

**ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ  
ΕΞΟΔΟΥ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΣΤΗΝ  
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**



**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ**

**ΠΕΤΡΑΤΟΥ ΣΤΑΜΩΣ**

**ΠΑΠΑΪΑΚΩΒΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ**

**ΣΑΠΡΙΚΗ ΒΑΣΙΛΙΚΗ**

ΜΕΣΣΟΛΟΓΓΙ 2006

Ευχαριστούμε την εισηγήτρια καθηγήτρια κ. Βασιλική Σαπρίκη για την καθοδήγηση και την πολύτιμη συμβολή της στην ολοκλήρωση της παρούσας πτυχιακής εργασίας.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

### ΜΕΡΟΣ 1

1. ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	Σελ 3
2. ΜΙΣΘΟΛΟΓΙΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	Σελ 7
3. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΡΙΘΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	Σελ 11
4. Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 60	Σελ 12
4Α ΓΕΝΙΚΑ	Σελ 12
4Β ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 60	Σελ 12
4Γ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΕ ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΗ & ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ	Σελ 16
4Δ ΠΟΙΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ 60	Σελ 17
4Ε ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΜΙΣΘΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	Σελ 35

### ΜΕΡΟΣ 2

5. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	Σελ 37
6. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	Σελ 38
7. ΚΟΣΤΟΣ	
7Α ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ, ΚΟΣΤΟΣ, ΔΑΠΑΝΗ, ΕΞΟΔΟ	Σελ 39
7Β ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	Σελ 40
7Γ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	Σελ 41
7Δ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	Σελ 42
8 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	
8Α ΕΝΝΟΙΑ, ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	Σελ 44
8Β ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	Σελ 45
8Γ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	Σελ 46
8Δ ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	Σελ 46
8Ε ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	Σελ 47
8ΣΤ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	Σελ 49
8Ζ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΑΜΕΣΗΣ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	Σελ 50
9 9Α ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	Σελ 51
9Β ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	Σελ 53
9Β.1 ΑΤΟΜΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	Σελ 53
9Β.2 ΔΕΛΤΙΟ ΧΡΟΝΟΥ	Σελ 55
9Γ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	Σελ 57
9Γ.1 ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ	Σελ 58
9Δ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΕΛΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	Σελ 60
9Ε ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	Σελ 63
9ΣΤ ΕΞΕΥΡΕΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	Σελ 64
9Ζ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΑΜΟΙΒΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	Σελ 65
9Η ΕΠΒΑΡΥΝΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ	Σελ 66

## 1. ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) θεσμοθετήθηκε με το Ν.1041/80. Αν θέλουμε να κατανοήσουμε με σαφήνεια την έννοια και τον σκοπό της δημιουργίας του δεν έχουμε παρά να αναγνώσουμε τα άρθρα 47 & 48.

### *«Άρθρο 47*

#### *Καθιέρωσης του θεσμού του Λογιστικού Σχεδίου*

*Δια του παρόντος νόμου εισάγεται εν Ελλάδι το Γενικόν Λογιστικόν Σχέδιον (Γ.Λ.Σ.) του οποίου η έννοια και ο σκοπός ορίζονται εις το επόμενον άρθρον.*

### *Άρθρο 48*

#### *Έννοια – Σκοπός*

*1.Το Γενικόν Λογιστικόν Σχέδιον αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, δια του οποίου σκοπείται η τυποποίησης των υπό των οικονομικών μονάδων της χώρας τηρούμενων λογαριασμών, η καθ'ενιαίον τρόπον λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, η βάσει παραδεδειγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησις των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξις και δημοσίευσις τυποποιημένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων και εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής εις εθνικήν κλίμακα.*

*2.Δια του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου επιδιώκεται ιδία ο καθ'ομοιόμορφον τρόπον λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών, η αληθής και ομοιόμορφος απεικόνισις της οικονομικής καταστάσεως και της περιουσιακής διαφθρώσεως των οικονομικών μονάδων, η ορθή εκτίμησις της πιστοληπτικής ικανότητος αυτών, η διευκόλυνσις των μετ'αυτών συναλλασσομένων και του επενδυτικού κοινού εις την κατανόησιν των δημοσιευομένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων, η άντλησις πάσης φύσεως αξιοπίστων πληροφοριών εννοιολογικώς τυποποιημένου περιεχομένου προς αξιοποίησιν, τόσον υπό αυτών τούτων των οικονομικών μονάδων, όσον και υπό των αρμοδίων κρατικών υπηρεσιών, ως και υπό των επαγγελματικών οργανώσεων, η απλούστευσις και διευκόλυνσις των πάσης φύσεως ελέγχων, η εκ της λογιστικής τυποποίησης αύξησις της παραγωγικότητος, η ανύψωσις της στάθμης του λογιστικού επαγγέλματος, η διευκόλυνσις της εξειδικευμένης διδασκαλίας των λογιστικών μαθημάτων εις τας μέσας και ανωτάτας σχολάς»*

Σύμφωνα με το Προεδρικό Διάταγμα 1123/80 το περιεχόμενο του ΕΓΛΣ αναλύεται στα εξής μέρη :

**Μέρος 1<sup>ο</sup>** Βασικές αρχές του ΓΛΣ – Διάρθρωση σχεδίου λογαριασμών.

**Μέρος 2<sup>ο</sup>** Γενική Λογιστική – Ομάδες λογαριασμών 1,2,3,4,5,6,7 & 8.

**Μέρος 3<sup>ο</sup>** Λογαριασμοί Τάξεως – Ομάδα 10

**Μέρος 4<sup>ο</sup>** Οικονομικές καταστάσεις – Ισολογισμός, λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης, αριθμοδείκτες.

**Μέρος 5<sup>ο</sup>** Αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως - Ομάδα 9 (ομαδοποίηση εξόδων, κέντρα – θέσεις κόστους)\*

Οι βασικές αρχές του ΕΓΛΣ έχουν αναπτυχθεί με βάση την πείρα, τη συνήθεια, τη χρήση, την κρίση, την πρακτική ανάγκη. Επομένως αφού επηρεάζονται από τους παραπάνω λόγους βρίσκονται σε διαρκή εξέλιξη. Οι τρεις βασικές αρχές που διέπουν το ΕΓΣΛ είναι οι ακόλουθες :

- **Η αρχή της αυτονομίας** σύμφωνα με την οποία το ΕΓΛΣ χωρίζεται σε τρία μέρη αα. Την γενική Λογιστική (ομάδα 1-8) ββ. Την αναλυτική Λογιστική εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9) γγ. Τους λογαριασμούς Τάξεως (ομάδα 10)

- **Η αρχή της κατ'είδους συγκεντρώσεως και παρακολουθήσεως των αποθεμάτων, των εξόδων & των εσόδων** (ομάδα 9)

- **Η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως** λογαριασμός που στο τέλος χρήσης περιλαμβάνει αα Τα αποθέματα αρχής και τέλους χρήσης καθώς και οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν μέσα στην χρήση ββ Τα οργανικά έξοδα (χρεωστικά υπόλοιπα λογαριασμών 60-68) γγ Τα οργανικά έσοδα (πιστωτικά υπόλοιπα λογαριασμών 70-78)

Το Σχέδιο Λογαριασμών αναπτύσσεται στηριζόμενο στο γνωστό δεκαδικό σύστημα ταξιοθέτησεως των λογαριασμών. Αποτελείται από δέκα ομάδες πρωτοβαθμίων λογαριασμών και κάθε ομάδα αναπτύσσεται σε δέκα λογαριασμούς. Συνεπώς ο αριθμός των πρωτοβάθμιων λογαριασμών δεν μπορεί να υπερβεί το εκατό. Ο περιορισμός αυτός δεν είναι τυχαίος και συμβαίνει για να αποφευχθεί η υπερβολική ανάπτυξη των λογαριασμών. Κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε εκατό δευτεροβάθμιους που δεν είναι όλοι συμπληρωμένοι. Για να επιτυγχάνεται ομοιομορφία ,η αρίθμηση των δευτεροβάθμιων λογαριασμών λήγει από 00 μέχρι 89. Η επιχείρηση έχει δικαίωμα να δημιουργήσει ορισμένους δικούς της λογαριασμούς εντάσσοντας τους στους τελευταίους δέκα 90-99 αριθμούς. Κάθε δευτεροβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε 100 ή 1000 ή ακόμα και 10000 τριτοβάθμιους.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

60 Πρωτοβάθμιος λογαριασμός  
60.00 Δευτεροβάθμιος λογαριασμός  
60.00.00 Τριτοβάθμιος λογαριασμός(100 τριτοβάθμιοι)  
ή  
60 Πρωτοβάθμιος λογαριασμός  
60.00 Δευτεροβάθμιος λογαριασμός  
60.00.000 Τριτοβάθμιος λογαριασμός(1000 τριτοβάθμιοι)

Σημείωση : Οι πρωτοβάθμιοι και οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση είναι υποχρεωτικοί, οι υπόλοιποι χρησιμοποιούνται κατά την κρίση της επιχείρησης.

\* Η ομάδα 9 λειτουργεί εντελώς αυτόνομα και προαιρετικά.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ				
ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΜΑΚΡ/ΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	ΒΡΑΧΥΠΡ/ΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
ΟΜΑΔΑ 1 <sup>η</sup>	ΟΜΑΔΑ 2 <sup>η</sup>	ΟΜΑΔΑ 3 <sup>η</sup>	ΟΜΑΔΑ 4 <sup>η</sup>	ΟΜΑΔΑ 5 <sup>η</sup>
10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ	20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	30 ΠΕΛΑΤΕΣ	40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ
11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤ. ΚΤΙΡΙΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ	31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΦ ΑΝΑΠΡΟΣ ΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ	51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ
12 ΜΗΧ/ΤΑ - ΤΕΧΝ ΕΚΑΤΑΣΤ ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛ ΕΞΟΠΛ	22 ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ	32 ΠΑΡΑΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ	42 ΑΠΟΤ/ΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ	52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΒΡΑΧΥΠΡ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	43 ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜ	24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	34 ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ	44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ
15 ΑΚΙΝ/ΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ	25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ	35 ΛΟΓ/ΜΟΙ ΔΙΑΧ/ΣΕΩΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΞ. ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	26 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	46 .....	56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ
17.....	27.....	37.....	47.....	57.....
18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	28 ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	48 ΛΟΓ/ΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚΑΤ.	58 ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ
19 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡ	29 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ	39 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΥΠΟΚ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ	49 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΜΑΚΡ ΥΠΟΧΡΕΩΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡ	59 ΒΡΑΧΥΠΡΟΘ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡ

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ			ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓ ΕΚΜΕΤ/ΣΕΩΣ (ΛΟΓ/ΜΟΙ ΚΑΤΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟ)	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ
ΛΟΓΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ		ΛΟΓ/ΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤ		
ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ ΕΙΔΟΣ	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ ΕΙΔΟΣ			
ΟΜΑΔΑ 6η	ΟΜΑΔΑ 7η	ΟΜΑΔΑ 8η	ΟΜΑΔΑ 9η	ΟΜΑΔΑ 10η (0)
60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	00
61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ	81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	91 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ-ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ	01 ΑΛΛΟΤΡΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	72 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ	82 ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓ ΧΡΗΣΕΩΝ	92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	02 ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΕΓΓΥΗΣ ΚΑΙ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤ ΑΣΦΑΛΕΙΩΝ
63 ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	73 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ	93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	03 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΜΦΟΤΕΡ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	74 ΕΠΙΧ/ΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	84 ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓ ΧΡΗΣΕΩΝ	94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	04 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	75 ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ	85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩ ΣΤΟ ΛΕΙΤ ΚΟΣΤΟΣ	95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	05 ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΑΛΛΟΤΡΙΩΝ ΠΕΡ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤ ΣΤΟ ΛΕΙΤ ΚΟΣΤΟΣ	76 ΕΞΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	86 ΑΠΟΤ/ΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	96 ΕΞΟΔΑ ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤ ΑΠΟΤ/ΤΑ	06 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΛΟΓ ΕΓΓ ΚΑΙ ΕΜΠ ΑΣΦΑΛΕΙΩΝ
67.....	77.....	87.....	97 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜ	07 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΜΦΟΤΕΡ ΣΥΜΒΑΣ
68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩ Σ	78 ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ	88 ΑΠΟΤ/ΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΣΜΑΤΑ	08 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ ΠΛΗΡΟΦ ΠΙΣΤΩΤ
69 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞ ΚΑΤ ΕΙΔΟΣ ΥΠΟΚ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡ	79 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣ ΚΑΤ ΕΙΔΟΣ ΥΠΟΚ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡ	89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	99 ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ	09 ΛΟΓ ΤΑΞΕΩΣ ΥΠΟΚ-ΤΩΝ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡ

## 2. ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

Όλες οι επιχειρήσεις – οικονομικές μονάδες που απασχολούν εργάτες ή υπαλλήλους είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν στο τέλος κάθε μήνα μισθοδοτική κατάσταση. Η μισθοδοτική κατάσταση περιλαμβάνει με σειρά εμφάνισης τα ονοματεπώνυμα των εργαζομένων, δίπλα τις ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές, τις εργάσιμες ημέρες ή τα ημερομίσθια, τις κρατήσεις για ασφαλιστικά ταμεία – οργανισμούς, την παρακράτηση για το φόρο μισθωτών υπηρεσιών και τέλος το καθαρό πληρωτέο ποσό. Σε ορισμένες περιπτώσεις όπου η μισθοδοτική κατάσταση καταρτίζεται μηχανογραφικά υπάρχει και μια τελευταία στήλη που μας δείχνει το συνολικό κόστος – επιβάρυνση του κάθε εργαζόμενου στην επιχείρηση.

Στις ακαθάριστες αποδοχές των μηνιαίων μισθολογικών καταστάσεων συμπεριλαμβάνονται τα παρακάτω ποσά :

- Ο μισθός, τα ημερομίσθια, τα επιδόματα, τα πριμ παραγωγικότητας, οι πρόσθετες παροχές σε είδος (τροφή, κατοικία, πρωινό ρόφημα, έξοδα βρεφονηπιακών σταθμών – αποτιμημένα σε χρήμα)
- Ποσοστά στις πωλήσεις
- Υπερωρίες, προσανυξήσεις νυκτερινής και Κυριακής
- Επίδομα ασθένειας
- Οικειοθελή Επιδόματα
- Τα φιλοδωρήματα
- Εργατική Εισφορά στο ΙΚΑ η οποία καταβάλλεται από τον εργοδότη χωρίς να παρακρατείται από τους ασφαλισμένους
- Τα οδοιπορικά έξοδα
- Το επίδομα ισολογισμού, ενοικίου, θέσης ή ευθύνης, επίδομα ανθυγιεινής εργασίας, επίδομα διαχειριστικών λαθών ή ταμείου
- Οι μισθοί που καταβάλλονται στα μέλη του ΔΣ της ΑΕ όταν έχει αποφασίσει η Γενική Συνέλευση ότι αυτά τα ποσά ασφαλιζονται στο ΙΚΑ
- Καθαρά κέρδη ΑΕ που διανέμονται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους σε μετρητά ή μετοχές
- Οι απασχολούμενοι στο σπίτι που αμείβονται με το κομμάτι (φασόν)



Εκτός από τα παραπάνω ποσά που υπόκεινται σε εισφορές του ΙΚΑ έχουμε και ποσά που δε θεωρούνται ακαθάριστες αποδοχές ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο και δεν υπόκεινται σε εισφορές του ΙΚΑ όπως :

- Αποζημίωση για έξοδα κίνησης και κάλυψης πραγματικών δαπανών (ταξί, εισιτήρια, βενζίνη κτλ) βεβαιωμένα με αντίστοιχα παραστατικά
- Οι παροχές σε χρήμα ή είδος που δίδονται έκτακτα π.χ. για δώρο γενεθλίων, γάμου, βοήθημα στην οικογένεια ασφαλισμένου που έχει πεθάνει
- Επιδόματα ματισμού
- Αποζημίωση ατυχήματος
- Επίδομα ανεργίας
- Αποζημίωση στους απολυμένους μισθωτούς
- Οι μισθοί και οι αμοιβές σε εταίρους ή μέλη των ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, συμμετοχικών ή αφανών εταιρειών, κοινοπραξιών.
- Αποζημίωση εκτός έδρας (όταν είναι έκτακτη και όχι σταθερή)
- Το εφάπαξ
- Το ποσό της αδείας που δικαιούνται όσοι αποχωρούν και δεν έχουν κάνει χρήση της αδείας τους

Στις περισσότερες επιχειρήσεις υπεύθυνος για την σύνταξη της μισθοδοσίας του προσωπικού είναι ο λογιστής. Ο λογιστής πρέπει να γνωρίζει όλη την ασφαλιστική και την φορολογική νομοθεσία γύρω από τους μισθούς και τα ημερομίσθια.

Συνοπτικά θα πρέπει να γνωρίζει τα εξής:

A. Το ύψος των ακαθάριστων μηνιαίων αποδοχών του κάθε εργαζομένου χωριστά.

B. Τον τρόπο υπολογισμού του ποσού των ασφαλιστρών με τα οποία επιβαρύνεται ο εργοδότης και ο ασφαλισμένος στο ΙΚΑ και στα επικουρικά ταμεία.

- Γ. Τον τρόπο υπολογισμού και το ύψος του ΦΜΥ που παρακρατείται.
- Δ. Τον προσδιορισμό του πληρωτέου ποσού σε κάθε εργαζόμενο.
- Ε. Την υποβολή προσωρινών δηλώσεων απόδοσης ΦΜΥ
- Στ. Την υποβολή οριστικής δήλωσης ΦΜΥ
- Ζ. Την συμπλήρωση βεβαίωσης αποδοχών.
- Η. Την υποβολή της Αναλυτικής Περιοδικής Δήλωσης των εισφορών στο ΙΚΑ.

Στη συνέχεια ακολουθεί παράδειγμα μισθοδοτικής κατάστασης για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω.

**ΜΙΣΘΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΗΝΑ ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005**

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΕΠΩΝΥΜΟ	ΟΝΟΜΑ	ΕΙΔΙΚΟΤΗΤΑ	ΜΙΣΘΟΣ Ή ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΗΜΕΡΩΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ		ΤΑΜΕΙΟ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΩΝ		ΣΥΝΟΛΟ ΤΑΜΕΙΟΥ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΩΝ	Φ.Μ.Υ.	ΣΥΝΟΛΟ ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ	ΠΛΗΡΩΤΕΟ ΠΟΣΟ
							ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΟΥ	ΕΡΓΟΔΟΤΗ	ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΟΥ	ΕΡΓΟΔΟΤΗ				
<b>ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΙ ΥΠΑΛ.</b>														
ΡΟΔΗΣ	ΑΡΓΥΡΗΣ	ΛΟΠΙΣΤΗΣ	ΜΙΣΘΟΣ	23	1.840,00	294,40	516,30	810,70			208,75	503,15	1336,85	
ΡΟΔΗ	ΑΓΓΕΛΙΚΗ	ΥΠ.ΓΡΑΦ	ΜΙΣΘΟΣ	25	1700,00	272,00	477,02	749,02			173,24	445,24	1254,76	
ΑΠΟΣΤΟΛΟΥ	ΧΡΗΣΤΟΣ	ΟΔΗΓΟΣ	ΜΙΣΘΟΣ	25	1830,00	292,80	531,80	824,60			194,74	487,54	1342,46	
	<b>Σ Υ Ν Ο Λ Ο</b>			73	5370,00	859,20	1525,12	2384,32			576,73	1435,93	3934,07	
<b>ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΟΙ ΕΡΓΑΤΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗ (ΤΕΧΝΙΚΟΙ ΕΡΓΑΤΕΣ)</b>														
ΠΑΠΑΣ	ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ	ΕΡΓΑΤΗΣ		60	1200,00	233,40	362,52	595,92			38,28	271,68	928,32	
ΤΣΕΛΙΟΣ	ΓΡΗΓΟΡΗΣ	ΗΛΕΚΤΡ		50	1300,00	169,00	338,78	507,78	39,00	39,00	78,00	54,07	262,07	1037,93
	<b>Σ Υ Ν Ο Λ Ο</b>			46	2500,00	402,40	701,30	1103,70	39,00	39,00	78,00	92,35	533,75	1966,25

### 3. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΡΙΘΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

Οι αριθμοδείκτες αποτελούν ένα αρκετά μεγάλο κεφάλαιο της λογιστικής. Πρόκειται για αριθμούς οι οποίοι προκύπτουν μετά από αριθμητικές πράξεις συγκρίσιμων αριθμητικών στοιχείων και το αποτέλεσμα είναι ανάλογα την περίπτωση συγκριτικό, στατιστικό ή πολλές φορές και απαραίτητο για την κατανόηση της λειτουργίας της επιχείρησης, καθώς και συμπερασματικό σε σχέση με την έρρυθμη λειτουργία και πορεία της επιχείρησης. Τα πολύτιμα αυτά συμπεράσματα όσον αφορά τα οικονομικά στοιχεία των επιχειρήσεων σε κάποιες περιπτώσεις είναι ποσοτικά.

Ένας αριθμοδείκτης τέτοιος είναι αυτός που μας βοηθάει να βγάλουμε συμπέρασμα σχετικά με τον αριθμό του προσωπικού που απαιτείται για την λειτουργία της επιχείρησης. Με την βοήθεια του συγκεκριμένου αριθμοδείκτη η επιχείρηση έχει στην διάθεση της τον ακριβή αριθμό των εργαζομένων που πρέπει να απασχολήσει για την σωστή λειτουργία της, αλλά και την αποφυγή της αύξησης του κόστους της γνωρίζοντας ότι ένας από τους βασικότερους παράγοντες της σύστασης του κόστους είναι οι αμοιβές του προσωπικού.

Ο αριθμοδείκτης που μας δείχνει τον αριθμό των εργαζομένων είναι το πηλίκο που προκύπτει από την διαίρεση του συνόλου των ημερομισθίων της χρήσεως με τον αριθμό των εργασιμων ημερών της χρήσεως.

$$\text{Αριθμός εργαζομένων ατόμων} = \frac{\text{Σύνολο ημερομισθίων χρήσεως}}{\text{Αριθμός εργασιμων ημερών της χρήσης}}$$

Το σύνολο των ημερομισθίων χρήσεως προκύπτει από την άθροιση των ημερομισθίων της χρήσεως όλου του προσωπικού της επιχειρήσεως (μονίμου ή έκτακτου) που εργάζεται σε αυτή με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας. Σε ποια λειτουργία της επιχείρησης απασχολείται (τμήμα παραγωγής, τμήμα διοίκησης, διάθεσης, διαφήμισης κ.λ.π.) ή σε ποιο χώρο της επιχείρησης εργάζεται (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη κ.λ.π.) δεν επηρεάζει το σύνολο.

Ως εργάσιμες ημέρες λογίζονται ο αριθμός των εργασιμων ημερών της επιχείρησης π.χ. συνολικά ημερομίσθια προσωπικού για το έτος 2004 είναι 18.000,00 και εργάσιμες ημέρες χρήσεως 300. (Τα στοιχεία λαμβάνονται από τα μισθολόγια του ΙΚΑ, από το τμήμα στατιστικών πληροφοριών που μπορεί να διαθέτει η επιχείρηση κ.τ.λ.)

$$\text{Άρα } 18.000,00 / 300 = 60 \text{ άτομα}$$

Ακόμα και στην περίπτωση που η διάρκεια της χρήσης είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του ημερολογιακού έτους ο αριθμός ημερομισθίων και ο αριθμός των εργασιμων ημερών λογίζονται για το ίδιο διάστημα.

#### **4. Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 60**

##### **4<sup>Α</sup> ΓΕΝΙΚΑ**

Η ομάδα 6 του ΕΓΛΣ παρακολουθεί τα έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως (οργανικά). Οργανικό κόστος – έξοδο είναι εκείνο που αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης και συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης της επιχείρησης. Τα οργανικά έξοδα είναι τα τακτικώς επαναλαμβανόμενα έξοδα που είναι αναγκαία για την ύπαρξη και δραστηριοποίηση της επιχείρησης.

Σύμφωνα με την ανάπτυξη του ΕΓΛΣ ο πρώτος λογαριασμός που συναντάμε είναι ο 60 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΜΜΙΣΘΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ». Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται όλες οι αμοιβές που καταβάλλει η επιχείρηση στο προσωπικό της, το οποίο συνδέεται με αυτή με σχέση εξαρτημένης εργασίας, καθώς και όλα τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για το προσωπικό αυτό.

Σημείωση : Στο λογαριασμό 60 καταχωρούνται οι αμοιβές που αφορούν την τρέχουσα χρήση. Αμοιβές που αφορούν προηγούμενες χρήσεις καταχωρούνται στον λογαριασμό 82.00 «ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ»

#### **4B ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 60 ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ**

##### **ΟΜΑΔΑ 6<sup>η</sup> : ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ**

##### **60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ**

##### **60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού**

##### **60.00.00 Τακτικές αποδοχές**

01 Οικογενειακά επιδόματα

02 Αμοιβές υπερωριακής απασχολήσεως

03 Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και Πάσχα)

04 Αποδοχές επίσημων αργιών

05 Αποδοχές ασθενείας

06 Αποδοχές κανονικής αδειάς

07 Επιδόματα κανονικής αδειάς

08 Αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών

09 Ποσοστά για πωλήσεις και αγορές

10 Έκτακτες αμοιβές (πριμ, βραβεία, επιδόματα, αποζημιώσεις για παροχές σε είδος κλπ)

11 Αμοιβές εκτός έδρας

12 Αμοιβές μαθητευόμενων (τακτικές, έκτακτες, αργιών, ασθένειας, αδείας, κλπ)

13.....

.....

99.....

#### **60.01 Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού**

60.01.00 Τακτικές αποδοχές

01 Οικογενειακά επιδόματα

02 Αμοιβές υπερωριακής απασχολήσεως

03 Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και Πάσχα)

04 Αποδοχές επίσημων αργιών

05 Αποδοχές ασθένειας

06 Αποδοχές κανονικής αδείας

07 Επιδόματα κανονικής αδείας

08 Αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών

09 Ποσοστά για πωλήσεις και αγορές

10 Έκτακτες αμοιβές (πριμ, βραβεία, επιδόματα, αποζημιώσεις για παροχές σε είδος κλπ)

11 Αμοιβές εκτός έδρας

12 Αμοιβές μαθητευόμενων (τακτικές, έκτακτες, αργιών, ασθένειας, αδείας, κλπ)

13.....

.....

99.....

## **60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού**

### 60.02.00 Είδη ενδύσεως

01 Έξοδα στεγάσεως (π.χ. κατοικιών)

02 Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου – εστιατορίου

03 Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού (π.χ. κατασκηνώσεων, εκδρομών, χοροεσπερίδων ή εορταστικών εκδηλώσεων)

04 Έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού (π.χ. δίδακτρα, έξοδα εκπαιδευτικών ταξιδιών ή έξοδα μετεκπαιδεύσεων)

05 Έξοδα ιατροφαρμακευτικής περιθάλψεως (π.χ. νοσήλια, φάρμακα, έξοδα εγχειρήσεων, έξοδα κηδειών)

06 Ασφάλιστρα προσωπικού (π.χ. ομαδικής ή ατομικής ασφαλίσεως)

07 Αξία χορηγούμενων αποθεμάτων

08 .....

.....

99 Λοιπές παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού

## **60.03 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού**

### 60.03.00 Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ

01 Εργοδοτικές εισφορές λοιπών ταμείων κύριας ασφαλίσεως

02 Εργοδοτικές εισφορές ταμείων επικουρικής ασφαλίσεως

03 Φόρος Α.Ν. 843/48

04 Χαρτόσημο μισθοδοσίας

05 .....

.....

99 .....

**60.04 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού**

60.04.00 Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ

01 Εργοδοτικές εισφορές λοιπών ταμείων κύριας ασφαλίσεως

02 Εργοδοτικές εισφορές ταμείων επικουρικής ασφαλίσεως

03 Δωρόσημο οικοδόμων

04 Χαρτόσημο μισθοδοσίας

05 .....

.....

99 .....

**60.05 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία**

60.05.00 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία έμμισθου προσωπικού

01 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία ημερομίσθιου προσωπικού

02 .....

.....

99 .....

**60.06** .....

.....

**60.90** .....

**60.91** .....



.....

**60.99 Προϋπολογισμένες – Προπληρωμένες αμοιβές, έξοδα και παροχές προσωπικού**

**4Γ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΕ ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΗ ΚΑΙ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ**

Πριν προχωρήσουμε στην ανάλυση των δευτεροβάθμιων και τριτοβάθμιων λογαριασμών του 60 θα ήταν σκόπιμο να γίνει η διάκριση της εργασίας σε εξαρτημένη και ανεξάρτητη. Τούτο κρίνεται σκόπιμο για την καλύτερη κατανόηση του τι αμοιβές περιλαμβάνουν οι μεγιστοβάθμιου λογαριασμοί του 60.

Για να μπορέσουμε να οδηγηθούμε σε συμπεράσματα σχετικά με την διάκριση αυτή θα πρέπει να δούμε τα στοιχεία της εξηρημένης εργασίας :

- Η θέση από τον εργαζόμενο της εργασίας του στη διάθεση του εργοδότη για ορισμένο ή αόριστο χρόνο, έναντι ορισμένης αμοιβής.
- Η νομική εξάρτηση του εργαζόμενου από τον εργοδότη, η οποία συνίσταται στην υποχρέωση του να συμμορφώνεται στις εντολές και στις οδηγίες του, σχετικά με την εκτέλεση της εργασίας του.

Σημείωση : Τις συμβάσεις εξαρτημένης εργασίας τις διακρίνουμε :

- Σε συμβάσεις εργασίας αορίστου χρόνου (δεν προκύπτει ρητά ή σιωπηρά ο χρόνος λήξης τους)
- Σε συμβάσεις ορισμένου χρόνου (προκύπτει ρητά ο χρόνος λήξης τους)

Στις σχέσεις ανεξάρτητης εργασίας, υπό την ευρεία έννοια, οι συνθήκες απασχόλησης καθορίζονται βασικά με κανόνες δικαίου και με συμφωνία των συμβαλλόμενων και σε μεγάλο ή μικρό βαθμό από μόνο τον εργαζόμενο και ελάχιστα από τον εργοδότη, ενώ ο έλεγχος του εργοδότη δεν είναι στενός.

#### **4Δ ΠΟΙΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ 60**

Στο λογαριασμό 60 καταχωρούνται όλα τα έξοδα της οικονομικής μονάδας που προκύπτουν από την απασχόληση προσωπικού της, το οποίο συνδέεται με αυτή με σύμβαση μισθώσεως εργασίας.

#### **ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ**

##### **60.00 «Αμοιβές έμμισθου προσωπικού»**

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι κάθε είδους αμοιβές έμμισθου προσωπικού. Ο λογαριασμός χρεώνεται με βάση τις μισθοδοτικές καταστάσεις με τις ονομαστικές (μικτές) αποδοχές του προσωπικού με πίστωση των λογαριασμών 33.00, 33.01 και 33.02 με τα ποσά που ενδεχόμενα παρακρατούνται για προκαταβολές, με των 54 και 55 με τα ποσά που παρακρατούνται από τις αποδοχές του προσωπικού για φόρους και εισφορές ασφαλιστικών ταμείων και του λογαριασμού 53.00 με το καθαρό πληρωτέο ποσό που καταβάλλεται στο προσωπικό.

Στο λογαριασμό 60.00 καταχωρούνται και οι αποδοχές που καταβάλλονται σε διευθυντές, γενικούς διευθυντές και μέλη του διοικητικού συμβουλίου ανωνύμων εταιριών για παρεχόμενες υπηρεσίες με βάση σύμβασης μισθώσεως εργασίας.

##### **60.01 «Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού»**

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι κάθε είδους αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού. Ο λογαριασμός χρεώνεται με βάση μισθοδοτικές καταστάσεις ή ατομικές εκκαθαρίσεις, με τις ονομαστικές μικτές αποδοχές των ημερομισθίων που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του μικτού ημερομισθίου με τον αριθμό των ημερομισθίων που έχουν πραγματοποιηθεί, με πίστωση των λογαριασμών 33.00, 33.01 και 33.02 με τα ποσά που ενδεχόμενα παρακρατούνται για προκαταβολές, με των 54 και 55 με τα ποσά που παρακρατούνται από τις αποδοχές του προσωπικού για φόρους και εισφορές ασφαλιστικών ταμείων και του λογαριασμού 53.00 με το καθαρό πληρωτέο ποσό που καταβάλλεται στο προσωπικό.

## 60.00.00 «Τακτικές αποδοχές εμμίσθων»

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι τακτικές αποδοχές δηλαδή αμοιβές που καταβάλλονται σταθερά και σε τακτά χρονικά διαστήματα. Τακτικές αποδοχές είναι ο μισθός καθώς και οποιαδήποτε άλλη παροχή σε χρήμα ή σε είδος (π.χ. τροφή, κατοικία κλπ) εφόσον καταβάλλεται από τον εργοδότη ως συμβατικό ή νόμιμο αντάλλαγμα της παρεχόμενης από τον μισθωτό εργασίας τακτικά κάθε μήνα ή κατ'επανάληψη περιοδικά σε ορισμένα χρονικά διαστήματα του έτους.

Τακτικές αποδοχές θεωρούνται :

- Ο νόμιμος ή συμφωνημένος μισθός.
- Τα επιδόματα εορτών Χριστουγέννων και Πάσχα (καταχωρούνται στο λογαριασμό 60.00.03)
- Η προσαύξηση της νόμιμης και έκτακτης εργασίας κατά τις Κυριακές ή εξαιρεσιμες αργίες ή νυκτερινές ώρες εφόσον δίδεται στον εργαζόμενο σταθερά ή κατ'επανάληψη περιοδικά σε ορισμένα διαστήματα του έτους.
- Τα διάφορα επιδόματα (οικογενειακά, πολυετίας κλπ) όταν δίνονται στο μισθωτό ως πρόσθετος μισθός(προαιρετικά μπορούν να παρακολουθούνται από τον λογαριασμό 60.00.01)
- Η αξία του χορηγούμενου γάλακτος ημερησίως, των υποδημάτων, των ειδικών στολών κλπ (καταχωρούνται στους τριτοβάθμιους του 60.02) αν προβλέπονται από τις εκάστοτε συλλογικές συμβάσεις εργασίας.
- Το επίδομα παραγωγικότητας, όταν επαναλαμβάνεται επί μακρό χρονικό διάστημα (καταχωρείται στο λογαριασμό 60.00.10)
- Το επίδομα κατοικίας και τροφής που χορηγεί ο εργοδότης τακτικά.
- Το επίδομα ισολογισμού εφόσον καταβάλλεται κάθε έτος.
- Τα οδοιπορικά και η εκτός έδρας αποζημίωση όταν η αμοιβή για αυτά εξαρτάται από την πραγματοποίηση μετακινήσεων και ο μισθωτός δεν υπόκειται σε απόδοση λογαριασμού

Σημείωση : Όταν στον εργαζόμενο καταβάλλεται ως μισθός παροχή σε είδος, η αποτίμηση της σε ευρώ γίνεται στο τίμημα που θα κατέβαλλε ο εργαζόμενος στην ελεύθερη αγορά για να προμηθευτεί το είδος (Α.Π. 945/2001)

Ο εργοδότης και ο εργαζόμενος μπορούν ελεύθερα να καθορίζουν το ύψος των τακτικών αποδοχών που θα καταβάλλεται στον εργαζόμενο σε αντάλλαγμα της εργασίας του, υπό τον περιορισμό όμως ότι το ποσό αυτό δεν θα είναι

μικρότερο από τα ελάχιστα όρια αμοιβών που καθορίζει η οικεία συλλογική σύμβαση, υπουργική ή διαιτητική απόφαση. Δεν επιτρέπεται στον εργοδότη να προβεί εκ των υστέρων σε μονομερή μείωση των καταβαλλόμενων αυξημένων αποδοχών γιατί κάτι τέτοιο θα θεωρηθεί ως άτακτη καταγγελία της σύμβασης εργασίας δηλαδή απόλυση. Θεωρείται όμως έγκυρη η συμφωνία εργοδότη και εργαζόμενου για μείωση συμφωνημένων αποδοχών μέχρι τα ελάχιστα νόμιμα όρια.

Ο μισθωτός οφείλει να προσκομίσει στον εργοδότη εγκαίρως τα απαραίτητα πιστοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτει η προϋπηρεσία του σε άλλους εργοδότες προκειμένου να ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό των νόμιμων αποδοχών του. Τέτοια αποδεικτικά έγγραφα είναι οι βεβαιώσεις προηγούμενων εργοδοτών, τα ασφαλιστικά βιβλιάρια του εργαζόμενου κλπ.

Οι εργαζόμενοι οφείλουν να προσκομίσουν εγκαίρως τα απαραίτητα πιστοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτει η οικογενειακή τους κατάσταση και οι τίτλοι σπουδών τους ώστε να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό των νόμιμων αποδοχών τους.

#### **60.00.01 «Οικογενειακά επιδόματα εμίσθων»**

#### **60.01.01 «Οικογενειακά επιδόματα ημερομισθίων»**

Στους λογαριασμούς αυτούς, οι οποίοι είναι προαιρετικοί, καταχωρούνται τα οικογενειακά επιδόματα (γάμου και τέκνων) τα οποία η επιχείρηση καταβάλλει στους μισθωτούς της. Η επιχείρηση μπορεί να μη χρησιμοποιεί τους λογαριασμούς αυτούς αλλά να καταχωρεί τα οικογενειακά επιδόματα μαζί με τις τακτικές αποδοχές στους λογαριασμούς 60.00.00 και 60.01.00.

Για την κατανόηση των οικογενειακών επιδομάτων παρατίθεται ανάλυση σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο :

#### **ΕΡΓΑΤΙΚΟΝ ΔΙΚΑΙΟΝ**

Οικογενειακά επιδόματα είναι οι παροχές που χορηγούνται στους μισθωτούς λόγω της οικογενειακής καταστάσεως τους και είναι κυρίως το επίδομα γάμου και το επίδομα τέκνων.

