδες ετοιμών προϊόντων, ανάλογα με τον βαθμό συμπλήρωσης και το κόστος αυτής μεταφέρεται στο τέλος κοστολογικής περιόδου στο λογαριασμό 94.23.
4. Οι δαπάνες από το προηγούμενο τμήμα μεταφέρονται στο επόμενο, μέχρι του τελευταίου τμήματος που παράγεται το τελικό προϊόν.
5. Το κόστος του έτοιμου προϊόντος δεν αναλύεται σε πρώτη ύλη- άμεση εργασία- γενικά βιομηχανικά έξοδα, αλλά σε κόστος προηγούμενου τμήματος και σε τρέχον κόστος του τμήματος.
6. Τα ημιτελή προϊόντα που παράγονται στα διάφορα τμήματα, αν μπορούν να πωληθούν, τότε λέγονται *ενδιάμεσα προϊόντα* και παρακολουθούνται ποσοτικά για τις διακινήσεις των.
7. Σε κάθε κοστολογική περίοδο συντάσσεται *κατάσταση κόστους παραγωγής* που περιλαμβάνει το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής περιόδου, το κόστος των μεταφερθέντων ημικατεργασμένων από το προηγούμενο τμήμα, τις τρέχουσες δαπάνες παραγωγής του κάθε τμήματος, το μεταφερθέν κόστος στο επόμενο τμήμα και το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους περιόδου.

Το κόστος περιόδου μιας φάσεως αποτελείται

- Τα άμεσα υλικά που αναλώνονται μέσα στην περίοδο στην φάση
- Το κόστος των έτοιμων μονάδων που εισάγονται μέσα στην περίοδο στην φάση από την προηγούμενη για περαιτέρω επεξεργασία
- Τα άμεσα εργατικά της φάσεως για την συγκεκριμένη περίοδο
- Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα της φάσεως για την συγκεκριμένη περίοδο

Το κόστος παραγωγής της περιόδου κατανέμεται

- Στην ανολοκλήρωτη παραγωγή σε εξέλιξη αρχής

- Στην ολοκλήρωση των μονάδων που εισάγονται μέσα στην περίοδο στην φάση και ολοκληρώνονται
- Στην παραγωγή σε εξέλιξη λήξης

Η κατάσταση κόστους στην κατά φάση κοστολόγηση

Η κατάσταση κόστους διαμορφώνεται για κάθε φάση ξεχωριστά στο τέλος της κοστολογικής περιόδου με τα εξής βήματα:

1. Η ανάλυση της φυσικής των μονάδων στο τμήμα
2. Ο υπολογισμός των ισοδύναμων ολοκληρωμένων μονάδων για τα άμεσα υλικά και το κόστος μετατροπής
3. Η συγκέντρωση του κόστους του τμήματος και ο υπολογισμός του ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα κόστους των άμεσων υλικών και του κόστους μετατροπής
4. Η διάθεση του κόστους στις μονάδες που μεταφέρθηκαν στο επόμενο τμήμα και στην παραγωγή σε εξέλιξη.¹⁰

3.4.ΣΤΑΔΙΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

❖ Δημιουργία κέντρων κόστους ή τμημάτων

Κέντρο κόστους ονομάζεται η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας ή περιοχή ευθύνης, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους της με σκοπό τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας της.

Η δημιουργία κέντρων κόστους αποτελεί κεντρικό σημείο της κατά φάση κοστολόγησης. Σε κάθε κέντρο κόστους γίνεται η συγκέντρωση του βιομηχανικού κόστους και η μέτρηση των παραγομένων ποσοτήτων. Για τον προσδιορισμό του κόστους του προϊόντος είναι αναγκαίο να υπολογίσουμε το κόστος της παραγωγής για κάθε κέντρο κόστους. Ο αριθμός των ξεχωριστών κέντρων κόστους που είναι αναγκαίος για να συμπληρωθεί τον προϊόν εξαρτάται από πολλούς παράγοντες όπως για παράδειγμα τον τύπο του προϊόντος, την πολυπλοκότητα της παραγωγικής δραστηριότητας και τις απαιτήσεις της διοίκησης. Ο αριθμός των κέντρων κόστους που απαιτείται για να παραχθεί ένα προϊόν προσδιορίζει το κόστος της κοστολογικής εργασίας που πρέπει να πραγματοποιηθεί καθώς και το όγκο των δεδομένων του κόστους με τα οποία εφοδιάζονται τα στελέχη.

Στα κέντρα κόστους μόνο ένας τύπος προϊόντος παράγεται και η ίδια η εργασία εκτελείται για κάθε μονάδα που διέρχεται μέσω του κέντρου κόστους.

¹⁰ Ιωάννης Δ. Κεχράς, Κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης Αθήνα 1999

Κριτήρια δημιουργίας κόστους

α) Αυτοτέλεια του χώρου

Όταν δύο βιομηχανοστάσια διακρίνονται μεταξύ τους χωροταξικά, τότε αποτελούν διαφορετικές οργανωτικές μονάδες άρα και ξεχωριστά κέντρα κόστους ακόμα κι αν σ' αυτά παράγονται τα ίδια προϊόντα.

β) Τεχνολογική διάρθρωση

Η μετατροπή των άμεσων υλικών σε προϊόντα πραγματοποιείται με την εκτέλεση των παραγωγικών διαδικασιών. Ένα σύνολο πραγματοποιούμενων παραγωγικών διαδικασιών που έχει ως αποτέλεσμα την δημιουργία αυτοτελών μετατροπών ονομάζεται κατεργασία. Όταν ο αριθμός των κατεργασιών είναι περιορισμένος κάθε κατεργασία ταυτίζεται με την φάση. Χαρακτηριστικό της φάσης είναι η έντονη μεταβολή του υλικού ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθώς και το έργο που παράγεται σε κάθε μια από αυτές είναι μετρήσιμο. Γι αυτό το λόγο κάθε φάση μπορεί να αποτελέσει ξεχωριστή λειτουργική υποδιαίρεση ή κέντρο κόστους.

γ) Έλεγχος του κόστους

Ο έλεγχος του κόστους συνδέεται με τον έλεγχο των υπευθύνων φορέων διοικητικής εξουσίας που ευθύνονται για τις λειτουργικές υποδιαίρεσεις της επιχείρησης.

Χαρακτηριστικά των κέντρων κόστους

- 1) Ολοκλήρωση κάποιας ειδικής παραγωγικής δραστηριότητας ή κατεργασίας
- 2) Πραγματοποίηση ίδιου τύπου και όγκου εργασίας για όλες τις μονάδες που διέρχονται μέσω του κέντρου κόστους.
- 3) Ένας μόνο τύπος προϊόντος που διέρχεται μέσω κάθε κέντρου κόστους

❖ Καθορισμός του χρόνου κοστολογικής περιόδου

Στην κατά φάση κοστολόγηση δεν μπορεί εύκολα να καθοριστεί το σημείο έναρξης και συμπλήρωσης του προϊόντος, λόγω του ότι αυτή η μέθοδος κοστολόγησης εφαρμόζεται σε τυποποιημένα προϊόντα και είναι συνεχής παραγωγή και δεν διακόπτεται κοστολογικά με την συγκέντρωση των δαπανών κατά εντολή παραγωγής όπως συμβαίνει στην κατά προϊόν κοστολόγηση.

Τα διοικητικά στελέχη χρειάζονται πολλές φορές και σε καθημερινή βάση πληροφορίες για το κόστος των προϊόντων τους για αυτό το λόγο οι λογιστές πρέπει να προετοιμάζουν

συχνές αναφορές λογιστικής κόστους. Η συχνότητα με την οποία παρέχονται οι εκθέσεις αυτές εξαρτάται από το κόστος προετοιμασίας τους και από τα οφέλη που προκύπτουν από αυτές. Το χρονικό διάστημα που πρέπει να περιλαμβάνει η έκθεση της κατάστασης κόστους παραγωγής θα πρέπει να προσδιορίζεται έγκαιρα έτσι ώστε να σχεδιαστούν και να συμπληρωθούν οι αναγκαίες κοστολογικές δραστηριότητες.

❖ Συγκέντρωση του κόστους

Τα βιομηχανικά κόστη των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και των Γ.Β.Ε συγκεντρώνονται σε κάθε κέντρο κόστους και για τη συγκεκριμένη περίοδο.

❖ Μέτρηση των εκροών της παραγωγής

Σημαντική πληροφόρηση για τα στελέχη είναι το ανά μονάδα κόστος της παραγωγής του κέντρου κόστους της συγκεκριμένης περιόδου. Το μέσο ανά μονάδα κόστος παραγωγής ενός τμήματος για μία ορισμένη χρονική περίοδο προκύπτει από την διαίρεση του συνολικού κόστους παραγωγής του τμήματος δια των μονάδων που παρήχθησαν.¹¹

Υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους

Το μέσο ανά μονάδα κόστος παραγωγής ενός τμήματος για μια ορισμένη χρονική περίοδο προκύπτει από τη διαίρεση του συνολικού κόστους παραγωγής του τμήματος δια των μονάδων που παρήχθησαν και εξαρτάται από το χρόνο.

Το ανά μονάδα κόστος είναι κατάλληλο για τη μέτρηση της απόδοσης της επιχειρήσεις γι' αυτό το λόγο τα διοικητικά στελέχη απομονώνουν το ανά μονάδα κόστος για μια σειρά χρονικών κοστολογικών περιόδων ή για να συγκρίνουν το ανά μονάδα κόστος της εταιρείας τους με το ανά μονάδα άλλων εταιρειών του ίδιου βιομηχανικού κόστους.

Η διαδικασία της κοστολόγησης στην κατά φάση κοστολόγηση διακόπτεται μετά από ορισμένη χρονική περίοδο, την οποία έχουμε καθορίσει.

¹¹Κωνσταντίνου Α.Βάρβακη, Θεωρία του Κόστους, Εκδόσεις Παπαζήση ΑΕΒΕ, Αθήνα 2001

❖ Κατάρτιση των εκθέσεων του κόστους παραγωγής

Στην κατά φάση κοστολόγηση το κόστος παραγωγής περιοδικά παρουσιάζεται στην έκθεση κόστους παραγωγής. Η έκθεση αυτή περιλαμβάνει το συνολικό βιομηχανικό κόστος, τις ποσότητες παραγωγής καθώς και το ανά μονάδα κόστος και αναφέρεται στο κόστος μίας συγκεκριμένης κοστολογικής περιόδου. Η κατάσταση αυτή του κόστους παραγωγής απεικονίζει σε αξίες την παραγωγική δραστηριότητα ενός κέντρου κόστους

Στην κοστολόγηση κατά φάση το ανά μονάδα κόστος παρουσιάζεται περιοδικά σύμφωνα με τις επιθυμίες της διοίκησης.

3.5.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

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

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

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

3.6.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΟΥ ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

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

- Οι ισοδύναμες μονάδες παραγωγής του τμήματος
- Οι συνολικές δαπάνες του τμήματος με ανάλυση σε:
 1. Κόστος ημιτελών προηγούμενου τμήματος
 2. Κόστος πρώτων υλών του τμήματος
 3. Κόστος εργασίας του τμήματος
 4. Κόστος Γ.Β.Ε. του τμήματος

Όταν υπάρχει απώλεια μονάδων το κόστος αυτών προσαυξάνει το κατά μονάδα κόστος του προϊόντος του προηγούμενου τμήματος.

3.7.ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ

1. Έναρξη της κοστολογικής περιόδου

- Η παραγωγή ξεκινά με τα ημικατεργασμένα αρχής της περιόδου

2. Διάρκεια της κοστολογικής περιόδου

- Τα ημικατεργασμένα αρχής της περιόδου ολοκληρώνουν πρώτα τη παραγωγή τους.
- Νέες μονάδες ξεκινούν τη παραγωγή
- Οι έτοιμες μονάδες μεταφέρονται σε επόμενα τμήματα ή στην αποθήκη
- Νέες μονάδες αρχίζουν την παραγωγή τους αλλά δεν ολοκληρώνονται κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου και παραμένουν στο τμήμα σαν ημικατεργασμένα προϊόντα τέλους περιόδου

3. Τέλος της κοστολογικής περιόδου

- Υπολογίζονται οι ισοδύναμες μονάδες παραγωγής για κάθε κέντρο κόστους
- Το κόστος της περιόδου του κέντρου κόστους διαιρείται με τις ισοδύναμες μονάδες και προσδιορίζεται έτσι το ανά μονάδα κόστος του τμήματος
- Ετοιμάζεται η κατάσταση κόστους παραγωγής προϊόντος.

3.8.ΒΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

❖ Κατάσταση του κόστους παραγωγής

Η κατάσταση του κόστους παραγωγής διαιρείται σε τρία τμήματα. Στο πρώτο τμήμα παρουσιάζεται η φυσική ροή των μονάδων μέσω του κέντρου κόστους στη συγκεκριμένη περίοδο δηλαδή η κατάσταση των ποσοτικών δεδομένων. Στο δεύτερο τμήμα υπολογίζεται το συνολικό κόστος της περιόδου καθώς και το ανά μονάδα κόστος του τμήματος. Επίσης γίνεται αναφορά στην κατανομή του ολικού κόστους. Στο τρίτο τμήμα παρουσιάζεται ο υπολογισμός των ισοδύναμων μονάδων παραγωγής.

1. Κατάσταση των ποσοτικών δεδομένων της παραγωγής

Οι εισροές και εκροές χρησιμοποιούνται για την μέτρηση της παραγόμενης ποσότητας και τον προσδιορισμό του ανά μονάδα κόστους.

«Μονάδες για υπολογισμό» καλούνται οι εισροές των μονάδων για βιομηχανοποίηση κατά τη διάρκεια της περιόδου το συγκεκριμένο κέντρο κόστους

Είδη εισροών:

α) παραγωγή σε εξέλιξη αρχής δηλαδή οι εισροές που βρέθηκαν στο τμήμα μερικώς συμπληρωμένες

β) μονάδες που ξεκίνησαν τη παραγωγής τους κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου

«Μονάδες που υπολογίστηκαν» καλούνται οι εκροές που υπήρχαν κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου στο κέντρο κόστους.

Η παραγωγή των περισσότερων μονάδων ολοκληρώνεται κατά τη διάρκεια της περιόδου και μεταφέρονται στο επόμενο κέντρο κόστους ή στα έτοιμα προϊόντα εάν το κέντρο κόστους είναι και το τελευταίο της παραγωγικής διαδικασίας.

Υπάρχουν όμως και μονάδες οι οποίες είναι εν μέρει συμπληρωμένες και αποτελούν την παραγωγή σε εξέλιξη τέλους.

Ο συνολικός αριθμός των μονάδων που παρουσιάζεται στις εισροές θα πρέπει να είναι ίσος με τον συνολικό αριθμό των μονάδων που παρουσιάζεται στις εκροές.

Επιπλέον κάθε απώλεια ή κατεστραμμένη παραγωγή θα πρέπει να αναφέρεται στο τμήμα των εκρών .

2α. Μέτρηση του ανά μονάδα κόστους

Σ' αυτή την ενότητα του δεύτερου τμήματος της κατάστασης κόστους παραγωγής, συγκεντρώνεται το κόστος κατά στοιχείο κόστους και το ανά μονάδα κόστος για κάθε στοιχείο του κόστους. Επιπλέον γίνεται η κατανομή του συνολικού κόστους του τμήματος. Συνεπώς τα στοιχεία του κόστους Υλικά, Εργατικά και Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα συγκεντρώνονται κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου στο συγκεκριμένο κέντρο κόστους. Στη συνέχεια τα συνολικά κόστη για κάθε στοιχείο κόστους διαιρούνται με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες για τον υπολογισμό του ανά μονάδα κόστους το οποίο χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους των μονάδων που τέλειωσαν τη παραγωγής τους καθώς και για των μονάδων εκείνων που παρέμειναν στο τέλος σαν παραγωγή σε εξέλιξη.

2β.Κατανομή του συνολικού κόστους

Η κατανομή του συνολικού κόστους του τμήματος ή του κέντρου κόστους αποτελείται από:

α) τις συμπληρωθείσες και μεταφερθείσες μονάδες

β)την παραγωγή σε εξέλιξη τέλους (ημικατεργασμένες μονάδες)

Στις περιπτώσεις εκείνες που υπάρχει μεταφορά προϊόντων από προηγούμενο κέντρο κόστους ή τμήμα , το συνολικό κόστος του κέντρου κόστους θα περιλαμβάνει:

α) το κόστος των μεταφερθέντων μονάδων

β) το κόστος των τρεχουσών δαπανών λειτουργίας του συγκεκριμένου κέντρου κόστους.

Επίσης, στις περιπτώσεις που θα υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη αρχής, το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής προστίθεται στο κόστος του τμήματος. Συνεπώς στην περίπτωση ύπαρξης παραγωγής σε εξέλιξη αρχής, η κατάρτιση της κατάστασης κόστους παραγωγής προϋποθέτει την χρησιμοποίηση κάποιας από τις γνωστές μεθόδους αποτίμησης, της FIFO, της LIFO και του μέσου σταθμικού.¹²

3.9.ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΟΤΑΝ Η ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΥΝΤΕΛΕΙΤΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΣΣΟΤΕΡΑ ΑΠΟ ΕΝΑ ΤΜΗΜΑΤΑ

Όταν στην παραγωγή έχουμε παραπάνω από ένα τμήμα τότε οι εξερχόμενες μονάδες ενός τμήματος αποτελούν εισερχόμενες μονάδες σε επόμενο τμήμα. Η αλλιώς θα λέγαμε ότι το «τελικό προϊόν» ενός τμήματος είναι «αρχικό» για το επόμενο τμήμα. Οι μορφές της παραγωγικής διαδικασίας στις επιχειρήσεις συνήθως είναι οι τρεις παρακάτω:

Διαδοχική διαδικασία

Σ' αυτή τη διαδικασία για να ολοκληρωθεί το προϊόν πρέπει να περάσει απ' όλα τα στάδια. Για παράδειγμα, αν έχουμε τρία στάδια Α, Β, Γ το προϊόν χ θα επεξεργαστεί αρχικά από το τμήμα Α κ θα ολοκληρωθεί στο τμήμα Γ. Αυτού του είδους παραγωγική διαδικασία μπορεί να ονομαστεί σειριακή.

Παράλληλη διαδικασία

Το προϊόν εδώ για να ολοκληρωθεί πρέπει να περάσει από διάφορα τμήματα που σε αυτά θα παραχθούν κάποια μέρη του κ θα “ενωθούν” στο τελικό τμήμα στο οποίο το προϊόν θα πάρει και την τελική του μορφή. Για παράδειγμα, αν έχουμε τρία τμήματα Α, Β, Γ στο Α και

¹² Ιωάννης Δ. Κεχράς, Κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων, Εκδόσεις Αθ.Σταμούλης Αθήνα 1999

Β τμήμα επεξεργάζονται κάποια από τα μέρη του προϊόντος χ και στο Γ ενώνονται και μας δίνουν το τελικό προϊόν.

Επιλεκτικά διαδικασία

Σ' αυτή τη διαδικασία η επιχείρηση παράγει παραπάνω από ένα προϊόντα. Έτσι τα προϊόντα είναι λογικό ότι ακολουθούν διαφορετική ροή, δηλαδή η σειρά και ο αριθμός των τμημάτων στα οποία πραγματοποιείται η παραγωγή των προϊόντων είναι διαφορετική. Για παράδειγμα, έχουμε Α, Β, Γ, Δ τμήματα κ, χ, ψ προϊόντα. Για να παραχθεί ένα προϊόν χ πρέπει να περάσει από τα στάδια Α, Β, Γ και για να παραχθεί ένα προϊόν ψ πρέπει να περάσει από το τμήμα Α, Β, Δ. Μεταξύ των τμημάτων μπορεί να υπάρχει και παράλληλη ή διαδοχική διαδικασία.

Οι μονάδες οι οποίες προωθούνται από ένα τμήμα σ' ένα επόμενο μεταφέρουν το κόστος το οποίο ονομάζεται μεταφερόμενο κόστος.¹³

¹³ Βενιέρης- Κοέν- Κωλέτση, Λογιστική κόστους, Αθήνα 2005

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ- ΜΗ ΕΠΩΦΕΛΟΥΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ (ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΙΣ)

4.1.ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

❖ **FIFO**

Στη μέθοδο αποτίμησης FIFO, στο τμήμα συγκέντρωσης κόστους παρουσιάζεται ξεχωριστά το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής, από το τρέχον κόστος παραγωγής της περιόδου.

➤ **Διαδικασία υπολογισμού ισοδύναμων μονάδων**

- Οι ισοδύναμες μονάδες της περιόδου υπολογίζονται βάση των ισοδύναμων μονάδων που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής
- Ο αριθμός των μονάδων που άρχισαν και τέλειωσαν την παραγωγής τους κατά τη διάρκεια της περιόδου υπολογίζεται με δύο τρόπους:
 - 1) αφαιρώντας τον αριθμό των μονάδων της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους από τον αριθμό των μονάδων που μεταφέρθηκαν στο τμήμα
 - 2) αφαιρώντας τον αριθμό των μονάδων της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους από τον αριθμό των έτοιμων μονάδων που μεταφέρθηκαν στο επόμενο τμήμα ή στην αποθήκη.

➤ **Συγκέντρωση κόστους στο τμήμα**

Το συνολικό κόστος που συγκεντρώνεται προέρχεται από:

- Το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής (κόστος προηγούμενου τμήματος)
- Το κόστος των μονάδων που μεταφέρθηκαν από το προηγούμενο κέντρο κόστους(κατά τη διάρκεια της περιόδου)
- Τις τρέχουσες λειτουργικές δαπάνες της περιόδου του τμήματος

❖ **ΜΕΣΟΣ ΣΤΑΘΜΙΚΟΣ ΟΡΟΣ**

Με τη μέθοδο αυτή γίνεται υπολογισμός του μέσου κόστους των μονάδων της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής και των αντίστοιχων που παράγονται κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Υπολογίζεται ένα μέσο ανά μονάδα κόστος για κάθε στοιχείο του κόστους, λόγω του ότι ο αριθμός των ισοδύναμων μονάδων δεν είναι ο ίδιος για όλα τα στοιχεία του κόστους.

Τα κόστη ομαδοποιούνται με βάση το είδος του στοιχείου κόστους που συμμετέχει στην παραγωγική διαδικασία δηλαδή τα κόστη ομαδοποιούνται με βάση το είδος του στοιχείου κόστους.

Έτσι τα κόστη της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής και της τρέχουσας περιόδου ομαδοποιούνται σε κόστη από προηγούμενη περίοδο, υλικών, άμεσης εργασίας και Γ.Β.Ε

➤ Διαδικασία υπολογισμού του μέσου κόστους παραγωγής κάποιου τμήματος

- Τα κόστη των δύο διαφορετικών περιόδων κατατάσσονται σε ομάδες με βάση το είδος του στοιχείου κόστους
- Υπολογισμός ισοδύναμων μονάδων παραγωγής για κάθε στοιχείο κόστους
- Το συνολικό κόστος κάθε διαφορετικού είδους κόστους διαιρείται με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες για τον υπολογισμό του μέσου κόστους των συγκεκριμένων στοιχείων κόστους
- Το άθροισμα του μέσου κόστους των επιμέρους στοιχείων προέρχεται από το συνολικό ανά μονάδα μέσο κόστος του τμήματος.

❖ *LIFO*

Με τη μέθοδο της LIFO το ολικό κόστος κατανέμεται αρχίζοντας από τα ημιτελή προϊόντα τέλους της περιόδου και καταλήγοντας στα έτοιμα προϊόντα. Με το κόστος των ημιτελών μονάδων αρχής (προηγούμενης περιόδου) τροφοδοτείται το κόστος των αντίστοιχων ημιτελών μονάδων τέλους. Στη συνέχεια εάν υπάρχει εναπομένον κόστος απορροφάται από τις μονάδες που τελείωσαν την παραγωγή τους στην περίοδο.

Υπάρχουν τρεις δυνατές σχέσεις μεταξύ των ποσοτικών δεδομένων της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής και τέλους και αναλόγων ακολουθείται συγκεκριμένη διαδικασία:

- Εάν οι εισροές ισούνται με τις εκροές τότε το κόστος των μονάδων της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής απορροφάται από τις αντίστοιχες μονάδες της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους. Συνεπώς οι μονάδες που τελείωσαν μέσα στη περίοδο κοστολογούνται με το ανά μονάδα κόστος του τμήματος.
- Εάν οι εισροές είναι περισσότερες από τις εκροές τότε οι μονάδες παραγωγής σε εξέλιξη τέλους, απορροφούν μέρος του κόστους των μονάδων της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής και το υπόλοιπο κόστος τους απορροφάται από τις έτοιμες μονάδες.
- Εάν οι εισροές είναι λιγότερες από τις εκροές τότε οι μονάδες παραγωγής σε εξέλιξη τέλους έχουν υποστεί μεγαλύτερο βαθμό κατεργασίας από τον αντίστοιχο της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής. Επομένως απορροφούν όχι μόνο ολόκληρο το κόστος της αντίστοιχης παραγωγής σε εξέλιξη αρχής αλλά και ένα μέρος από το τρέχον κόστος της περιόδου. Συνεπώς οι μονάδες που τελείωσαν την παραγωγή τους απορροφούν κόστος μόνο από το κόστος που πραγματοποιήθηκε στην περίοδο.