Τα δικαιώματα αυτά δικαιούνται να λαμβάνει ο μισθωτός από τότε που θα γνωστοποιήσει και θα επιδείξει στον εργοδότη τα σχετικά στοιχεία της οικογενειακής καταστάσεως του, αλλώς από τότε που ο εργοδότης θα πληροφορηθεί με άλλον τρόπο τα στοιχεία αυτά (ΑΠ 1418/1984). Γίνεται δεκτό ότι η απόδειξη των σχετικών πραγματικών καταστάσεων πρέπει να γίνεται με δήλωση του ν.δ 105/1969 ή έστω με άλλο έγγραφο του μισθωτού ή άλλου προσώπου.

Επισημαίνεται ότι η παραίτηση του μισθωτού από τις νόμιμες μισθολογικές του απαιτήσεις έναντι του εργοδότη είναι άκυρη και συνεπώς η χορήγηση των οικογενειακών επιδομάτων είναι υποχρεωτική για τον εργοδότη.

Επίδομα Γάμου :

- Οι έγγαμοι μισθωτοί ανεξαρτήτως φύλου και ανεξαρτήτως υπάρξεως ή μη παιδιών, δικαιούνται από 1/1/1989 επιδόματος γάμου 10% (άρθρο 4 παρ 2 της από 26/1/1988 ΕΓΣΣΕ) επί του κατώτατου ορίου του βασικού μισθού ή του βασικού ημερομισθίου, που ορίζεται εκάστοτε από τις οικείες συλλογικές συμβάσεις κλπ
- Οι άγαμοι γονείς δικαιούνται από 8/5/1989 επιδόματος γάμου 10%. Προϋπόθεση λήψεως του δικαιώματος αυτού από τους άρρενες είναι να έχουν επισήμως την ιδιότητα του «γονέως», δηλαδή να έχουν αναγνωρίσει το παιδί κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα (άρθρο 20 παραγρ 2 του ν.1849/1989)
- Οι χήροι ή οι χήρες καθώς και οι διαζευγμένοι ή διαζευγμένες δικαιούνται επιδόματος γάμου 10% από 8/5/1989 (άρθρο 20 παραγρ 2 του ν.1849/1989)  
Το επίδομα γάμου υπολογίζεται πάνω στα γενικά κατώτατα όρια μισθών και ημερομισθίων που καθόρισε η από 15/4/2002 ΕΓΣΣΕ.

#### Επίδομα τέκνων :

Καταρχήν το επίδομα τέκνων καταβάλλεται στους μισθωτούς (υπαλλήλους, εργάτες, υπηρέτες) που παρέχουν εξαρτημένη εργασία, εφόσον συνδέονται με τον εργοδότη με σχέση ιδιωτικού δικαίου. Το επίδομα καταβάλλεται από το ΔΛΟΕΜ (Ειδικός λογαριασμός που λειτουργεί στον ΟΑΕΔ), στον οποίο ο εργοδότης και ο ασφαλισμένος καταβάλλουν εισφορές, οι οποίες συνεισπράττονται με τις εισφορές του ΙΚΑ και προστίθενται σε αυτές.

Στην περίπτωση που βάσει συλλογικής σύμβασης, διαιτηκής απόφασης, κανονισμού επιχείρησης κλπ οι αμειβόμενοι με μηνιαίο μισθό λαμβάνουν από τον εργοδότη τους μηνιαίο επίδομα παιδιών μεγαλύτερο από το χορηγούμενο από το ΔΛΟΕΜ δεν δικαιούνται να λάβουν επίδομα παιδιών και από το ΔΛΟΕΜ(άρθρο 18 παραγρ 4 του ν. 1346/1983)

Αντίθετα, οι αμειβόμενοι με ημερομίσθιο δικαιούνται να λάβουν επίδομα τέκνων από τον ΔΛΟΕΜ και στην περίπτωση που λαμβάνουν τέτοιο επίδομα και από τον εργοδότη τους (Εγκρ ΟΑΕΔ 52/1968).

Ο μισθωτός δικαιούται του επιδόματος τέκνων από την πρώτη μέρα του επόμενου μήνα από τη γέννηση του τέκνου και λήγει την 31/12 του έτους που το τέκνο συμπληρώνει το όριο ηλικίας ή επέρχεται ο θάνατος του τέκνου κλπ (άρθρο 3 του π.δ. 527/1984)

#### **60.00.02 «Αμοιβές υπερωριακής απασχολήσεως εμίσθων»**

#### **60.01.02 «Αμοιβές υπερωριακής απασχολήσεως ημερομισθίων»**

Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται οι αμοιβές που καταβάλλει η επιχείρηση στο προσωπικό της για τις ώρες εργασίας πέραν του κανονικού ωραρίου.

Η διάρκεια της εβδομαδιαίας εργασίας των μισθωτών (υπάλληλοι, εργατοτεχνίτες, μαθητευόμενοι κλπ.) που απασχολούνται με σχέση εξαρτημένης εργασίας είναι σαράντα (40) ώρες.

Στην πενθήμερη εβδομαδιαία εργασία, ο μισθωτός εργάζεται πέντε ημέρες αλλά ο εργοδότης καταβάλλει σε αυτόν έξι (6) ημερομίσθια και οι ασφαλιστικοί οργανισμοί τον ασφαλίζουν για έξι (6) ημέρες την εβδομάδα.

Υπερωρία είναι η απασχόληση του μισθωτού πέραν του ανώτατου συμβατικού ωραρίου των σαράντα (40) ωρών την εβδομάδα. Για κάθε ώρα υπερωριακής απασχόλησης, οι μισθωτοί δικαιούνται αμοιβή ίση με το καταβαλλόμενο ωρομίσθιο προσαυξημένο κατά 50% (άρθρο 4 παραγρ 2 και 4 του ν. 2874/2000).

Σημείωση : οι πρώτες 120 ώρες υπερωρίας ετησίως αμείβονται με προσαύξηση 50% στο καταβαλλόμενο ωρομίσθιο και οι πέραν των 120 ωρών ετησίως με προσαύξηση 75%, με την προϋπόθεση ότι οι υπερωρίες είναι νόμιμες (αναγγελία, τήρηση ειδικού βιβλίου υπερωριών, άδεια επιθεώρησης εργασίας, κλπ). Εφόσον δεν είναι νόμιμες αμείβονται με το καταβαλλόμενο ωρομίσθιο προσαυξημένο κατά 250% (άρθρο 4 παραγρ 5 του ν.2874/2000).

Όταν η υπερωριακή εργασία πραγματοποιείται τις Κυριακές ή τις εξαιρέσιμες εορτές οι καταβαλλόμενες αποδοχές έχουν ως εξής :

- Πραγματικό (κανονικό) ωρομίσθιο
- + προσαύξηση 75% λόγω Κυριακής ή εξαιρέσιμη εορτής, υπολογιζόμενη επί των αποδοχών των υπερωριών με βάση το νόμιμο ωρομίσθιο
- + αμοιβή της υπερωριακής εργασίας με βάση το πραγματικό ωρομίσθιο
- + προσαύξηση της υπερωρίας λόγω της Κυριακής
- + προσαύξηση λόγω υπερωριακής εργασίας με συντελεστή 50%, 75% ή 250% κατά περίπτωση πάνω στο σύνολο των δύο παραπάνω

#### **60.00.03 «Δώρα εορτών εμμίσθων (Χριστουγέννων, Πάσχα)»**

#### **60.01.03 «Δώρα εορτών ημερομισθίων (Χριστουγέννων, Πάσχα)»**

Το δώρο των εορτών των Χριστουγέννων είναι ίσο με ένα μηνιαίο μισθό για τους αμειβόμενους με μισθό ή με είκοσι πέντε (25) ημερομίσθια για τους αμειβόμενους με ημερομίσθιο προσαυξημένο κατά την αναλογία με την οποία συμμετέχει το επίδομα αδειάς στις ετήσιες αποδοχές (12 μισθοί) και είναι ίση με 0,04166. Το δώρο Χριστουγέννων καταβάλλεται ολόκληρο εφόσον ο εργαζόμενος απασχολείται στην επιχείρηση χωρίς διακοπή από 1<sup>η</sup> Μαΐου μέχρι 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου με βάση τις πραγματικές αποδοχές που καταβάλλονται στο μισθωτό τη 10<sup>η</sup> Δεκεμβρίου και στους ωρομίσθιους στο μέσο όρο των αποδοχών

τους στο διάστημα 1/5 – 31/12. Σε αντίθετη περίπτωση καταβάλλονται δύο (2) ημερομίσθια ή τα 2/25 του μηνιαίου μισθού για κάθε δεκαεννέα (19) ημέρες (ημερολογιακές) εργασίας του εργαζόμενου. Για διάστημα μικρότερο των δεκαεννέα (19) ημερών δικαιούται ανάλογο κλάσμα. Η καταβολή του γίνεται την 21<sup>η</sup> Δεκεμβρίου με δυνατότητα του εργοδότη να το καταβάλλει εφόσον επιθυμεί νωρίτερα. Ο εργοδότης έχει το δικαίωμα να παρακρατήσει το ποσό που αντιστοιχεί στην περίοδο από 21/12-31/12 το οποίο όμως πρέπει να το καταβάλλει την 31/12.

Το δώρο Πάσχα είναι ίσο με το μισό (1/2) μηνιαίο μισθό για τους αμειβόμενους με μισθό ή με δεκαπέντε (15) ημερομίσθια για τους αμειβόμενους με ημερομίσθιο. Καταβάλλεται ολόκληρο εφόσον η εργασιακή σχέση του μισθωτού διάρκεσε, χωρίς διακοπή, από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου μέχρι 30<sup>η</sup> Απριλίου με βάση τις πραγματικές (τακτικές) αποδοχές της 15<sup>ης</sup> ημέρας πριν το Πάσχα. Σε αντίθετη περίπτωση καταβάλλεται ποσό ίσο με ένα δέκατο πέμπτο (1/15) του μέσου μηνιαίου μισθού (για τους αμειβόμενους με μηνιαίο μισθό) ή ένα (1) ημερομίσθιο (για τους αμειβόμενους με ωρομίσθιο) για κάθε οκτώ (8) ημέρες διάρκειας της εργασίας για χρονικό διάστημα μικρότερου του οκταήμερου καταβάλλεται ανάλογο κλάσμα.

#### **60.00.04 «Αποδοχές επισήμων αργιών (εμμίσθων)»**

#### **60.01.04 «Αποδοχές επισήμων αργιών (ημερομισθίων)»**

Η τήρηση των λογαριασμών αυτών από τις επιχειρήσεις είναι προαιρετική. Οι επίσημες αργίες χωρίζονται σε ημέρες υποχρεωτικής αργίας και σε ημέρες προαιρετικής αργίας. Οι ημέρες υποχρεωτικής αργίας είναι η 25<sup>η</sup> Μαρτίου, η Δευτέρα του Πάσχα, η 15<sup>η</sup> Αυγούστου και η 25<sup>η</sup> Δεκεμβρίου και απαγορεύεται κάθε βιομηχανική, βιοτεχνική, εμπορική εργασία και συνεπώς και η απασχόληση των μισθωτών. Οι ημέρες προαιρετικής αργίας είναι η 1<sup>η</sup> Μαΐου και η 28<sup>η</sup> Οκτωβρίου και η εργασία είναι απόφαση του εργοδότη (ειδικά για την Πρωτομαγιά μπορεί ο Υπουργός Εργασίας να την ορίζει ως υποχρεωτική αργία). Η καθαρά Δευτέρα, η γιορτή του Αγίου Πνεύματος, η Μεγάλη Παρασκευή και το Μεγάλο Σάββατο είναι εργάσιμες ημέρες για τους μισθωτούς του ιδιωτικού τομέα και δεν δικαιούνται να λάβουν ιδιαίτερη αμοιβή (οι ημερομίσθιοι δεν δικαιούνται προσαύξηση 75%). Οι μισθωτοί που αμείβονται με μηνιαίο μισθό εφόσον απασχοληθούν τις ημέρες των υποχρεωτικών αργιών σε επιχείρηση που εξαιρείται των διατάξεων περί αργίας κατά τις ημέρες των Κυριακών και εορτών, δικαιούνται μόνο το 75% επί του νόμιμου μισθού τους. Στην περίπτωση όμως που η επιχείρηση λειτουργήσει εξαιρετικά κατά την ημέρα μιας από τις υποχρεωτικές αργίες τότε θα καταβάλλεται στους μισθωτούς της που θα απασχολήσει κατά την ημέρα αυτή, την προσαύξηση 75% επί του 1/25 του νόμιμου μισθού και επιπλέον 1/25 του καταβαλλόμενου μισθού τους.

#### **60.00.05 «Αποδοχές ασθενείας εμμίσθων»**

#### **60.01.05 «Αποδοχές ασθενείας ημερομισθίων»**

Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται οι αποδοχές ασθενείας που πραγματικά καταβάλλει η επιχείρηση στους εργαζομένους (με βάση τον πραγματικά καταβαλλόμενο μισθό ή το πραγματικά καταβαλλόμενο ημερομίσθιο), δηλαδή τα ποσά που απομένουν μετά το συμψηφισμό των επιδομάτων ασθενείας που εισέπραξαν οι μισθωτοί από τους ασφαλιστικούς φορείς μόνο στην περίπτωση που οι αμοιβές που καταβάλλει ο ασφαλιστικός οργανισμός υπολείπονται του ημερήσιου μισθού που δικαιούται ο μισθωτός οπότε ο εργοδότης καταβάλλει στον μισθωτό (ασθενή) τη διαφορά.

Όταν ο μισθωτός (υπάλληλος ή εργάτης ή υπηρέτης) απασχολείται πάνω από δέκα (10) εργάσιμες ημέρες (δεν συμπεριλαμβάνονται οι Κυριακές και οι εξαιρέσιμες εορτές) στην ίδια επιχείρηση και στη συνέχεια ασθενήσει δικαιούται αδείας λόγω ασθενείας.

Σημείωση : Η ασθένεια του μισθωτού δεν λύει τη σύμβαση εργασίας.

Η βραχείας διάρκειας ασθένεια των μισθωτών (υπαλλήλων, εργατοτεχνιτών, υπηρετών) κλιμακώνεται με βάση την προϋπηρεσία τους στον ίδιο εργοδότη, ως εξής:

Υπηρεσία μισθωτού	Όρια ασθένειας
• από 10 ημέρες μέχρι 4 έτη	1 μήνας
• από 4 μέχρι 10 έτη	3 μήνες
• από 10 μέχρι 15 έτη	4 μήνες
• πάνω από 15 έτη	6 μήνες

Ο εργαζόμενος, προκειμένου να αποδείξει την ασθένεια, του οφείλει να επιδώσει στην επιχείρηση βεβαίωση του οικείου ασφαλιστικού οργανισμού. Στην περίπτωση που ο εργαζόμενος δεν συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις ασφαλιστικής κάλυψης αρκεί η βεβαίωση ιδιώτη γιατρού με δικαίωμα του εργοδότη να ζητήσει κι άλλα αποδεικτικά στοιχεία.

Το ΙΚΑ καταβάλλει επίδομα ασθενείας στους ασφαλισμένους του, που παρέχουν εξαρτημένη εργασία, από την 4<sup>η</sup> ημέρα από της αναγγελίας της ασθενείας στις υπηρεσίες του και μετά. Ειδικότερα :

- Σε περίπτωση που η ασθένεια είναι μέχρι τρεις (3) ημέρες, το ΙΚΑ δεν καταβάλλει επίδομα ασθενείας (τρίμηρος χρόνος αναμονής). Συνεπώς ο μισθωτός δικαιούται να λάβει από τον εργοδότη του για τις τρεις (3) αυτές ημέρες το ½ του ημερομισθίου του ή το ½ του 1/25 του μισθού του
- Σε περίπτωση που η ασθένεια είναι μεγαλύτερη από τρεις (3) ημέρες π.χ. 5 ημέρες από την τέταρτη (4<sup>η</sup>) ημέρα και μετά, δηλαδή στο παράδειγμα μας για 2 ημέρες, το ΙΚΑ επιδοτεί τον ασθενή και ο εργοδότης υποχρεούται να του καταβάλλει τη διαφορά μεταξύ του ημερομισθίου ή του 1/25 του μισθού και του ημερήσιου επιδόματος ασθενείας του ΙΚΑ (για τις τρεις πρώτες ημέρες ισχύουν τα παραπάνω).



#### **60.00.06 «Αποδοχές κανονικής αδειας εμμίσθων»**

#### **60.01.06 «Αποδοχές κανονικής αδειας ημερομισθίων»**

Όλοι οι μισθωτοί που απασχολούνται με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου σε οποιονδήποτε εργοδότη, αδιάφορα αν συνδέονται με τον εργοδότη με σύμβαση εργασίας αορίστου ή ορισμένου χρόνου δικαιούνται ετήσια άδεια με πλήρεις αποδοχές καθώς και επίδομα αδειας. Οι μισθωτοί (υπάλληλοι, εργατοτεχνίτες,

μαθητευόμενοι), δικαιούνται κανονικής αδειας, εφόσον έχουν συμπληρώσει συνεχή απασχόληση στον ίδιο εργοδότη επί δέκα (10) μήνες τουλάχιστον.

Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται οι αμοιβές που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στο προσωπικό τους για την περίοδο των αδειών, δηλαδή οι αμοιβές που λαμβάνουν οι μισθωτοί για την περίοδο που δεν εργάζονται στην επιχείρηση λόγω της κανονικής αδειας αυτών. Αλλά επίσης και όλες οι άδειες πέραν της κανονικής που χορηγούνται με αποδοχές, όπως είναι π.χ. η άδεια λόγω οικογενειακών υποχρεώσεων, γάμου, άσκησης εκλογικού δικαιώματος.

#### **60.00.07 «Επιδόματα κανονικής αδειας (εμμίσθων)»**

#### **60.01.07 «Επιδόματα κανονικής αδειας (ημερομισθίων)»**

Το επίδομα αδειας καταβάλλεται στο μισθωτό μαζί με τις αποδοχές αδειας κατά την ημέρα έναρξης αυτής και υπολογίζεται με βάση τις καταβαλλόμενες αποδοχές. Το επίδομα αδειας δεν μπορεί να υπερβεί το ήμισυ του μισθού για τους αμειβόμενους με μισθό καθώς και τις αποδοχές δέκα τριών (13) εργάσιμων ημερών για τους αμειβόμενους με ημερομίσθιο.

Σημείωση : δεν οφείλεται επίδομα αδειας όταν δεν υπάρχει υποχρέωση χορήγησης αδειας και επίσης δεν είναι νόμιμη η παραίτηση από το δικαίωμα λήψης επιδόματος αδειας ή ο συμψηφισμός με τυχόν καταβαλλόμενες από τον εργοδότη στο μισθωτό αποδοχές υψηλότερες των νομίμων.