4.2.ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Οι μέθοδοι εγγραφών που γίνονται για τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων που παράγονται για μια συνεχή παραγωγική διαδικασία είναι:

- α) η μέθοδος των διαδοχικών μεταφορών των λογαριασμών των φάσεων ή τμημάτων
- β) η μέθοδος της απευθείας χρέωσης του λογαριασμού του προϊόντος με το κόστος κάθε φάσης ή τμήματος.

Αυτές οι δύο μέθοδοι προκύπτουν από την ερμηνεία της φυσικής ροής του κόστους των φάσεων. Κατά την πρώτη ερμηνεία το κόστος κάθε φάσης 'ρέει' στην επόμενη και συνεπώς το κόστος της τελευταίας φάσης είναι και το κόστος του προϊόντος.

Κατά τη δεύτερη ερμηνεία, το κόστος κάθε φάσης ρέει κατευθείαν στο λογαριασμό του προϊόντος και συνεπώς το κόστος του προϊόντος σχηματίζεται από το κόστος των φάσεων.

Οι ημερολογιακές εγγραφές που προκύπτουν από τις εκθέσεις κόστους με την προϋπόθεση ότι **δεν υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη στο τέλος της κοστολογικής περιόδου είναι:**

❖ Κατά την πρώτη μέθοδο

Ο λογαριασμός κάθε τμήματος κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου **χρεώνεται:**

Α) με το κόστος των αναλωθέντων άμεσων υλικών, το κόστος της άμεσης εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων

Β) με το κόστος των ημικατεργασμένων που μεταφέρθηκαν από το προηγούμενο τμήμα.

Πιστώνεται δε με το κόστος των ημικατεργασμένων που μεταφέρονται από αυτό στο επόμενο τμήμα.

Η διαφορά της χρέωσης με την πίστωση είναι το *κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη.*

❖ Κατά τη δεύτερη μέθοδο

Ο λογαριασμός κάθε τμήματος χρεώνεται με το κόστος των αναλωθέντων άμεσων υλικών, το κόστος της άμεσης εργασίας και των Γ.Β.Ε.

Πιστώνεται δε με το σύνολο της χρέωσης του με πίστωση του λογαριασμού του προϊόντος.¹⁴

Όταν όμως **υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη στο τέλος της περιόδου** τότε η δεύτερη μέθοδος δεν μπορεί να εφαρμοστεί πάντα γιατί οι λογαριασμοί των τμημάτων δεν χρεώνονται με το κόστος των ημικατεργασμένων προϊόντων που μεταφέρονται από τα προηγούμενα τμήματα και τα οποία εν μέρει υπάρχουν στα τμήματα με τη μορφή της παραγωγής σε εξέλιξη στο τέλος της κοστολογικής περιόδου. Άρα τα κόστη αυτά θα πρέπει εν εμφανίζονται στα υπόλοιπα των λογαριασμών των τμημάτων.

Συνεπώς, θα πρέπει να αφαιρείται το κόστος παραγωγή σε εξέλιξη, από τη χρέωση κάθε τμήματος, και το υπόλοιπο να μεταφέρεται στο κόστος προϊόντος.

Κατ' εξαίρεση, όταν το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη είναι μεγαλύτερο της χρέωσης του τμήματος από τις τρέχουσες δαπάνες η παραπάνω μέθοδος δεν μπορεί να λειτουργήσει.¹⁵

4.3.ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΡΟΗ ΤΩΝ ΥΛΙΚΩΝ Η ΗΜΙΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΑΠΟ ΤΜΗΜΑ ΣΕ ΤΜΗΜΑ

Μονάδες παραγωγής ονομάζονται οι μονάδες μέτρησης των εισροών και εκροών κάθε τμήματος ή κέντρου κόστους και είναι διάφορες των ισοδύναμων μονάδων παραγωγής. Οι μονάδες παραγωγής μπορεί να αλλάξουν από τμήμα σε τμήμα για διάφορους λόγους.

Οι μονάδες παραγωγής μετρούν:

α) τις ποσότητες των υλικών που βιομηχανοποιούνται στο τμήμα. Όταν δηλαδή έχουμε σ' ένα τμήμα υλικά τα οποία έχουν ως μονάδα μέτρησης τα τετραγωνικά μέτρα ή το κιλό και βιομηχανοποιούνται σε κάποιο άλλο τμήμα του οποίου τα προϊόντα μετρούνται σε μια άλλη μονάδα μέτρησης τότε μετατρέπονται σε αυτή την άλλη μονάδα ούτως ώστε να μπορεί να υπολογιστεί σωστά το κόστος του τμήματος.¹⁶

¹⁴ Ιωάννης Δ. Κεχράς, Κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων, Εκδόσεις Αθ.Σταμούλης Αθήνα 1999

¹⁵ Ιωάννης Δ. Κεχράς, Κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων, Εκδόσεις Αθ.Σταμούλης Αθήνα 1999

¹⁶ Διονυσίου Δ.Φακού, Κοστολόγηση, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2000

β) τις ποσότητες των ημικατεργασμένων που έχουν μεταφερθεί από προηγούμενο τμήμα εάν η παραγωγή του συγκεκριμένου τμήματος μετριέται σε διαφορετική μονάδα μέτρησης από την αντίστοιχη του προηγούμενου τμήματος.

γ) τις ποσότητες των ημικατεργασμένων ή έτοιμων προϊόντων που μεταφέρονται στο επόμενο τμήμα

δ) τη παραγωγή σε εξέλιξη αρχής και τέλους

Το σύνολο των υλικών που διακινούνται στα τμήματα είναι απαραίτητο να μετρηθούν για τον προσδιορισμό της σχέσης των ποσοτήτων που έχουν παραχθεί σε σχέση με τις ποσότητες των υλικών που βιομηχανοποιήθηκαν. Επίσης είναι απαραίτητο έτσι ώστε να κατανεμηθούν οι ολικές δαπάνες του τμήματος στις ποσότητες που έχουν μεταφερθεί στο επόμενο τμήμα ή στην αποθήκη και στην παραγωγή σε εξέλιξη τέλους.¹⁷

4.4.ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΩΝ, ΕΛΑΤΤΩΜΑΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΩΝ ΣΤΑ ΤΜΗΜΑΤΑ

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

ΑΠΩΛΕΙΕΣ- ΥΠΟΛΛΕΙΜΑΤΑ- ΕΛΑΤΤΩΜΑΤΙΚΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Οι φθαρμένες ή ελαττωματικές μονάδες προϊόντος, τα υπολείμματα και οι φύρες είναι φαινόμενα τόσο συχνά σε κάθε παραγωγική διαδικασία που θα μπορούσαν να θεωρηθούν σαν φυσιολογικά συνεπακόλουθα της.¹⁸

ΦΘΑΡΜΕΝΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ

Για την λογιστική αντιμετώπιση των φθαρμένων μονάδων στο πλαίσιο της κοστολόγησης της συνεχούς παραγωγής υπάρχουν δύο εναλλακτικοί λογιστικοί χειρισμοί. Στην πρώτη

¹⁷ Διονυσίου Δ.Φακού, Κοστολόγηση, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2007

¹⁸ Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη, Διοικητική Λογιστική (Κοστολόγησης), Εκδοτικός οίκος "Interbooks", Ιπποκράτους 18 Αθήνα

περίπτωση οι φθαρμένες μονάδες αγνοούνται και με αυτό τον τρόπο τόσο οι ολοκληρωμένες όσο και οι ημικατεργασμένες μονάδες επιβαρύνονται με το συνολικό κόστος της φθοράς. Ενώ στη δεύτερη περίπτωση συγκεντρώνονται σε αυτές το κόστος που τους αντιστοιχεί κατά την παραγωγική διαδικασία. Δηλαδή, υπολογίζεται το κόστος της φθοράς αναλυτικά για το ποσό που αφορά την κανονική φθορά και την έκτακτη φθορά (ζημιά).¹⁹

Σαν φθαρμένες μονάδες προϊόντος χαρακτηρίζονται εκείνες που δεν επιδέχονται καμιά επιδιόρθωση με περαιτέρω επεξεργασία τους. Από τη στιγμή που εντοπίζονται πρέπει να σταματήσει στο σημείο εκείνο η επεξεργασία τους και να απομακρυνθούν από την παραγωγική διαδικασία. Οι μονάδες αυτές είτε θα εγκαταλείφθουν και ίσως να καταστραφούν είτε θα διατεθούν προς πώληση σε μια τιμή πολύ κατώτερη από εκείνη που θα είχαν σαν «καλές» μονάδες προϊόντος. Η κατώτερη αυτή τιμή ονομάζεται «τιμή διασώσεως». Επίσης, σαν φθαρμένες μονάδες προϊόντος ή σαν φθορά παραγωγής χαρακτηρίζονται εκείνες που διαπιστώνεται ότι δεν πρόκειται να εξυπηρετήσουν το σκοπό για τον οποίο παράγονται.²⁰

❖ Απώλειες

Απώλειες ονομάζονται οι απομειώσεις που συντελούνται κατά τη βιομηχανοποίηση των υλικών αφ' ενός μεν λόγω του ότι περιέχονται ξένες ύλες ή υγρασία και αφ' ετέρου δε αδυναμία λήψης της δρώσας ουσίας των βιομηχανοποιημένων υλικών.

Κανονική (ομαλή) απώλεια

Στην κατά φάση κοστολόγηση το κόστος της κανονικής απώλειας βιομηχανοποίησης απορροφάται από τις υγιείς μονάδες που παράγονται στο τμήμα. Η απορρόφηση από τις υγιείς μονάδες γίνεται με τον μηχανισμό των ισοδύναμων ολοκληρωμένων μονάδων. Έτσι αρχικά οι ελαττωματικές μονάδες εμφανίζονται διακεκριμένα στην ενότητα φυσική ροή της κατάστασης κόστους. Επίσης υπολογίζονται για αυτές διακεκριμένα ισοδύναμες ολοκληρωμένες μονάδες και τους διατίθεται στην διάθεση κόστους το κόστος που τους αναλογεί. Στην συνέχεια το κόστος αυτό επιμερίζεται στο κόστος των έτοιμων μονάδων της περιόδου και στην παραγωγή σε εξέλιξη λήξης. Οι παράγοντες που προκαλούν την οποιαδήποτε κανονική απώλεια είναι το επίπεδο ευφυΐας των εργαζομένων, τα ανθρώπινα λάθη, οι λανθασμένες ρυθμίσεις των μηχανών και πολλοί τυχαίοι παράγοντες.

¹⁹ Βενιέρης- Κοέν- Κωλέτση, Λογιστική κόστους, Αθήνα 2005

²⁰ Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη, Διοικητική Λογιστική (Κοστολόγησης), Εκδοτικός οίκος "Interbooks", Ιπποκράτους 18 Αθήνα

Μη κανονική (υπερβολική) απώλεια

Οι απώλειες βιομηχανοποίησης, πολλές φορές, μπορεί να υπερβαίνουν τις κανονικές και να θεωρούνται υπερβολικές. Όταν παρουσιάζονται υπερβολικές απώλειες το κόστος τους μεταφέρεται σε λογαριασμό έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων.²¹

❖ Υπολείμματα

Υπολείμματα καλούνται τα πολύ μικρά κομμάτια υλικών ή ξένων υλών που απομένουν κατά τη βιομηχανοποίηση των υλικών και τα οποία δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως υλικά.

Δεν έχουν κόστος παραγωγής και για το λόγο αυτό συνήθως δεν παρακολουθούνται λογιστικά ως αποθέματα. Στην ακραία περίπτωση που τα υπολείμματα έχουν σημαντική αξία και η επιχείρηση μπορεί να τα χρησιμοποιήσει κατά την παραγωγική της διαδικασία ως πρώτες ύλες για την παραγωγή διαφορετικών προϊόντων από αυτά από τα οποία προέρχονται, ή το διάστημα μεταξύ της δημιουργίας των υπολειμμάτων και της πώλησής τους είναι μακροχρόνιο, τότε η επιχείρηση μπορεί να παρακολουθεί τα υπολείμματα ως αποθέματα. Διαφορετικά, ανάλογα με την ποσότητα (αν είναι μεγάλη) μπορούν να πωληθούν σε μια πιθανή τιμή που θα ισορροπεί το κόστος με το κέρδος ώστε να μην υπάρχει ζημιά. Αυτό έχει ως συνέπεια όμως να υποτιμούνται οι πρώτες ύλες.²²

π.χ. μια βιομηχανία παράγει ξύλινες σανίδες διαφόρων μεγεθών. Κατά την κοπή του ξύλου προκύπτουν και μικρά αποκόμματα ξύλου και πριονίδι. Αυτά θεωρούνται σαν υπολείμματα παραγωγής διότι δεν μπορούν μεν να επαναχρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση για την παραγωγή ξύλινων σανιδιών αλλά μπορούν να πωληθούν σε τρίτους για την κατασκευή νοβοπάν.

Τα υπολείμματα παραγωγής αποτιμώνται με την πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που θα απαιτήσουν για τη πώληση τους (π.χ. μεταφορικά). Δηλαδή θεωρούμε ότι η πιθανή τιμή πώλησής τους είναι όσο και το κόστος παραγωγής τους. Ακριβώς, γι' αυτό μεταφέρονται από την Παραγωγή σε ιδιαίτερο λογαριασμό με τίτλο "Υπολείμματα Παραγωγής" όπου και εμφανίζονται με την πιθανή τιμή πώλησής τους. Το ποσό αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής και η διαφορά που μένει στον λογαριασμό παραγωγής σε εξέλιξη αποτελεί πλέον το κόστος παραγωγής των κανονικών προϊόντων.²³

²¹Κωνσταντίνου Α.Βάρβακη, Θεωρία του Κόστους, Εκδόσεις Παπαζήση ΑΕΒΕ, Αθήνα 2000

²² Βενιέρης- Κοέν- Κωλέτση, Λογιστική κόστους, Αθήνα 2005

²³Κωνσταντίνου Παπαϊωάννου, Κόστος- Κοστολόγηση- Βιομηχανική λογιστική, Πλ. Βικτωρίας 1991

❖ Ελαττωματική Παραγωγή

Ελαττωματικά προϊόντα είναι τα προϊόντα εκείνα που δεν ικανοποιούν τα προβλεπόμενα ποιοτικά πρότυπα λόγω της κακής κατασκευής των.

Οι ελαττωματικές μονάδες δεν απομακρύνονται από την παραγωγική διαδικασία αλλά απορροφούν επιπλέον κόστος προκειμένου να μετατραπούν σε άρτιες ή έστω δεύτερης διαλογής.

Υπάρχουν δυο λογιστικοί χειρισμοί του κόστους της επιπλέον επεξεργασίας των ελαττωματικών μονάδων ανάλογα με το εάν το ύψος των ελαττωματικών μονάδων θεωρηθεί φυσιολογικό ή εκτός των αποδεκτών ορίων. Για τα ελαττωματικά που θεωρούνται εντός των αποδεκτών ορίων που έχει θέσει η επιχείρηση ακολουθείται ο πρώτος λογιστικός χειρισμός, όπου το κόστος της επιπρόσθετης επεξεργασίας επιβαρύνει άμεσα το κόστος παραγωγής της περιόδου του τμήματος στο οποίο δημιουργήθηκαν (φυσιολογικό αποτέλεσμα), ενώ για τις ελαττωματικές μονάδες που δεν θεωρούνται φυσιολογικές, ακολουθείται ο δεύτερος λογιστικός χειρισμός, όπου το κόστος της επιπρόσθετης επεξεργασίας τους θεωρείται ζημιά. Το κόστος αυτό είναι έκτακτο κ γι' αυτό αλλοιώνει το αποτέλεσμα.²⁴

Τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται με την πιθανή τιμή πώλησής τους. Δηλαδή, θεωρούμε ότι η πιθανή τιμή πώλησής είναι όσο και το κόστος παραγωγής τους. Ακριβώς γι' αυτό μεταφέρονται από την Παραγωγή σε εξέλιξη σε ιδιαίτερο λογαριασμό με τίτλο “Ελαττωματικά προϊόντα” όπου και εμφανίζονται με την πιθανή τιμή πώλησής τους. Το ποσό αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής και η διαφορά που μένει στον λογαριασμό Παραγωγή σε εξέλιξη αποτελεί πλέον το κόστος παραγωγής των κανονικών προϊόντων.²⁵

➤ **Ελαττωματική παραγωγή που το κόστος της δεν απεικονίζεται ξεχωριστά**

Σ αυτή τη περίπτωση το κόστος ελαττωματικής παραγωγής επιρρίπτεται στις υγιείς μονάδες (έτοιμες και ημικατεργασμένες).

Η απορρόφησης του κόστους της απώλειας ή των ελαττωματικών μονάδων δεν απεικονίζει ξεχωριστά το ποσοστό του κόστους της απώλειας που απορροφούν οι έτοιμες και ημικατεργασμένες μονάδες της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους.

²⁴ Βενιέρης- Κοέν- Κωλέτση, Λογιστική κόστους, Αθήνα 2005

²⁵ Κωνσταντίνου Παπαϊωάννου, Κόστος- Κοστολόγηση- Βιομηχανική λογιστική, Πλ. Βικτωρίας 1991

Ο τρόπος αυτός παρουσίασης χρησιμοποιείται όταν η αξία της πληροφόρησης για τα κόστη της απώλειας ή της ελαττωματικής παραγωγής δεν δικαιολογεί το κόστος για την ετοιμασία κατάστασης κόστους παραγωγής.

Ελαττωματική παραγωγή με τιμή ρευστοποίησης

Κάποιες φορές η ελαττωματική παραγωγή διατίθεται στην αγορά με κάποια τιμή ρευστοποίησης. Τα έσοδα από την πώληση των ελαττωματικών μονάδων μειώνουν ή σε κάποιες περιπτώσεις περιορίζουν σημαντικά τη ζημιά των ελαττωματικών μονάδων.²⁶

ΦΥΡΑ

Έννοια: Είναι η ελάττωση του βάρους ή του όγκου του εμπορεύσιμου αγαθού που οφείλεται στην τεχνική διαδικασία της παραγωγής, στην οποία περιλαμβάνεται και η απαιτούμενη κυκλοφορία αγαθού. Η φύρα που οφείλεται στη βιομηχανική επεξεργασία λέγεται Βιομηχανική, ενώ η οφειλόμενη στην κυκλοφορία λέγεται Εμπορική ή απλώς φύρα.

Η βιομηχανική φύρα διαπιστώνεται με σύγκριση της ποσότητας της πρώτης ύλης που βιομηχανοποιήθηκε με την ποσότητα του προϊόντος που παράχθηκε. Η εμπορική φύρα διαπιστώνεται με απογραφή, δηλαδή, με αυτή που απογράφηκε.

Όταν το ποσοστό της φύρας είναι εύλογο, δηλαδή, το συνηθισμένο για την περίπτωση που αφορά, τότε η φύρα είναι Ομαλή όταν όμως είναι υπερβολικό, τότε η διαφορά του πάνω από το ομαλό, αντιστοιχεί σε φύρα Ανώμαλη. Η ομαλή φύρα είναι ομαλό, κανονικό στοιχείο κόστους. Η ανώμαλη είναι έξοδο μη κοστολογήσιμο.

Ακόμα, η φύρα παραγωγής είναι το τμήμα εκείνο των πρώτων υλών, των λοιπών υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή ή ακόμα και των ετοιμών προϊόντων που παρήχθησαν, το οποίο στο τέλος της παραγωγικής διαδικασίας δεν έχει καμία περαιτέρω χρησιμότητα ή αξία. Επίσης, ως φύρα χαρακτηρίζεται και οποιαδήποτε ποσότητα πρώτης ύλης ή υλικού που χάνεται κατά την παραγωγική διαδικασία από μόνη της. Το κόστος της φύρας ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής και επιβαρύνει τις παραγόμενες μονάδες.²⁷

²⁶ Αποστόλου Κ. Βάνακα, Θεωρητικά και εγναρμοσμένη λογιστική κόστους, Αθήνα 1999

²⁷ Βενιέρης- Κοέν- Κωλέτση, Λογιστική κόστους, Αθήνα 2005

Είδη

Ανάλογα με το ποσοστό φύρας διακρίνουμε:

α) Ομαλή ή κανονική ή φυσιολογική

Είναι αυτή που προκύπτει κ βρίσκεται μέσα σε φυσιολογικά όρια. Η ομαλή φύρα αποτελεί στοιχείο του κόστους και δεν γίνονται λογιστικές εγγραφές, γιατί αυτόματα υπεισέρχεται στο κόστος παραγωγής, αφού η αξία της συμπεριλαμβάνεται στο κόστος βιομηχανοποιημένης πρώτης ύλης.

β) Ανώμαλη ή υπερβολική ή ασυνήθιστη

Είναι η πέραν του ομαλού ποσοστού φύρα βιομηχανοποιηθείσης πρώτης ύλης και δεν αποτελεί στοιχείο του κόστους. Αποτελεί γενικό έξοδο που επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε.

Από πλευράς φορολογίας η υπερβολική φύρα θίγει το κύρος των βιβλίων.

ΦΘΟΡΑ-ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΑ-ΠΛΕΟΝΑΣΜΑΤΑ

Φθορά: Μεταξύ φύρας και φθοράς δεν υπάρχει καμιά λογιστική διαφορά. Μεταξύ των δύο αυτών όρων μπορεί ν' αποδοθεί μια τεχνική διαφορά. Για τα είδη λ.χ. που δεν παθαίνουν μεταβολές στον όγκο ή το βάρος, αλλά η φύρα τους οφείλεται σε σπάσιμο ή άλλου είδους φυσιολογικό χάλασμα σαν συνέπεια διακινήσεως τους (π.χ. γυαλικά), ταιριάζει καλύτερα ο όρος φθορά.

Έλλειμματα- πλεονάσματα: Έλλειμμα υπάρχει όταν το λογιστικό υπόλοιπο του αγαθού είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό και πλεόνασμα όταν συμβαίνει το αντίθετο.

Το έλλειμμα μπορεί να οφείλεται σε ομαλή ή ανώμαλη φύρα ή και σε κλοπή, τυχαία καταστροφή κλπ. Λογιστική διαφορά μεταξύ των ελλειμμάτων και των φυρών δεν υπάρχει, το ομαλό έλλειμμα είναι ομαλή φύρα, το πάνω από το κανονικό, ανώμαλη.

Το πλεόνασμα, αν δεν οφείλεται σε λογιστικό λάθος, είναι κάτι το ασυνήθιστο. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί πρέπει να αναζητήσουμε το λάθος. Τελικά κάνουμε την ποσοτική ενημέρωση των λογαριασμών, ώστε τα λογιστικά υπόλοιπα να δείξουν τα πραγματικά, αλλά σε καμία περίπτωση δεν αυξάνουμε τα κέρδη χρήσης με το πλεόνασμα.²⁸

²⁸ Κωνσταντίνου Α. Βάρβακη, Θεωρία του Κόστους, Εκδόσεις Παπαζήση ΑΕΒΕ, Αθήνα 2001

Ορισμοί

Ο όρος συμπαράγωγο χρησιμοποιείται όταν δύο ή περισσότερα προϊόντα προκύπτουν ταυτόχρονα κατά την διάρκεια μιας διαδικασίας παραγωγής, και το καθένα από τα οποία έχει σημαντική αξία πώλησης π.χ. διυλιστήρια (βενζίνη, μαζούτ, παραφίνη, λάδια)

Βασικό χαρακτηριστικό στη συμπαραγωγή είναι ότι: η παραγωγή του κάθε προϊόντος δεν είναι δυνατή χωρίς την ταυτόχρονη παραγωγή των άλλων.²⁹

Υποπροϊόν είναι εκείνο το οποίο προκύπτει συμπτωματικά κατά την παραγωγή του κύριου προϊόντος και το οποίο έχει μια σχετικά μικρότερη αξία πώλησης συγκρινόμενο προς το κύριο προϊόν π.χ. χαλυβουργεία (σκουριά)³⁰

Υποπροϊόντα- Υποπαράγωγα

Σαν υποπροϊόντα ή υποπαράγωγα θεωρούνται εκείνα τα προϊόντα τα οποία προκύπτουν κατά την παραγωγική διαδικασία αλλά η αξία τους είναι πολύ μικρή σε σχέση με την αξία των κύριων προϊόντων.