#### **60.00.08 «Αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών (εμμίσθων)»**

#### **60.01.08 «Αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών (ημερομισθίων)»**

Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από τους εργοδότες στους μισθωτούς στην περίπτωση που με υπαιτιότητα τους δεν χορήγησαν σε αυτούς την κανονική τους άδεια. Στην περίπτωση που ο εργοδότης δεν χορηγήσει την άδεια του εργαζόμενου μέχρι την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου, που είναι υποχρεωμένος, υπόκειται σε αστικές και ποινικές

κυρώσεις. Υποχρεούνται δηλαδή να καταβάλει τις αντίστοιχες αποδοχές των ημερών της αδείας του μισθωτού αυξημένες κατά 100%. Δηλαδή αν έληξε το ημερολογιακό έτος και ο εργοδότης αρνήθηκε να χορηγήσει στο μισθωτό την άδεια του οφείλει να καταβάλει τα εξής :

- Τις αποδοχές (μισθό ή ημερομίσθιο) του μηνός Δεκεμβρίου αφού εργάστηκε.
- Τις αποδοχές αδείας, τις οποίες θα έπαιρνε εάν ελάμβανε την άδεια του υπολογιζόμενες με τις αποδοχές του μισθωτού 31/12
- Το επίδομα αδείας, υπολογιζόμενο με τις αποδοχές του μισθωτού 31/12
- Αποζημίωση ίση με το ποσό των αποδοχών της αδείας, εάν η μη χορήγηση της οφείλεται σε πταίσμα ή σε ελαφρά αμέλεια του εργοδότη

#### **60.00.09 «Ποσοστά για πωλήσεις και αγορές (εμμίσθων)»**

#### **60.01.09 «Ποσοστά για πωλήσεις και αγορές (ημερομισθίων)»**

Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται οι αμοιβές που καταβάλλονται στο προσωπικό της επιχείρησης, που εργάζεται με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, που προσδιορίζονται με βάση τις πωλήσεις ή τις αγορές που πραγματοποίησαν οι δικαιούχοι των αμοιβών (εμπορικοί αντιπρόσωποι, παραγωγοί πωλήσεως, περιοδεύοντες πωλητές, dealers, κ.λ.π.). Στην περίπτωση που οι δικαιούχοι των αμοιβών έχουν σύμβαση ανεξάρτητων υπηρεσιών (π.χ. σύμβαση εμπορικής αντιπροσωπίας) χαρακτηρίζονται ως τρίτοι και οι αμοιβές τους χαρακτηρίζονται προμήθειες (καταχωρούνται στους λογαριασμούς 61.02.00 ή 61.02.01).

Στις περιπτώσεις που ο μισθωτός αμείβεται με ποσοστά επί των πωλήσεων ή των αγορών υφίσταται μίσθωση εργασίας, γιατί ο εργαζόμενος προσφέρει στην επιχείρηση εξαρτημένη εργασία και βρίσκεται υπό την εποπτεία και τον έλεγχο του εργοδότη και συνεπώς η αμοιβή του αποτελεί εισόδημα απ'μισθωτές υπηρεσίες (π.χ. αμοιβές σερβιτόρων).

#### **60.00.10 «Έκτακτες αμοιβές (εμμίσθων)»**

Σε αυτόν τον λογαριασμό καταχωρούνται οι έκτακτες αμοιβές που καταβάλλει η επιχείρηση στο προσωπικό της με την μορφή βραβείων, πριμ, επιδομάτων, κλπ.

Το βραβείο αποτελεί πρόσθετη αμοιβή η οποία παρέχεται στον εργαζόμενο ως επιβράβευση για την ιδιαίτερα καλή ποιοτικά ή ποσοτικά εργασία που προσφέρει,

καθώς και για μελέτες, προτάσεις κλπ που έχουν ως αποτέλεσμα την μείωση του κόστους. Το βραβείο θεωρείται μισθός.

Κατά το εργατικό δίκαιο έκτακτες αμοιβές είναι αυτές που καταβάλλονται στον μισθωτό σε μη τακτά χρονικά διαστήματα. Δηλαδή οι οικειοθελείς παροχές που χορηγούνται από τον εργοδότη χωρίς να έχει υποχρέωση και με την επιφύλαξη ότι μπορεί να σταματήσει η χορήγηση τους οποτεδήποτε, δεν αποτελούν μισθολογικές παροχές. Στην περίπτωση που δεν διευκρινίζεται το δικαίωμα της παύσης της παροχής η παροχή αυτή χαρακτηρίζεται μισθολογική.

Τα επιδόματα που καταβάλλονται σαν αντάλλαγμα της εργασίας που προσφέρουν οι εργαζόμενοι με βάση ορισμένα κριτήρια όπως το χρόνο υπηρεσίας, την οικογενειακή κατάσταση κλπ θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπόκεινται σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών, ενώ τα επιδόματα που χορηγούνται προς κάλυψη δαπανών δεν φορολογούνται (αν τα επιδόματα λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό των επιδομάτων εορτών, αδειάς, αποζημίωσης θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες).

Συνεπώς οι εφάπαξ παροχές προς μισθωτούς δεν αποτελούν εισόδημα και άρα δεν υπόκεινται σε φόρο.

Οι έκτακτες οικειοθελείς παροχές του εργοδότη προς τους εργαζόμενους για την επιβράβευση της αποδοτικότητας τους υπόκεινται σε εισφορές υπέρ ΙΚΑ, έστω και αν η επιχείρηση κατά την έναρξη καταβολής του επιδόματος τήρησε επιφύλαξη για τη δυνατότητα ανακλήσεως τους.

Η δαπάνη για την φύλαξη τέκνων των υπαλλήλων της επιχείρησης σε νηπιακούς σταθμούς θεωρείται αμοιβή προς τους εργαζόμενους υποκείμενη σε ασφαλιστικές εισφορές. Η δαπάνη για την αγορά δώρων στις εορτές των Χριστουγέννων προς το προσωπικό της επιχείρησης υπόκεινται σε ασφαλιστικές εισφορές ΙΚΑ. Οι έκτακτες παροχές προς τους υπαλλήλους της επιχείρησης για τα παιδιά τους που σπουδάζουν στο εξωτερικό δεν συνιστούν έκτακτες παροχές κοινωνικού χαρακτήρα και υπόκεινται σε εισφορές ΙΚΑ.

#### **60.01.10 «Έκτακτες αμοιβές (ημερομισθίων)»**

Τα παραπάνω ισχύουν και για τους αμειβόμενους με ημερομίσθιο.

#### **60.00.11 «Αμοιβές εκτός έδρας (εμμίσθων)»**

Στον λογαριασμό αυτό χρεώνονται τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση στο μισθωτό της για την εκτός έδρας υπηρεσία του. Δηλαδή :

- Αποζημίωση λόγω διανυκτέρευσης του μισθωτού εκτός έδρας. Η αποζημίωση αυτή καταβάλλεται στον μισθωτό για την αντιμετώπιση των αυξημένων εξόδων, στα οποία υποβάλλεται για την διεκπεραίωση της υπηρεσίας που του

το ανέθεσε ο εργοδότης και συνεπώς δεν αποτελεί μισθό. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό 64.01 «έξοδα ταξιδίων».

- Έξοδα που πραγματοποιεί ο μισθωτός κατά την παραμονή του εκτός έδρας και τα οποία καλύπτονται από δικαιολογητικά. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό 64.01 «έξοδα ταξιδίων».
- Πρόσθετη αμοιβή που ενδεχομένως καταβάλλει ο εργοδότης στο μισθωτό πέραν των εξόδων και της αποζημίωσης εκτός έδρας, η οποία καταχωρείται στον λογαριασμό 60.00.11.

Στους μισθωτούς (υπαλλήλους, εργατοτεχνίτες, υπηρέτες), που με εντολή του εργοδότη τους μεταβαίνουν πρόσκαιρα για υπηρεσία «εκτός έδρας» καταβάλλεται, εκτός από τα έξοδα ταξιδιού τους και πρόσθετη αποζημίωση για κάθε εκτός έδρας διανυκτέρευση.

Για να δικαιούται ο μισθωτός εκτός έδρας αποζημίωση, πρέπει :

- Ο μισθωτός κατ'εντολή του εργοδότη του, να μεταβεί πρόσκαιρα σε τόπο διάφορο από τον τόπο της έδρας του. Ως έδρα χαρακτηρίζεται ο τόπος όπου ο μισθωτός παρέχει μόνιμα την εργασία του σύμφωνα με τους όρους της αρχικής ή μεταγενέστερης σύμβασης εργασίας.
- Ο μισθωτός να διανυκτερεύσει στο νέο τόπο. Ως διανυκτέρευση χαρακτηρίζεται η παραμονή στο νέο τόπο ολόκληρη τη νύχτα ή κατά το μεγαλύτερο μέρος αυτής.

Ο μισθωτός για την εκτός έδρας πρόσκαιρη απασχόληση του, δικαιούται τα οδοιπορικά έξοδα μεταβάσεως και επιστροφής εκτός έδρας, την ημερήσια αποζημίωση εκτός έδρας (η οποία ισούται με ένα νόμιμο ημερομίσθιο για τους ημερομίσθιους ή προς το 1/25 του μηνιαίου μισθού για τους μισθωτούς – ποσό το οποίο περιορίζεται στο 1/4 αν παρέχεται από τον εργοδότη τροφή και κατοικία, στο 1/2 αν παρέχεται από τον εργοδότη μόνο τροφή και στα 4/5 αν παρέχεται από τον εργοδότη μόνο κατοικία).

Η εκτός έδρας αποζημίωση υπολογίζεται επί των νομίμων αποδοχών. Άρα στην περίπτωση που ο εργοδότης καταβάλλει στο μισθωτό αποδοχές μεγαλύτερες από τις νόμιμες, δεν υποχρεούται να υπολογίσει την προαναφερόμενη αποζημίωση με βάση τις μεγαλύτερες αποδοχές. Η αποζημίωση εκτός έδρας και τα οδοιπορικά έξοδα δεν υπόκεινται σε εισφορές υπέρ ΙΚΑ, γιατί με αυτά δεν αυξάνονται οι αποδοχές των μισθωτών, αφού χορηγούνται για να καλύψουν έκτακτες δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά την εκτέλεση της εκτός έδρας εργασίας τους.

**60.00.12 «Αμοιβές μαθητευόμενων (εμμίσθων)»**

**60.01.12 «Αμοιβές μαθητευόμενων (ημερομισθίων)»**

Οι λογαριασμοί αυτοί τηρούνται προαιρετικά και χρησιμοποιούνται για την καταχώρηση των πάσης φύσεως αμοιβών που καταβάλλονται στους μαθητευόμενους (τακτικές, έκτακτες, ασθενείας, αδείας κλπ).

Μαθητευόμενοι θεωρούνται τα άτομα που απασχολούνται σε επιχειρήσεις για να μάθουν τέχνη και να μορφωθούν θεωρητικά. Όταν η παροχή εργασίας γίνεται μόνο στα πλαίσια της εκπαίδευσης με σκοπό την καλύτερη κατανόηση του αντικειμένου της εκπαίδευσης έχουμε σύμβαση μαθητείας και δεν έχουν εφαρμογή οι κανόνες περί εξαρτημένης εργασίας. Όταν ο μαθητευόμενος απασχολείται πλήρως έναντι αμοιβής επιδιώκοντας παράλληλα την εκμάθηση τέχνης έχουμε σύμβαση εξαρτημένης εργασίας και εφαρμογή όλων των διατάξεων της εργατικής νομοθεσίας.

Σύμφωνα με τη ισχύουσα νομοθεσία (ν. 1827/1989), η προστασία των ανηλίκων κατά την απασχόληση τους αντιμετωπίζεται ως εξής :

- Ανήλικοι θεωρούνται όσοι δεν έχουν συμπληρώσει το 18<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας τους.
- Οι ανήλικοι που δεν έχουν συμπληρώσει το 18<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας τους, δεν επιτρέπεται να απασχολούνται με εργασίες επικίνδυνες, βαριές ή ανθυγιεινές και σε εργασίες που βλάπτουν την ψυχική τους υγεία.
- Οι ανήλικοι που δεν έχουν συμπληρώσει το 15<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας τους απαγορεύεται να απασχοληθούν σε οποιαδήποτε εργασία. Κατ'εξάιρεση, ύστερα από άδεια της Επιθεώρησης Εργασίας, οι ανήλικοι μπορούν να απασχοληθούν σε θεατρικές παραστάσεις, μουσικές εκτελέσεις ή άλλες καλλιτεχνικές εκδηλώσεις, διαφημιστικά προγράμματα, επιδείξεις μόδας, ραδιοφωνικές ή τηλεοπτικές εγγραφές ή εκπομπές, κινηματογραφικές λήψεις καθώς και την χρησιμοποίησή τους ως μοντέλων, εφόσον δεν βλάπτεται η σωματική και ψυχική υγεία και η ηθική τους (η άδεια χορηγείται για χρονικό διάστημα που δεν μπορεί να υπερβαίνει τους τρεις μήνες και μπορεί να παραταθεί μόνο για εξαιρετικούς λόγους).

#### **60.02 «Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού»**

Σε αυτό το λογαριασμό καταχωρούνται τα ποσά που αφορούν παροχές και έξοδα που πραγματοποιούνται για το προσωπικό της επιχείρησης. Οι παροχές σε είδος του εργοδότη που γίνονται με αποκλειστικό σκοπό την εξυπηρέτηση λειτουργικών αναγκών της επιχείρησης και όχι ως αντάλλαγμα της παρεχόμενης εργασίας, όπως είδη ρουχισμού ή εργαλεία, ή παροχή στέγης και τροφής δεν θεωρούνται μισθός και συνεπώς δεν υπόκεινται σε ασφαλιστικές εισφορές.

Κάθε παροχή προς τον μισθωτό που δίνεται σε αντάλλαγμα υπηρεσίας που αυτός παρείχε προς τον εργοδότη, είτε η παροχή αυτή συνίσταται σε χρήμα, είτε σε είδος ή άλλα ωφελήματα, είτε σε άλλες αξίες δεκτικές χρηματικής

αποτιμήσεως χαρακτηρίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπόκειται σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών και σε ασφαλιστικές εισφορές.

Η αποτίμηση των παροχών σε είδος γίνεται στην τρέχουσα (αγοραία) αξία του είδους κατά το χρόνο της παράδοσης της παροχής στον εργαζόμενο, δηλαδή με βάση την αξία με την οποία τα είδη μπορούν να πωληθούν ευχερώς και υπό ομαλές συνθήκες.

#### **60.02.00 «Είδη ενδύσεως»**

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρείται η αξία των ειδών ενδύσεως που χορηγεί η επιχείρηση στο προσωπικό της, για την τήρηση των όρων υγιεινής και προστασίας ή για την ομοιόμορφη εμφάνιση του προσωπικού (π.χ. κράνη, πουλόβερ, γάντια κλπ.). Η αξία των χορηγούμενων ειδών ένδυσης δεν χαρακτηρίζεται εισόδημα των εργαζομένων μόνο στην περίπτωση που τα είδη αυτά χορηγούνται προς χάρη του προσωπικού η αξία τους προσauζάνει τις τακτικές αποδοχές. Στην περίπτωση αυτή χρησιμοποιούμε τους λογαριασμούς 60.00.00 «τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού» ή 60.01.00 «τακτικές αποδοχές ημερομισθίου προσωπικού» ανάλογα.

Όταν τα χορηγούμενα είδη ένδυσης δεν προορίζονται για την αντιμετώπιση των λειτουργικών αναγκών της επιχείρησης, τα αγοράζει από τρίτους, ολόκληρη η αξία του τιμολογίου αγοράς συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ καταχωρείται στον παρόντα λογαριασμό και ο ΦΠΑ δεν εκπίπτει.

Η αξία των ειδών ένδυσης που χορηγούνται για τις λειτουργικές ανάγκες εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Ομοίως εκπίπτει και η αξία των ειδών ένδυσης που θεωρούνται ότι προσauζάνουν τις αποδοχές των εργαζομένων υπό τον όρο ότι έχουν υπολογιστεί οι εισφορές του ΙΚΑ και η παρακράτηση φόρου εισοδήματος.

#### **60.02.01 «Έξοδα στεγάσεως (π.χ. κατοικιών)»**

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται μόνο τα έξοδα που καταβάλλει η επιχείρηση για τη στέγαση του προσωπικού της τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας, δεν χαρακτηρίζονται ως προσauξηση μισθού των μισθωτών που χρησιμοποιούν τις ενοικιαζόμενες ή δωρεάν παραχωρούμενες οικίες. Όταν όμως οι δαπάνες αυτές θεωρούνται ως τακτικές αποδοχές μισθωτών καταχωρούνται στο λογαριασμό 60.00 ή 60.01 (σε περίπτωση που η επιχείρηση εισπράττει από το προσωπικό της για την παροχή στέγης το ποσό αυτό καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 75.01.00 «έσοδα από παροχή κατοικιών»).

Αναλυτικότερα :

- Η παροχή στέγης στον εργαζόμενο δεν προσαυξάνει τον μισθό του όταν η εν λόγω παροχή εξυπηρετεί τη λειτουργία της επιχείρησης π.χ. κατασκευή μονάδων διαμονής στον χώρο των εργοταξίων με σκοπό την καλύτερη εκτέλεση των έργων της. Η συγκεκριμένη δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα και δεν υποχρεούται σε εισφορά υπέρ του ΙΚΑ.
- Τα έξοδα των οικιών που χρησιμοποιούνται για την φιλοξενία διευθυντικών στελεχών της επιχείρησης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.
- Το επίδομα ενοικίου καθώς και το επίδομα θερινής εξοχής που καταβάλλεται σε χρήμα από την επιχείρηση αποτελεί προσαύξηση των αποδοχών και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

#### **60.02.02 «Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου – εστιατορίου»**

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι επιχορηγήσεις προς το κυλικείο και το εστιατόριο του προσωπικού της καθώς και τα λοιπά έξοδα που πραγματοποιεί γι' αυτά. Στην έννοια των παροχών αυτών περιλαμβάνεται η χορήγηση τροφής (ελαφρό γεύμα, γεύμα, δείπνο) κατά την διάρκεια του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου και κατά την ώρα του διαλείμματος (το περιεχόμενο, το είδος και η αξία των παροχών αυτών καθορίζεται από τον ίδιο τον εργοδότη). Στον ίδιο λογαριασμό καταχωρείται και το ποσό του ΦΠΑ επί των δαπανών αυτών αφού δεν εκπίπτει (δεν καταχωρείται στην χρέωση του λογαριασμού 54.00). Οι παραπάνω παροχές δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε ασφαλιστικές ή άλλες κρατήσεις.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση εισπράττει ή λογίζει σε βάρος του προσωπικού της ποσά για την συμμετοχή του στα προαναφερόμενα έξοδα πιστώνονται στους λογαριασμούς 75.01.01 «έσοδα εστιατορίου» και 75.01.02 «έσοδα κυλικείου».

#### **60.02.03 «Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού»**

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για την ψυχαγωγία του προσωπικού της, π.χ. έξοδα κατασκηνώσεων, εκδρομών, χοροεσπερίδων ή εορταστικών εκδηλώσεων. Στον ίδιο λογαριασμό καταχωρείται και το ποσό του ΦΠΑ επί των δαπανών αυτών αφού δεν εκπίπτει (δεν καταχωρείται στην χρέωση του λογαριασμού 54.00 εκτός εάν οι παροχές

αυτές προβλέπονται από συλλογικές συμβάσεις εργασίας και γενικότερα αν οι δαπάνες αυτές γίνονται σε εκπλήρωση αναγκαστικών υποχρεώσεων της επιχείρησης).