Τα υποπροϊόντα αποτιμώνται με την πιθανή τιμή πώλησης τους μειωμένη κατά τα άμεσα έξοδα που απαιτούνται για την πώλησή τους (π.χ. μεταφορικά). Δηλαδή, θεωρούμε ότι το κόστος παραγωγής τους είναι όσο και η πιθανή αξία πώλησής τους. Μεταφέρονται δε από την παραγωγή στον λογαριασμό “Υποπροϊόντα”. Το δε υπόλοιπο ποσό που μένει στον λογαριασμό Παραγωγής αποτελεί το κόστος παραγωγής των κανονικών προϊόντων.³¹

4.5.ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Είναι συνηθισμένο φαινόμενο μια παραγωγική διαδικασία να καταλήγει στη παραγωγή περισσότερων από ένα προϊόντων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η επεξεργασία του αργού πετρελαίου από την οποία παράγονται η βενζίνη, η κηροζίνη, το φωτιστικό πετρέλαιο κλπ.

Τα προϊόντα που παράγονται από μια κοινή παραγωγική διαδικασία ονομάζονται συμπαράγωγα ή υποπαράγωγα. Η ονομασία τους εξαρτάται από την συσχέτιση της αξίας πώλησής τους. Εάν τα παραγόμενα προϊόντα έχουν μεταξύ τους ίσες ή περίπου ίσες αξίες πώλησης τότε χαρακτηρίζονται σαν συμπαράγωγα. Εάν από τα προϊόντα που παράγονται

²⁹ Κωνσταντίνου Παπαϊωάννου, Κόστος- Κοστολόγηση- Βιομηχανική λογιστική, Πλ. Βικτωρίας 1991

³⁰ Πάγγειος, 1993

³¹ Κωνσταντίνου Παπαϊωάννου, Κόστος- Κοστολόγηση- Βιομηχανική λογιστική, Πλ. Βικτωρίας 1991

ορισμένα έχουν πολύ μικρότερη αξία πώλησης σε σύγκριση με τα υπόλοιπα, τότε τα προϊόντα αυτά χαρακτηρίζονται σαν υποπαράγωγα.

Η κοστολόγηση των συμπαραγώγων και των υποπαραγώγων έχει σκοπό να επιμερίσει το κοινό κόστος παραγωγής στα παραγόμενα προϊόντα.³²

Κοστολόγηση υποπροϊόντων

Τα υποπροϊόντα, είναι αποτέλεσμα της παραγωγής των συμπαραγώγων προϊόντων και έχουν μικρή αξία σε σύγκριση με τη σχετική αξία των κύριων προϊόντων. Αυτά μπορούν να πωληθούν στη μορφή που παράχθηκαν ή μπορούν να υποβληθούν σε περαιτέρω επεξεργασία. Ωστόσο, παρά τη μικρή αξία των υποπροϊόντων, είναι απαραίτητος ο υπολογισμός κάποιου κόστους για να είναι δυνατή η συσχέτισή τους με άλλα οικονομικά γεγονότα ή συναλλαγές της επιχείρησης

Ο υπολογισμός του κόστους των υποπροϊόντων συνήθως δε στηρίζεται στις βασικές κοστολογικές μεθόδους και αυτό παρατηρείται αφενός λόγω της μειωμένης σχετικά αξίας των εσόδων τους και αφετέρου εξαιτίας της μικρής ωφέλειας από την επιπλέον πληροφόρηση για το κόστος τους σε σύγκριση με την προσπάθεια και το έξοδο που απαιτείται.

Οι λογιστικοί και κοστολογικοί χειρισμοί που χρησιμοποιούνται για τα υποπροϊόντα μπορούν να χωριστούν σε δύο κατηγορίες:

- A) Στις μεθόδους που δεν κατανέμουν συγκεκριμένο κόστος στα υποπροϊόντα για λόγους κοστολόγησης τους ή αποτίμησης των αποθεμάτων τους.
- B) Στις μεθόδους που προσπαθούν να κατανείμουν ένα ποσοστό του κοινού (ενωμένου) κόστους στα υποπροϊόντα.

Επειδή τα υποπροϊόντα έχουν εξ ορισμού μικρή αξία πώλησης, περίπλοκα και ακριβά κοστολογικά συστήματα, πρέπει να αποφεύγονται. Οι πλέον συνηθισμένες μέθοδοι για την κοστολόγηση των υποπροϊόντων είναι:

1. Η καθαρή αξία των υποπροϊόντων αφαιρείται από το συνολικό κόστος παραγωγής.
2. Τα συνολικά κόστη (κυρίου προϊόντος και υποπροϊόντων) αφαιρούνται από τις συνολικές πωλήσεις (κυρίου προϊόντος και υποπροϊόντων)
3. Οι εισπράξεις από τις πωλήσεις των υποπροϊόντων, οι οποίες θεωρούνται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσης
4. Τα υποπροϊόντα έχουν την μεταχείριση των συμπαραγώγων³³

³² Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη, Διοικητική Λογιστική (Κοστολόγησης), Εκδοτικός οίκος "Interbooks", Ιπποκράτους 18 Αθήνα

³³ Γιάννης Κ.Πάγγιος, Θεωρία Κόστους, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα- Πειραιάς 1993

Κοστολόγηση συμπαράγωγων

Αφετερία στην κοστολόγηση συμπαράγωγων αποτελεί το σημείο διαχωρισμού (split – off – point). Το βασικότερο πρόβλημα που προκύπτει είναι η κατανομή του κοινού κόστους, που δημιουργείται πριν το σημείο διαχωρισμού, πάνω σε μια αποδεκτή βάση.

Οι πλέον κοινές μέθοδοι κατανομής αυτού του κόστους είναι:

- Βάση των φυσικών μονάδων παραγωγής
- Βάση της αξίας πώλησης³⁴

Επειδή η πρώτη ύλη είναι κοινή για όλα τα προϊόντα και δεν μπορεί να εξατομικευθεί κατά προϊόν δεν είναι δυνατό να εφαρμοσθεί η συνήθης πορεία της κοστολόγησης βάση της οποίας: ξεκινώντας από την πρώτη ύλη του κάθε προϊόντος φθάνουμε στην τιμή πώλησής του.

Ακριβώς γι' αυτό επειδή δεν γνωρίζουμε την πρώτη ύλη του κάθε προϊόντος η κοστολόγησή του γίνεται αντίστροφα. Δηλαδή, στηριζόμαστε στην διαμορφώμενη τιμή πώλησής του στην αγορά και με βάση την τιμή πώλησης προσδιορίζουμε το κόστος του προϊόντος, εφαρμόζοντας την απλή λογική ότι: όποιο προϊόν πωλείται ακριβότερα έχει και μεγαλύτερο κόστος παραγωγής.³⁵

Κοστολόγηση βοηθητικών υπηρεσιών και υπολογισμός των αποκλίσεων

Ο προϋπολογισμός των Γ.Β.Ε. αναφέρεται τόσο στα κύρια παραγωγικά τμήματα, όσο και στα βοηθητικά τμήματα. Τα βοηθητικά τμήματα ως περιλαμβανόμενα στον προϋπολογισμό των Γ.Β.Ε. έχουν ιδιαίτερο προϋπολογισμό και συνήθως ελαστικό. Επομένως ο προϋπολογισμός τους θα περιλαμβάνει, από τη μια μεν το σύνολο των σταθερών δαπανών της περιόδου των βοηθητικών τμημάτων και από την άλλη το σύνολο των μεταβλητών τους δαπανών. Ο προϋπολογισμός των δαπανών των βοηθητικών τμημάτων στη συνέχεια ενσωματώνεται στα κύρια παραγωγικά τμήματα.

³⁴ Γιάννης Κ.Πάγγειος, Θεωρία Κόστους, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα- Πειραιάς 1993

³⁵ Κωνσταντίνου Παπαϊωάννου, Κόστος- Κοστολόγηση- Βιομηχανική λογιστική, Πλ. Βικτωρίας 1991

Η ενσωμάτωση του κόστους των βοηθητικών τμημάτων στα κύρια παραγωγικά τμήματα, επιτυγχάνεται ως εξής:

1) Το μεταβλητό κόστος:

Το μεταβλητό κόστος βοηθητικών τμημάτων κατανέμεται στα κύρια παραγωγικά τμήματα, ανάλογα με την ποσότητα του απορροφούμενου ή αναλίσκόμενου προϊόντος ή έργου που παράχθηκε από τα βοηθητικά τμήματα.

2) Το σταθερό κόστος:

Το σταθερό κόστος των βοηθητικών τμημάτων κατανέμεται στα κύρια παραγωγικά τμήματα με βάση τις πιο κάτω μεθόδους:

A) Τη μέθοδο μερισμού, ανάλογα με την απορροφώμενη από τα κύρια παραγωγικά τμήματα ποσότητα προϊόντος ή έργου του βοηθητικού τμήματος.

B) Τη μέθοδο μερισμού, ανάλογα με την πρότυπη παραγωγική ικανότητα των κύριων παραγωγικών τμημάτων.

Στα βοηθητικά τμήματα ή υπηρεσίες υπολογίζεται μόνο μια απόκλιση και συγκεκριμένα η απόκλιση προϋπολογισμού. Αυτό συμβαίνει επειδή η διαφορά που τυχόν θα προκύψει μεταξύ των προϋπολογιστικών και απολογιστικών δεδομένων προέρχεται μόνο από τη διακύμανση των μεταβλητών δαπανών, αφού οι σταθερές δαπάνες απορροφώνται εξ ολοκλήρου από τα κύρια παραγωγικά τμήματα.³⁶

Κοστολόγηση εργασίας

Με τη χρήση των καρτών παραγγελίας και λειτουργίας, των φύλλων εργασίας, και των μισθοδοτικών καταστάσεων από κοινού ή εναλλακτικά το λογιστήριο παράγει μια πλήρη ανάλυση όλων των αμοιβών που πληρώνονται, έτσι ώστε να εξυπηρετεί τον προσδιορισμό του εργατικού κόστους για τα επί μέρους προϊόντα, τις λειτουργίες, τις παραγγελίες, τα κέντρα κόστους ή τα τμήματα παραγωγής.

Αυτό γίνεται για λόγου κατανομής του κόστους, καθώς και για λόγους ελέγχου. Ο χειρισμός των διαφόρων μορφών του εργατικού κόστους γίνεται ως εξής:

α. Άμεσα εργατικά: Αυτή η αναλογία εργατικών, τα οποία επιβαρύνουν απευθείας την παραγωγή χρεώνονται στην παραγγελία/ παρτίδα ή λειτουργία που αφορούν και το σύνολό τους μεταφέρεται στον λογαριασμό παραγωγής (ή ημικατεργασμένα) του αντίστοιχου τμήματος

³⁶ Γιάννης Κ.Πάγγειος, Θεωρία Κόστους, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα- Πειραιάς 1993

β. Έμμεσα εργατικά: Οι αμοιβές εργαζομένων, όπως εποπτών, ελεγκτών, βοηθών, υπαλλήλων, κατανέμονται σε συγκεκριμένα τμήματα και περιλαμβάνονται στα Γ.Β.Ε. του τμήματος. Επίσης και οι υπερωρίες, τα πριμ βάρδιας κλπ της άμεσης εργασίας εντάσσονται σ' αυτή την κατηγορία.³⁷

³⁷ Γιάννης Κ.Πάγγειος, Θεωρία Κόστους, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα- Πειραιάς 1993

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90 «ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ»

Οι λογαριασμοί που συνδέουν τη Γενική Λογιστική με την Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης ονομάζονται «Διάμεσοι Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί». Με τους λογαριασμούς αυτούς μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική τα δεδομένα των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των εσόδων και των εξόδων καθώς και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της Ομάδας 8, χωρίς να κινούνται κατά την μεταφορά αυτή οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής. Οι διάμεσοι-αντικριζόμενοι λογαριασμοί αποτελούν επομένως τον συνδετικό κρίκο ή την γέφυρα που ενώνει την γενική με την αναλυτική λογιστική.

Για την μεταφορά των αποθεμάτων της Ομάδας 2 της γενικής λογιστικής χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί 90.01 «Αρχικά αποθέματα λογισμένα» και 90.02 «Αγορές λογισμένες». Με τους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται περιληπτικά τα αρχικά αποθέματα και οι αγορές όπως διαμορφώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της Ομάδας 2.

Για την μεταφορά των οργανικών εξόδων κατ' είδος της Ομάδας 6 της γενικής λογιστικής χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 90.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα». Με τον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατ' είδος οργανικά έξοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί προηγούμενα στους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής.

Για την μεταφορά των οργανικών εσόδων κατ' είδος λογισμένα της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα». Με τον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατ' είδος οργανικά έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί προηγούμενα στους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής.

Η μεταφορά αυτή των δεδομένων της γενικής λογιστικής αποβλέπει στην επεξεργασία τους μέσα στο κλειστό λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής, με στόχο το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους, και τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, των υπηρεσιών ή του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων και γενικά των αγαθών που αγοράζονται.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91 «ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ-ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ»

Ο λογαριασμός 91 λειτουργεί σαν διάμεσος ανάμεσα στον λογαριασμό 90 και των υπολοίπων λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής. Στο τέλος της Χρήσης ο λογαριασμός 91 πρέπει να είναι εξισωμένος.

Οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 91 εξυπηρετούν τους εξής ειδικότερους σκοπούς:

- 1) Ανακατάταξη των εσόδων κατά τρόπο διάφορο από εκείνο της Γενικής Λογιστικής ώστε να εξασφαλίζονται σημαντικές κοστολογικές πληροφορίες χρήσιμες στην διοίκηση π.χ. η επιχείρηση επιθυμεί να γνωρίσει το κόστος των συντηρήσεων και των επισκευών των μηχανημάτων της το οποίο είναι κατανεμημένο σε διάφορους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος. Για τον σκοπό αυτό ομαδοποιούνται τα έξοδα που έχουν σχέση με τις συντηρήσεις και επισκευές των μηχανημάτων σε ένα υπολογισμό ανακατατάξεως εξόδων, του 91 που ονομάζεται «συντηρήσεις και επισκευές μηχανημάτων».
Επίσης υπάρχουν δαπάνες όπως επισκευές και συντηρήσεις κτιρίων, αποσβέσεις κτιρίων, φωτισμός, δημοτικά τέλη καθαριότητας και φωτισμού, θέρμανση που έχουν το ίδιο κριτήριο μερισμού στα τμήματα με βάση τον όγκο ή την επιφάνεια των κτιρίων και γι' αυτό ομαδοποιούνται σε υπολογαριασμούς ανακατατάξεως του 91 που ονομάζονται «Δαπάνες χώρου». Άλλες χρήσιμες πληροφορίες που παρέχονται από τους υπολογαριασμούς του 91 είναι: η διάρθρωση του κόστους ενός τμήματος σε σταθερό και μεταβλητό.
- 2) Ανακατάταξη των εσόδων κατά τρόπο διάφορο από εκείνο της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής καθώς και των υπολογαριασμών του 96 της αναλυτικής λογιστικής π.χ. πωλήσεις ή έσοδα κατά περιοχή ευθύνης, πωλήσεις κατά βασικές κατηγορίες εσωτερικό, εξωτερικό. Δημόσιο, Ιδιώτες.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92 «ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

Στους υπολογαριασμούς του 92 παρακολουθείται το κόστος της επιχείρησης κατά λειτουργία. Στους λογαριασμούς αυτούς τα έξοδα κατ' είδος της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα συγκεντρώνονται, βάση του σχετικού φύλου μερισμού, κατά τον προορισμό και γι' αυτό λέγονται και «λογαριασμοί εξόδων κατάπροορισμό».

Ο λογαριασμός 92 υποδιαιρείται σε πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, οι οποίοι είναι οι εξής:

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης

92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Στους λογαριασμούς αυτούς συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης. Καθένας από τους παραπάνω λογαριασμούς αναλύεται σε υπολογαριασμούς κατά κέντρα (θέση) κόστους σύμφωνα με τη διοικητική ή τεχνολογική διάρθρωση της επιχείρησης.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)»

Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων ή υπηρεσιών ή πάγιων στοιχείων) καθώς και το κόστος ερευνών και ανάπτυξης κατά το μέρος που αναφέρεται σε παραγωγή πραγματικού έργου, μακροχρόνιας αξιοποίησεως. Στην ευρεία έννοια της παραγωγής περιλαμβάνονται και τα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία και ανταλλακτικά αυτών.

Το κόστος των υπολογαριασμών του 93 είναι άμεσο ή έμμεσο. Στο άμεσο κόστος παραγωγής περιλαμβάνονται τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία, ενώ στο έμμεσο το υπόλοιπο κόστος παραγωγής.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 93 γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης σύμφωνα με τους εξής περιορισμούς:

α) Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται μόνο το κόστος της λειτουργίας παραγωγής, δηλαδή στοιχεία κόστους που χρησιμοποιούνται για να παραχθεί το προϊόν ή η υπηρεσία ή το έργο για να αποκτήσει ιδιότητες και μορφή με την οποία είναι δυνατή η διάθεση του στην αγορά ή η ιδιοχρησιμοποίησή του.

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

- Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
- Κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
- Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων στοιχείων
- Κόστος παρεπόμενων ασχολιών
- Κόστος ανάπτυξης προϊόντων (πειραματικής παραγωγής)

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

δ) Η ανάλυση του ολικού κόστους παραγωγής γίνονται τουλάχιστον στα υλικά που αναλώνονται και στα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής. Αυτή η ανάλυση δεν είναι απαραίτητη όταν τα στοιχεία που ζητούνται προκύπτουν από την ανάλυση του λογαριασμού 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής» πράγμα που επιτυγχάνεται όταν από τον τελευταίο αυτό λογαριασμό περνούν και τα άμεσα υλικά. Επίσης, η ανάλυση αυτή δεν είναι απαραίτητο να γίνεται στους υπολογαριασμούς του 93 και στην περίπτωση που τα άμεσα υλικά δεν περνούν και τα άμεσα υλικά. Επίσης, η ανάλυση αυτή δεν είναι απαραίτητο να γίνεται στους υπολογαριασμούς του 93 και στην περίπτωση που τα άμεσα

υλικά δεν περνούν από το λογαριασμό 92.00 αλλά καταλογίζονται απευθείας στους υπολογαριασμούς του 93, όταν οι σχετικές πληροφορίες προκύπτουν από αντίθετους υπολογαριασμούς καταλογισμένων στην παραγωγή υλικών του 94.

Οι παντός είδους ποσοτικές διακινήσεις της επιχείρησης γίνονται πάντα με την μεσολάβηση του λογαριασμού 94 και ποτέ του 93. Στις περιπτώσεις που οι ποσοτικές διακινήσεις γίνονται χωρίς πραγματική εισαγωγή στην αποθήκη ή χρεοπίστωση των λογαριασμών αποθήκης λογιστική με παραστατικά που εκδίδονται για το σκοπό αυτό.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»

Στους υπολογαριασμούς του 94 παρακολουθούνται τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα της επιχείρησης, είτε προέρχονται από αγορά, είτε παράγονται από την ίδια την επιχείρηση.

Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής. Ενώ στη γενική λογιστική παρακολουθούνται υποχρεωτικά οι κατηγορίες αποθεμάτων, στην αναλυτική λογιστική οι κατηγορίες αποθεμάτων αναλύονται παραπέρα κατά τρόπο που να εξυπηρετούνται οι ανάγκες της κοστολόγησης, του προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, της ανάλυσης των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητας του ελέγχου των αποθεμάτων. Το τελευταίο όριο ανάλυσης των υπολογαριασμών του 94 είναι η μερίδα αποθήκης και υπαγορεύεται είτε από διαχειριστικές και κοστολογικές ανάγκες, είτε από υποχρεωτικής εφαρμογής κανόνες δικαίου. Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων παρακολουθείται σε περισσότερες από μια μερίδες, όταν το ίδιο απόθεμα βρίσκεται σε περισσότερους από έναν αποθηκευτικούς χώρους. Οι λογαριασμοί της τελευταίας υποδιαίρεσης των αποθεμάτων τηρούνται κατά ποσότητα και αξία. Εξαιρέση από τον κανόνα αυτό γίνεται για ορισμένες κατηγορίες αναλωσίμων υλικών που θεωρούνται ότι αναλώνονται αμέσως με την παραλαβή τους. Τα αναλώσιμα αυτά υλικά είναι δυνατό να παρακολουθούνται, είτε στο σύνολο τους, είτε κατά ομάδες, μόνο κατά αξία.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 «ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ»

Στους υπολογαριασμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος όταν η επιχείρηση εφαρμόζει σύστημα πρότυπης κοστολόγησης.

Το πρότυπο κόστος στηρίζεται σε προϋπολογιστικά δεδομένα όχι μόνο σε σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αλλά και με τους υπόλοιπους συντελεστές του κόστους, δηλαδή τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία. Γι' αυτό το λόγο εφόσον το κόστος παραγωγής στηρίζεται σε εκτιμήσεις θα μπορούσε να ονομάζεται «προϋπολογιστικό κόστος». Η διαφορά όμως είναι ότι το προϋπολογιστικό κόστος επιχειρεί την πρόβλεψη του ύψους του κόστους, δηλαδή πιο θα είναι το ύψος του κόστους της μελλοντικής παραγωγής, ενώ με το

πρότυπο κόστος επιχειρείται ο καθορισμός του ακριβούς ύψους του κόστους, δηλαδή που πρέπει να είναι το ύψος του κόστους της μελλοντικής παραγωγής.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96 «ΕΣΟΔΑ- ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»

Στους υπολογαριασμούς του 96 παρακολουθούνται, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης, τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής, καθώς, και τυχόν υπολογιστικά έσοδα που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική.

Για το σκοπό αυτό προβλέπονται οι υπολογαριασμοί 96.00 έως 96.19 που εντάσσονται σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

Στους υπολογαριασμούς του 96.20 «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων» ο οποίος αναλύεται σύμφωνα με την ανάπτυξη των υπολογαριασμών εσόδων συγκεντρώνεται το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων, είτε αυτά προέρχονται από την παραγωγή, είτε προέρχονται από αγορές.

Στους υπολογαριασμούς του 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων» συγκεντρώνονται τα έξοδα λειτουργίας διάθεσης τα οποία θεωρούνται άμεσα έξοδα ως προς τα πωλημένα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες.

Στους υπολογαριασμούς του 96.22 «Μικτά- αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» μεταφέρονται τα έσοδα που εμφανίζονται στους υπολογαριασμούς 96.00- 96.19, το κόστος πωλημένων (96.21) για τον προσδιορισμό των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) κατά κατηγορίες.

Είναι δυνατόν τα έσοδα, αντί να μεταφέρονται πρώτα στους οικείους υπολογαριασμούς 96.00- 96.19 και στη συνέχεια στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων του 96.22 όπου μετά την μεταφορά και του κόστους πωλημένων και των άμεσων εξόδων πωλήσεων, γίνεται ο αναγκαίος συσχετισμός των στοιχείων που διαμορφώνουν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα και προσδιορίζονται αναλυτικά τα αποτελέσματα αυτά.

Ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 96 μετά τη συγκέντρωση των εσόδων, του κόστους πωλημένων και των άμεσων εξόδων απεικονίζει το ολικό μικτό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ»

Διαφορές ενσωματώσεως είναι εκείνες που προκύπτουν κατά το λογισμό των κατ' είδος στοιχείων κόστους και των εσόδων της αναλυτικής λογιστικής.

Διαφορές καταλογισμού είναι εκείνες που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους στους ενδιάμεσους και στους τελικούς φορείς κόστους.

Στους υπολογαριασμούς του 97 παρακολουθούνται οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ των εξόδων που καταχωρήθηκαν στην Ομάδα 6 της γενικής λογιστικής και εκείνων που η αναλυτικά λογιστική ενσωμάτωσε το κόστος παραγωγής και στους λογαριασμούς των εξόδων πώλησης, καθώς και οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ εσόδων που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς της Ομάδας 7 της γενικής λογιστικής και εκείνων που η αναλυτική λογιστική ενσωμάτωσε στα αποτελέσματα.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 98 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»

Στους υπολογαριασμούς του 98 στο τέλος της περιόδου συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών στους οποίους απεικονίζονται τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα της επιχείρησης.

Στον υπολογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα Χρήσης» προσδιορίζεται το καθαρό αποτέλεσμα της Χρήσης και συμφωνεί με το καθαρό αποτέλεσμα του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα Χρήσης» της γενικής λογιστικής.³⁸

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η λογιστική κόστους είναι θα λέγαμε ένα θέμα διαμάχης μεταξύ των μελετητών της, θεωρητικών και πρακτικών, που ριζώνει από τότε που ακόμα η χρήση της ήταν περιορισμένη και εφαρμοζόταν κυρίως στις βιομηχανίες. Ήδη από εκείνη την εποχή, υπήρχε ασυμμετρία απόψεων ως προς την ονομασία της ως βιομηχανικής λογιστικής.

Πολλοί μελετητές της λοιπόν, ταύτιζαν την λογιστική κόστους με την βιομηχανική λογιστική. Για εκείνη την εποχή ο χαρακτηρισμός αυτός κρίνεται απολύτως λογικός. Η λογιστική κόστους εφαρμοζόταν μόνο στις βιομηχανίες, διότι αυτές κυρίως συναντούσαν προβλήματα κόστους.

Από την άλλη πλευρά πολλοί μελετητές, όπως ο Ιγνατιάδης θεωρούσαν αυτόν τον χαρακτηρισμό άσκοπο. Υποστήριζαν ότι προβλήματα κόστους θα μπορούσε να έχει κάθε επιχείρηση, όπως μια εμπορική ή διαφημιστική εταιρία.

³⁸ Δημήτριος Ι.Καραγιάννης- Ιωάννης Δ.Καραγιάννης- Αικατερίνη Δ.Καραγιάννη, Λογιστικά-Κοστολόγηση- Φοροτεχνικά- Γενικό Λογιστικό Σχέδιο- Κ.Β.Σ., Εκδόσεις Γραφικές τέχνες "ΑΡΙΩΝ", Θεσσαλονίκη 2007

Είναι σημαντικό όμως να αναφερθεί ότι η βιομηχανική κοστολόγηση, δηλαδή αυτή που εφαρμόζονταν στις βιομηχανίες, αποτέλεσε την βάση για την κοστολόγηση οποιασδήποτε άλλης επιχείρησης. Η βιομηχανική επιχείρηση περιλαμβάνει όλες τις λειτουργίες, τον εφοδιασμό, την τεχνική λειτουργία, την διάθεση, την διοίκηση και την χρηματοδότηση. Συνεπώς εκείνος που γνωρίζει καλά την κοστολόγηση που είναι απαραίτητη σε μια βιομηχανία, μπορεί εύκολα να αντεπεξέλθει στις ανάγκες άλλων μη βιομηχανικών επιχειρήσεων.

Διάσταση απόψεων υφίσταται και ως προς άλλα σημεία. Για πολλούς η λογιστική κόστους σήμαινε καθορισμός του κόστους ενώ για άλλους η μέτρηση μη χρηματοοικονομικών, λειτουργικών παραγόντων της παραγωγής. Επίσης υπήρχε και μια ομάδα μελετητών που πίστευε ότι η λογιστική κόστους ήταν προέκταση της διοικητικής λογιστικής ενώ για άλλους αποτελούσε ξεχωριστούς κλάδος της λογιστικής.

Όμως με το πέρασμα των χρόνων όλοι αυτοί που την μελετούσαν κατέληξαν πως η λογιστική κόστους είχε μια ευρύτερη έννοια. Μάλιστα θα λέγαμε ότι αποτελούσε όλα τα παραπάνω.

Παλιότερα οι ρυθμοί ανάπτυξης κυλούσαν σε αργούς ρυθμούς και η τεχνολογία, όσο αναφορά τον τομέα της κοστολόγησης αλλά και τον βιομηχανικό τομέα, από άποψη μηχανημάτων και τεχνικών παραγωγής ήταν για να μην πούμε μηδαμινή, ίσως ασήμαντη. Για τον λόγο αυτό λοιπόν δεν υπήρχε ανάγκη εφαρμογής της λογιστικής κόστους από όλες τις επιχειρήσεις και επομένως δεν υπήρχε επιτακτική ανάγκη για την επέκτασή της.

Αργότερα όμως που η τεχνολογία ρίζωσε στη ζωή μας και ιδιαίτερα σήμερα που εξελίσσεται με ταχύτατους ρυθμούς, η δημιουργία υπερβολικά πολλών επιχειρήσεων, η εξάλειψη των μονοπωλίων, ο αυξανόμενος ρυθμός ανάπτυξης των επιχειρήσεων, η ύπαρξη ραγδαίου ανταγωνισμού αλλά και πολλοί άλλοι καθοριστικοί λόγοι, οδήγησαν στην αναγκαστική χρήση της κοστολόγησης από όλες σχεδόν τις επιχειρήσεις.

Έτσι λοιπόν η λογιστική κόστους εφαρμόζεται όχι μόνο στις βιομηχανίες αλλά σε κάθε είδος επιχείρηση. Προβλήματα κόστους μπορεί να συναντήσει και μια εμπορική, τραπεζική, ασφαλιστική και διαφημιστική επιχείρηση αλλά και ένας δημόσιος, κερδοσκοπικός ή μη κερδοσκοπικός οργανισμός.

Είναι αυτονόητο πως η εκτεταμένη χρήση της διοίκησης κόστους σε συνάρτηση με τις πολλαπλές και ραγδαίες απαιτήσεις της κοινωνίας και την πολυπλοκότητα της ζωής μας, έθεσαν την επέκταση της λογιστικής κόστους ως προς το περιεχόμενο της, απαραίτητη προϋπόθεση.

Παλιότερα η λογιστική κόστους περιοριζόταν στον καθορισμό του κόστους. Αποτελούσε μια διαδικασία μέτρησης, ανάλυσης, υπολογισμού και παρουσίασης του κόστους των προϊόντων και υπηρεσιών μιας επιχείρησης.

Έπειτα αναπτύχθηκαν διάφοροι μέθοδοι και τεχνικές που αποσκοπούσαν στον ευκολότερο και αποτελεσματικότερο προσδιορισμό του κόστους με απώτερο σκοπό την μεγαλύτερη αποδοτικότητα και καλύτερη λειτουργία της επιχείρησης. Σε αυτό το σημείο όμως αξίζει να σημειωθεί ότι πολλές φορές οι θεωρία των μέσων αυτών συναντούσε προβλήματα στην πράξη ή θα μπορούσαμε να πούμε ότι ήταν δύσκολο να εφαρμοστεί.

Επιπλέον εφαρμόστηκαν δείκτες που βοήθησαν στον προσδιορισμό του προϋπολογισμένου κόστους, δηλαδή του κόστους που έχει θέσει η επιχείρηση ως στόχο και έγινε πιο εύκολη η σύγκριση του με το πραγματικό κόστος. Ακόμη βοήθησαν στην αποτελεσματικότερη ανάλυση των σχέσεων που σχετιζόταν με το κόστος, έτσι ώστε να επιλεγεί η καλύτερη, αυτή που θα αποφέρει μεγαλύτερη κερδοφορία στην επιχείρηση. Τέλος, εφαρμόστηκε ο έλεγχος και η απολογιστική επαλήθευση του κόστους.

Είναι αυτονόητο όμως ότι υπήρχε το εξής πρακτικό πρόβλημα. Οι επιχειρήσεις διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τον κλάδο, τα προϊόντα που παράγουν, την παραγωγική διαδικασία που ακολουθούν, την οργάνωση και διοίκησή τους ως προς πολλά άλλα ξεχωριστά σημεία. Επομένως όλα τα κοστολογικά συστήματα θα πρέπει να διαφέρουν μεταξύ τους.

Αναπτύχθηκαν λοιπόν πολλά και διαφορετικά κοστολογικά συστήματα, τα οποία προσαρμόστηκαν στις απαιτήσεις των χρηστών τους και η ανάλυση τους εξαρτάται από το είδος της κοστολογικής πληροφορίας, την εμπειρία των χρηστών της καθώς και τον βαθμό ανάπτυξης των πληροφοριών του κόστους σε συνάρτηση με την πραγματοποίηση κέρδους αλλά και την εξασφάλιση της θέσης της επιχείρησης στην εκάστοτε ανταγωνιστική αγορά.

Ένα καλό λογιστικό σύστημα μπορεί να δώσει όλες τις ποσοτικές πληροφορίες, που είναι αναγκαίες για την εκτίμηση και ανάλυση των πάσης φύσεως επιχειρηματικών αποφάσεων καθώς και για την λήψη σωστών ορθολογικών αποφάσεων. Τα στοιχεία αυτά υποβοηθούν

στην ελάττωση της αβεβαιότητας και στην λήψη αποφάσεων σχεδόν κάτω από συνθήκες βεβαιότητας.

Η χρησιμότητα λοιπόν της λογιστικής κόστους και η ιδιαίτερη σημασία της για τις επιχειρήσεις είναι αναμφισβήτητη. Μάλιστα καθρεφτίζεται κυρίως στην εποχή μας που ο ανταγωνισμός και η τεχνολογία δαμάζει σε σχέση με τα παλαιότερα που η ισχυρή δασμολογική προστασία των ελληνικών επιχειρήσεων από το κράτος δημιούργησε τόσα μεγάλα περιθώρια κέρδους, με αποτελέσματα από τη μεριά των επιχειρήσεων να μην υπάρχουν αιτίες για αναλυτική κοστολόγηση και συνεπώς λίγες επιχειρήσεις είχαν αντιληφθεί την χρησιμότητα και αναγκαιότητα της λογιστικής κόστους.

Σε όλα αυτά τα κοστολογικά συστήματα υφίσταται ένα θεμέλιο που αποτελείται από έννοιες, δομές, ιδέες και σκοπιμότητες που είναι ίδιες σε όλα τα συστήματα κόστους.

Σε συνάρτηση με την ανάπτυξη της κοστολόγησης αναπτύχθηκαν κάποιες αρχές, που πρέπει να ακολουθούνται από όλες τις επιχειρήσεις, είναι καθοριστικές και συνεισφέρουν στην αποτελεσματικότητα της επιχείρησης. Επί προσθέτως, υφίστανται κάποιοι εξωτερικοί παράγοντες που επιδρούν στην λογιστική κόστους, όπως για παράδειγμα η εκάστοτε νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Όσον αφορά τους σκοπούς της επιχείρησης είναι πολυάριθμοι, όσοι είναι άλλωστε και οι στόχοι της επιχείρησης. Από παλιά ανάμεσα στους σημαντικότερους συγκαταλέγονταν ο καθορισμός αναλυτικών αποτελεσμάτων και η αποτίμηση των αποθεμάτων, η υποβοήθηση της διοίκησης μιας επιχείρησης στον τομέα του προγραμματισμού και ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης.

Θα λέγαμε ότι η θέσπιση των στόχων της επιχείρησης και ως επακόλουθο η σωστή και ολοκληρωμένη γνώση των σκοπών της κοστολόγησης μαζί με την επίγνωση των γενικών αρχών και των εξωτερικών παραγόντων, προηγούνται από την επιλογή του κοστολογικού συστήματος και αργότερα την εφαρμογή του.

Σε αυτό το σημείο είναι σκόπιμο να αναφερθεί ότι οι διευθυντές ή αλλιώς managers παίζουν καθοριστικό ρόλο στην άρτια εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος και άρα στην καλή οργάνωση και λειτουργικότητα της επιχείρησης. Είναι αξιοσημείωτο ότι ένα κοστολογικό σύστημα, έστω και αν υποθέσουμε ότι σε μια δεδομένη επιχείρηση μπορεί να θεωρηθεί το πιο άξιο, δεν μπορεί να λειτουργήσει μόνο του. Πρέπει οι κατάλληλοι managers να διαχειρίζονται τις κοστολογικές πληροφορίες, ώστε να τις αξιοποιήσουν με το

καλύτερο δυνατό τρόπο. Από το γεγονός αυτό προέρχεται και η ονομασία της κοστολόγησης ως διοίκηση κόστους, γιατί περιλαμβάνει και όλες τις αρμοδιότητες των managers.

Παράλληλα, όμως με την αξιοποίηση της κοστολογικής πληροφορίας από τους διευθυντές προέκυψε η ανάγκη ύπαρξης κάποιων μέσων συγκέντρωσης, ταξινόμησης, συσχέτισης, και παρουσίασης των κοστολογικών πληροφοριών σε εγγραφές. Για να γίνει πιο κατανοητό θα λέγαμε ότι προέκυψε η ανάγκη γραπτής απεικόνισης της κοστολογικής πληροφορίας, ώστε να διευκολυνθεί η εξαγωγή των αποτελεσμάτων αλλά και να βοηθήσει η διοίκηση της επιχείρησης στην διεξαγωγή των αποφάσεων γενικά που αφορούν το κόστος, με απώτερο στόχο την καλύτερη λειτουργία της επιχείρησης και την δημιουργία περιθωρίων κέρδους.

Για τον σκοπό αυτόν αναπτύχθηκαν οι κοστολογικοί λογαριασμοί, οι οποίοι με την έννοια του λογαριασμού δεν διαφέρουν πολύ από τους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς. Συνυπάρχουν μαζί με τους λογαριασμούς της χρηματοοικονομικής λογιστικής ή λειτουργούν μόνοι τους μέσα στην ομάδα εννιά του λογιστικού σχεδίου.

Η καθιέρωση του λογιστικού σχεδίου, με την συνύπαρξη των κοστολογικών λογαριασμών και η θέσπιση των λογιστικών διαδικασιών αποτέλεσαν την λογιστική τυποποίηση. Αυτό αποτελεί ένα αξιόλογο πλεονέκτημα που συντέλεσε στην μείωση της γραφειοκρατίας, στην αποδοτικότερη και ακριβέστερη αξιολόγηση της κοστολογικής πληροφόρησης και αποτέλεσε ένα σημαντικό διοικητικό εργαλείο για τους λογιστές. Συμπερασματικά όλες αυτές οι εξελίξεις με την πάροδο χρόνων συντέλεσαν στην αποδοτικότητα των κοστολογικών συστημάτων.

Εκτός όμως από όλα τα παραπάνω για τον χαρακτηρισμό ενός κοστολογικού συστήματος ως άρτιο πρέπει να πληρούνται μερικές ακόμα προϋποθέσεις. Καταρχήν κάθε επιχείρηση πρέπει να προσαρμόσει το κοστολογικό σύστημα στις δικές της ανάγκες και απαιτήσεις, που έχει θέσει ως στόχο. Επιπλέον να παρέχεται ακριβής και σωστή πληροφόρηση που να μπορεί με ευκολία να αποτυπωθεί, χωρίς να περιέχονται άχρηστες πληροφορίες με βάση τα μέτρα του κοστολογικού συστήματος και τους σκοπούς που έχει θέσει η επιχείρηση. Αυτό μπορεί να πετύχει μόνο αύξηση του έργου των λογιστών και ευνόηση της γραφειοκρατίας, πράγμα που μπορεί να οδηγήσει ακόμα και στην κατάρρευση του συστήματος. Επίσης, πρέπει να επιτυγχάνεται σωστή και τίμια συνεργασία του εργατικού δυναμικού.

Όλες αυτές οι προϋποθέσεις όμως έχουν πολλαπλασιαστεί στην εποχή μας. Τα κοστολογικά συστήματα θα πρέπει να είναι ευέλικτα στις αλλαγές, ιδιαίτερα σήμερα που η ζωή μας χαρακτηρίζεται από μια τάση αυξανόμενων και ραγδαίων αλλαγών.

Το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει επομένως να δίνει έμφαση στη συνεχή βελτίωση των λογιστικών μεθόδων και τεχνικών, να μπορεί να αναγνωρίσει τις πιο ευέλικτες επιτυγχάνοντας συγχρόνως αποτελεσματικότητα για την επιχείρηση, να προσπαθεί να τις υιοθετήσει και να τις προσαρμόσει στα μέτρα του και ταυτόχρονα να ενθαρρύνει μια κουλτούρα προληπτικής διοίκησης κόστους. Με λίγα λόγια θα πρέπει να συνδυάζει τη σύγχρονη τεχνολογία και το οργανωσιακό περιβάλλον και να εκτείνεται κυρίως στην εισαγωγή νέων προϊόντων στις αγορές καθώς και στο λειτουργικό έλεγχο του κόστους παραγωγής προϊόντος.

Είναι σαφές ότι για την υλοποίηση της κοστολόγησης χρησιμοποιούνται διάφορα μέσα. Η λογιστική κόστους εκφράζει μια συγκεκριμένη φιλοσοφία. Προσπαθεί στην εξασφάλιση του καλύτερου αποτελέσματος στην παραγωγή ως προς την ικανοποίηση των απαιτήσεων των πελατών μιας επιχείρησης ενώ ταυτόχρονα προσπαθεί να εξασφαλίσει το χαμηλότερο δυνατό κόστος παραγωγής, χρησιμοποιώντας όσο δυνατόν λιγότερους υλικούς και ανθρώπινους πόρους. Για την υλοποίηση του έργου της λοιπόν χρησιμοποιεί ένα σύνολο τεχνικών και μεθόδων.

Η μέθοδος κοστολόγησης που θα ακολουθήσει μια επιχείρηση εξαρτάται από το είδος της παραγωγικής διαδικασίας ενώ η τεχνική κοστολόγησης εξαρτάται από τον στόχο που έχει θέσει η επιχείρηση. Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να αποτελείται από τουλάχιστον μία μέθοδο και μια τεχνική κοστολόγησης. Κάθε τεχνική κοστολόγησης συνδυάζεται με μια μέθοδο κοστολόγησης, είναι θα λέγαμε αλληλένδετα στοιχεία. Επίσης είναι δυνατόν μια επιχείρηση να συνδυάσει στοιχεία από δύο μεθόδους κοστολόγησης.

Είναι σαφές ότι υπάρχουν πάρα πολλές τεχνικές και μέθοδοι κοστολόγησης. Οι πιο διαδεδομένες τεχνικές είναι του οριακού, του πλήρους και του πρότυπου κόστους και από τις μεθόδους, η μέθοδος της συνεχούς κοστολόγησης και η κοστολόγηση της εξατομικευμένης παραγωγής. Όπως έχει αναφερθεί όμως προηγουμένως, ήδη από νωρίς προέκυψε ή ανάγκη αντικατάστασης από πολυπλοκότερα μέσα που να ανταποκρίνονται στην ραγδαία ανάπτυξη της σημερινής κοινωνίας ή έστω να επιχειρηθεί η βελτίωσή τους.

Η κατά παραγγελία κοστολόγηση ή αλλιώς με τη μέθοδο της εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιείται στην περίπτωση που παράγονται χωριστά προϊόντα ή υπηρεσίες ανάλογα

με τις απαιτήσεις των πελατών ενώ η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής, στην περίπτωση που παράγονται μαζικά τυποποιημένα προϊόντα.

Χαρακτηριστικό και των δύο αυτών μεθόδων είναι η χρησιμοποίηση των πρώτων υλών, της εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Μάλιστα για το τελευταίο, στη κοστολόγηση κατά παραγγελία χρησιμοποιούνται συντελεστές καταλογισμού για τον προσδιορισμό του ενώ στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής καθοριστικό ρόλο έχουν οι ισοδύναμες μονάδες.

Το πιο σημαντικό πλεονέκτημα σε αυτές τις δύο μεθόδους μπορούμε να πούμε ότι είναι η μη αναγνώριση της μετακίνησης από το μεταβλητό στο σταθερό κόστος και ο καταμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων μπορεί να μην είναι δυνατός. Γενικά όμως το ρίσκο που διαχειρίζεται ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης είναι πολύ μεγάλο και έχει να κάνει επιπλέον και με τη διατήρηση του μεγάλου όγκου πληροφόρησης και την αργοπορία αντίδρασης σε περίπτωση που αυτή επιβάλλεται από τις επιθεωρήσεις. Επίσης, οι μειώσεις του προσωπικού είναι κάτι δύσκολο, και στο σύστημα δεν μπορούν να απεικονιστούν αντικειμενικά αλλαγές στις διαδικασίες ή στα υπάρχοντα προϊόντα λόγω πιθανών στρεβλώσεων στο κόστος των προϊόντων.

Όσο αναφορά τις τεχνικές κοστολόγησης, διαφέρουν πολύ μεταξύ τους. Στην πλήρη κοστολόγηση οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται με τα μεταβλητά αλλά και τα σταθερά έξοδα ενώ η οριακή κοστολόγηση επικεντρώνεται στα μεταβλητά έξοδα. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι το οριακό κόστος προέχει του πλήρες, διότι επιτυγχάνεται ακριβέστερος προσδιορισμός του κόστους.

Τέλος το πρότυπο κόστος είναι ένα προϋπολογιστικό κόστος ενός μόνο φορέα κόστους. Με την προετοιμασία προγραμμάτων η διοίκηση καθορίζει τους μελλοντικούς στόχους της επιχείρησης με βάση το πρότυπο κόστος. Το πραγματικό αποτέλεσμα στο τέλος της χρονικής περιόδου συγκρίνεται με το αναμενόμενο και διαπιστώνεται εάν το πρόγραμμα πραγματοποιήθηκε. Εάν το πρόγραμμα δεν πραγματοποιήθηκε πρέπει να εντοπιστούν τα σημεία στα οποία έγιναν σφάλματα και να ληφθούν μέτρα για την βραχυχρόνια ή μακροχρόνια διόρθωση τους.

Συνεπώς παίζει πολύ σημαντικό ρόλο καθώς βοηθάει την διοίκηση της επιχείρησης στον προγραμματισμό και τον έλεγχο. Κρίνεται λοιπόν η πρότυπη κοστολόγηση σε σχέση με το οριακό και πλήρες κόστος η καλύτερη, αφού βοηθάει άμεσα στην εκπλήρωση δύο βασικών στόχων του κοστολογικού συστήματος και ενδεχομένως και της επιχείρησης, τον σχεδιασμό ή αλλιώς προγραμματισμό και τον έλεγχο.

Κλείνοντας λοιπόν αυτήν την ενότητα είναι σημαντικό να διατυπωθεί ότι όλα τα παραπάνω μέσα που περιγράφηκαν έχουν πολλά μειονεκτήματα, τα οποία άλλωστε έχουν διαπιστωθεί σε προηγούμενες ενότητες και τα οποία δεν συμφωνούν πλέον με τα δεδομένα της σύγχρονης κοινωνίας ώστε να μπορούν να γίνονται ανεκτικά από τις σημερινές επιχειρήσεις.

Η σημερινή εποχή έχει εξελιχθεί σε απαιτητική και θεωρείται επιτακτική η ανάγκη αντικατάστασης των μέσων αυτών με άλλα πιο σύγχρονα, που να ανταποκρίνονται πλήρως στις απαιτήσεις των εκσυγχρονισμένων επιχειρήσεων, οι οποίες υιοθετούν συνεχώς τις συνήθειες ανάπτυξης του ευρωπαϊκού πολιτισμού. Με αυτόν τον τρόπο ή έστω με την βελτίωση των ήδη υπάρχοντων μέσων, επιτυγχάνεται η εξασφάλιση της θέσης της επιχείρησης στον σημερινό κόσμο του ανταγωνισμού και της ραγδαίας και συνεχώς βελτιωμένης ανάπτυξης της τεχνολογίας. Η επιχείρηση μπορεί να εξασφαλίσει γερά θεμέλια και να αντεπεξέλθει σε κάθε πρόκληση εναντιωμένη σε αυτήν. Για να το καταφέρει αυτό όμως χρειάζεται ένα άρτιο από όλες τις απόψεις κοστολογικό σύστημα που θα την δώσει την ώθηση να πραγματοποιήσει τους στόχους της αλλά και να διακριθεί στην αγορά του ανταγωνισμού.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΘΕΤΗΣ ΣΥΓΚΡΟΤΗΣΗΣ

(Σημείωση: Το παράδειγμα στηρίζεται στο βιβλίο του Ιωάννη Δ. Κεχρά με τίτλο Κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης Αθήνα 1999)

ΚΛΩΣΤΗΡΙΟ ΒΑΜΒΑΚΟΣ

1. Εκκαθαρίσεις αποθεμάτων παραγωγής

Εξέταση κοστολογικής περιόδου, στην οποία οι αποθήκες εμφανίζονται με ολοκληρωμένες εκκαθαρίσεις κατά ποσότητα και αξία.

Πρώτες ύλες –Βαμβάκι (λ. 24.00)

Κιλά

Ευρώ

Μέση τιμή

Απόθεμα έναρξης	1.500	1.900	1,26
Αγορές	115.500	170.200	1,47
ΣΥΝΟΛΟ	117.000	172.100	1,47
Αναλώσεις	114.000	167.680	
Απόθεμα λήξης	3.000	4.420	

Βοηθητικές ύλες –Χημικές ύλες, βαφές (λ. 24.10)

	<u>Κιλά</u>	<u>Ευρώ</u>	<u>Μέση τιμή</u>
Απόθεμα έναρξης	250	14.600	58,4
Αγορές	2.500	147.200	58,9
ΣΥΝΟΛΟ	2.750	161.800	58,8
Αναλώσεις	2.400	141.200	
Απόθεμα λήξης	350	20.600	

Υλικά συσκευασίας (λ. 24.20)

	<u>Κιλά</u>	<u>Ευρώ</u>	<u>Μέση τιμή</u>
Απόθεμα έναρξης	500	4.100	8,2
Αγορές	3.750	66.800	17,8
ΣΥΝΟΛΟ	4.250	70.900	16,7
Αναλώσεις	4.000	66.730	
Απόθεμα λήξης	250	4.170	

Οι αποθήκες που ακολουθούν παρουσιάζονται μόνο κατ' αξία γιατί δεν τηρούνται αντίστοιχες μερίδες.