#### **60.02.04 «Έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού»**

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα έξοδα που καταβάλλει η επιχείρηση για την εκπαίδευση και επιμόρφωση του προσωπικού της σε τέχνη ή επιστήμη σχετικά με την ασκούμενη επιχείρηση, εφ' όσον το πρόσωπο αυτό ανέλαβε έναντι της επιχείρησης την υποχρέωση όπως μετά το πέρας των σπουδών του, να προσφέρει στην επιχείρηση τις υπηρεσίες του.

Τα έξοδα εκπαιδύσεως ή μεταεκπαιδύσεως, η συμμετοχή σε σεμινάρια εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Η δαπάνη που κατέβαλε η επιχείρηση στην αλλοδαπή για την συμμετοχή σε σεμινάριο εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Η δαπάνη αυτή αποδεικνύεται και χωρίς νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο και αρκεί η επιστολή της εταιρείας που διοργάνωσε το σεμινάριο.

#### **60.02.05 «Έξοδα ιατροφαρμακευτικής περιθάλψεως»**

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για την ιατροφαρμακευτική περίθαλψη του προσωπικού της όπως π.χ. νοσήλια, φάρμακα, έξοδα εγχειρήσεων, έξοδα κηδειών. Τα έξοδα αυτά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης π.χ. νοσοκομεία, ιδιωτικές κλινικές, ιδρύματα, διαγνωστικά κέντρα κλπ απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Επίσης απαλλάσσονται του φόρου η παροχή υπηρεσιών από γιατρούς, οδοντιάτρους, μαιές, νοσοκόμες, φυσιοθεραπευτές, οδοντοτεχνίτες, οδοντοπροσθετικούς καθώς και η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, αίματος και γάλακτος.

#### **60.02.06 «Ασφάλιστρα προσωπικού»**

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα ασφάλιστρα που καταβάλλει η επιχείρηση για ατομική ή ομαδική ασφάλιση του προσωπικού της. Η ασφάλιση του προσωπικού της εταιρείας μπορεί να γίνεται με σκοπό την καταβολή από την ασφαλιστική εταιρεία είτε αποζημίωσης σε περίπτωση που επέρχεται ο κίνδυνος



(ατύχημα) είτε εφάπαξ ποσού, ή συντάξεως στο ασφαλισμένο συνταξιοδοτούμενο προσωπικό της επιχείρησης.

Ως νόμιμο παραστατικό είναι οι θεωρημένες αποδείξεις για τα ασφάλιστρα ή τα θεωρημένα από την ΔΟΥ ασφαλιστήρια συμβόλαια.

Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και απαλλάσσονται και από το ΦΠΑ.

Σε περίπτωση που η ασφαλιστική εταιρεία επιστρέφει στην επιχείρηση λόγω διακοπής της ασφάλισης ζωής ορισμένων μισθωτών πριν από την συνταξιοδότηση τους (π.χ. λόγω απόλυσης ή αποχώρησης) καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.01 «έσοδα προηγούμενων χρήσεων» και αυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

#### **60.02.07 «Αξία χορηγούμενων αποθεμάτων»**

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρείται το κόστος παραγωγής των προϊόντων που χορηγεί η επιχείρηση στο προσωπικό της όχι λόγω λειτουργικών αναγκών αλλά εξ ελευθεριότητας (τα χορηγούμενα αποθέματα λόγω λειτουργικών αναγκών καταχωρούνται στο λογαριασμό 60.02.00 «Είδη ενδύσεως») με πίστωση του λογαριασμού 78.10 «έσοδα από ιδιοχρηση αποθεμάτων».

Τα αγοραζόμενα, εισαγόμενα ή παραγόμενα από την ίδια επιχείρηση αγαθά που διαθέτει η επιχείρηση προς το προσωπικό της από ελευθεριότητα π.χ. βιομηχανία ετοίμων ενδυμάτων δωρίζει στο προσωπικό της ενδύματα αξίας 10 ευρώ κατά άτομο αποτελούν αγαθά αυτοπαραδόσης και υπάγονται σε καθεστώς ΦΠΑ. Ως φορολογητέα αξία λογίζεται η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών, ενώ για τις παροχές υπηρεσιών ως φορολογητέα αξία θεωρείται το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών.

#### **60.02.99 «Λοιπές παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού»**

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι παρακάτω δαπάνες :

- Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε διάφορα ασφαλιστικά ταμεία με σκοπό την αναγνώριση ασφαλιστικής προϋπηρεσίας των εργαζόμενων (τα ποσά αυτά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα)
- Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την ενίσχυση διαφόρων συλλόγων του προσωπικού με στόχο την αύξηση του υπηρεσιακού ζήλου και την απόδοση του προσωπικού (τα ποσά αυτά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα)

- Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση (αξία αγοραζόμενων αγαθών στα καταστήματα πώλησης) για την χορήγηση διατακτικών – δωροεπιταγών για την αγορά αγαθών αξίας ορισμένου ποσού που επάνω τους αναγράφονται υποχρεωτικά τα συμβεβλημένα με αυτές καταστήματα.
- Τα ποσά που διαθέτει η επιχείρηση για την δημιουργία ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού κεφαλαίου, το οποίο προορίζεται να καλύψει υποχρεώσεις της επιχείρησης για χορήγηση επικουρικής συντάξεως σε όσους υπαλλήλους συνταξιοδοτούνται και απέρχονται από τη υπηρεσία (τα ποσά αυτά δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα).
- Τα ποσά που διαθέτει η επιχείρηση για έξοδα παραστάσεως όταν αυτά δεν καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών για την εκτέλεση ειδικής υπηρεσίας από τον μισθωτό.
- Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την φύλαξη των παιδιών σε βρεφονηπιακούς σταθμούς (υπόκειται σε φόρο εισοδήματος).
- Τα επιδόματα κυήσεως ή λοχείας που καταβάλλει η επιχείρηση στον μισθωτό που εργάζεται με σχέση εξαρτημένης εργασίας (δεν υπάγονται στα φορολογητέα εισοδήματα του μισθωτού).
- Το επίδομα διαχειριστικών λαθών εφόσον δίδεται για την κάλυψη δαπανών ή ζημιών του μισθωτού κατά την εκτέλεση της εργασίας του (δεν υπόκειται σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών).

#### **60.03 «Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού»**

#### **60.04 « Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού»**

Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα ποσά των εργοδοτικών εισφορών και λοιπών επιβαρύνσεων που αναλογούν στις αποδοχές που καταβάλλονται στον έμμισθο (60.03) και ημερομίσθιο (60.04) προσωπικό της επιχείρησης, με πίστωση των λογαριασμών 54 και 55.

Σύμφωνα με το ΕΓΑΣ οι εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις πρέπει να βαρύνουν τη χρήση στην οποία οι αντίστοιχες αποδοχές προσωπικού κατέστησαν δεδουλευμένες. Όσον αφορά τα πρόστιμα και τις προσαυξήσεις βαρύνουν τη

χρήση που τα σχετικά ποσά βεβαιώθηκαν σε βάρος της και όχι τη χρήση που αυτά καταβλήθηκαν (τα ποσά των προσαυξήσεων και των προστίμων για την τρέχουσα χρήση καταχωρούνται στον λογαριασμό 81.00 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα» ενώ για προηγούμενες χρήσεις στον λογαριασμό 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων»).

Σημείωση : Μετά την κατάργηση του τέλους χαρτοσήμου από 1/1/2002 οι λογαριασμοί 60.03.04 και 60.04.04 δεν χρησιμοποιούνται.

Οι ασφαλιστικές εισφορές ΙΚΑ (εργαζόμενοι και εργοδότη) λογίζονται πάνω στις πραγματικές αποδοχές (τακτικές και έκτακτες) που λαμβάνουν οι εργαζόμενοι σε χρήμα ή σε είδος ως αντάλλαγμα της εργασίας τους. Ο υπολογισμός των εισφορών γίνεται ποσοστιαία με τα ισχύοντα ασφάλιστρα και οι προκύπτουσες εισφορές στρογγυλοποιούνται. Υπόχρεος για την καταβολή των εισφορών είναι ο εργοδότης ο οποίος είναι και υπεύθυνος για την παρακράτηση της εισφοράς από τον εργαζόμενο. Οι εισφορές καταβάλλονται ενιαία και αδιαίρετα από τον εργοδότη μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα, εκείνου κατά τον οποίο παρασχέθηκε η εργασία από τον μισθωτό (έστω και αν υπάρχει καθυστέρηση στην καταβολή του μισθού). Οι εισφορές που αντιστοιχούν στα επιδόματα (δώρα) Χριστουγέννων και Πάσχα αποδίδονται στο ΙΚΑ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Φεβρουαρίου και του Ιουνίου αντίστοιχα. Αυτές που αντιστοιχούν στο επίδομα αδείας αποδίδονται εντός του επόμενου μήνα που έγινε η καταβολή του επιδόματος (το ίδιο ισχύει και για τις περιπτώσεις που η άδεια καταβλήθηκε σε χρήμα).

Η μη εμπρόθεσμη καταβολή των εισφορών του ΙΚΑ συνεπάγεται την επιβάρυνση του εργοδότη με πρόσθετα τέλη που ανέρχονται σε ποσοστό 3% για τον πρώτο μήνα καθυστέρησης και σε ποσοστό 1,5% για κάθε επόμενο μήνα και μέχρι 120% συνολικά καθώς και την επιβολή ποινικών κυρώσεων σε βάρος του.

#### **60.05 «Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία»**

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρείται το τμήμα της αποζημίωσης που καταβάλλει η επιχείρηση στον εξερχόμενο της υπηρεσίας εργαζόμενο που αφορά την κλειόμενη χρήση και το οποίο δεν καλύπτεται με σχηματισμένη πρόβλεψη.

Π.χ. Αν στον εξερχόμενο της επιχείρησης κατά τον μήνα Νοέμβριο της τρέχουσας χρήσεως καταβληθεί αποζημίωση 5.000,00 €, ενώ η σχηματισμένη για αυτόν πρόβλεψη μέχρι τέλους χρήσης είναι 3.000,00 € γίνονται οι εξής χρεώσεις :

Στην χρέωση του λογαριασμού 44.00.01 «χρησιμοποιημένες προβλέψεις» καταχωρείται το ποσό των 3.000,00 €, στην χρέωση του λογαριασμού 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων» καταχωρείται το τμήμα του ποσού που αφορά προηγούμενες χρήσεις έστω 1.500,00 € και στην χρέωση του λογαριασμού 60.05 θα καταχωρηθεί το τμήμα της αποζημίωσης που αφορά τη διανυόμενη χρήση (Ιανουάριο – Νοέμβριο) έστω 500,00 €.

Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στους υπαλλήλους που αποχωρούν από την επιχείρηση είτε λόγω συνταξιοδότησης, είτε λόγω καταγγελίας της σύμβασης εργασίας, εφόσον καταβάλλονται από νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση της επιχείρησης αποτελούν δαπάνες και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Αντίθετα αν οι αποζημιώσεις καταβάλλονται από την επιχείρηση οικειοθελώς, χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση βρίσκονται στην κρίση του Οικονομικού Εφόρου ή των Διοικητικών Δικαστηρίων αν θα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από την επιχείρηση σε αποχωρήσαντες λόγω συνταξιοδότησης πέραν των νομίμων αποζημιώσεων εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Η αποζημίωση απολύσεως και τα καταβαλλόμενα ποσά από την επιχείρηση κατά την αποχώρηση του μισθωτού από αυτήν δε θεωρείται μισθός και κατά συνέπεια δεν υπόκειται σε ασφαλιστικές εισφορές. Αντίθετα το επίδομα αδείας που καταβάλλεται στον απολυόμενο μισθωτό υπόκειται σε ασφαλιστικές εισφορές.

#### **4Ε ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΜΙΣΘΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ**

Σύμφωνα με την μισθοδοτική κατάσταση του παραδείγματος οι λογιστικές εγγραφές στο ημερολόγιο των διαφόρων πράξεων έχουν ως εξής :

- Για τους υπαλλήλους

<b>60 ΑΜΟΙΒΕΣ &amp; ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ</b>		
60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού		
60.00.0000 Τακτικές αποδοχές	5.370,00	
60.03 Εργοδοτικές εισφορές έμμισθου προσωπικού		
60.03.0000 Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ	1.525,12	
<b>53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ</b>		
53.00 Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες		
53.00.0000 Έμμισθο προσωπικό	3.934,07	
<b>54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ</b>		
54.03 Φόροι – Τέλη αμοιβών προσωπικού		
54.03.0000 Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών	576,73	
<b>55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ</b>		
55.00 Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ)		
55.00.0000 Λογαριασμός τρέχουσας κίνησης ΙΚΑ	2.384,32	

Εκκαθάριση μισθοδοσίας υπαλλήλων μηνός Ιανουαρίου 2005 ημερομηνία 31/1/2005

- Για τους εργάτες

<b>60 ΑΜΟΙΒΕΣ &amp; ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ</b>		
60.01 Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού		
60.01.0000 Τακτικές αποδοχές	2.500,00	
60.04 Εργοδοτικές εισφορές ημερομίσθιου προσωπικού		

60.04.0001 Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ	701,30
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	
53.00 Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες	
53.00.0001 Ημερομίσθιο προσωπικό	1.966,25
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	
54.03 Φόροι – Τέλη αμοιβών προσωπικού	
54.03.0000 Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών	92,35
55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ	
55.00 Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ)	
55.00.0000 Λογαριασμός τρέχουσας κίνησης ΙΚΑ	1.103,70
55.02 Επικουρικά Ταμεία	
55.02.0000 Ταμείο Ηλεκτρολόγων	78,00

Εκκαθάριση μισθοδοσίας εργατών μηνός Ιανουαρίου 2005 ημερομηνία 31/1/2005

Στη συνέχεια αφού οι μισθωτοί υπογράψουν πάνω στην μισθοδοτική κατάσταση ή σε ξεχωριστή απόδειξη όπου αναγράφονται αναλυτικά οι κρατήσεις που τους έχουν γίνει και αφού πληρωθούν (σε περιπτώσεις τα χρήματα κατατίθενται σε τραπεζικούς λογαριασμούς μισθοδοσίας) γίνεται η εξής εγγραφή στο βιβλίο του ταμείου :

53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	
53.00 Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες	
53.00.0000 Έμμισθου προσωπικού	3.934,07
53.00.0001 Ημερομίσθιου προσωπικού	1.966,25
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	
38.00 Ταμείο	
38.00.0000 Ταμείο Επιχείρησης	5.900,32

Εξόφληση μισθοδοσίας Ιανουαρίου 2005 31/1/2005

Επίσης στο βιβλίο ταμείου γίνεται και η εγγραφή για την καταβολή των εισφορών του ΙΚΑ ως εξής :

55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ	
55.00 Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ)	
55.00.0000 Λογαριασμός τρέχουσας κίνησης ΙΚΑ	3.488,02
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	
38.00 Ταμείο	
38.00.0000 Ταμείο επιχείρησης	3.488,02

Αγορά ενσήμων για το μήνα Ιανουάριο 2005 28/2/2005

## 5 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Με την πρώτη εμφάνιση του εμπορίου και του χρήματος, δημιουργήθηκε στον άνθρωπο, η ανάγκη να καταγράφει και να παρακολουθεί οικονομικά στοιχεία σχετικά με την εμπορική του δραστηριότητα. Έτσι δημιουργήθηκε η λογιστική επιστήμη που από το 1494 απέκτησε τη σημερινή της συστηματοποιημένη μορφή.

Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνει η καθηγήτρια Ε.Βασιλάτου – Θανοπούλου στο βιβλίο της «Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τεύχος Α΄» *Λογιστική είναι ο επιστημονικός κλάδος ο ασχολούμενος με την μέτρηση, συγκέντρωση, καταγραφή, συσχέτιση και παρουσίαση χρηματοοικονομικών κυρίως πληροφοριών για την ενημέρωση όλων που ενδιαφέρονται γι αυτές, για την υποβοήθηση της κατά τον αποτελεσματικότερο τρόπο λειτουργίας των οικονομικών μονάδων και, τέλος, για την διευκόλυνση ορισμένων κοινωνικής σπουδαιότητας λειτουργημάτων.*

Εξετάζοντας προσεχτικά αυτόν τον ορισμό, μπορεί κανείς να παρατηρήσει ότι περιλαμβάνει δύο σκέλη από τα οποία προκύπτουν οι δύο διαφορετικές κατευθύνσεις που ακολούθησε η επιστήμη της λογιστικής τα τελευταία 50 χρόνια. Η μία κατεύθυνση είναι γνωστή στις μέρες μας σαν Χρηματοοικονομική Λογιστική και σχετίζεται με την «παρουσίαση χρηματοοικονομικών κυρίως πληροφοριών για την ενημέρωση όλων που ενδιαφέρονται γι αυτές». Οι χρηματοοικονομικές αυτές πληροφορίες βρίσκονται σε λογιστικές καταστάσεις που δημοσιεύονται από την επιχείρηση. Τέτοιες καταστάσεις είναι ο Ισολογισμός, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως και η Κατάσταση Διανομής Κερδών. Ενδιαφέρον για πρόσβαση στις πληροφορίες αυτές εκτός από άτομα εντός της οικονομικής μονάδας (πρόεδρος, διοίκηση, διοίκηση υποκαταστημάτων κτλ) έχουν και ομάδες ανθρώπων και υπηρεσίες που βρίσκονται έξω από την οικονομική μονάδα όπως επενδυτές, πιστωτές, τράπεζες, κρατικές υπηρεσίες, ασφαλιστικοί οργανισμοί κτλ.

Η δεύτερη κατεύθυνση σχετίζεται με το σκέλος του ορισμού που αφορά στην «υποβοήθηση της κατά τον αποτελεσματικότερο τρόπο λειτουργίας των οικονομικών μονάδων». Από αυτή την ανάγκη προέκυψε η Λογιστική Κόστους που έχει ως αντικείμενο την συγκέντρωση και την ανάλυση πληροφοριών που σχετίζονται με το κόστος, με σκοπό να τις χρησιμοποιήσει στην κοστολόγηση προϊόντων ή υπηρεσιών και γενικότερα στον προγραμματισμό της παραγωγής και την λήψη αποφάσεων μιας επιχείρησης. Οι ενδιαφερόμενοι για τις πληροφορίες αυτές βρίσκονται αποκλειστικά μέσα στην οικονομική μονάδα. Η απομάκρυνση του επιχειρηματία από την επιχείρηση και η αντικατάστασή του από επαγγελματίες διευθυντές και ο διαχωρισμός της επιχείρησης ως «νομικού προσώπου» από τους φορείς της είναι συνακόλουθα της αύξησης του μεγέθους των οικονομικών μονάδων και της πολυπλοκότητας της παραγωγής με τις διάφορες διαδικασίες και το πλήθος των προϊόντων. Όλα αυτά έκαναν αναγκαία μέσα στην επιχείρηση, την πληροφόρηση που παρέχει η Λογιστική Κόστους.

## 6 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η χρηματοοικονομική Λογιστική και η Λογιστική Κόστους αποτελούν παρακλάδια της ίδιας επιστήμης. Έχουν και οι δυο σκοπό την παροχή πληροφοριών και παρακολουθούν και οι δυο τα ίδια λογιστικά γεγονότα με την διαφορά ότι επεξεργάζονται με διαφορετικό τρόπο τα στοιχεία που συγκεντρώνουν για τον λόγο ότι είναι διαφορετικές και οι πληροφορίες που παρέχουν στην οικονομική μονάδα καθώς και έξω από αυτήν.

Συγκρίνοντας τα δυο αυτά παρακλάδια της Λογιστικής, μπορεί κανείς να παρατηρήσει τις εξής διαφορές :

- Οι λήπτες των πληροφοριών που παρέχονται από την Λογιστική Κόστους είναι άτομα ή ομάδες ατόμων που βρίσκονται αποκλειστικά μέσα στην επιχείρηση όπως προϊστάμενοι, διευθυντές, μέλη Διοικητικού Συμβουλίου κλπ. Αντίθετα το κύριο ενδιαφέρον για τις λογιστικές καταστάσεις της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής προέρχεται από το εξωτερικό της επιχείρησης τις τράπεζες, τους προμηθευτές, τους πιστωτές κλπ.
- Οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Λογιστική Κόστους μπορούν να είναι ποικίλες σε μορφή και περιεχόμενο ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο προορίζεται. Αντίθετα, οι λογιστικές καταστάσεις της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής παρουσιάζονται, υποχρεωτικά, σύμφωνα με κάποιες λογιστικές αρχές γενικά παραδεκτές ή καθορισμένες από τους νόμους και διατάγματα και σύμφωνες με το ΕΓΛΣ. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται μια ομοιομορφία που καθιστά τις καταστάσεις αυτές συγκρίσιμες.
- Οι καταστάσεις από την Λογιστική Κόστους προετοιμάζονται όταν είναι αναγκαίες ή όταν ζητηθούν από τα στελέχη της επιχείρησης. Αντίθετα οι καταστάσεις της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής δημοσιεύονται τουλάχιστον μια φορά τον χρόνο υποχρεωτικά.
- Οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Λογιστική Κόστους αφορούν κάθε φορά το συγκεκριμένο τμήμα της επιχείρησης για το οποίο θα συνταχθούν. Αντίθετα οι καταστάσεις της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής αφορούν ολόκληρη την επιχείρηση.
- Η Λογιστική Κόστους ασχολείται με την ανάλυση κάθε ποσού που αφορά έσοδα ή έξοδα για την επιχείρηση και επομένως αφορά και το κύκλωμα εκμετάλλευσης ή των αποτελεσμάτων χρήσεως ενώ η Χρηματοοικονομική Λογιστική ασχολείται μόνο με το συνολικό ποσό. Συγκεκριμένα η Λογιστική Κόστους προβαίνει σε βαθύτερη ανάλυση των οικονομικών γεγονότων και της διαμόρφωσης του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης και για το λόγο αυτό ονομάζεται και Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης. Εξάλλου στη Λογιστική Κόστους συχνά λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που

παρουσιάζουν ενδιαφέρον για τα στελέχη της επιχείρησης αλλά δεν επιτρέπεται από τις λογιστικές αρχές να ληφθούν υπόψη στη Χρηματοοικονομική Λογιστική.

Με βάση όσα έχουν αναφερθεί μέχρι στιγμής, είναι φανερό ότι η Λογιστική Κόστους και η Χρηματοοικονομική Λογιστική, αν και είναι δυο διαφορετικοί κλάδοι της Λογιστικής Επιστήμης, συνυπάρχουν μέσα σε μια επιχείρηση και παρακολουθούν τα ίδια λογιστικά γεγονότα. Εύκολα συμπεραίνουμε από αυτό ότι οι δύο αυτοί κλάδοι μέσω των λογαριασμών που τηρούν θα πρέπει για την ίδια χρονική περίοδο να καταλήγουν στον υπολογισμό του ίδιου αποτελέσματος για την επιχείρηση.

## **7 ΚΟΣΤΟΣ**

### **7Α ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ, ΚΟΣΤΟΣ, ΔΑΠΑΝΗ, ΕΞΟΔΟ**

Από τις οικονομικές θυσίες στις οποίες προβαίνει μια επιχείρηση προκειμένου να παράγει ένα προϊόν ή μια υπηρεσία, προκύπτει το κόστος αυτού του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Πιο συγκεκριμένα στην κοστολόγηση ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας, **κόστος** είναι η αξία όλων συνολικά των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή του προϊόντος ή της υπηρεσίας αντίστοιχα και αποσκοπούν στην επίτευξη εσόδων.

Ένα μέρος του συνολικού κόστους που πραγματοποιεί η επιχείρηση αφορά την απόκτηση υλικών αγαθών (μηχανήματα, πρώτες ύλες, ακίνητα) ή άλλα στοιχεία του ενεργητικού (δαπάνες πολυετούς απόσβεσης) και ενσωματώνεται σε αυτό. Ένα άλλο μέρος όμως αποτελεί μείωση του ενεργητικού ή αύξηση του παθητικού επειδή εκπνέει την στιγμή που πραγματοποιείται. Αυτό ονομάζουμε **έξοδο**.

Τέλος **δαπάνη** είναι η υλοποίηση του κόστους ή του εξόδου. Είναι δηλαδή η διαδικασία ή το σύνολο των ενεργειών οι οποίες πραγματοποιούν το κόστος ή το έξοδο επενδύοντας σε υλικά αγαθά ή υπηρεσίες.

Από τον ορισμό του κόστους και τον διαχωρισμό του από τις έννοιες του εξόδου και της δαπάνης, προκύπτουν και τα βασικά χαρακτηριστικά του που είναι τα εξής :

- Το κόστος αποτελεί επένδυση χρηματικού ποσού.
- Η επένδυση έχει την μορφή υλικών αγαθών ή υπηρεσιών.
- Σκοπός της επένδυσης είναι η επίτευξη εσόδων.



## 7B ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Με βάση τα διαφορετικά κριτήρια που μπορούν να ληφθούν υπόψη, το κόστος μπορεί να διακριθεί σε κατηγορίες εκ των οποίων οι πιο σημαντικές είναι οι εξής :

- Με κριτήριο την αιτία της ύπαρξης του, το κόστος διακρίνεται σε άμεσο και έμμεσο. Άμεσο είναι το κόστος που δημιουργείται από την ύπαρξη του φορέα του και βαρύνει μόνο αυτόν. Έμμεσο είναι το κόστος που αφορά περισσότερους από έναν φορείς ή κέντρα κόστους τους οποίους και επιβαρύνει έπειτα από επιμερισμό.

- Με κριτήριο τη σχέση του με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής, το κόστος διακρίνεται σε σταθερό, μεταβλητό και ημιμεταβλητό.

Σταθερό είναι το κόστος που όταν ο όγκος της παραγωγής μεταβάλλεται αυτό μένει αμετάβλητο στο σύνολο του αλλά μεταβάλλεται ανά μονάδα προϊόντος αντίστροφα με την μεταβολή του όγκου της παραγωγής. Το συνολικό κόστος των ενοικίων π.χ. που πληρώνει μια επιχείρηση για τα κτίρια που χρησιμοποιεί είναι το ίδιο συνολικά για την επιχείρηση ανεξάρτητα από τις μονάδες προϊόντος που θα παράγει. Το κόστος ανά μονάδα προϊόντος όμως θα μειώνεται όσο αυξάνεται ο αριθμός των μονάδων προϊόντος που παράγονται.

Μεταβλητό είναι το κόστος που είναι το ίδιο για κάθε μονάδα προϊόντος αλλά μεταβάλλεται ευθέως με την μεταβολή του όγκου της παραγωγής. Για παράδειγμα το κόστος μιας πρώτης ύλης  $\chi$  που απαιτείται για την κατασκευή μίας μονάδας προϊόντος  $\psi$  είναι ίδια ανά μονάδα προϊόντος όσες μονάδες και αν κατασκευαστούν. Στο σύνολο του όμως πολλαπλασιάζεται με τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που τελικά κατασκευάστηκαν.

Ημιμεταβλητό είναι το κόστος που προκύπτει από τον συνδυασμό των δύο προηγούμενων. Περιλαμβάνει δηλαδή ένα σταθερό και ένα μεταβλητό τμήμα και γι αυτό ονομάζεται μικτό κόστος. Παράδειγμα ημιμεταβλητού κόστους είναι το κόστος χρήσης ενός ενοικιαζόμενου αυτοκινήτου από μια επιχείρηση. Η αξία της ενοικίασης είναι το σταθερό μέρος σε αυτό το κόστος, η κατανάλωση καυσίμου όμως μεταβάλλεται ανάλογα με τον αριθμό των χιλιομέτρων που θα κάνει το αυτοκίνητο και αυτό είναι το μεταβλητό μέρος του κόστους.

- Με κριτήριο τον χρόνο προσδιορισμού του, το κόστος διακρίνεται σε πραγματικό (ιστορικό) και προϋπολογιστικό. Πραγματικό ή και απολογιστικό όπως λέγεται κόστος είναι αυτό που υπολογίζεται με βάση πραγματικά δεδομένα δηλαδή έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ενώ προϋπολογιστικό ή μελλοντικό εκείνο που βασίζεται σε προβλέψεις που αφορούν τα έξοδα που θα πραγματοποιηθούν στο μέλλον. Στις προβλέψεις αυτές που γίνονται προκειμένου να ληφθούν αποφάσεις για τις μελλοντικές κινήσεις της επιχείρησης, λαμβάνεται υπόψη και το λεγόμενο κόστος ευκαιρίας που ισούται με το όφελος που χάνει η επιχείρηση κάθε φορά που παίρνει μια

απόφαση αντί μιας άλλης εναλλακτική της. Αν για παράδειγμα μια επιχείρηση αποφασίσει να αγοράσει ένα μηχάνημα, κόστος ευκαιρίας είναι ο τόκος που θα εισέπραττε αν είχε καταθέσει τα χρήματα που ξοδεύτηκαν για την αγορά του μηχανήματος, σε τραπεζικό λογαριασμό.

- Με κριτήριο τις λειτουργίες της επιχείρησης το κόστος διακρίνεται σε κόστος παραγωγής, κόστος διοίκησης, κόστος πωλήσεων ή διάθεσης και κόστος χρηματοδότησης. Το συνολικό κόστος λειτουργίας για μια επιχείρηση είναι το άθροισμα όλων των παραπάνω.
- Ένα ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν ακόμα οι διακρίσεις του κόστους σε οριακό και διαφορικό. Οριακό είναι το κόστος με το οποίο θα επιβαρυνθεί η επιχείρηση αν αυξηθεί η παραγωγή κατά μια μονάδα ή εκείνο από το οποίο θα απαλλαγεί αν μειωθεί η παραγωγή κατά μία μονάδα. Διαφορικό είναι το κόστος που απαιτείται για να αυξηθεί η παραγωγή κατά ορισμένη ποσότητα ή εκείνο που εξοικονομείται όταν μειωθεί η παραγωγή κατά ορισμένη ποσότητα.
- Τέλος σημαντικό ρόλο στην κοστολόγηση παίζει το πρότυπο κόστος.

## **7Γ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ**

Πρότυπο κόστος είναι εκείνο που προκαθορίζεται με βάση πρότυπες τιμές για τους συντελεστές της παραγωγής (πρώτες ύλες, εργασία κλπ) οι οποίες προκύπτουν από τις παρακάτω μετρήσεις και υπολογισμούς :

- 1) Από ακριβή υπολογισμό των λοιπών εξόδων της επιχείρησης κατά μονάδα δραστηριότητας ή για μια κοστολογική περίοδο.
- 2) Από ακριβείς μετρήσεις των ποσοτήτων πρώτων υλών, του χρόνου άμεσης εργασίας και των ποσοτήτων των υπόλοιπων στοιχείων του κόστους όπως ενέργεια, έξοδα συντηρήσεως κλπ που απαιτούνται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος.
- 3) Από ακριβείς υπολογισμούς των τιμών μονάδας άμεσων υλικών, άμεσης εργασίας και λοιπών στοιχείων του κόστους.
- 4) Από προσδιορισμό του πρότυπου βαθμού απασχολήσεως που χρησιμεύει στον υπολογισμό του πρότυπου συντελεστή επιβαρύνσεως με σταθερό κόστος.

Το πρότυπο κόστος αν και προκαθορίζεται όπως και το προϋπολογιστικό, διαφέρει από αυτό επειδή προσδιορίζεται με βάση πραγματικές μετρήσεις και το

ύψος του καθορίζεται με ακρίβεια. Αντίθετα στην περίπτωση του προϋπολογιστικού επιχειρείται απλά μια πρόβλεψη. Το πρότυπο κόστος είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί κάτω από ορισμένες συνθήκες και επειδή έχει επαληθευτεί πειραματικά είναι ταυτόχρονα και πραγματικό κόστος.

Η χρησιμότητα του πρότυπου κόστους για την επιχείρηση είναι πολύ μεγάλη γιατί από την σύγκριση του με το πραγματικό κόστος που πραγματοποιείται τελικά και τη μελέτη των αποκλίσεων εξάγονται χρήσιμα συμπεράσματα για την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών που συνθέτουν την επιχείρηση.

Από τον μεγάλο αριθμό των κατ' είδος στοιχείων του πρότυπου κόστους, τα σημαντικότερα, εκείνα δηλαδή που καλύπτουν το μεγαλύτερο μέρος του, απομονώνονται και παρακολουθούνται ξεχωριστά. Τα υπόλοιπα παρακολουθούνται συνολικά σαν ένα στοιχείο διευκολύνοντας έτσι τον έλεγχο του συνολικού πρότυπου κόστους. Έτσι διαμορφώνονται οι εξής τρεις κατηγορίες στοιχείων του πρότυπου κόστους:

- Άμεσα υλικά
- Άμεση εργασία
- Γενικά βιομηχανικά έξοδα

Τα άμεσα υλικά ενσωματώνονται άμεσα στο παραγόμενο προϊόν, μετρούνται με ακρίβεια κατά την ανάλωσή τους και αναγνωρίζονται εύκολα στον τελικό φορέα του κόστους.

Η άμεση εργασία περιλαμβάνει μόνο το κόστος του προσωπικού που απασχολείται άμεσα στην παραγωγή του προϊόντος. Ο υπολογισμός της γίνεται εύκολα και βαρύνει το κόστος του τελικού φορέα χωρίς μερισμό.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα περιλαμβάνουν όλα τα υπόλοιπα στοιχεία του κόστους όπως έμμεσα υλικά (αναλώσιμα κ.λ.π), αμοιβές τρίτων, φόρους και τέλη, αποσβέσεις εγκαταστάσεων και μεταξύ αυτών και την έμμεση εργασία.

Όταν η επιχείρηση είναι εντάσεως πρώτων υλών, τα άμεσα υλικά κατέχουν πάνω από το 50% του συνολικού πρότυπου κόστους ενώ όταν είναι εντάσεως εργασίας, το ποσοστό αυτό καλύπτεται από τα άμεσα εργατικά. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις που το μεγαλύτερο μέρος του κόστους αποτελούν στοιχεία που περιλαμβάνονται στα Γενικά βιομηχανικά έξοδα και κατέχουν μεγάλο ποσοστό του συνολικού πρότυπου κόστους. Μια τέτοια περίπτωση είναι για παράδειγμα το νερό στις βιομηχανίες παραγωγής πάγου. Σ' αυτές τις περιπτώσεις, τα εν λόγω στοιχεία αποχωρίζονται από την ομάδα των Γενικών βιομηχανικών εξόδων και παρακολουθούνται χωριστά.

## **7Δ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Το παρελθόν αποτελεί πηγή από την οποία αντλούνται χρήσιμα στοιχεία για την κατάρτιση του πρότυπου κόστους αφού όπως έχει προαναφερθεί, ο προσδιορισμός του γίνεται πριν πραγματοποιηθεί. Είναι λοιπόν εξαιρετικά χρήσιμη, για την οικονομική μονάδα, η διατήρηση αρχείου με στοιχεία για την παραγωγή που θα αφορούν σε ένα σημαντικό χρονικό διάστημα. Τα στοιχεία αυτά ερευνούνται με προσοχή προκειμένου να απομονωθούν τυχόν δεδομένα που

σχετίζονται με μη ομαλές συνθήκες και τυχαία γεγονότα. Γίνεται προσεκτική εξέταση των συνθηκών λειτουργίας των διαφόρων τμημάτων της οικονομικής μονάδας αλλά και προσπάθεια να προσδιοριστούν μεταβολές που αναμένεται να επηρεάσουν την παραγωγή μέσα στην προϋπολογιστική περίοδο την οποία αφορά το πρότυπο κόστος. Σκοπός αυτής της μελέτης είναι να διαμορφωθεί μια εικόνα των συνθηκών που θα υπάρξουν κατά την περίοδο που θα ισχύει το πρότυπο κόστος.

Στη δεύτερη φάση της διαδικασίας γίνονται οι μετρήσεις των ποσοτικών στοιχείων που διαμορφώνουν το κόστος. Μετρούνται δηλαδή οι φυσικές μονάδες των τριών βασικών στοιχείων του κόστους (άμεσα υλικά, άμεση εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), που αναλώνονται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος ή έργου.

Η πρότυπη ανάλυση των άμεσων υλικών περιλαμβάνει τις ποσότητες των πρώτων υλών που αναλώνονται κατά την παραγωγή μίας μονάδας προϊόντος ανεξάρτητα από το αν ενσωματώνονται στο προϊόν ή μετατρέπονται σε υποπροϊόντα κατά την παραγωγική διαδικασία. Στον καθορισμό των ποσοτικών Προτύπων λαμβάνονται υπόψη στοιχεία που αφορούν στις συνθήκες κάτω από τις οποίες θα πραγματοποιηθεί η παραγωγή όπως για παράδειγμα η φύρα βιομηχανικής κατεργασίας, οι προδιαγραφές του μηχανολογικού εξοπλισμού κ.α που επηρεάζουν την τελική πρότυπη ποσότητα πρώτων υλών που θα αναλωθεί. Για να οριστικοποιηθούν τα ποσοτικά πρότυπα των άμεσων υλικών πραγματοποιούνται επαληθεύσεις σε εργαστηριακές, πειραματικές ή βιομηχανικές εγκαταστάσεις ώστε οι πρότυπες αυτές ποσότητες να μην αντιπροσωπεύουν ιδεατούς αλλά ρεαλιστικούς και πραγματοποιήσιμους στόχους.

Η πρότυπη ανάλυση της άμεσης εργασίας περιλαμβάνει τον πρότυπο χρόνο που χρειάζεται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος και εκφράζεται συνήθως σε ώρες. Οι συνθήκες κάτω από τις οποίες θα πραγματοποιηθεί η απασχόληση του προσωπικού για την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος εξετάζονται με μεγάλη προσοχή προκειμένου να προσδιοριστεί σωστά ο αριθμός των πρότυπων ωρών εργασίας. Παράγοντες όπως ο βαθμός ειδίκευσης του προσωπικού, η κατάσταση των μηχανημάτων, το επίπεδο αυτοματοποίησης των παραγωγικών διαδικασιών, η επαρκής εποπτεία κ.α μπορούν να επηρεάσουν τα ποσοτικά πρότυπα της άμεσης εργασίας. Ο προσδιορισμός των πρότυπων ωρών γίνεται με τη διενέργεια χρονομετρήσεων που επαληθεύονται με επαναλήψεις. Οι χρονομετρήσεις αυτές πραγματοποιούνται για κάθε τμήμα, φάση ή στάδιο παραγωγής για το οποίο κρίνεται σκόπιμος ο έλεγχος της απόδοσης της άμεσης εργασίας.