Καύσιμες ύλες –Μαζούτ (λ. 25.03)

	<u>Ευρώ</u>
Απόθεμα έναρξης	4.400
Αγορές	76.500
ΣΥΝΟΛΟ	80.900
Αναλώσεις	73.500
Απόθεμα λήξης	7.400

Λιπαντικά (λ. 25.04)

	<u>Ευρώ</u>
Απόθεμα έναρξης	300
Αγορές	10.600

ΣΥΝΟΛΟ	10.900
Αναλώσεις	10.300
Απόθεμα λήξης	600

Ανταλλακτικά παγίων (λ. 26.00)

	<u>Ευρώ</u>
Απόθεμα έναρξης	14.700
Αγορές	61.800
ΣΥΝΟΛΟ	76.500
Αναλώσεις	58.800
Απόθεμα λήξης	17.700

Είδη συσκευασίας (λ. 28.00)

	<u>Ευρώ</u>
Απόθεμα έναρξης	2.900
Αγορές	27.900
ΣΥΝΟΛΟ	30.800
Αναλώσεις	29.400
Απόθεμα λήξης	1.400

2.Οργανικά έξοδα παραγωγής

60	Αμοιβές προσωπικού	555.900
60.00	Αμοιβές έμμισθου προσωπικού παραγωγής	164.600
60.00.0000	Τακτικές αποδοχές	117.600
60.00.0200	Υπερωριακή απασχόληση	17.600
60.00.0300	Δώρα εορτών	29.400
60.01	Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού	267.700
60.01.0000	Τακτικές αποδοχές	205.900
60.01.0200	Υπερωριακή απασχόληση	20.600
60.01.0300	Δώρα εορτών	41.200
60.03	Εργοδοτικές εισφορές έμμισθου προσωπικού	47.100
60.03.0000	Εργοδοτικές εισφορές	46.100
60.03.0400	Χ.Μ.Υ. εργοδότη	1.000
60.04	Εργοδοτικές εισφορές ημερομίσθιου προσωπικού	76.500
60.04.0000	Εργοδοτικές εισφορές	74.900
60.04.0400	Χ.Μ.Υ. εργοδότη	1.600
61	Αμοιβές τρίτων	94.100

61.03	Επεξεργασίες από τρίτους	69.100
61.03.0000	Φασόν από τρίτους	26.500
61.03.0300	Βαφή από τρίτους	42.600
61.98	Λοιπές αμοιβές τρίτων	25.000
61.98.0000	Χρήση δικαιωμάτων παραγωγής	25.000
62	Παροχές τρίτων	153.700
62.00	Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής	54.400
62.00.0000	ΔΕΗ παραγωγής	54.400
62.02	Ύδρευση παραγωγής	9.600
62.02.0000	Ύδρευση παραγωγής	9.600
62.04	Ενοίκια	27.900
62.04.0000	Ενοίκια εργοστασίου	13.200
62.04.0001	Ενοίκια αποθηκών	6.600
62.04.0200	Ενοίκια μηχανημάτων leasing	8.100
62.05	Ασφάλιστρα	19.100
62.05.0000	Ασφάλιστρα πυρός κτιρίων	8.800
62.05.0001	Ασφάλιστρα πυρός εγκαταστάσεων	10.300
62.07	Επισκευές και συντηρήσεις	42.700
62.07.0000	Επισκευές κτιρίων	11.800
62.07.0200	Επισκευές μηχανημάτων	30.900
63	Φόροι –Τέλη	14.100
63.04	Δημοτικοί φόροι –τέλη	13.200
63.04.0000	Δημοτικοί φόροι κτιρίων	13.200
63.98	Διάφοροι φόροι –τέλη	900
63.98.0000	Χαρτόσημο μισθωμάτων	300
63.98.0100	Τέλη υδρεύσεως	600
64	Διάφορα έξοδα	105.300
64.00	Έξοδα μεταφορών	45.600
64.00.0100	Έξοδα μεταφοράς προσωπικού παραγωγής	45.600
64.08	Υλικά άμεσης ανάλωσης	59.700
64.08.0000	Καύσιμα και υλικά θέρμανσης	22.800
64.08.0100	Υλικά καθαριότητας παραγωγής	19.100
64.08.0200	Υλικά φαρμακείου παραγωγής	400
64.08.9900	Λοιπά υλικά ανάλωσης παραγωγής	17.400
66	Αποσβέσεις κοστολόγησης	134.100
66.01	Αποσβέσεις κτιρίων –εγκαταστάσεων	35.300
66.01.0000	Αποσβέσεις κτιρίων	23.500

66.01.0001	Αποσβέσεις εγκαταστάσεων	11.800
66.02	Αποσβέσεις μηχανημάτων – εξοπλισμού	98.800
66.02.0000	Αποσβέσεις μηχανημάτων	75.000
66.02.0100	Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων	10.300
66.02.0200	Αποσβέσεις φορητών μηχανημάτων	4.400
66.02.0300	Αποσβέσεις εργαλείων	6.200
66.02.0500	Αποσβέσεις μηχανολογικών οργάνων	2.900
Σύνολο βιομηχανικών δαπανών		1.057.200

3.Ανακεφαλαίωση κόστους ανά κατηγορία δαπάνης

Πρώτες ύλες (λ. 24.00)	167.680
Βοηθητικές στήλες (λ. 24.10)	141.200
Υλικά συσκευασίας (λ. 24.20)	66.730
Καύσιμες ύλες (λ. 25.03)	73.500
Λιπαντικά (λ. 25.04)	10.300
Ανταλλακτικά παγίων (λ. 26.00)	58.800
Είδη συσκευασίας (λ. 28.00)	29.400
Αμοιβές έμμισθου προσωπικού (λ.60.00)	164.600
Αμοιβές ημερομισθίων (λ. 60.01)	267.700
Εργοδοτικές εισφορές έμμισθου προσωπικού (λ. 60.03)	47.100
Εργοδοτικές εισφορές ημερομίσθιου προσωπικού (λ.60.04)	76.500
Επεξεργασία σε τρίτους (λ. 61.03)	69.100
Αμοιβές τρίτων (λ. 61.98)	25.000
Παροχές τρίτων (λ. 62)	153.700
Φόροι –τέλη (λ. 63)	141.000
Διάφορα έξοδα (λ. 64)	105.300
Αποσβέσεις κοστολόγησης (λ. 66)	134.100
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ	1.604.810

Παραγωγή σε εξέλιξη (λ. 23)

Ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει μόνο το κόστος των πρώτων υλών, διότι αυτή τη χρονική στιγμή που εξετάζουμε το κόστος στις μηχανές μας υπάρχει πρώτη ύλη η οποία θα είναι η πρώτη που θα επεξεργαστεί αμέσως μετά την έναρξη της επόμενης περιόδου.

	<u>Κιλά</u>	<u>Ευρώ</u>	<u>Μέση τιμή</u>
Απόθεμα έναρξης	500	600	1.2
Απόθεμα λήξης	200	290	1,45

Επιβάρυνση χρήσης	300	310
----------------------	-----	-----

Γενική ανακεφαλαίωση κόστους παραχθέντων

	<u>Κιλά</u>	<u>Ευρώ</u>
Πρώτες ύλες	114.000	167.680
Βοηθητικές ύλες	2.400	141.200
Υλικά συσκευασίας	4.000	66.730
Ποσοτικές επιβαρύνσεις βαφής τρίτων	500	-
Ποσοτικές επιβαρύνσεις βοηθητικών υλών για τις οποίες δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης	400	-
Διαφορές παραγωγής σε εξέλιξη	300	310
Καύσιμες ύλες	-	73.500
Λιπαντικά	-	10.300
Ανταλλακτικά παγίων	-	58.800
Είδη συσκευασίας	-	29.400
Βιομηχανικά έξοδα	-	1.057.200
ΣΥΝΟΛΟ	121.600	1.605.120

Οι βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας και οι βαφές για τις οποίες δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης προστέθηκαν στις ποσότητες των πρώτων υλών, γιατί επιβαρύνουν ποσοτικώς τα έτοιμα προϊόντα.

Επίσης, οι Ποσοτικές επιβαρύνσεις βαφής τρίτων και οι Ποσοτικές επιβαρύνσεις βοηθητικών υλών δεν υπάρχουν στις καρτέλες ως ποσότητες αλλά μόνο αλλά μόνο κατ' αξία (λ. 61.03.0300), διότι το κόστος τους δεν είναι μεγαλύτερο του 2% του συνόλου της παραχθείσας ποσότητας, κάτι που δικαιολογεί την μη εμφάνιση του, παρ' όλο που επηρεάζει τα έτοιμα προϊόντα.

4. Παραχθέντα προϊόντα

Από τα 121.600 κιλά, παρήχθησαν τα πιο κάτω προϊόντα:

	<u>Κιλά</u>	<u>Ποσοστά</u>
Νήματα	108.100	88,90%
Υποπροϊόντα	3.550	2,92%
Ελαττωματικά	4.150	3,41%
Υπολείμματα –άχρηστα	1.400	1,15%
Φύρα αόρατη	4.400	3,62%
ΣΥΝΟΛΟ	121.600	100%

Τα υπολείμματα είναι τα κατάλοιπα της παραγωγής και κατά κανόνα άχρηστα διότι δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν ούτε να πωληθούν. Είναι λοιπόν, μέρος της φύρας η οποία είναι 4,77% (1,15% +3,62%).

Τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης (μειωμένη κατά τα έξοδα πώλησης).

Πιθανή τιμή για τα υποπροϊόντα είναι 1,30 ευρώ το κιλό

Πιθανή τιμή για τα ελαττωματικά είναι 1,70 ευρώ το κιλό

Υποπροϊόντα κιλά $3.570 * 1,30 = 4.615$

Ελαττωματικά κιλά $4.130 * 1,70 = \underline{7.055}$

ΣΥΝΟΛΟ 11.670

Κόστος έτοιμων προϊόντων

Στο συνολικό κόστος παραγωγής των έτοιμων προϊόντων, δεν συμπεριλαμβάνονται οι αξίες των υποπροϊόντων και των ελαττωματικών.

Συνολικό κόστος παραγωγής	1.605.120
(μείον) Κόστος υποπροϊόντων και ελαττωματικών	<u>11.670</u>
Κόστος παραχθέντων έτοιμων προϊόντων	1.593.450

Δηλαδή, τα 108.100 κιλά (121.600 -3550 -4150 -5800) νήματος που παράχθηκαν στη χρήση έχουν κόστος 1.593.450

(η φύρα δεν έχει αξία)

Παραγωγή προϊόντων (4 νήματα)

Οι μεταποιητικές επιχειρήσεις, συνήθως παράγουν περισσότερα του ενός είδους έτοιμα προϊόντα που διαφέρουν στην ποσότητα και την ποιότητα πρώτης ύλης, στη μορφή, στα

υλικά συσκευασίας και γενικά είναι διαφορετικά σ' όλη τη διαδικασία και διαμόρφωση του προϊόντος. Έτσι, ένα κλωστήριο παράγει νήματα διάφορων τύπων και κατηγοριών , όπως π.χ. βαμβακερά, μάλλινα κλπ.

Στο παράδειγμα μας , η επιχείρηση έχει έναν αποκλειστικό κλάδο , τα νήματα, που διαφέρουν όμως ως προς το κόστος και την απόδοση, άρα πρέπει να προσδιορίσουμε το κόστος παραγωγής για καθένα από αυτά.

Τα νήματα No 1, No 2, No 3, No 4

Το σύνολο των παραχθέντων νημάτων (108.100 κιλά) κατά είδος νήματος αποτελείται από τα:

Νήμα No 1 -> 15.100

Νήμα No 2 -> 4.500

Νήμα No 3 -> 26.100

Νήμα No 4 -> 62.400

ΣΥΝΟΛΟ 108.100

5.Συντελεστής ισοδυναμίας και ισοδύναμη παραγωγή

Ο επιμερισμός των δαπανών στηρίζεται σε συντελεστή ισοδυναμίας των παραχθέντων νημάτων.

Ο συντελεστής ισοδυναμίας υπολογίζεται με βάση τον χρόνο απασχόλησης των μηχανών του κλωστηρίου ανά 1.000 κιλά παραχθέντος νήματος.

Για παραγωγή 1.000 κιλών νήματος No 1 απαιτείται 1,10 ώρες απασχόλησης

Για παραγωγή 1.000 κιλών νήματος No 2 απαιτείται 1,30 ώρες απασχόλησης

Για παραγωγή 1.000 κιλών νήματος No 3 απαιτείται 2,10 ώρες απασχόλησης

Για παραγωγή 1.000 κιλών νήματος No 4 απαιτείται 1,70 ώρες απασχόλησης

Προσδιορισμός ισότιμων ποσοτήτων

<u>Είδος νήματος</u>	<u>Ποσότητα που παρήχθησαν</u>	<u>Συντελεστής ισοδυναμίας</u>	<u>Ισοδύναμη παραγωγή</u>	
Νήμα Νο 1	15.100	1,10	16.100	9,059%
Νήμα Νο 2	4.500	1,30	5.850	3,191%
Νήμα Νο 3	26.100	2,10	54.810	29,893%
Νήμα Νο 4	62.400	1,70	106.080	57,857%
ΣΥΝΟΛΟ	108.100		183.350	100%

6.Κόστος παραγωγής για κάθε είδος προϊόντος

Νήμα Νο 1

$$1.593.450 * 16.610 / 183.350 = 144.353,45 \text{ κόστος παραχθέντων}$$

Νήμα Νο 2

$$1.593.450 * 5.850 / 183.350 = 50.840,92 \text{ κόστος παραχθέντων}$$

Νήμα Νο 3

$$1.593.450 * 54.810 / 183.350 = 476.340,30 \text{ κόστος παραχθέντων}$$

Νήμα Νο 4

$$1.593.450 * 106.080 / 183.350 = \underline{921.915,33} \text{ κόστος παραχθέντων}$$

$$1.593.450,00$$

Κόστος παραγωγής (εργοστασιακό) ανά κιλό κατ' είδος νήματος

Η διαίρεση συνολικού κόστους παραγωγής του είδους του νήματος με τις παραχθείσες ποσότητες του ίδιου νήματος μας δίνει το κόστος παραγωγής ανά κιλό κατ' είδος νήματος.

Άρα έχουμε:

(ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ / ΠΑΡΑΧΘΕΙΣΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ =ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΚΙΛΟΥ)

Νήμα Νο 1

$$144.353,45 / 15.100 = 9,55$$

Νήμα Νο 2

50.840,92 / 4.500 = 11,30

Νήμα Νο 3

476.340,30 / 26.100 = 18,25

Νήμα Νο 4

921.915,33 / 62.400 = 14,77

7.Πίνακας κόστους παραγωγής προϊόντων κλωστηρίου

Λογαριασμοί γενικής λογιστικής	Είδος εξόδων	ΣΥΝΟΛΟ	Νήμα Νο1 9,059%	Νήμα Νο2 3,191%	Νήμα Νο3 29,893%	Νήμα Νο4 57,857%
24.00	Βαμβάκι	167.680	15.190	5.350	50.125	97.015
24.10	Χημικές ύλες & βαφές	141.200	12.790	4.505	42.210	81.695
24.20	Υλικά συσκευασίας	66.730	6.045	2.130	19.945	38.610
25.03	Καύσιμες ύλες –μαζούτ	73.500	6.660	2.345	21.970	42.525
25.04	Λιπαντικά	10.300	930	330	3.080	5.960
26.00	Ανταλλακτικά παγίων	58.800	5.325	1.875	17.580	34.020
28.00	Είδη συσκευασίας	29.400	2.660	940	8.790	17.010
60.00	Έμμισθο προσωπικό	164.600	14.910	5.250	49.205	95.235
60.01	Ημερομίσθιο προσωπικό	267.700	24.250	8.540	80.025	154.885
60.03	Εργοδ. εισφ. έμμισ. προσ.	47.100	4.265	1.505	14.080	27.250
60.04	Εργοδ. εισφ. ημερ. προσ.	76.500	6.930	2.440	22.870	44.260
61.03	Επεξεργασίες από τρίτους	69.100	6.260	2.205	20.655	39.980
61.98	Λοιπ. αμοιβές τρίτων	25.000	2.265	800	7.470	14.465
62.00	Ηλεκτρικό ρεύμα	54.400	4.930	1.735	16.260	31.475
62.02	Υδρευση	9.600	870	305	2.870	5.555

62.04	Ενοίκια	27.900	2.530	890	8.340	16.140
62.05	Ασφάλιστρα	19.100	1.730	610	5.710	11.050
62.07	Επισκευές & συντηρήσεις	42.700	3.870	1.360	12.765	24.705
63.04	Δημοτικοί φόροι & τέλη	13.200	1.195	420	3.945	7.640
63.98	Διάφοροι φόροι & τέλη	900	80	30	270	520
64.00	Έξοδα μεταφορών	45.600	4.130	1.455	13.630	26.385
64.08	Υλικά άμεσης ανάλωσης	59.700	5.410	1.905	17.845	34.540
66.01	Αποσβέσεις κτιρίων	35.300	3.200	1.125	10.550	20.425
66.02	Αποσβέσεις μηχανημάτων	98.800	8.950	3.155	29.535	57.160
ΣΥΝΟΛΟ		1.604.810	145.375	51.205	479.725	928.505
22.01.02	(μείον) Υποπροϊόντα	(4.615)	(420)	(145)	(1.380)	(2.670)
22.01.03	(μείον) Ελαττωματικά	(7.055)	(640)	(225)	(2.110)	(4.080)
23.23	πλέον Παραγ. σε εξέλιξη	310	30	10	90	180
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		1.593.450	144.345	50.845	476.325	921.935

8.Εκκαθαρίσεις νημάτων

Μετά την ολοκλήρωση του κόστους παραγωγής των νημάτων, οι εκκαθαρίσεις των αντίστοιχων αποθηκών έχει ως εξής:

Εκκαθάριση αποθήκης νήματος Νο1

	<u>Κιλά</u>	<u>Ευρώ</u>	<u>Μέση τιμή</u>
Απόθεμα έναρξης	500	4.090	8,2
Παραγωγή	15.100	133.050	8,8
ΣΥΝΟΛΟ	15.600	137.140	8,8
Ανάλωση για πλεκτήριο	13.000	114.280	

Απόθεμα λήξης	2.600	22.860
---------------	-------	--------

Ανάλωση για πλεκτήριο

Για ζακέτες τύπου Α: 6.300 Κιλά, 55.380 Ευρώ

Για πουλόβερ τύπου Β: 6.700 Κιλά, 58.900 Ευρώ

Εκκαθάριση αποθήκης νήματος Νο2

	<u>Κιλά</u>	<u>Ευρώ</u>	<u>Μέση τιμή</u>
Απόθεμα έναρξης	240	2.320	9,7
Παραγωγή	4.500	46.370	10,3
ΣΥΝΟΛΟ	4.740	48.690	10,3
Ανάλωση για πλεκτήριο	3.240	33.280	
Απόθεμα λήξης	1,500	15.410	

Ανάλωση για πλεκτήριο

Για ζακέτες τύπου Α: 3.240 Κιλά, 33.280 Ευρώ

Εκκαθάριση αποθήκης νήματος Νο3

	<u>Κιλά</u>	<u>Ευρώ</u>	<u>Μέση τιμή</u>
Απόθεμα έναρξης	2.500	40.350	1,6
Παραγωγή	26.100	462.600	5,1
ΣΥΝΟΛΟ	28.600	502.950	4,8
Ανάλωση για πλεκτήριο	13.100	230.370	
Απόθεμα λήξης	15.500	272.580	

Ανάλωση για πλεκτήριο

Για μπλούζες τύπου Γ: 13.100 Κιλά, 230.370 Ευρώ

Εκκαθάριση αποθήκης νήματος Νο4

	<u>Κιλά</u>	<u>Ευρώ</u>	<u>Μέση τιμή</u>
Απόθεμα έναρξης	3.000	41.470	13,8
Παραγωγή	62.400	916.850	14,7
ΣΥΝΟΛΟ	65.400	958.320	14,7
Ανάλωση για πλεκτήριο	50.400	738.520	
Απόθεμα λήξης	15.000	219.800	

Ανάλωση για πλεκτήριο

Για ζακέτες τύπου Δ: 50.400 Κιλά, 738.520 Ευρώ

9.Λογιστικές εγγραφές κοστολόγησης του κλωστηρίου στην αναλυτική λογιστική

❖ Αποθέματα έναρξης και αγορές του βάμβακος (πρώτη ύλη)

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
94	Αποθέματα		
94.24	Πρώτ. & βοηθ. ύλες- Υλικ. συσκ.		
94.24.00	Πρώτες ύλες		
94.24.00.00	Βαμβάκι		
94.24.00.00.00	Απόθεμα έναρξης	1.900	
94.24.00.00.02	Αγορές	170.200	
90	Διάμεσοι-Αντικ. λογ.		
90.01	Αρχικά αποθ. λογισμ.		
90.01.24	Πρώτ. & βοηθ. ύλες-Υλικ. συσκ. λογισμ.		1.900
90.02	Αγορές λογισμ.		
90.02.24	Πρώτ. & βοηθ. ύλες-Υλικ. συσκ. λογισμ.		170.200
		172.100	172.100
	Λογισμός αρχικού αποθέματος & αγορών του βαμβακιού		

❖ **Αποθέματα έναρξης και αγορές των χημικών ουσιών και βαφών**

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
94	Αποθέματα		
94.24	Πρώτ. & βοηθ. ύλες- Υλικ. συσκ.		
94.24.10	Βοηθητικές ύλες		
94.24.10.01	Χημικά		
94.24.10.01.00	Αποθέματα έναρξης	14.600	
94.24.10.01.02	Αγορές	147.200	
90	Διάμεσοι- αντικ. λογ.		
90.01	Αρχικά αποθ. λογ.		
90.01.24	Πρώτ. & βοηθ. ύλες- Υλικ. συσκ.		14.600
90.02	Αγορές λογισμένες		
90.02.24	Πρώτ. & βοηθ. ύλες- Υλικ. συσκ. λογ.		147.200
		161.800	161.800
	Λογισμός αρχικού αποθέματος & χημικών ουσιών & βαφών		

❖ **Αποθέματα έναρξης και αγορές των υλικών συσκευασίας**

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
94	Αποθέματα		
94.24	Πρώτ. & βοηθ. ύλες- Υλικ. συσκ.		
94.24.20	Υλικά συσκευασίας		
94.24.20.02	Υλικά συσκευασίας		
94.24.20.02.00	Απόθεμα έναρξης	4.100	
92.24.20.02.02	Αγορές	66.800	
90	Διάμεσοι- αντικ. λογ.		
90.01	Αρχικά αποθ. λογ.		
90.01.24	Πρώτ. & βοηθ. ύλες- Υλικ. συσκ. λογ.		4.100
90.02	Αγορές λογισμένες		
90.02.24	Πρώτ. & βοηθ. ύλες- Υλικ. συσκ. λογ.		66.800
		70.900	70.900
	Λογισμός αρχικού αποθέματος & αγορών των υλικών συσκευασίας		

❖ **Αποθέματα έναρξης και αγορές των καυσίμων και λιπαντικών**

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
94	Αποθέματα		
94.25	Αναλώσιμα υλικά		
94.25.03	Καύσιμες ύλες- μαζουτ		
94.25.03.00	Καύσιμες ύλες- μαζουτ		
94.25.03.00.00	Απόθεμα έναρξης	4.400	
94.25.03.00.02	Αγορές	76.500	
94.25.04	Λιπαντικά		
94.25.04.01	Λιπαντικά		

94.24.04.01.00	Απόθεμα έναρξης	300	
94.24.04.01.02	Αγορές	10.600	
90	Διάμεσοι- αντικ. λογ.		
90.01	Αρχικά αποθ. λογ.		
90.01.25	Αναλ. υλικ. λογ.		4.700
90.02	Αγορές λογισμένες		
90.02.25	Αναλ. υλικ. λογ.		87.100
		91.800	91.800
	Λογισμός αρχικών αποθεμάτων & αγορών των καυσίμων & λιπαντικών		

❖ **Απόθεμα έναρξης και αγορές των ανταλλακτικών παγίων**

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
94	Αποθέματα		
94.26	Ανταλλακτικά παγίων		
94.26.00	Ανταλλακτικά παγίων		
94.26.00.00	Ανταλλακτικά παγίων		
94.26.00.00.00	Απόθεμα έναρξης	14.700	
94.26.00.00.02	Αγορές	61.800	
90	Διάμεσοι- αντικ. λογ.		
90.01	Αρχικά αποθ. λογ.		
90.01.26	Ανταλ. παγίων λογ.		14.700
90.02	Αγορές λογισμέν.		
90.02.26	Ανταλ. παγίων λογ.		61.800
		76.500	76.500
	Λογισμός αρχικών αποθεμάτων και αγορών των ανταλλακτικών παγίων		