Ο πρότυπος συντελεστής των γενικών βιομηχανικών εξόδων περιλαμβάνει το σύνολο των στοιχείων του κόστους που δεν αποτελούν άμεσα υλικά ή άμεση εργασία. Τα περισσότερα από αυτά τα στοιχεία έχουν ποσοτική υπόσταση και επομένως μπορούν να μετρηθούν οι φυσικές μονάδες που απαιτεί η παραγωγή της μονάδας του προϊόντος. Στα γενικά βιομηχανικά έξοδα συμπεριλαμβάνεται και το κόστος του έργου των βοηθητικών δραστηριοτήτων όπως για παράδειγμα του μηχανουργείου, της ηλεκτροπαραγωγής, του χημείου κ.α.

Τα ποσοτικά πρότυπα των στοιχείων που συμπεριλαμβάνονται στα γενικά βιομηχανικά έξοδα καθορίζονται όπως και τα ποσοτικά πρότυπα των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας. Ωστόσο, οι ποσότητες των στοιχείων των γενικών βιομηχανικών εξόδων επιβαρύνουν το κόστος του παραγόμενου

προϊόντος έμμεσα, με συντελεστή που υπολογίζεται κατά ώρα άμεσης εργασίας, κατά μονάδα προϊόντος ή έργου.

Στην τρίτη φάση γίνεται η αποτίμηση των ποσοτικών προτύπων σε πρότυπες τιμές. Πρότυπες είναι οι τιμές στις οποίες θα αποκτηθούν, σύμφωνα με προβλέψεις, τα στοιχεία του κόστους. Οι προβλέψεις αυτές αφορούν τις συνθήκες που ενδεχομένως θα διαμορφωθούν στην αγορά κατά την προϋπολογιστική περίοδο, συμφωνίες με προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών, τα αρχικά αποθέματα κ.α.

Τέλος στην τέταρτη και τελευταία φάση του προσδιορισμού του κόστους καταρτίζονται οι ελαστικοί προϋπολογισμοί των έμμεσων εξόδων κατά λειτουργική μονάδα και προσδιορίζεται ο συντελεστής επιβάρυνσης του προϊόντος. Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί είναι προϋπολογισμοί που αφορούν λειτουργικό κόστος ή ομαδοποιημένα κατ' είδος έξοδα, όπως τα γενικά βιομηχανικά έξοδα και έχουν τη δυνατότητα να προσαρμόζονται στις μεταβολές της απασχόλησης. Από το αρχείο στοιχείων που διατηρεί η επιχείρηση για την παραγωγή, λαμβάνονται τα μεγέθη των κατ' είδος εξόδων που σχηματίζουν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, αφού απαλλαχτούν από τυχόν ανώμαλα στοιχεία και προσαρμοστούν στις συνθήκες που προβλέπεται να ισχύσουν κατά την προϋπολογιστική περίοδο. Για την κατάρτιση των ελαστικών προϋπολογισμών γίνεται διαχωρισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά με εμπειρικές ή μαθηματικές μεθόδους.

## **8 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

### **8Α ΕΝΝΟΙΑ, ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Κοστολόγηση σύμφωνα με το ΕΓΛΣ είναι η διαδικασία με την οποία επιτυγχάνεται ο προσδιορισμός του κόστους ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας μέσα σε μια οικονομική μονάδα. Είναι δηλαδή όλες οι εργασίες που απαιτούνται για τη συστηματική παρακολούθηση, καταγραφή, κατάταξη και τον επιμερισμό των δαπανών που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών.

Σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους η κοστολόγηση αφορά :

A) αγαθά και υπηρεσίες που αγοράζονται

B) αγαθά και υπηρεσίες που παράγονται

Γ) δραστηριότητες που αναπτύσσονται από την επιχείρηση ή ένα επιμέρους τμήμα της επιχείρησης.

## 8B ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η αποτελεσματικότερη και πιο αποδοτική διοίκηση σε μια επιχείρηση, επιτυγχάνεται με την εξασφάλιση όσο το δυνατόν περισσότερων πληροφοριών που αφορούν τους παράγοντες που επιδρούν στην λειτουργία της επιχείρησης και τις δραστηριότητες της. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι οι δυνατότητες της αγοράς για απορρόφηση των παραγόμενων προϊόντων, η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, οι προτιμήσεις των καταναλωτών, το γενικότερο οικονομικό περιβάλλον και οι τάσεις της αγοράς, οι συνθήκες παραγωγής και οι άλλοι μεταξύ των οποίων το κόστος.

Ο προσδιορισμός της κοστολόγησης είναι να παρέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες που σχετίζονται με τον παράγοντα κόστος, στα αρμόδια στελέχη. Πιο συγκεκριμένα οι πληροφορίες που προκύπτουν από την συστηματική κοστολόγηση διευκολύνουν :

- **Την εξεύρεση του, κατά το δυνατό ακριβέστερου αποτελέσματος.** Με την ακριβή κοστολόγηση επιτυγχάνεται η ακριβής αποτίμηση των προϊόντων (μενόντων και πωληθέντων) και κατά συνέπεια και ο ακριβής προσδιορισμός του αποτελέσματος της χρήσεως που για τα στελέχη που λαμβάνουν τις επιχειρηματικές αποφάσεις είναι απαραίτητη και πολύτιμη πληροφορία.
- **Την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής.** Όταν το κόστος παραγωγής των προϊόντων είναι ο βασικός παράγοντας που επηρεάζει τη διαμόρφωση των τιμών πώλησης, η επιχείρηση χρειάζεται τις πληροφορίες που της παρέχει η κοστολόγηση για να ασκήσει την τιμολογιακή πολιτική της. Τα αρμόδια στελέχη μελετώντας τα στοιχεία που προκύπτουν από την ακριβή κοστολόγηση, είναι σε θέση να γνωρίζουν σε ποιο βαθμό παραγωγής επιτυγχάνεται το ευνοϊκότερο κόστος και ποια είδη προϊόντων που μπορεί η επιχείρηση να παράγει αποφέρουν τα μεγαλύτερα μικτά κέρδη ή είναι ζημιογόνα. Αυτά και άλλα στοιχεία που εξασφαλίζει η κοστολόγηση για την επιχείρηση. Βοηθούν τους λήπτες των αποφάσεων να κάνουν τις σωστές επιλογές που αφορούν στη μέθοδο, το βαθμό και το είδος της παραγωγής της επιχείρησης. Αλλά και στις περιπτώσεις που οι τιμές πώλησης επηρεάζονται από παράγοντες που δεν σχετίζονται άμεσα με το κόστος όπως πχ. νομικές διατάξεις, με τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους, η επιχείρηση είναι σε θέση να γνωρίζει ποια προϊόντα που παράγει είναι κερδοφόρα και ποια ζημιογόνα ώστε να διαμορφώσει ανάλογα την παραγωγή.
- **Τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας.** Συγκρίνοντας το πρότυπο κόστος που είναι το ιδανικό κόστος για μια συγκεκριμένη παραγωγή και είναι προκαθορισμένο για συγκεκριμένες ποσότητες (υλών, εργασίας, καυσίμων κλπ) και τιμές αποτίμησης των αναλωμένων, με το κόστος που τελικά πραγματοποιείται (ιστορικό ή πραγματικό κόστος), το αρμόδιο στέλεχος μιας επιχείρησης μπορεί να βγάλει πολύτιμα συμπεράσματα για την αποτελεσματικότητα της παραγωγικής διαδικασίας και να πάρει αποφάσεις για τον καλύτερο συνδυασμό πρώτων

υλών, ενέργειας, κατεργασίας κλπ με σκοπό την προσέγγιση του πρότυπου κόστους.

## **8Γ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Από ότι έχει αναφερθεί μέχρι τώρα, είναι φανερό το πόσο μεγάλη είναι η χρησιμότητα της κοστολόγησης για την επιχείρηση. Το σύστημα κοστολόγησης όμως που χρησιμοποιείται από μια επιχείρηση πρέπει να πληρεί ορισμένες προϋποθέσεις για να είναι αποδοτικό. Οι προϋποθέσεις αυτές έχουν ως εξής :

1. Η δομή του συστήματος κοστολόγησης πρέπει να ταιριάζει στην οργάνωση της επιχείρησης και να προσαρμόζεται στις τυχόν αλλαγές της και όχι να αποτελεί τροχοπέδη στην εξέλιξη της.
2. Είναι απαραίτητο πριν σχεδιαστεί το σύστημα κοστολόγησης να έχει γίνει λεπτομερής μελέτη των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της επιχείρησης ή του επιμέρους τμήματος που αφορά.
3. Πρέπει να είναι άρτια η συνεργασία των ανθρώπων που χειρίζονται το σύστημα κοστολόγησης με εκείνους που παρέχουν τα πρωτογενή στοιχεία που επεξεργάζεται το σύστημα.
4. Η συλλογή των πρωτογενών στοιχείων πρέπει να διευκολύνεται για τους ανθρώπους που τα παρέχουν. Γι' αυτό πρέπει να είναι απλοποιημένη και τυποποιημένη ώστε να γίνεται εύκολα και γρήγορα.
5. Το σύστημα κοστολόγησης πρέπει να είναι αναλυτικό στο βαθμό που το κόστος λειτουργίας του για την επιχείρηση να είναι ανάλογο με την χρησιμότητα του. Η περιττή λεπτολόγηση το καθιστά ασύμφορο για την επιχείρηση και πρέπει να αποφεύγεται.

## **8Δ ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Κάθε σύστημα κοστολόγησης ακολουθεί κάποιες γενικές αρχές οι οποίες απαριθμούνται παρακάτω :

- Το κόστος πρέπει να καταλογίζεται στον αντίστοιχο φορέα με τον οποίο σχετίζεται πχ. ο μισθός ενός εργοδηγού θα βαρύνει το κόστος των προϊόντων

που περνούν από το τμήμα για το οποίο είναι υπεύθυνος και όχι όλα τα προϊόντα που παράγονται γενικά στην επιχείρηση.

- Μια δαπάνη λαμβάνεται υπόψη μόνο όταν έχει πραγματικά βαρύνει την παραγωγή του προϊόντος που κοστολογείται. Μια μονάδα ημικατεργασμένου προϊόντος δεν μπορεί να επιβαρύνεται με τις ίδιες αναλώσεις που επιβαρύνουν μια μονάδα έτοιμου προϊόντος αφού η παραγωγή του πρώτου δεν έχει ολοκληρωθεί.
- Ακόμα και το πιο μικρό ή επουσιώδες κόστος πρέπει να ληφθεί υπόψη για να γίνει η κοστολόγηση ακριβής και τα στοιχεία της να αντικατοπτρίζουν την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης.
- Τα έκτακτα ή μη κανονικά έξοδα που σχετίζονται με τυχαία γεγονότα, άσχετα από την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης, δεν λαμβάνονται υπόψη στην κοστολόγηση γιατί αλλοιώνουν την πληροφόρηση που παρέχει αφού θα βαρύνουν αδικαιολόγητα το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης.
- Όταν η επιχείρηση δεν περιμένει κανένα όφελος από την πραγματοποίηση ενός κόστους τότε το κόστος αυτό είναι παρελθόν και δεν μπορεί να βαρύνει καμιά άλλη περίοδο εκτός από εκείνη στην οποία παρουσιάστηκε το αντίστοιχο όφελος. Σε αντίθετη περίπτωση θα αλλοιωθεί η πληροφόρηση για την περίοδο την οποία καταχρηστικά βαρύνει.

## **8Ε ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ**

Όπως γνωρίζουμε λογαριασμός είναι το εργαλείο με το οποίο η λογιστική συγκεντρώνει, καταχωρεί, ταξινομεί, συσχετίζει και παρουσιάζει τις πληροφορίες που σχετίζονται με τα οικονομικά, λογιστικά γεγονότα που παρακολουθεί.

Οι κοστολογικοί λογαριασμοί δεν διαφέρουν από τους υπόλοιπους σε περιεχόμενο ή στον τρόπο κίνησης αλλά ενώ παρακολουθούν τα ίδια οικονομικά γεγονότα με αυτούς, τα εξετάζουν από άλλη σκοπιά. Κοστολογικός λογαριασμός μπορεί να θεωρηθεί κάθε λογαριασμός στον οποίο καταχωρούνται πληροφορίες που σχετίζονται με το κόστος παραγωγής των προϊόντων και των υπηρεσιών και γενικά της λειτουργίας μιας οικονομικής μονάδας. Βασικότεροι λόγοι για την τήρηση κοστολογικών λογαριασμών, από την επιχείρηση, είναι οι παρακάτω :

- Καταρχήν για την ανάλυση και την καταγραφή όλων των δαπανών που σχετίζονται με την παραγωγή και την γενικότερη λειτουργία της επιχείρησης.
- Για τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους κάθε μονάδας προϊόντος και κάθε λειτουργίας που πραγματοποιείται μέσα στην επιχείρηση αλλά και τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους.
- Για να βοηθηθεί η διοίκηση της επιχείρησης στην λήψη αποφάσεων που σχετίζονται με την παραγωγή και την λειτουργία της συγκρίνοντας το



πραγματικό κόστος με το πρότυπο και αναλύοντας τις αιτίες που προκάλεσαν τυχόν αποκλίσεις μεταξύ των δυο. Ο έλεγχος που ασκείται στην παραγωγική διαδικασία και τους διαφορετικούς συνδυασμούς των παραγωγικών συντελεστών περιλαμβάνει και την επιλογή των προϊόντων που συμφέρουν ή όχι την επιχείρηση να παράγει ανάλογα με το αν είναι κερδοφόρα ή ζημιογόνα.

- Για να συναχθούν οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί που αφορούν κάθε τμήμα της επιχείρησης και όχι μόνο το σύνολο της.
- Για να προσδιοριστούν με ακρίβεια κοστολογικά τα όποια συγκρινόμενα με εκείνα που είχαν προϋπολογιστεί θα οδηγήσουν σε χρήσιμα συμπεράσματα για μελλοντικές προβλέψεις αλλά και θα διαμορφώσουν την τιμή του προϊόντος.
- Για να αποτελέσουν για την επιχείρηση, ένα αρχείο πληροφοριών σχετικών με το κόστος, στο οποίο θα μπορούν να ανατρέχουν τα αρμόδια στελέχη για να εξάγουν συμπεράσματα χρήσιμα στην λήψη των αποφάσεων.
- Για να αναλυθεί με λεπτομέρεια το οικονομικό αποτέλεσμα μιας περιόδου.

Οι κοστολογικοί λογαριασμοί είναι μέρος του γενικότερου λογιστικού συστήματος της επιχείρησης. Το ερώτημα που γεννάται είναι ποιοι είναι αυτοί οι λογαριασμοί και που βρίσκονται. Στα πλαίσια του ΕΓΛΣ οι κοστολογικοί λογαριασμοί μπορούν να συνυπάρχουν με τους υπόλοιπους λογαριασμούς (στις ομάδες 1 έως 8 του ΕΓΛΣ) ή και να λειτουργούν μόνοι τους (στην ομάδα 9).

Στην πρώτη περίπτωση, οι λογαριασμοί της χρηματοοικονομικής λογιστικής που παρακολουθούν δαπάνες που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για την παραγωγή και τις διάφορες λειτουργίες της, αναλύονται σε δευτεροβάθμιους ή τριτοβάθμιους λογαριασμούς. Ας πάρουμε για παράδειγμα τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 24 που παρακολουθεί τις πρώτες και βοηθητικές ύλες καθώς και τα υλικά συσκευασίας. Ας υποθέσουμε ότι ο λογαριασμός αυτός αναλύεται στους δευτεροβάθμιους 24.00 και 24.01 που παρακολουθούν τις πρώτες και βοηθητικές ύλες ή υλικά συσκευασίας  $\chi$  και  $\psi$  αντίστοιχα. Από αυτούς τους λογαριασμούς ο 24.00 που παρακολουθεί την πρώτη ύλη  $\chi$  αναλύεται στους τριτοβάθμιους 24.00.00 που παρακολουθεί τα αποθέματα της πρώτης ύλης  $\chi$  που υπήρχαν στην αρχή της περιόδου, 24.00.01 που παρακολουθεί τις αγορές της πρώτης ύλης  $\chi$  που έγιναν μέσα στην περίοδο και 24.00.02 που παρακολουθεί τις αναλώσεις της πρώτης ύλης  $\chi$  για την παραγωγή προϊόντων της περιόδου. Ο λογαριασμός 24.00.02 « Αναλώσεις πρώτης ύλης  $\chi$  » είναι ένας κοστολογικός λογαριασμός γιατί παρακολουθεί ένα στοιχείο του κόστους παραγωγής των προϊόντων. Παρατηρούμε ότι συνυπάρχει με άλλους λογαριασμούς που δεν είναι κοστολογικοί όπως ο 24.00.00 « Αρχικά αποθέματα πρώτης ύλης  $\chi$  ». Περαιτέρω ανάλυση σύμφωνα με τις αναλώσεις πρώτης ύλης  $\chi$  που πραγματοποιήθηκαν για την παραγωγή διαφορετικών προϊόντων θα μας έδινε τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς που και αυτοί θα ήταν κοστολογικοί.

Στην δεύτερη περίπτωση οι κοστολογικοί λογαριασμοί συγκεντρώνονται χωριστά από τους υπόλοιπους, της χρηματοοικονομικής λογιστικής, στην ομάδα 9 και λειτουργούν ανεξάρτητα σαν ένα κλειστό κύκλωμα. Αυτό σημαίνει ότι κάθε

φορά που χρεώνεται ένας λογαριασμός της ομάδας 9. οι κοστολογικοί λογαριασμοί της ομάδας 9 όμως δημιουργούνται ουσιαστικά από τις ομάδες 2 και 6 της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Η ανεξαρτησία τους από το επίσης ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα των ομάδων 1 έως 8 επιτυγχάνεται με τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 90 «Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί» και καταλήγει στον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος της περιόδου. Αυτό γίνεται με την βοήθεια του λογαριασμού 98 «Αναλυτικά αποτελέσματα». Πιο πριν οι πρωτοβάθμιοι 91 «Ανακατάταξη Εξόδων – Αγορών και Εσόδων» και 96 «Εσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» ενσωματώνουν στην διαδικασία τα έσοδα της περιόδου. Εξάλλου οι πρωτοβάθμιοι 92 «Κέντρα Κόστους» και 93 «Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη)» αναλύονται σε δευτεροβάθμιους που εξασφαλίζουν την μετατροπή των δαπανών κατ'είδος (ύψος της δαπάνης) σε δαπάνες κατά προορισμό (σκοπός για τον οποίο η δαπάνη πραγματοποιήθηκε).

## **8ΣΤ ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

Εσωλογιστική είναι η κοστολόγηση κατά την οποία ο προσδιορισμός του κόστους γίνεται με λογιστικές εγγραφές που χρησιμοποιούν κοστολογικούς λογαριασμούς στα πλαίσια τόσο της χρηματοοικονομικής λογιστικής όσο και της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης. Από τους λογαριασμούς αυτούς προκύπτει επίσης το μικτό αποτέλεσμα ανά παραγόμενο προϊόν ή υπηρεσία.