❖ **Αποθέματα έναρξης και αγορές των ειδών συσκευασίας**

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
94	Αποθέματα		
94.28	Είδη συσκευασίας		
94.28.00	Είδη συσκευασίας		
94.28.00.00	Είδη συσκευασίας		
94.28.00.00.00	Απόθεμα έναρξης	2.900	
94.28.00.00.02	Αγορές	27.900	
90	Διάμεσοι- αντικ. λογ.		
90.01	Αρχικά αποθ. λογ.		
90.01.28	Είδη συσκευασ. λογ.		2.900
90.02	Αγορές λογισμέν.		
90.02.28	Είδη συσκευασ. λογ.		27.900
		30.800	30.800
	Λογισμός αρχικών αποθεμάτων και αγορών των ειδών συσκευασίας		

❖ Αποθέματα έναρξης των νημάτων του κλωστήριου

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
94	Αποθέματα		
94.21	Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή		
94.21.01	Νήματα		
94.21.01.01	Νήμα Νο1		
94.21.01.01.00	Απόθεμα έναρξης	4.090	
94.21.01.02	Νήμα Νο2		
94.21.01.02.00	Απόθεμα έναρξης	2.320	
94.21.01.03	Νήμα Νο3		
94.21.01.03.00	Απόθεμα έναρξης	40.350	
94.21.01.04	Νήμα Νο4		
94.21.01.04.00	Απόθεμα έναρξης	41.470	
90	Διάμεσοι- αντικ. λογ.		
90.01	Αρχικά αποθ. λογ.		
90.01.21	Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή λογισ.		88.230
		88.230	88.230
	Λογισμός αρχικών αποθεμάτων των νημάτων		

❖ Ανάλωση βαμβακιού

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.01	Κλωστήριο		
92.00.01.24	Πρώτ. & βοηθ. ύλες- Υλικ. συσκ. λογ.		
92.00.01.24.00	Πρώτες ύλες- βαμβάκι	167.680	
94	Αποθέματα		
94.24	Πρώτ. & βοηθ. ύλες- Υλικ. συσκ. λογ.		
94.24.00	Πρώτες ύλες		
94.24.00.00	Βαμβάκι		
94.24.00.00.70	Κόστος ανάλωσης		167.680
		167.680	167.680
	Λογισμός του κόστους ανάλωσης βαμβακιού στο κλωστήριο		

❖ Ανάλωση χημικών ουσιών και βαφών

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.01	Κλωστήριο		

92.00.00.24	Πρώτ. & βοηθ. ύλες- Υλικ. συσκ. λογ.		
92.00.01.24.10	Βοηθητικές ύλες- χημικά	141.200	
94	Αποθέματα		
94.24	Πρώτ. & βοηθ. ύλες- Υλικ. συσκ. λογ.		
94.24.10	Βοηθητικές ύλες		
94.24.10.01	Χημικά		
94.24.10.01.70	Κόστος ανάλωσης		141.200
		141.200	141.200
	Λογισμός του κόστους ανάλωσης χημικών στο κλωστήριο		

❖ **Ανάλωση υλικών συσκευασίας**

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.01	Κλωστήριο		
92.00.01.24	Πρώτ. & βοηθ. ύλες- Υλικ. συσκ. λογ.		
92.00.01.24.20	Υλικά συσκευασίας	66.730	
94	Αποθέματα		
94.24	Πρώτ. & βοηθ. ύλες- Υλικ. συσκ. λογ.		
94.24.20	Υλικά συσκευασίας		
94.24.20.02	Υλικά συσκευασίας		
94.24.20.02.70	Κόστος ανάλωσης		66.730
		66.730	66.730
	Λογισμός του κόστους ανάλωσης των υλικών συσκευασίας στο κλωστήριο		

❖ **Αναλώσεις καυσίμων υλών- μαζούτ**

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.01	Κλωστήριο		
92.00.01.25	Αναλώσιμα υλικά		
92.00.01.25.03	Καύσιμες ύλες- μαζούτ	73.500	
94	Αποθέματα		
94.25	Αναλώσιμα υλικά		
94.25.03	Καύσιμες ύλες- μαζούτ		
94.25.03.00	Καύσιμες ύλες- μαζούτ		
94.25.03.00.70	Κόστος ανάλωσης		73.500
		73.500	73.500
	Λογισμός του κόστους ανάλωσης των		

	καυσίμων υλών- μαζούτ		
--	-----------------------	--	--

❖ Αναλώσεις λιπαντικών

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.01	Κλωστήριο		
92.00.01.25	Αναλώσιμα υλικά		
92.00.01.25.04	Λιπαντικά	10.300	
94	Αποθέματα		
94.25	Αναλώσιμα υλικά		
94.25.04	Λιπαντικά		
94.25.04.01	Λιπαντικά		
94.25.04.01.70	Κόστος ανάλωσης		10.300
		10.300	10.300
	Λογισμός του κόστους ανάλωσης των λιπαντικών		

❖ Αναλώσεις ανταλλακτικών παγίων

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.01	Κλωστήριο		
92.00.01.26	Ανταλλακτικά παγίων		
92.00.01.26.00	Ανταλλακτικά παγίων	58.800	
94	Αποθέματα		
94.26	Ανταλλακτικά παγίων		
94.26.00	Ανταλλακτικά παγίων		
94.26.00.00	Ανταλλακτικά παγίων		
94.26.00.00.70	Κόστος ανάλωσης		58.800
		58.800	58.800
	Λογισμός του κόστους ανάλωσης των ανταλλακτικών παγίων		

❖ Αναλώσεις ειδών συσκευασίας

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.01	Κλωστήριο		
92.00.01.28	Είδη συσκευασίας		
92.00.01.28.00	Είδη συσκευασίας	29.400	
94	Αποθέματα		
94.28	Είδη συσκευασίας		

94.28.00	Είδη συσκευασίας		
94.28.00.00	Είδη συσκευασίας		
94.28.00.00.70	Κόστος ανάλωσης		29.400
		29.400	29.400
	Λογισμός του κόστους ανάλωσης των ειδών συσκευασίας		

❖ **Λογισμός αμοιβών προσωπικού**

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.01	Κλωστήριο		
92.00.01.60	Αμοιβές προσωπικού		
92.00.01.60.00	Έμμισθο προσωπικό	164.600	
92.00.01.60.01	Ημερομίσθιο προσωπικό	267.700	
92.00.01.60.03	Εργ. εισ. εμμ. προσ.	47.100	
92.00.01.60.04	Εργ. εισ. ημερ. προσ.	76.500	
90	Διάμεσοι –αντικ. λογ.		
90.06	Οργανικά έξοδα λογ.		
90.06.60	Αμοιβές προσ. λογ.		555.900
		555.900	555.900
	Λογισμός των αμοιβών προσωπικού στο κλωστήριο		

❖ **Λογισμός αμοιβών τρίτων**

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρο κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.01	Κλωστήριο		
92.00.01.61	Αμοιβές τρίτων		
92.00.01.61.03	Επεξεργασίες από τρίτους	69.100	
92.00.01.61.98	Λοιπές αμοιβές τρίτων	25.000	
90	Διάμεσοι –αντικ. λογ.		
90.06	Οργανικά έξοδα λογ.		
90.06.61	Αμοιβές τρίτων		94.100
		94.100	94.100
	Λογισμός των αμοιβών τρίτων στο κλωστήριο		

❖ **Λογισμός παροχών τρίτων**

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		

92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.01	Κλωστήριο		
92.00.01.62	Παροχές τρίτων		
92.00.01.62.00	Ηλεκτρικό ρεύμα	54.400	
92.00.01.62.02	Ύδρευση	9.600	
92.00.01.62.04	Ενοίκια	27.900	
92.00.01.62.05	Ασφάλιστρα	19.100	
92.00.01.62.07	Επισκευές & συντηρήσεις	42.700	
90	Διάμεσοι –αντικ. λογ.		
90.06	Οργανικά έξοδα λογ.		
90.06.62	Παροχές τρίτων λογ.		153.700
		153.700	153.700
	Λογισμός των παροχών τρίτων στο κλωστήριο		

❖ Λογισμός φόρων και τελών

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.01	Κλωστήριο		
92.00.01.63	Φόροι & τέλη		
92.00.01.63.04	Δημοτικοί φόροι- τέλη	13.200	
92.00.01.63.98	Διάφοροι φόροι- τέλη	900	
90	Διάμεσοι –αντικ. λογ.		
90.06	Οργανικά έξοδα λογ.		
90.06.93	Φόροι- τέλη λογ.		14.100
		14.100	14.100
	Λογισμός των φόρων και τελών στο κλωστήριο		

❖ Λογισμός διαφόρων εξόδων

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.01	Κλωστήριο		
92.00.01.64	Διάφορα έξοδα		
92.00.01.64.00	Έξοδα μεταφορών	45.600	
92.00.01.64.08	Υλικά άμεσης ανάλ.	59.700	
90	Διάμεσοι –αντικ. λογ.		
90.06	Οργανικά έξοδα λογ.		
90.06.64	Διάφορα έξοδα λογ.		105.300
		105.300	105.300
	Λογισμός των διαφόρων εξόδων στο κλωστήριο		

❖ Λογισμός αποσβέσεων παγίων

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.01	Κλωστήριο		
92.00.01.66	Αποσβέσεις παγίων		
92.00.01.66.01	Αποσβέσεις παγίων	35.300	
92.00.01.66.02	Αποσβέσεις μηχανημάτων	98.800	
90	Διάμεσοι –αντικ. λογ.		
90.06	Οργανικά έξοδα λογ.		
90.06.66	Αποσβέσεις παγίων λογ.		134.100
		134.100	134.100
	Λογισμός των αποσβέσεων παγίων στο κλωστήριο		

❖ Αρχικό απόθεμα της Παραγωγής σε εξέλιξη

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
94	Αποθέματα		
94.23	Παραγωγή σε εξέλιξη		
94.23.01	Εργοστάσιο κλωστηρίου		
94.23.01.01	Προϊόντα κλωστηρίου		
94.23.01.01.00	Απόθεμα έναρξης	600	
90	Διάμεσοι –αντικ. λογ.		
90.01	Αρχικά αποθ. λογ.		
90.01.23	Παραγωγή σε εξέλιξη		600
		600	600
	Λογισμός του αρχικού αποθέματος παραγωγής σε εξέλιξη		

❖ Η Παραγωγή σε εξέλιξη στο κόστος παραγωγής των νημάτων Νο 1,2,3 και 4 του κλωστηρίου

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
93	Κόστος παραγωγής		
93.01	Προϊόντα κλωστηρίου		
93.01.01	Νήματα		
93.01.01.01	Νήμα Νο1		
93.01.01.01.23	Παραγωγή σε εξέλιξη	28	
93.01.01.02	Νήμα Νο2		
93.01.01.02.23	Παραγωγή σε εξέλιξη	10	
93.01.01.03	Νήμα Νο3		
93.01.01.03.23	Παραγωγή σε εξέλιξη	93	

93.01.01.04	Νήμα Νο4		
93.01.01.04.23	Παραγωγή σε εξέλιξη	179	
94	Αποθέματα		
94.23	Παραγωγή σε εξέλιξη		
94.23.01	Προϊόντα κλωστηρίου		
94.23.01.01	Νήματα		
94.23.01.01.99	Συγκ. αντίθ. λογ.		310
		310	310
	Λογισμός της παραγωγής σε εξέλιξη των νημάτων κλωστηρίου		

❖ **Κόστος παραγωγής των νημάτων Νο 1,2,3 & 4**

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
93	Κόστος παραγωγής		
93.01	Προϊόντα κλωστηρίου		
93.01.01	Νήματα		
93.01.01.01	Νήμα Νο1		
93.01.01.01.24	Πρ. & βοηθ.ύλες- Υλικά συσκ.	34.025	
93.01.01.01.25	Αναλώσιμα υλικά	7.590	
93.01.01.01.26	Ανταλλακτικά παγίων	5.325	
93.01.01.01.28	Είδη συσκευασίας	2.660	
93.01.01.01.60	Αμοιβές προσωπικού	50.335	
93.01.01.01.61	Αμοιβές τρίτων	8.525	
93.01.01.01.62	Παροχές τρίτων	13.930	
93.01.01.01.63	Φόροι & τέλη	1.275	
93.01.01.01.64	Διάφορα έξοδα	9.540	
93.01.01.01.66	Αποσβέσεις παγίων	12.150	
93.01.01.02	Νήμα Νο2		
93.01.01.02.24	Πρ. & βοηθ.ύλες- Υλικά συσκ.	11.985	
93.01.01.02.25	Αναλώσιμα υλικά	2.675	
93.01.01.02.26	Ανταλλακτικά παγίων	1.875	
93.01.01.02.28	Είδη συσκευασίας	940	
93.01.01.02.60	Αμοιβές προσωπικού	17.735	
93.01.01.02.61	Αμοιβές τρίτων	3.005	
93.01.01.02.62	Παροχές τρίτων	4.900	
93.01.01.02.63	Φόροι & τέλη	450	
93.01.01.02.64	Διάφορα έξοδα	3.360	
93.01.01.02.66	Αποσβέσεις παγίων	4.280	
93.01.01.03	Νήμα Νο3		
93.01.01.03.24	Πρ. & βοηθ.ύλες- Υλικά συσκ.	112.280	
93.01.01.03.25	Αναλώσιμα υλικά	25.050	
93.01.01.03.26	Ανταλλακτικά παγίων	17.580	
93.01.01.03.28	Είδη συσκευασίας	8.790	
93.01.01.03.60	Αμοιβές προσωπικού	166.180	
93.01.01.03.61	Αμοιβές τρίτων	28.125	

93.01.01.03.62	Παροχές τρίτων	45.945	
93.01.01.03.63	Φόροι & τέλη	4.215	
93.01.01.03.64	Διάφορα έξοδα	31.475	
93.01.01.03.66	Αποσβέσεις παγίων	40.085	
93.01.01.04	Νήμα Νο4		
93.01.01.04.24	Πρ. & βοηθ.ύλες- Υλικά συσκ.	217.320	
93.01.01.04.25	Αναλώσιμα υλικά	48.485	
93.01.01.04.26	Ανταλλακτικά παγίων	34.020	
93.01.01.04.28	Είδη συσκευασίας	17.010	
93.01.01.04.60	Αμοιβές προσωπικού	321.630	
93.01.01.04.61	Αμοιβές τρίτων	54.445	
93.01.01.04.62	Παροχές τρίτων	88.925	
93.01.01.04.63	Φόροι & τέλη	8.160	
93.01.01.04.64	Διάφορα έξοδα	60.925	
93.01.01.04.66	Αποσβέσεις παγίων	77.585	
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.01	Κλωστήριο		
92.00.01.24	Πρ. & βοηθ.ύλες- Υλικά συσκ.		
92.00.01.24.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		375.610
92.00.01.25	Αναλώσιμα υλικά		
92.00.01.25.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		83.800
92.00.01.26	Ανταλλακτικά παγίων		
92.00.01.26.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		58.800
92.00.01.28	Είδη συσκευασίας		
92.00.01.28.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		29.400
92.00.01.60	Αμοιβές προσωπικού		
92.00.01.60.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		555.900
92.00.01.61	Αμοιβές τρίτων		
92.00.01.61.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		94.100
92.00.01.62	Παροχές τρίτων		
92.00.01.62.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		153.700
92.00.01.63	Φόροι & τέλη		
92.00.01.63.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		14.100
92.00.01.64	Διάφορα έξοδα		
92.00.01.64.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		105.300
92.00.01.66	Αποσβέσεις παγίων		
92.00.01.66.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		134.100
		1.604.810	1.604.810
	Καταλογισμός των εξόδων στο κόστος παραγωγής των προϊόντων		

❖ **Αποθεματοποίηση των υποπροϊόντων της παραγωγής**

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
94	Αποθέματα		

94.22	Υποπροϊόντα & Υπολείμματα		
94.22.01	Από επεξεργασία νημάτων		
94.22.01.02	Υποπροϊόντα		
94.22.01.02.15	Κόστος αποτίμησης	4.615	
93	Κόστος παραγωγής		
93.01	Προϊόντα κλωστηρίου		
93.01.01	Νήματα		
93.01.01.01	Νήμα Νο1		
93.01.01.01.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		418
93.01.01.02	Νήμα Νο2		
93.01.01.02.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		147
93.01.01.03	Νήμα Νο3		
93.01.01.03.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		1.380
93.01.01.04	Νήμα Νο4		
93.01.01.04.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		2.670
		4.615	4.615
	Λογισμός αποθεματοποίησης των υποπροϊόντων		

❖ Αποθεματοποίηση των ελαττωματικών προϊόντων της παραγωγής

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
94	Αποθέματα		
94.21	Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή		
94.21.01	Νήματα		
94.21.01.22	Ελαττωματικά νήματα		
94.21.01.22.15	Κόστος αποτίμησης	7.055	
93	Κόστος παραγωγής		
93.01	Προϊόντα κλωστηρίου		
93.01.01	Νήματα		
93.01.01.01	Νήμα Νο1		
93.01.01.01.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		639
93.01.01.02	Νήμα Νο2		
93.01.01.02.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		225
93.01.01.03	Νήμα Νο3		
93.01.01.03.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		2.109
93.01.01.04	Νήμα Νο4		
93.01.01.04.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		4.082
		7.055	7.055
	Λογισμός αποθεματοποίησης των ελαττωματικών προϊόντων		

❖ Αποθεματοποίηση των παραχθέντων προϊόντων του κλωστηρίου

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
94	Αποθέματα		
94.21	Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή		
94.21.01	Νήματα		
94.21.01.01	Νήμα Νο1		
94.21.01.01.15	Κόστος παραγωγής	144.353,45	
94.21.01.02	Νήμα Νο2		
94.21.01.02.15	Κόστος παραγωγής	50.840,92	
94.21.01.03	Νήμα Νο3		
94.21.01.03.15	Κόστος παραγωγής	476.340,30	
94.21.01.04	Νήμα Νο4		
94.21.01.04.15	Κόστος παραγωγής	921.915,33	
93	Κόστος παραγωγής		
93.01	Προϊόντα κλωστηρίου		
93.01.01	Νήματα		
93.01.01.01	Νήμα Νο1		
93.01.01.01.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		144.353,45
93.01.01.02	Νήμα Νο2		
93.01.01.02.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		50.840,92
93.01.01.03	Νήμα Νο3		
93.01.01.03.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		476.340,30
93.01.01.04	Νήμα Νο4		
93.01.01.04.99	Συγκ. αντιθ. λογ.		921.915,33
		1.593.450	1.593.450
	Λογισμός αποθεματοποίησης των προϊόντων του κλωστηρίου		

❖ **Λογισμός του κόστους ανάλωσης των προϊόντων του κλωστηρίου**

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
96	Έξοδα- μικτά αναλ. αποτ.		
96.20	Κόστος παραγ. αναλωθ.		
96.20.21	Προϊόντα κλωστηρίου		
96.20.21.01	Νήματα		
96.20.21.01.01	Νήμα Νο1	114.280	
96.20.21.01.02	Νήμα Νο2	33.280	
96.20.21.01.03	Νήμα Νο3	230.370	
96.20.21.01.04	Νήμα Νο4	738.520	
94	Αποθέματα		
94.21	Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή		
94.21.01	Νήματα		
94.21.01.01	Νήμα Νο1		
94.21.01.01.70	Κόστος αναλωθέντων		114.280
94.21.01.02	Νήμα Νο2		
94.21.01.02.70	Κόστος αναλωθέντων		33.280
94.21.01.03	Νήμα Νο3		

94.21.01.03.70	Κόστος αναλωθέντων		230.370
94.21.01.04	Νήμα Νο4		
94.21.01.04.70	Κόστος αναλωθέντων		738.520
		1.116.450	1.116.450
	Λογισμός του κόστους ανάλωσης των προϊόντων κλωστηρίου		

❖ Κλείσιμο του κυκλώματος αναλυτικής λογιστικής του κλωστηρίου

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
90	Διάμεσοι- αντικρ. λογ.		
90.01	Αρχικά αποθέμ. λογ.		
90.01.99	Συγκ. αντίθ. λογ.	97.150	
90.02	Αγορές λογισμένες		
90.02.99	Συγκ. αντίθ. λογ.	561.000	
90.06	Οργανικά έξοδα λογ.		
90.06.99	Συγκ. αντίθ. λογ.	1.057.200	
94	Αποθέματα		
94.21	Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή		
94.21.01	Νήματα		
94.21.01.01	Νήμα Νο1		
94.21.01.01.98	Απόθεμα λήξης		22.860
94.21.01.02	Νήμα Νο2		
94.21.01.02.98	Απόθεμα λήξης		15.410
94.21.01.03	Νήμα Νο3		
94.21.01.03.98	Απόθεμα λήξης		272.580
94.21.01.04	Νήμα Νο4		
94.21.01.04.98	Απόθεμα λήξης		219.800
94.21.01.22	Ελαττωματικά νήματα		
94.21.01.22.98	Απόθεμα λήξης		7.055
94.22	Υποπροϊόντα & υπολείμματα		
94.22.01	Υποπροϊόντα κλωστηρίου		
94.22.01.02	Υποπροϊόντα		
94.22.01.02.98	Απόθεμα λήξης		4.615
94.23	Παραγωγή σε εξέλιξη		
94.23.01	Εργοστάσιο κλωστηρίου		
94.23.01.01	Προϊόντα κλωστηρίου		
94.23.01.01.98	Απόθεμα λήξης		290
94.24	Πρ. & βοηθ. ύλες- Υλικ. συσκ.		
94.24.00	Πρώτες ύλες		
94.24.00.00	Βαμβάκι		
94.24.00.00.98	Απόθεμα λήξης		4.420
94.24.10	Βοηθητικές ύλες		
94.24.10.01	Χημικά		
94.24.10.01.98	Απόθεμα λήξης		20.600
94.24.20	Υλικά συσκευασίας		

94.24.20.02	Υλικά συσκευασίας		
94.24.20.02.98	Απόθεμα λήξης		4.170
94.25	Αναλώσιμα υλικά		
94.25.03	Καύσιμες ύλες- μαζούτ		
94.25.03.00	Καύσιμες ύλες- μαζούτ		
94.25.03.00.98	Απόθεμα λήξης		7.400
94.25.04	Λιπαντικά		
94.25.04.01	Λιπαντικά		
94.25.04.01.98	Απόθεμα λήξης		600
94.26	Ανταλλακτικά παγίων		
94.26.00	Ανταλλακτικά παγίων		
94.26.00.00	Ανταλλακτικά παγίων		
94.26.00.00.98	Απόθεμα λήξης		17.700
94.28	Είδη συσκευασίας		
94.28.00	Είδη συσκευασίας		
94.28.00.00	Είδη συσκευασίας		
94.28.00.00.98	Απόθεμα λήξης		1.400
96	Έσοδα- μικτά αναλ. αποτ.		
96.20	Κόστος παραγωγής αναλωθέντων		
96.20.21	Προϊόντα κλωστηρίου		
96.20.21.01	Νήματα		
96.20.21.01.99	Συγκ. αντίθ. λογ.		1.116.450
		1.715.350	1.715.350
	Κλείσιμο κυκλώματος της αναλυτικής λογιστικής για το κλωστήριο		

ΠΛΕΚΤΗΡΙΟ ΝΗΜΑΤΩΝ

Για την ίδια κοστολογική περίοδο στο πλεκτήριο νημάτων παρουσιάζονται τα ακόλουθα στοιχεία:·

1.Αποθέματα

Έτοιμα προϊόντα πλεκτηρίου

-Ζακέτες τύπου Α, από νήμα Νο1

& νήμα Νο2 τεμάχια 35.000

-Πουλόβερ τύπου Β, από νήμα Νο1 τεμάχια 20.000

-Μπλούζες τύπου Γ, από νήμα Νο3 τεμάχια 65.000

-Ζακέτες τύπου Δ, από νήμα Νο4 τεμάχια 100.000

Το κόστος παραγωγής των προϊόντων αποτελείται από:

Κόστος αναλωθέντων και υλικών

Από τις αντίστοιχες μερίδες των αποθεμάτων που ενημερώθηκαν από τα ανάλογα Δελτία Εσωτερικής Διακίνησης και από τις εκκαθαρίσεις αυτών, η εικόνα που παρουσιάζεται είναι:

Αναλωθείσες πρώτες ύλες:

Νήμα Νο1, 13.000 κιλά 114.280 Ευρώ

Από τα οποία είναι:

Για την παραγωγή ζακετών τύπου Α 6.300 κιλά 58.900 Ευρώ

Για την παραγωγή πουλόβερ τύπου Β 6.700 κιλά 58.900 Ευρώ

Νήμα Νο2, 3.240 κιλά 33.280 Ευρώ

Το οποίο αφορά την παραγωγή των ζακετών τύπου Α

Νήμα Νο3, 13.100 κιλά 230.370 Ευρώ

Το οποίο αφορά την παραγωγή των μπλουζών τύπου Γ

Νήμα Νο4, 50.400 κιλά 738.520 Ευρώ

Το οποίο αφορά την παραγωγή των ζακετών τύπου Δ

Σύνολο 1.116.450

Αναλωθείσες βοηθητικές ύλες

Κουμπιά Νο10, 150.250 τεμάχια αξίας 30.870 Ευρώ

Τα οποία αφορούν την παραγωγή των ζακετών τύπου Α

Κουμπιά Νο20, 400.500 τεμάχια αξίας 70.530 Ευρώ

Τα οποία αφορούν την παραγωγή ζακετών τύπου Δ

Γιακαδάκια Νο30, 100.050 τεμάχια αξίας 88.100 Ευρώ

Τα οποία αφορούν την παραγωγή ζακετών τύπου Δ

Αναλωθέντα υλικά συσκευασίας

Κουτιά Νο01, 25.000 τεμάχια αξίας 6.600 Ευρώ

Τα οποία αφορούν την παραγωγή των ζακετών τύπου Α

Κουτιά Νο02, 15.000 τεμάχια αξίας 2.200 Ευρώ

Τα οποία αφορούν την παραγωγή των πουλόβερ τύπου Β

Κουτιά Νο03, 50.100 τεμάχια αξίας 8.820 Ευρώ

Τα οποία αφορούν την παραγωγή των μπλουζών τύπου Γ

Κουτιά Νο04, 100.500 αξίας 29.360 Ευρώ

Τα οποία αφορούν την παραγωγή των ζακετών τύπου Δ

Καπάκια κουτιών, 190.000 τεμάχια αξίας 11.150 Ευρώ

Τα οποία αφορούν την παραγωγή όλων των προϊόντων, διότι το καπάκι είναι ίδιο για όλα τα κουτιά

2.Τεχνικές προδιαγραφές παραγωγής

Ζακέτες τύπου Α

Για την παραγωγή ζακέτας απαιτούνται:

Πρώτες ύλες

-Νήμα Νο1, 180γραμμάρια

-Νήμα Νο2, 92 γραμμάρια

Βοηθητικές ύλες

-Κουμπιά Νο10, 4,29 τεμάχια

Υλικά συσκευασίας

-Κουτιά Νο01, 1 τεμάχιο

-Καπάκια κουτιών, 1 τεμάχιο

Πουλόβερ τύπου Β

Για την παραγωγή πουλόβερ απαιτούνται:

Πρώτες ύλες

-Νήμα Νο1, 334 γραμμάρια

Υλικά συσκευασίας

-Κουτιά Νο02, 1 τεμάχιο

-Καπάκια κουτιών, 1 τεμάχιο

Μπλούζες τύπου Γ

Για την παραγωγή μπλούζας απαιτείται:

Πρώτες ύλες

-Νήμα Νο3, 261 γραμμάρια

Υλικά συσκευασίας

-Κουτιά Νο03, 1 τεμάχιο

-Καπάκια κουτιών, 1 τεμάχιο

Ζακέτες τύπου Δ

Για την παραγωγή ζακέτας απαιτείται:

Πρώτες ύλες

-Νήμα Νο4, 503 γραμμάρια

Βοηθητικές ύλες

-Κουμπιά Νο20,4 τεμάχια

-Γιακαδάκια Νο30, 1 τεμάχιο

Υλικά συσκευασίας

-Κουτιά Νο04, 1 τεμάχιο

-Καπάκια κουτιών, 1 τεμάχιο

3.Οργανικά έξοδα & διαχείρισης

60. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

Παραγωγής: 278.840 Ευρώ

Διαχείρισης: 44.030 Ευρώ

61. Αμοιβές και έξοδα τρίτων

Παραγωγή: 14.680 Ευρώ

62. Παροχές τρίτων

Παραγωγής: 7.340 Ευρώ

Διαχείρισης: 730 Ευρώ

64 .Γενικά έξοδα

Παραγωγής: 117.410 Ευρώ

Διαχείρισης: 4.400 Ευρώ

66. Αποσβέσεις παγίων

Παραγωγής: 36.690 Ευρώ

Τα έτοιμα προϊόντα επιβαρύνονται από την παραγωγή και τα έξοδα διαχείρισης μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσης.

Τα έξοδα παραγωγής των λογαριασμών 60, 61,62, 64 και 66 θα επιμερισθούν κατά προϊόν με τη βοήθεια ενός Φύλλου Επιμερισμού Εξόδων και βάση επιμερισμού την ισοδύναμη παραγωγή των προϊόντων.

Η ισοδύναμη παραγωγή των προϊόντων προκύπτει αν πολλαπλασιαστεί ο όγκος της πραγματικής παραγωγής επί τον συντελεστή ισοδυναμίας των παραχθέντων προϊόντων. Ο συντελεστής ισοδυναμίας είναι η συγκέντρωση στοιχείων μιας ή περισσότερων παραμέτρων που έχουν σχέση με την παραγωγική διαδικασία. π.χ. εργατώρες παραγωγής.

	Ώρες εργασίας	Συντελεστής ισοδυναμίας
Ζακέτες τύπου Α	20.000	$20.000 / 20.000 = 1$
Πουλόβερ τύπου Β	10.000	$20.000 / 10.000 = 2$
Μπλούζες τύπου Γ	15.000	$20.000 / 15.000 = 1,3$
Ζακέτες τύπου Δ	25.000	$20.000 / 25.000 = 0,8$
	70.000	

Με βάση τους συντελεστές ισοδυναμίας υπολογίζουμε την ισοδύναμη παραγωγή των προϊόντων.

	Πραγματική παραγωγή (τεμ.)	Συντελεστής ισοδυναμίας	Ισοδυναμία παραγωγής
Ζακέτα τύπου Α	25.000	1	25.000 ή 12,5%
Πουλόβερ τύπου Β	15.000	2	30.000 ή 15%
Μπλούζες τύπου Γ	50.000	1,3	65.000 ή 32,5%
Ζακέτες τύπου Δ	100.000	0,8	80.000 ή 40%
Σύνολο			200.000 ή 100%

	Ώρες λειτουργίας μηχανημάτων	Συντελεστής ισοδυναμίας
Ζακέτες τύπου Α	200	$200 / 200 = 1$
Πουλόβερ τύπου Β	300	$200 / 300 = 0,6$
Μπλούζες τύπου Γ	400	$200 / 400 = 0,5$
Ζακέτες τύπου Δ	700	$200 / 700 = 0,2857$
	1600	

Με βάση τους συντελεστές ισοδυναμίας, υπολογίζουμε την ισοδύναμη παραγωγή των προϊόντων.

	Πραγματική παραγωγή (τεμ.)	Συντελεστής ισοδυναμίας	Ισοδυναμία παραγωγής
Ζακέτες τύπου Α	25.000	1	25.000 ή 28%
Πουλόβερ τύπου Β	15.000	0,6	9.000 ή 10%

Μπλούζες τύπου Γ	50.000	0,5	25.000 ή 28%
Ζακέτες τύπου Δ	100.000	0,2857	30.000 ή 34%
Σύνολο			89.000 ή 100%

Για τα έξοδα «Αμοιβές και έξοδα τρίτων», «Παροχές τρίτων» και «Αποσβέσεις παγίων», δεχόμαστε σαν βάση υπολογισμού των συντελεστών ισοδυναμίας τις ώρες λειτουργίας μηχανημάτων κατά προϊόν παραγωγής. Για τα υπόλοιπα οργανικά έξοδα παραγωγής δεχόμαστε ως βάση υπολογισμού των συντελεστών ισοδυναμίας τις ώρες εργασίας.

5.Κατανομή οργανικών εξόδων στα προϊόντα

Με βάση τις ισοδυναμίες παραγωγής που υπολογίσθηκαν παραπάνω, αναλύονται τα οργανικά έξοδα παραγωγής στα προϊόντα παραγωγής.

Φύλλο επιμερισμού οργανικών εξόδων παραγωγής

Οργανικά έξοδα παραγωγής	Βάση επιμερισμού είναι η ισοδυναμία παραγωγής με βάση τις	Συνολικό ποσό	Παραχθέντα προϊόντα			
			Ζακέτες Α	Πουλόβερ Β	Μπλούζες Γ	Ζακέτες Δ
60. Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	Ώρες εργασίας	278.840	34.855	41.826	90.623	111.536
61. Αμοιβές & έξοδα τρίτων	Ώρες λειτουργίας μηχανημάτων	14.680	4.110	1.468	4.110	4.992
62. Παροχές τρίτων	Ώρες λειτουργίας μηχανημάτων	7.340	2.055	734	2.055	2.496
64. Γενικά έξοδα προσωπικού	Ώρες εργασίας	117.410	14.676	17.612	38.158	46.964
66. Αποσβέσεις	Ώρες λειτουργίας	36.690	10.273	3.669	10.273	12.475

παγίων	μηχανημάτων					
Σύνολο		454.960	65.969	65.309	145.219	178.463

Αφού ολοκληρώθηκε η ανάλυση του κόστους των παραχθέντων προϊόντων θα προχωρήσουμε στην απεικόνιση της εξωλογιστικής κοστολόγησης των προϊόντων.

6. Πίνακας κόστους παραγωγής "Ζακέτας Α"

ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ- ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ	
ΜΕΡΙΔΑ ΑΠΟΘΗΚΗΣ: ΜΕΤΡΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ: ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ:	Ζακέτες τύπου Α Τεμάχια Πρώτη ύλη: -Νήμα Νο1, 180 γραμμάρια ανά ζακέτα -Νήμα Νο2, 92 γραμμάρια ανά ζακέτα Βοηθητικές ύλες: -Κουμπιά Νο10, 4,29 τεμάχια ανά ζακέτα Υλικά συσκευασίας: -Κουτιά Νο01, 1τεμάχιο ανά ζακέτα -Καπάκια κουτιών, 1 τεμάχιο ανά ζακέτα Φύρα παραγωγής 0,50

Παραγωγή τεμάχια 35.000					
	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητες		Κόστος (ευρώ)	
		Μερική	Σύνολο	Μερικό	Σύνολο
Αναλωθείσες πρώτες ύλες					
Τεχνικές προδιαγραφές			9.520		
Νήμα Νο1	κιλά	6.300			
35.000*0,180					
Νήμα Νο2	κιλά	3.220			
35.000*0,092					
Πραγματική ανάλωση			9.540		
Νήμα Νο1	κιλά	6.300		55.380	88.660
Νήμα Νο2	κιλά	3.240		33.280	
Φύρα παραγωγής			0,21%		
(9.520-9.540)/9.520					
Βοηθητικές ύλες:					
Τεχνικές προδιαγραφές			150.150		
Κουμπιά Νο10	τεμάχια	150.150			
35.000*4,29					

Πραγματική ανάλωση			150.250		30.870
Κουμπιά Νο10	τεμάχια	150.250		30.870	
Φύρα			0,06%		
Βοηθητικών υλών (150.150- 150.250)/150.150					
Υλικά συσκευασίας					
Τεχνικές προδιαγραφές					
Κουμπιά Νο01	τεμάχια	35.000			
35.000*1					
Καπάκια κουτιών	τεμάχια	35.000			
35.000*1					
Πραγματική ανάλωση					8.654
Κουτιά Νο01	τεμάχια	35.000		6.600	
Καπάκια κουτιών	τεμάχια	35.000		2.054	
(11.150/190.000)*35.000					
Φύρα					
Υλικών συσκευασίας					
Κουτιά Νο1					
Καπάκια κουτιών					
ΣΥΝΟΛΟ ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ					128.184
ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					65.969
Αμοιβές & έξοδα προσωπικού				34.855	
Αμοιβές & έξοδα τρίτων				4.110	
Παροχές τρίτων				2.055	
Γενικά έξοδα παραγωγής				14.676	
Αποσβέσεις παγίων				10.273	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					194.153
Κόστος παραγωγής "Ζακέτα τύπου Α": $194.153/35.000=5,547$ ευρώ ανά τεμάχιο					

7. Πίνακας κόστους παραγωγής "Πουλόβερ Β"

ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	
ΜΕΡΙΔΑ ΠΟΘΗΚΗΣ:	Πουλόβερ τύπου Β
ΜΕΤΡΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ:	Τεμάχια
ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ:	Πρώτη ύλη:
	-Νήμα Νο1, 334 γραμμάρια ανά πουλόβερ
	Υλικά συσκευασίας:
	-Κουτιά Νο02, 1 τεμάχιο ανά πουλόβερ
	-Καπάκια κουτιών, 1 τεμάχιο ανά πουλόβερ
	Φύρα παραγωγής 0,50%

Παραγωγή τεμάχια 20.000					
	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητες		Κόστος(ευρώ)	
		Μερική	Σύνολο	Μερικό	Σύνολο
Τεχνικές προδιαγραφές			6.680		
Νήμα Νο1	κιλά	6.680			
20.000*0,334					
Πραγματική ανάλωση			6.700		58.900
Νήμα Νο1	κιλά	6.700		58.900	
Φύρα παραγωγής			0,30%		
(6.680-6.700)/6.680					
Υλικά συσκευασίας:					
Τεχνικές προδιαγραφές					
Κουτιά Νο02	τεμάχια	20.000			
20.000*1					
Καπάκια κουτιών	τεμάχια	20.000			
20.000*1					
Πραγματική ανάλωση					3.374
Κουτιά Νο02	τεμάχια	20.000		2.200	
Καπάκια Κουτιών	τεμάχια	20.000		1.174	
(11.115/190.000)*20.000					
Φύρα					
Υλικών συσκευασίας					
Κουτιά Νο2					
Καπάκια κουτιών					
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ					62.274
ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					65.309
Αμοιβές & έξοδα προσωπικού				41.826	
Αμοιβές & έξοδα τρίτων				1.468	
Παροχές τρίτων				734	
Γενικά έξοδα παραγωγής				17.612	
Αποσβέσεις παγίων				3.669	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					127.583
Κόστος παραγωγής "Πουλόβερ Β": $127.583/20.000=6,379$ ευρώ ανά τεμάχιο					

8. Πίνακας κόστους παραγωγής "Μπλούζες Γ"

ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ-ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ	
ΜΕΡΙΔΑ ΑΠΟΘΗΚΗΣ: ΜΕΤΡΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ: ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ:	Μπλούζες τύπου Γ Τεμάχια Πρώτη ύλη: -Νήμα Νο3, 261 γραμμάρια ανά μπλούζα

	<p>Υλικά συσκευασίας: -Κουτιά Νο03, 1 τεμάχιο ανά μπλούζα -Καπάκια κουτιών, 1τεμάχιο ανά μπλούζα Φύρα παραγωγής: 0,50%</p>
--	---

Παραγωγή τεμάχια 50.000					
	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητες		Κόστος(ευρώ)	
		Μερική	Σύνολο	Μερικό	Σύνολο
Αναλωθείσες πρώτες ύλες:					
Τεχνικές προδιαγραφές			13.050		
Νήμα Νο3	κιλά	13.050			
50.000*0,261					
Πραγματική ανάλωση			13.100		230.370
Νήμα Νο3	κιλά	13.100		230.370	
Φύρα παραγωγής			0,38%		
(13.050-13.100)/13.050					
Υλικά συσκευασίας:					
Τεχνικές προδιαγραφές					
Κουτιά Νο03	τεμάχια	50.000			
50.000*1					
Καπάκια κουτιών	τεμάχια	50.000			
50.000*1					
Πραγματική ανάλωση					12.635
Κουτιά Νο03	τεμάχια	50.100		8.820	
Καπάκια κουτιών	τεμάχια	50.000		3.815	
(11.150/190.000)*50.000					
Φύρα					
Υλικών συσκευασίας					
Κουτιά Νο03			0,2%		
(50.000-50.100)/50.000					
Καπάκια κουτιών					
ΣΥΝΟΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ ΥΛΙΚΩΝ					243.005
ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					145.219
Αμοιβές & έξοδα προσωπικού				90.623	
Αμοιβές & έξοδα τρίτων				4.110	
Παροχές τρίτων				2.055	
Γενικά έξοδα παραγωγής				38.158	
Αποσβέσεις παγίων				10.273	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					388.224
Κόστος παραγωγής "Μπλούζα τύπου Γ": $388.224/50.000=5,97$ ευρώ ανά τεμάχιο					

9. Πίνακας κόστους παραγωγής "Ζακέτες Δ"

ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ- ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ	
ΜΕΡΙΔΑ ΑΠΟΘΗΚΗΣ: ΜΕΤΡΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ: ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ:	Ζακέτες τύπου Δ Τεμάχια Πρώτη ύλη: -Νήμα Νο4, 503 γραμμάρια ανά ζακέτα Βοηθητικές ύλες: -Κουμπιά Νο20, 4 τεμάχια ανά ζακέτα -Γιακαδάκια Νο30, 1 τεμάχιο ανά ζακέτα Υλικά συσκευασίας: -Κουτιά Νο04, 1 τεμάχιο ανά ζακέτα -Καπάκια κουτιών, 1 τεμάχιο ανά ζακέτα Φύρα παραγωγής: 0,50%

Παραγωγή τεμάχια 100.000					
	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητες		Κόστος(ευρώ)	
		Μερικές	Σύνολο	Μερικό	Σύνολο
Αναλωθείσες πρώτες ύλες:					
Τεχνικές προδιαγραφές			50.300		
Νήμα Νο4	κιλά	50.300			
100.000*503					
Πραγματική ανάλωση			50.400		738.520
Νήμα Νο4	κιλά	50.400		738.520	
Φύρα παραγωγής			0,2%		
(50.300-50.400)/50.300					
Βοηθητικές ύλες:					
Τεχνικές προδιαγραφές					
Κουμπιά Νο20	τεμάχια	400.000			
100.000*4					
Γιακαδάκια Νο30	τεμάχια	100.000			
100.000*1					
Πραγματική ανάλωση					158.630
Κουμπιά Νο20	τεμάχια	400.500		70.530	
Γιακαδάκια Νο30	τεμάχια	100.050		88.100	
Φύρα			0,125%		
Βοηθητικών υλών					
Κουμπιά Νο20					
(400.000-400.500)/400.000					
Γιακαδάκια Νο30			0,050%		
(100.000-100.050)/100.000					

Υλικά συσκευασίας:					
Τεχνικές προδιαγραφές					
Κουτιά Νο04	τεμάχια	100.000			
100.000*1					
Καπάκια κουτιών	τεμάχια	100.000			
100.000*1					
Πραγματική ανάλωση					35.228
Κουτιά Νο04	τεμάχια	100.150		29.360	
Καπάκια κουτιών	τεμάχια	100.000		5.868	
(11.150/190.000)*100.000					
Φύρα					
Υλικών συσκευασίας					
Κουτιά Νο4			0,15%		
(100.000-100.150)/100.000					
Καπάκια κουτιών					
ΣΥΝΟΛΟ ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ					923.378
ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					178.463
Αμοιβές & έξοδα προσωπικού				111.536	
Αμοιβές & έξοδα τρίτων				4.992	
Παροχές τρίτων				2.496	
Γενικά έξοδα παραγωγής				46.964	
Αποσβέσεις παγίων				12.475	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ					1.110.841
Κόστος παραγωγής "Ζακέτα τύπου Δ":1.111.841/100.000=11,11 ευρώ ανά τεμάχιο					

10. Πίνακας ελέγχου (εξωλογιστικοί)

Η τελική μορφή παρουσίασης του κόστους παραγωγής των ετοιμών προϊόντων, είναι σημαντικό τόσο για τη δημιουργία διαφόρων πληροφοριακών πινάκων όσο και για τη Διοίκηση της επιχείρησης, για να είναι ενήμερη.

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

ΕΙΔΟΣ ΕΤΟΙΜΟΥ	ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ(γραμμάρια)	ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ (τεμάχια)	ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ (τεμάχια)
---------------	------------------------	---------------------------	-----------------------------

ΠΡΟΙΟΝΤΟ Σ	Τεχν προδ	Εξαγα ποθ	Αποκλ	Τεχν προ δ	Εξαγ απο θ	Αποκλ	Τεχν προδ	Εξαγ αποθ	Αποκλ
Ζακέτες τύπου Α Νήμα Νο1 Νήμα Νο2 Κουμπιά Νο10 Κουτιά Νο01 Καπάκια κουτιών	180 92	180 92,5	+0,5	4,29	4,35	+0,06	1 1	1 1	
Πουλόβερ τύπου Β Νήμα Νο1 Κουτιά Νο02 Καπάκια κουτιών	334	335	+1				1 1	1 1	
Μπλούζες τύπου Γ Νήμα Νο3 Κουτιά Νο03 Καπάκια κουτιών	261	262	+1				1 1	1,002 1	+0,002
Ζακέτες τύπου Δ Νήμα Νο4 Κουμπιά Νο20 Γιακαδάκια Νο30 Κουτιά Νο04 Καπάκια κουτιών	503	504	+1	4 1	4,00 5 1,00 5	+0,005 +0,005	1 1	1,001 5 1	+0,001 5

Β. Πίνακας κόστους παραγωγής ετοιμών προϊόντων

Είδος έτοιμου προϊόντος	Παραχθέντ α έτοιμα προϊόντα	Πρώτες ύλες κατά μονάδα έτοιμου προϊόντος					
		Ποσότητα βάση προδιαγραφώ	Απόκλιση σε γραμμάρι	Ποσότητα βάση αναλώσεω	Κόστος πρώτω ν υλών	Κόστος πρώτης ύλης ανά	Κόστος πρώτων υλών των

	(τεμάχια)	ν (γραμμάρια)	α	ν (γραμμάρια)	ανά χιλγ (ευρώ)	τεμάχιο έτοιμου προϊόντο ς	παραχθέντ. ετοιμού προϊόντος
1.Ζακέτες τύπου Α	35.000						
Νήμα Νο1		180	-	180	8,79	1,58	55.380
Νήμα Νο2		92	+0,5	92,5	10,27	0,95	33.280
Κουμπιά Νο10							
Κουτιά Νο01							
Καπάκια κουτιών							
Οργανικά έξοδα							
2.Πουλόμε ρ τύπου Β	20.000						
Νήμα Νο1		334	+1	335	8,79	2,95	58.900
Κουτιά Νο02							
Καπάκια κουτιών							
Οργανικά έξοδα							
3.Μπλούζε ς τύπου Γ	50.000						
Νήμα Νο3		261	+1	262	17,58	4,61	230.370
Κουτιά Νο03							
Καπάκια κουτιών							
Οργανικά έξοδα							
4.Ζακέτες τύπου Δ	100.000						
Νήμα Νο4		503	+1	504	14,65	7,39	738.520
Κουμπιά Νο20							
Γιακαδάκια Νο30							
Κουτιά Νο04							
Καπάκια κουτιών							
Οργανικά							

έξοδα							
-------	--	--	--	--	--	--	--

Είδος έτοιμου προϊόντος	Παραχθέντα έτοιμα προϊόντα (τεμάχια)	Βοηθητικές ύλες κατά μονάδα έτοιμου προϊόντος					
		Ποσότητα βάση προδιαγραφών (γραμμάρια)	Απόκλιση σε γραμμάρια	Ποσότητα βάση αναλώσεων (γραμμάρια)	Κόστος πρώτων υλών ανά χιλ (ευρώ)	Κόστος πρώτης ύλης ανά τεμάχιο έτοιμου προϊόντος	Κόστος πρώτων υλών των παραχθέντ. ετοιμού προϊόντος
1.Ζακέτες τύπου Α	35.000						
Νήμα Νο1							
Νήμα Νο2							
Κουμπιά Νο10		4,29	+0,06	4,35	0,21	0,91	30.870
Κουτιά Νο01							
Καπάκια κουτιών							
Οργανικά έξοδα							
2.Πουλόμερ τύπου Β	20.000						
Νήμα Νο1							
Κουτιά Νο02							
Καπάκια κουτιών							
Οργανικά έξοδα							
3.Μπλούζες τύπου Γ	50.000						
Νήμα Νο3							
Κουτιά Νο03							
Καπάκια κουτιών							
Οργανικά έξοδα							
4.Ζακέτες τύπου Δ	100.000						
Νήμα Νο4							
Κουμπιά Νο20		4	+0,005	4,005	0,18	0,71	70.530

Γιακαδάκι α Νο30		1	+0,0005	1,0005	0,88	0,881	88.100
Κουτιά Νο04							
Καπάκια κουτιών							
Οργανικά έξοδα							

Είδος έτοιμου προϊόντος	Παραχθέντα έτοιμα προϊόντα (τεμάχ)	Υλικά συσκευασίας κατά μονάδα έτοιμου προϊόντος					
		Ποσότητα βάση προδιαγραφών (γραμμάρι)	Απόκλιση σε γραμμάρι α	Ποσότητα βάση αναλώσεων (γραμμάρι)	Κόστος πρώτων υλών ανά χιλ (ευρώ)	Κόστος πρώτης ύλης ανά τεμάχιο έτοιμου προϊόντο ς	Κόστος πρώτων υλών των παραχθέντ. ετοιμού προϊόντος
1.Ζακέτες τύπου Α	35.000						
Νήμα Νο1							
Νήμα Νο2							
Κουμπιά Νο10							
Κουτιά Νο01		1	-	1	0,19	0,19	6.600
Καπάκια κουτιών		1	-	1	0,06	0,06	2.054
Οργανικά έξοδα							
2.Πουλόβ ερ τύπου Β	20.000						
Νήμα Νο1							
Κουτιά Νο02		1	-	1	0,11	0,11	2.280
Καπάκια κουτιών		1	-	1	0,06	0,06	1.174
Οργανικά έξοδα							
3.Μπλούζ ες τύπου Γ	50.000						
Νήμα Νο3							
Κουτιά Νο03		1	+0,002	1,002	0,176	0,177	8.820
Καπάκια κουτιών		1	-	1	0,08	0,08	3.815

Οργανικά έξοδα							
4.Ζακέτες τύπου Δ	100.000						
Νήμα Νο4							
Κουμπιά Νο20							
Γιακαδάκια Νο30							
Κουτιά Νο04		1	+0,0015	1,0015	0,293	0,296	29.360
Καπάκια κουτιών		1	-	1	0,06	0,06	5.868
Οργανικά έξοδα							

Είδος έτοιμου προϊόντος	Παραχθέντα έτοιμα προϊόντα (τεμάχια)	Αμοιβές & έξοδα προσωπικού		Αμοιβές & έξοδα τρίτων		Παροχές τρίτων	
		Ποσότητα βάση προδιαγραφών (γραμμάρια)	Απόκλιση σε γραμμάρια	Ποσότητα βάση αναλώσεων (γραμμάρια)	Κόστος πρώτων υλών ανά χλγ (ευρώ)	Κόστος πρώτης ύλης ανά τεμάχιο έτοιμου προϊόντος	Κόστος πρώτων υλών των παραχθέντ. ετοιμού προϊόντος
1.Ζακέτες τύπου Α	35.000						
Νήμα Νο1							
Νήμα Νο2							
Κουμπιά Νο10							
Κουτιά Νο01							
Καπάκια κουτιών							
Οργανικά έξοδα		0,995	34.855	0,117	4.100	0,0587	2.055
2.Πουλόβερ τύπου Β	20.000						
Νήμα Νο1							
Κουτιά Νο02							
Καπάκια κουτιών							
Οργανικά έξοδα		2,09	41.826	0,073	1.468	0,0367	734

3.Μπλούζ ες τύπου Γ	50.000						
Νήμα Νο3							
Κουτιά Νο03							
Καπάκια κουτιών							
Οργανικά έξοδα		3,812	90.623	0,082	4.110	0,041	2.055
4.Ζακέτες τύπου Δ	100.000						
Νήμα Νο4							
Κουμπιά Νο20							
Γιακαδάκι α Νο30							
Κουτιά Νο04							
Καπάκια κουτιών							
Οργανικά έξοδα		1,115	111.536	0,499	4.992	0,0249	2.496

Είδος έτοιμου προϊόντος	Παραχθέντ α έτοιμα προϊόντα (τεμάχια)	Αποσβέσεις παγίων		Γενικά έξοδα παραγωγής		Συνολικό κόστος	
		Κόστος ανά τεμάχιο έτοιμου προϊόντος (ευρώ)	Κόστος αποσβέσ ων των παραχθέν των (ευρώ)	Κόστος ανά τεμάχιο έτοιμου προϊόντος (ευρώ)	Κόστος γενικών εξόδων παραγωγ. των παραχθέν τ (ευρώ)	Ανά τεμάχιο	Συνολικής παραγωγής
1.Ζακέτες τύπου Α	35.000					5,547	194.153
Νήμα Νο1						1,58	55.380
Νήμα Νο2						0,95	33.280
Κουμπιά Νο10						0,88	30.870
Κουτιά Νο01						0,19	6.600
Καπάκια κουτιών						0,06	2.054
Οργανικά έξοδα		0,42	14.676	0,29	10.273	1,88	65.969
2.Πουλόβ ερ τύπου Β	20.000					6,38	127.583

Νήμα Νο1						2,94	58.900
Κουτιά Νο02						0,11	2.200
Καπάκια κουτιών						0,059	1.174
Οργανικά έξοδα		0,88	17.612	0,18	3.669	3,26	65.309
3.Μπλούζες τύπου Γ	50.000					7,76	388.224
Νήμα Νο3						4,61	230.370
Κουτιά Νο03						0,18	8.820
Καπάκια κουτιών						0,08	3.815
Οργανικά έξοδα		0,76	38.158	0,21	10.273	2,90	145.219
4.Ζακέτες τύπου Δ	100.000					11.11	1.110.841
Νήμα Νο4						7,38	738.520
Κουμπιά Νο20						0,71	70.530
Γιακαδάκια Νο30						0,88	88.100
Κουτιά Νο04						0,29	29.360
Καπάκια κουτιών						0,58	5.868
Οργανικά έξοδα		0,47	46.964	0,12	12.475	1,78	178.463

11.Λογιστικές εγγραφές κοστολόγησης του πλεκτηρίου στην αναλυτική λογιστική

1.Νήματα από το κλωστήριο στο κέντρο κόστους “Πλεκτήριο”

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκευασίας		
92.00.02.24.01	Πρώτες ύλες- νήματα	6.235	
90	Διάμεσοι- αντικριζόμενοι λογαριασμοί		
90.03	Παραλαβές από κλωστήριο λογισμένες		
90.03.24	Πρώτες ύλες- νήματα λογισμένα		6.235
		6.235	6.235

	Λογισμός των παραληφθέντων νημάτων από το κλωστήριο		
--	---	--	--

2.Αναλωθέντα κουμπιά και γιακαδάκια στο κέντρο κόστους “Πλεκτήριο”

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκευασίας		
92.00.02.24.10	Βοηθητικές ύλες- κουμπιά & γιαδάκια	189.500	
94	Αποθέματα		
94.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκευασίας		
94.24.10	Βοηθητικές ύλες		
94.24.10.10	Κουμπιά Νο10		
94.24.10.10.70	Κόστος ανάλωσης		30.870
94.24.10.20	Κουμπιά Νο20		
94.24.10.20.70	Κόστος ανάλωσης		70.530
94.24.10.30.	Γιακαδάκια		
94.24.10.30.70	Κόστος ανάλωσης		88.100
		189.500	189.500
	Λογισμός των βοηθητικών υλών στο κέντρο κόστους πλεκτήριο		

3.Αναλώσεις υλικών συσκευασίας στο κέντρο κόστους “Πλεκτήριο”

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκευασίας		
92.00.02.24.20	Υλικά συσκευασίας- Κουτιά & καπάκια	58.130	
94	Αποθέματα		
94.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκευασίας		
94.24.20	Υλικά συσκευασίας		
94.24.20.01	Κουτιά Νο1		
94.24.20.01.70	Κόστος ανάλωσης		6.600
94.24.20.02	Κουτιά Νο2		
94.24.20.02.70	Κόστος ανάλωσης		2.200
94.24.20.03	Κουτιά Νο3		
94.24.20.03.70	Κόστος ανάλωσης		8.820
94.24.20.04	Κουτιά Νο4		
94.24.20.04.70	Κόστος ανάλωσης		29.360
94.24.20.09	Καπάκια κουτιών		
94.24.20.09.70	Κόστος ανάλωσης		11.150

		58.130	58.130
	Λογισμός των αναλωθέντων υλικών συσκευασίας		

4.Λογισμός των αμοιβών προσωπικού στα κέντρα κόστους

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.60	Αμοιβές προσωπικού		
92.00.02.60.60	Αμοιβές προσωπικού	278.840	
92.01	Λειτουργία διάθεσης		
92.01.10	Διαχείριση		
92.01.10.60	Αμοιβές προσωπικού		
92.01.10.60.60	Αμοιβές προσωπικού	44.030	
90	Διάμεσοι- αντικριζόμενοι λογαριασμοί		
90.06	Οργανικά έξοδα λογισμένα		
90.06.60	Αμοιβές προσωπικού λογισμένα		322.870
		322.870	322.870
	Λογισμός των αμοιβών προσωπικού στα κέντρα κόστους		

5.Λογισμός των αμοιβών τρίτων στα κέντρα κόστους

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		

92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.61	Αμοιβές τρίτων		
92.00.02.61.61	Αμοιβές τρίτων	14.680	
90	Διάμεσοι- αντικριζόμενοι λογαριασμοί		
90.06	Οργανικά έξοδα λογισμένα		
90.06.61	Αμοιβές τρίτων λογισμένες		14.680
		14.680	14.680
	Λογισμός των αμοιβών τρίτων στο κέντρο κόστους πλεκτήριο		

6.Λογισμός των παροχών τρίτων στα κέντρα κόστους

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.62	Παροχές τρίτων		
92.00.02.62.62	Παροχές τρίτων	7.340	
92.01	Λειτουργία διοίκησης		
92.01.10	Διαχείριση		
92.01.10.62	Παροχές τρίτων		
92.01.10.62.62	Παροχές τρίτων	730	
90	Διάμεσοι- αντικριζόμενοι λογαριασμοί		
90.06	Οργανικά έξοδα λογισμένα		
90.06.62	Παροχές τρίτων λογισμένα		8.070
		8.070	8.070
	Λογισμός των παροχών τρίτων στα κέντρα κόστους		

7.Λογισμός των διαφόρων εξόδων στα κέντρα κόστους

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.64	Διάφορα έξοδα		
92.00.02.64.64	Διάφορα έξοδα	117.410	
92.01	Λειτουργία διοίκησης		
92.01.10	Διαχείριση		
92.01.10.64	Διάφορα έξοδα		
92.01.10.64.64	Διάφορα έξοδα	4.400	
90	Διάμεσοι- αντικριζόμενοι λογαριασμοί		
90.06	Οργανικά έξοδα λογισμένα		
90.06.64	Διάφορα έξοδα λογισμένα		121.810
		121.810	121.810
	Λογισμός των διαφόρων εξόδων		

8.Λογισμός των αποσβέσεων παγίων στα κέντρα κόστους

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.66	Αποσβέσεις παγίων		
92.00.02.66.66	Αποσβέσεις παγίων	36.690	
90	Διάμεσοι- αντικριζόμενοι λογαριασμοί		
90.06	Οργανικά έξοδα λογισμένα		
90.06.66	Αποσβέσεις παγίων λογισμένες		36.690
		36.690	36.690
	Λογισμός των αποσβέσεων παγίων στο κέντρο κόστους πλεκτήριου		

9.Κόστος παραγωγής Ζακετών Α

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
93	Κόστος παραγωγής		
93.02	Προϊόντα πλεκτηρίου		

93.02.01	Ζακέτα Α		
93.02.01.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκ.		
93.02.01.24.00	Πρώτες ύλες- νήματα		
93.02.01.24.00.01	Νήμα Νο1	55.380	
93.02.01.24.00.01	Νήμα Νο2	33.280	
93.02.01.24.10	Βοηθητικές ύλες		
93.02.01.24.10.10	Κουμπιά Νο10	30.870	
93.02.01.24.20	Υλικά συσκευασίας		
93.02.01.24.20.01	Κουτιά Νο1	6.600	
93.02.01.24.20.09	Καπάκια κουτιών	2.054	
93.02.01.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.01.60.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.01.60.60.60	Αμοιβές προσωπικού	34.855	
93.02.01.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.01.61.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.01.61.61.61	Αμοιβές τρίτων	4.100	
93.02.01.62	Παροχές τρίτων		
93.02.01.62.62	Παροχές τρίτων		
93.02.01.62.62.62	Παροχές τρίτων	2.055	
93.02.01.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.01.64.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.01.64.64.64	Διάφορα έξοδα	14.676	
93.02.01.66	Αποσβέσεις παγίων		
93.02.01.66.66	Αποσβέσεις παγίων		
93.02.01.66.66.66	Αποσβέσεις παγίων	10.273	
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκ.		
92.00.02.24.91	Κόστος για Ζακέτες Α		128.184
92.00.02.60	Αμοιβές προσωπικού		
92.00.02.60.91	Κόστος για Ζακέτες Α		34.855
92.00.02.61	Αμοιβές τρίτων		
92.00.02.61.91	Κόστος για Ζακέτες Α		4.100
92.00.02.62	Παροχές τρίτων		
92.00.02.62.91	Κόστος για Ζακέτες Α		2.055
92.00.02.64	Διάφορα έξοδα		
92.00.02.64.91	Κόστος για Ζακέτες Α		14.676
92.00.02.66	Αποσβέσεις παγίων		
92.00.02.66.91	Κόστος για Ζακέτες Α		10.273
		194.153	194.153
	Λογισμός του κόστους παραγωγής των ζακετών Α		

10.Κόστος παραγωγής Πουλόβερ Β

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
93	Κόστος παραγωγής		
93.02	Προϊόντα πλεκτηρίου		
93.02.02	Πουλόβερ Β		
93.02.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκ.		
93.02.02.24.00	Πρώτες ύλες –νήματα		
93.02.02.24.00.01	Νήμα Νο1	58.900	
93.02.02.24.20	Υλικά συσκευασίας		
93.02.02.24.20.02	Κουτιά Νο2	2.200	
93.02.02.24.20.02	Καπάκια κουτιών	1.174	
93.02.02.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.02.60.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.02.60.60.60	Αμοιβές προσωπικού	41.826	
93.02.02.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.02.61.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.02.61.61.61	Αμοιβές τρίτων	1.468	
93.02.02.62	Παροχές τρίτων		
93.02.02.62.62	Παροχές τρίτων		
93.02.02.62.62.62	Παροχές τρίτων	734	
93.02.02.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.02.64.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.02.64.64.64	Διάφορα έξοδα	17.612	
93.02.02.66	Αποσβέσεις παγίων		
93.02.02.66.66	Αποσβέσεις παγίων		
93.02.02.66.66.66	Αποσβέσεις παγίων	3.669	
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκ.		
92.00.02.24.92	Κόστος για Πουλόβερ Β		62.274
92.00.02.60	Αμοιβές προσωπικού		
92.00.02.60.92	Κόστος για Πουλόβερ Β		41.826
92.00.02.61	Αμοιβές τρίτων		
92.00.02.61.92	Κόστος για Πουλόβερ Β		1.468
92.00.02.62	Παροχές τρίτων		
92.00.02.62.92	Κόστος για Πουλόβερ Β		734
92.00.02.64	Διάφορα έξοδα		
92.00.02.64.92	Κόστος για Πουλόβερ Β		17.612
92.00.02.66	Αποσβέσεις παγίων		
92.00.02.66.92	Κόστος για Πουλόβερ Β		3.669
		127.573	127.573
	Λογισμός του κόστους των Πουλόβερ Β		

11.Κόστος παραγωγής Μπλουζών Γ

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
93	Κόστος παραγωγής		
93.02	Προϊόντα πλεκτηρίου		
93.02.03	Μπλούζες Γ		
93.02.03.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκ.		
93.02.02.24.00	Πρώτες ύλες- νήματα		
93.02.02.24.00.03	Νήμα Νο3	230.370	
93.02.03.24.20	Υλικά συσκευασίας		
93.02.03.24.20.03	Κουτιά Νο3	8.820	
93.02.03.24.20.09	Καπάκια κουτιών	3.815	
93.02.03.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.03.60.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.03.60.60.60	Αμοιβές προσωπικού	90.623	
93.02.03.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.03.61.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.03.61.61.61	Αμοιβές τρίτων	4.110	
93.02.03.62	Παροχές τρίτων		
93.02.03.62.62	Παροχές τρίτων		
93.02.03.62.62.62	Παροχές τρίτων	2.055	
93.02.03.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.03.64.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.03.64.64.64	Διάφορα έξοδα	38.158	
93.02.03.66	Αποσβέσεις παγίων		
93.02.03.66.66	Αποσβέσεις παγίων		
93.02.03.66.66.66	Αποσβέσεις παγίων	10.273	
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκ.		
92.00.02.24.93	Κόστος για Μπλούζες Γ		243.005
92.00.02.60	Αμοιβές προσωπικού		
92.00.02.60.93	Κόστος για Μπλούζες Γ		90.623
92.00.02.61	Αμοιβές τρίτων		
92.00.02.61.93	Κόστος για Μπλούζες Γ		4.110
92.00.02.62	Παροχές τρίτων		
92.00.02.62.93	Κόστος για Μπλούζες Γ		2.055
92.00.02.64	Διάφορα έξοδα		
92.00.02.64.93	Κόστος για Μπλούζες Γ		38.158
92.00.02.66	Αποσβέσεις παγίων		
92.00.02.66.93	Κόστος για Μπλούζες Γ		10.273
		388.224	388.224
	Λογισμός του κόστους παραγωγής των Μπλουζών Γ		

12.Κόστος παραγωγής Ζακετών Δ

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
93	Κόστος παραγωγής		
93.02	Προϊόντα πλεκτηρίου		
93.02.04	Ζακέτες Δ		
93.02.04.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκ.		
93.02.04.24.00	Πρώτες ύλες- νήματα		
93.02.04.24.00.04	Νήμα Νο4	738.520	
93.02.04.24.10	Βοηθητικές ύλες		
93.02.04.24.10.20	Κουτιά Νο20	70.530	
93.02.04.24.10.30	Γιακαδάκια Νο30	88.100	
93.02.04.24.20	Υλικά συσκευασίας		
93.02.04.24.20.04	Κουτιά Νο4	29.360	
93.02.04.24.20.09	Καπάκια κουτιών	5.868	
93.02.04.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.04.60.60	Αμοιβές προσωπικού		
93.02.04.60.60.60	Αμοιβές προσωπικού	111.536	
93.02.04.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.04.61.61	Αμοιβές τρίτων		
93.02.04.61.61.61	Αμοιβές τρίτων	4.992	
93.02.04.62	Παροχές τρίτων		
93.02.04.62.62	Παροχές τρίτων		
93.02.04.62.62.62	Παροχές τρίτων	2.496	
93.02.04.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.04.64.64	Διάφορα έξοδα		
93.02.04.64.64.64	Διάφορα έξοδα	46.964	
93.02.04.66	Αποσβέσεις παγίων		
93.02.04.66.66	Αποσβέσεις παγίων		
93.02.04.66.66.66	Αποσβέσεις παγίων	12.475	
92	Κέντρα κόστους		
92.00	Λειτουργία παραγωγής		
92.00.02	Πλεκτήριο		
92.00.02.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκ.		
92.00.02.24.94	Κόστος για Ζακέτες Δ		932.378
92.00.02.60	Αμοιβές προσωπικού		
92.00.02.60.94	Κόστος για ζακέτες Δ		111.536
92.00.02.61	Αμοιβές τρίτων		
92.00.02.61.94	Κόστος για ζακέτες Δ		4.992
92.00.02.62	Παροχές τρίτων		
92.00.02.62.94	Κόστος για ζακέτες Δ		2.496
92.00.02.64	Διάφορα έξοδα		
92.00.02.64.94	Κόστος για ζακέτες Δ		46.964
92.00.02.66	Αποσβέσεις παγίων		
92.00.02.66.94	Κόστος για ζακέτες Δ		12.475
		1.110.841	1.110.841
	Λογισμός του κόστους παραγωγής Ζακετών Δ		

13.Μεταφορά του κόστους “Διοίκησης” στα αποτελέσματα χρήσης

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
98	Αναλυτικά αποτελέσματα		
98.99	Αποτελέσματα χρήσης		
98.99.01	Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα		
98.99.01.01	Έξοδα διοίκησης	49.160	
92	Κέντρα κόστους		
92.01	Λειτουργία διοίκησης		
92.01.10	Διαχείριση		
92.01.10.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		
92.01.10.99.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		49.160
		49.160	49.160
	Κόστος διοίκησης στα αποτελέσματα χρήσης		

14.Αποθεματοποίηση των παραχθέντων Ζακετών Α

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
94	Αποθέματα		
94.21	Έτοιμα προϊόντα		
94.21.01	Ζακέτες		
94.21.01.01	Ζακέτες Α		
94.21.01.01.15	Κόστος παραγωγής	194.153	
93	Κέντρα κόστους		
93.02	Προϊόντα πλεκτηρίου		
93.02.01	Ζακέτες Α		
93.02.01.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		
93.02.01.99.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		
93.02.01.99.99.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		194.153
		194.153	194.153
	Μεταφορά στην αποθήκη του κόστους παραχθέντων Ζακετών Α		

15.Αποθεματοποίηση των παραχθέντων Πουλόβερ Β

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
94	Αποθέματα		
94.21	Έτοιμα προϊόντα		

94.21.02	Πουλόβερ		
94.21.02.02	Πουλόβερ Β		
94.21.02.02.15	Κόστος παραγωγής	127.583	
93	Κόστος παραγωγής		
93.02	Προϊόντα πλεκτηρίου		
93.02.02	Πουλόβερ Β		
93.02.02.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		
93.02.02.99.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		
93.02.02.99.99.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		127.583
		127.583	127.583
	Μεταφορά στη αποθήκη του κόστους παραχθέντων Πουλόβερ Β		

16.Αποθεματοποίηση των παραχθέντων Μπλουζών Γ

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
94	Αποθέματα		
94.21	Έτοιμα προϊόντα		
94.21.02	Μπλούζες		
94.21.02.02	Μπλούζες Γ		
94.21.02.02.15	Κόστος παραγωγής		
93	Κόστος παραγωγής	388.224	
93.02	Προϊόντα πλεκτηρίου		
93.02.02	Μπλούζες Γ		
93.02.02.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		
93.02.02.99.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		
93.02.02.99.99.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		388.224
		388.224	388.224
	Μεταφορά στη αποθήκη του κόστους παραχθέντων Μπλούζες Γ		

17.Αποθεματοποίηση των παραχθέντων Ζακετών Δ

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
94	Αποθέματα		
94.21	Έτοιμα προϊόντα		
94.21.01	Ζακέτες		
94.21.01.01	Ζακέτες Δ		
94.21.01.01.15	Κόστος παραγωγής	1.110.841	
93	Κέντρα κόστους		
93.02	Προϊόντα πλεκτηρίου		
93.02.01	Ζακέτες Δ		
93.02.01.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		
93.02.01.99.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		
93.02.01.99.99.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		1.110.841
		1.110.841	1.110.841
	Μεταφορά στην αποθήκη του κόστους παραχθέντων Ζακετών Δ		

18.Κλείσιμο κυκλώματος Αναλυτικής Λογιστικής του Πλεκτηρίου

Κωδικός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
90	Διάμεσοι- αντικρ. λογ.		
90.03	Παραλαβές από κλωστήριο		
90.03.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.	1.116.450	
90.06	Οργανικά έξοδα λογισμένα		
90.06.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.	504.120	
94	Αποθέματα		
94.24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκ.		
94.24.10	Βοηθητικές ύλες		
94.24.10.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		
94.24.10.99.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.	189.500	
94.24.20	Υλικά συσκευασίας		
94.24.20.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		
94.24.20.99.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.	59.891	
94.21	Έτοιμα προϊόντα		
94.21.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		
94.21.99.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		
94.21.99.99.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		1.820.801
98	Αναλυτικά αποτελέσματα		

98.99	Αποτελέσματα χρήσης		
98.99.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		
98.99.99.99	Συγκεντρ. αντιθ. λογ.		49.160
		1.869.961	1.869.961
	Εγγραφές κλεισίματος του κυκλώματος της Αναλυτικής Λογιστικής του πλεκτηρίου		

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ

Η μη συμφωνία μεταξύ των στηλών οφείλεται σε στρογγυλοποίηση των αριθμών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ιωάννης Δ. Κεχράς, Κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων, Εκδόσεις Αθ.Σταμούλης Αθήνα 1999
- Δημήτριος Ι.Καραγιάννης- Ιωάννης Δ.Καραγιάννης- Αικατερίνη Δ.Καραγιάννη, Λογιστικά- Κοστολόγηση- Φοροτεχνικά- Γενικό Λογιστικό Σχέδιο- Κ.Β.Σ., Εκδόσεις Γραφικές τέχνες “ΑΡΙΩΝ”, Θεσσαλονίκη 2007
- Αποστόλου Κ.Βάνακα, Θεωρητικά και εφαρμοσμένη λογιστική κόστους, Αθήνα 1998
- Διονυσίου Δ.Φακού, Κοστολόγηση, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2007
- Κωνσταντίνου Α.Βάρβακη, Θεωρία του Κόστους, Εκδόσεις Παπαζήση ΑΕΒΕ, Αθήνα 2001
- Κωνσταντίνου Παπαϊωάννου, Κόστος- Κοστολόγηση- Βιομηχανική λογιστική, Πλ. Βικτωρίας 1991
- Γιάννης Κ.Πάγγειος, Θεωρία Κόστους, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα- Πειραιάς 1993
- Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη, Διοικητική Λογιστική (Κοστολόγησης), Εκδοτικός οίκος “Interbooks”, Ιπποκράτους 18 Αθήνα
- Βενιέρης- Κοέν- Κωλέτση, Λογιστική κόστους, Αθήνα 2005