Ο προσδιορισμός του κόστους γίνεται με την λογιστικοποίηση των κοστολογικών στοιχείων που καταχωρούνται στους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών της επιχείρησης. Το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς ενώ το έμμεσο υφίσταται εξωλογιστικές επεξεργασίες με την σύνταξη καταστάσεων που δείχνουν την σύνθεση και κατανέμουν. Αυτές οι καταστάσεις αποτελούν και το δικαιολογητικό των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών.

Αντίθετα στην εξωλογιστική κοστολόγηση ο προσδιορισμός του λειτουργικού κόστους δεν προκύπτει από λογιστικές εγγραφές. Οι ελάχιστοι κοστολογικοί λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής λογιστικής παρακολουθούν τις δαπάνες κατ'είδος, όχι κατά προορισμό και δεν χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων ή των λειτουργιών της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή το κόστος υπολογίζεται βάσει καταστάσεων της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Έτσι η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων (απογραφής) στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα.

## **8Ζ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΑΜΕΣΗΣ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Η διάκριση της εργασίας σε άμεση και έμμεση έχει ιδιαίτερη σημασία στη λογιστική κόστους αφού για κάθε μία από αυτές, η διαδικασία της κοστολόγησης είναι διαφορετική.

Άμεση είναι η εργασία που παρέχει ο εργαζόμενος μέσα σε μια επιχείρηση για την παραγωγή ενός προϊόντος και έχει σαν αποτέλεσμα την αναλογική αύξηση της παραγωγής. Στην περίπτωση δηλαδή που η παραγωγή δεν αυξάνεται όπως για παράδειγμα όταν διακόπτεται η παραγωγική διαδικασία λόγω συντήρησης ενός μηχανήματος, το κόστος της εργασίας είναι έμμεσο. Η άμεση εργασία είναι δυνατόν να εξατομικευτεί και να μετρηθεί ανά ποσότητα παραγωγής προϊόντος στην μονάδα του χρόνου..

Έμμεση είναι η εργασία που δεν συνδέεται άμεσα με την παραγωγή ενός προϊόντος αλλά παρέχεται από τον εργαζόμενο στην επιχείρηση για το σύνολο της παραγωγής και δεν είναι δυνατόν να εξατομικευτεί και να μετρηθεί. Η έμμεση εργασία βαρύνει την παραγωγή μέσω του λογαριασμού **92 Κέντρα κόστους** στον οποίο συγκεντρώνονται όλα τα έμμεσα έξοδα παραγωγής.

## 9Α ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Πριν προχωρήσουμε στην ανάλυση της κοστολόγησης του εξόδου των εργατικών κατά περίπτωση κρίνουμε σκόπιμο να δώσουμε μια συνοπτική εικόνα της πορείας της κοστολόγησης.

Τα βήματα που ακολουθούνται σε γενικές γραμμές στην κοστολόγηση είναι τα ακόλουθα:

1. Το πρώτο βήμα είναι η συγκέντρωση όλων των κοστολογήσιμων μεγεθών δηλαδή των αναλωμένων υλικών και των εξόδων στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα εργατικά. Παρακάτω θα δούμε πώς παρακολουθείται ο χρόνος εργασίας και πώς υπολογίζεται το κόστος της.

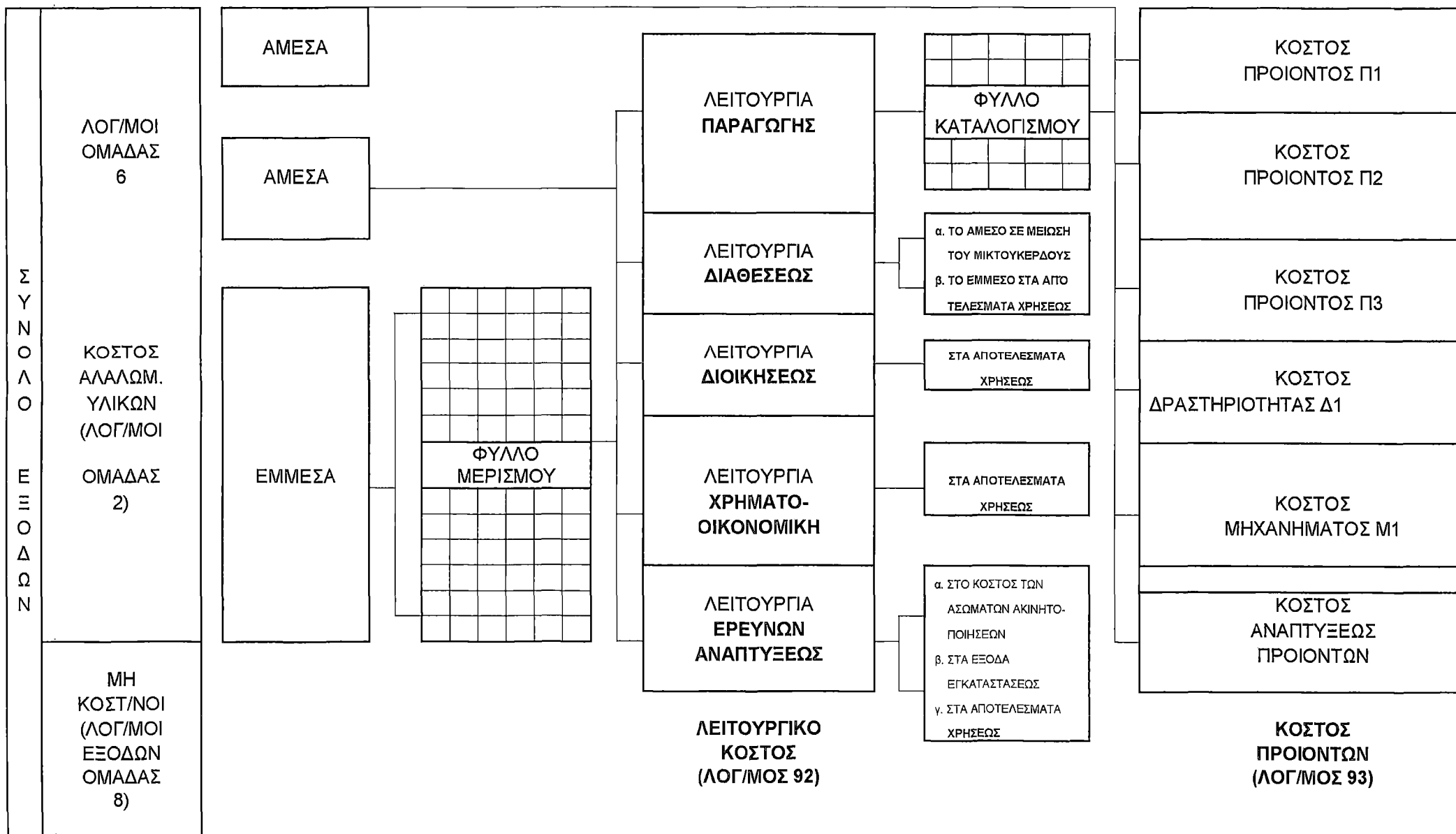
2. Στο δεύτερο βήμα προσδιορίζεται το κόστος κάθε βασικής λειτουργίας της επιχείρησης. Αυτό επιτυγχάνεται με τον εξής τρόπο: όλα τα κατ' είδος έξοδα, στην περίπτωση που εξετάζουμε οι αμοιβές προσωπικού, συγκεντρώνονται κατά προορισμό και σχηματίζουν το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης που είναι:

- η λειτουργία της παραγωγής
- η διοικητική λειτουργία
- η λειτουργία ερευνών και ανάπτυξης
- η λειτουργία διαθέσεως
- η χρηματοοικονομική λειτουργία

3. Το τρίτο βήμα συνίσταται στην εξεύρεση του κόστους των προϊόντων που παράγει η επιχείρηση. Το συνολικό κόστος που δημιουργείται σε κάθε λειτουργικό τμήμα της επιχείρησης καταλογίζεται στα προϊόντα που παράχθηκαν από αυτό. Ο καταλογισμός του λειτουργικού κόστους στα προϊόντα που παράγονται επιτυγχάνεται με τη χρήση των «Φύλλων Καταλογισμού» και τη βοήθεια ειδικών κριτηρίων.

4. Στο τέταρτο βήμα το κόστος των λειτουργιών Διοικήσεως, Διαθέσεως και Χρηματοοικονομικής μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως.

## ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΠΟΡΕΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ



## **9B ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ**

Τα εργατικά είναι ένα από τα σημαντικότερα έξοδα μιας επιχείρησης και σημαντικός παράγοντας διαμόρφωσης του τελικού κόστους των παραγόμενων προϊόντων.

Βασικά στοιχεία για την κοστολόγηση των εργατικών είναι:

1. ο χρόνος εργασίας που ο εργαζόμενος ανάλωσε κατά τμήμα ή προϊόν μέσα στην επιχείρηση και
2. το κόστος του χρόνου που αναλώθηκε το οποίο προκύπτει όταν αποτιμηθεί ο αναλωμένος χρόνος με βάση το πραγματικό ημερήσιο ή ωριαίο κόστος.

Στη λειτουργία της παραγωγής ο χρόνος εργασίας που αναλώνεται διακρίνεται:

1. στο χρόνο των μισθωτών που παρέχουν άμεση εργασία . ο χρόνος αυτός στην κατά φάση κοστολόγηση προσδιορίζεται κατά λειτουργικό τμήμα ενώ στην κατά παραγγελία κοστολόγηση προσδιορίζεται κατά προϊόν
2. στο χρόνο των μισθωτών που παρέχουν έμμεση εργασία ο οποίος προσδιορίζεται κατά λειτουργικό τμήμα τόσο στην κατά παραγγελία όσο και στην κατά φάση κοστολόγηση

Στις υπόλοιπες λειτουργίες της επιχείρησης ο χρόνος εργασίας που αναλώνεται προσδιορίζεται κατά λειτουργία η κατά τμήμα αν η λειτουργία αναλύεται σε τμήματα.

### **9B.1 ΑΤΟΜΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Η παρακολούθηση του χρόνου εργασίας κάθε μισθωτού μέσα στην επιχείρηση γίνεται με τη χρήση των «Ατομικών Δελτίων Εργασίας» που είναι γνωστά ως κάρτες εργασίας. Κάθε μισθωτός έχει τη δική του κάρτα στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του, ο αριθμός μητρώου του, το είδος της εργασίας που προσφέρει, το τμήμα στο οποίο εργάζεται και η ωριαία του αμοιβή. Κατά την προσέλευση του στην εργασία του και κατά την αποχώρηση του από αυτήν, ο εργαζόμενος χτυπάει την κάρτα του σε ειδικό ρολόι που αποτυπώνει την ώρα εισόδου και την ώρα εξόδου του. Η φύλαξη και η σωστή συμπλήρωση των καρτών εργασίας εποπτεύονται συνήθως από αρμόδιο φύλακα.

Με βάση τις κάρτες εργασίας προσδιορίζεται ο χρόνος εργασίας που πραγματοποίησε ο εργαζόμενος (ώρες κανονικές, νυχτερινές, Κυριακών, εορτών κλπ.) . Οι κάρτες αυτές είναι συνήθως εβδομαδιαίες αλλά ανακεφαλαιώνονται σε μηνιαίες βάσει των οποίων συντάσσονται οι μισθοδοτικές καταστάσεις της επιχείρησης.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

<b>Ο Ν Ο Μ Α Τ Ε Π Ω Ν Υ Μ Ο</b>								<b>Α Ρ . Μ Η Τ Ρ Ω Ο Υ</b>			
.....								.....			
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ/ΩΡΟΜΙΣΘΙΟ 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17											
<b>A</b>	<b>ΚΕΝΤΡΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΟΣ</b>							<b>ΤΜΗΜΑ</b>			
ΗΜΕΡΕΣ	ΩΡΑ ΕΙΣΟΔΟΥ	ΩΡΑ ΕΞΟΔΟΥ	ΠΑΡΑΤΗ- ΡΗΣΕΙΣ	ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ				ΥΠΕΡΩΡΙΑ			
				H	N	A	NA	H	N	A	NA
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
8											
9											
10											
11											
12											
13											
14											
15											
16											
17											
18											
19											
20											
21											
22											
23											
24											
25											
26											
27											
28											
29											
30											
31											

## 9B.2 ΔΕΛΤΙΟ ΧΡΟΝΟΥ

Στην κατά παραγγελία παραγωγή ο χρόνος εργασίας που πραγματοποιήσε ο μισθωτός προσδιορίζεται όπως είδαμε στην προηγούμενη παράγραφο κατά προϊόν. Συχνά όμως ο μισθωτός στα πλαίσια της καθημερινής του απασχόλησης εργάζεται στην παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Είναι σαφές ότι ο χρόνος εργασίας του πρέπει να υπολογίζεται χωριστά για κάθε προϊόν. Αυτό επιτυγχάνεται με την τήρηση των «Δελτίων Χρόνου». Τα Δελτία χρόνου συμπληρώνονται σε καθημερινή βάση από τον ίδιο τον εργαζόμενο και ελέγχονται από τον εργοδηγό. Στην διαγράμμιση τους περιλαμβάνεται στήλη όπου καταχωρούνται οι κωδικοί αριθμοί των εντολών παραγωγής που αντιστοιχίζονται στις διπλανές στήλες με τις ώρες που ο εργάτης ανάλωσε για κάθε μια από τις εντολές για τη διεκπεραίωση των οποίων εργάστηκε.

Από το Δελτίο χρόνου κάθε εργαζόμενου προκύπτουν οι ώρες άμεσης εργασίας που ο εργαζόμενος πρόσφερε για κάθε έργο σε ημερήσια βάση. Με την συγκέντρωση των πληροφοριών αυτών από τα Δελτία χρόνου όλων των εργαζόμενων που εργάστηκαν για την παραγωγή ενός συγκεκριμένου προϊόντος προσδιορίζονται συνολικά οι ώρες άμεσης εργασίας που αναλώθηκαν για την παραγωγή του προϊόντος αυτού.



ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΗΜΕΡΗΣΙΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ ΧΡΟΝΟΥ

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ : ΑΡ.ΜΗΤΡΩΟΥ : ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ : ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΟ:								
ΕΝΤΟΛΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΑΡΞΕΩΣ		ΧΡΟΝΟΣ ΛΗΞΕΩΣ		ΑΝΑΛΩΜΕΝΟΣ ΧΡΟΝΟΣ			
	ΩΡΑ	ΛΕΠΤΑ	ΩΡΑ	ΛΕΠΤΑ	ΚΑΝΟΝΙΚΕΣ	ΝΥΚΤΕΡΙΝΕΣ	ΥΠΕΡΩΡΙΕΣ	ΑΡΓΙΕΣ
Σ Υ Ν Ο Λ Ο								
Ο ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΣ					Ο ΕΡΓΟΔΗΓΟΣ			

## **9Γ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Όπως είδαμε σε προηγούμενη παράγραφο, έμμεση εργασία είναι εκείνη που δεν παρέχεται από τον εργαζόμενο για την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος αλλά αφορά το σύνολο της παραγωγής της επιχείρησης

Έμμεση είναι για παράδειγμα η εργασία που παρέχει στην επιχείρηση ο διευθυντής και γενικότερα η εργασία που παρέχεται σε όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης εκτός της παραγωγής όπως είναι η λειτουργία της διοικήσεως, της διαθέσεως, της χρηματοδοτήσεως και των ερευνών-αναπτύξεως. Ο χρόνος και το κόστος εργασίας που παρέχουν στην επιχείρηση οι εργαζόμενοι που απασχολούνται στις παραπάνω λειτουργίες, συγκεντρώνονται κατά λειτουργικό τμήμα βάσει των Ατομικών δελτίων εργασίας των εργαζομένων στα οποία όπως έχουμε αναφέρει, αναγράφεται μεταξύ άλλων και το τμήμα στο οποίο απασχολείται κάθε εργαζόμενος.

Έμμεση όμως είναι και η εργασία ενός μισθωτού που εντάσσεται στην παραγωγική λειτουργία της επιχείρησης αλλά ασχολείται με περισσότερα από ένα τμήματα της όπως θα μπορούσε να συμβαίνει για παράδειγμα με έναν εργοδηγό ή έναν επόπτη. Το κόστος της εργασίας στην περίπτωση αυτή είναι δυνατό να μεριστεί στα επιμέρους τμήματα για τα οποία εργάστηκε ο μισθωτός, βάσει ειδικών κριτηρίων όπως π.χ. οι ώρες εργασίας του προσωπικού ή οι ώρες εργασίας των μηχανών κάθε τμήματος κ.α, ανάλογα με το ποιο κριτήριο θεωρείται καταλληλότερο σε κάθε περίπτωση.

Η έμμεση εργασία δεν είναι δυνατό να εξατομικευτεί και να μετρηθεί κατά προϊόν ή κέντρο κόστους αφού όπως ήδη αναφέραμε αφορά το σύνολο της παραγωγής γι'αυτό και βαρύνει την παραγωγή των προϊόντων μέσω του λογαριασμού 92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ όπου συγκεντρώνονται όλα τα έμμεσα έξοδα της παραγωγής αμέσως μετά τον μερισμό τους. Ο μερισμός αυτός γίνεται όπως θα δούμε πιο κάτω στο **Φύλλο Μερισμού**. Η λογιστική εγγραφή που απεικονίζει τον μερισμό του κόστους έμμεσης εργασίας στα κέντρα κόστους είναι η εξής:

### **92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ**

#### **92.00 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

##### **92.00.00 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΚΥΡΙΩΝ ΤΜΗΜΑΤΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

##### **92.00.00.00 ΤΜΗΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Νο1**

##### **92.00.00.00.60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ**

##### **92.01 ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ (ανάλυση)**

##### **92.02 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ (ανάλυση)**

##### **92.03 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ(ανάλυση)**

##### **92.04 ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ(ανάλυση)**

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.06 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ

90.06.60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

Σε προηγούμενη παράγραφο αναφερθήκαμε στους διάμεσους αντικριζόμενους λογαριασμούς. Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί είναι λογαριασμοί που λειτουργούν μέσα στο σύστημα της αναλυτικής λογιστικής και αποτελούν την γέφυρα δια της οποίας γίνεται η μεταφορά των δεδομένων της γενικής στην αναλυτική λογιστική χωρίς να θίγονται οι λογαριασμοί της πρώτης. Με τον δευτεροβάθμιο λογαριασμό 90.06 αντικρίζονται τα ποσά που έχουν προηγουμένως καταχωρηθεί στους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής και μάλιστα με αντίθετη φορά. Ο 90.06 δηλαδή πιστώνεται με τα οργανικά κατ' είδος έξοδα και πιο συγκεκριμένα ο 90.06.60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ πιστώνεται με το ποσό με το οποίο είχε χρεωθεί ο 60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ της γενικής λογιστικής.

Ο λογαριασμός 92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ είναι εκείνος που παρακολουθεί το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης. Στους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται τα κατ' είδος έξοδα μεταξύ των οποίων και οι αμοιβές και έξοδα προσωπικού μερισμένες κατά προορισμό. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί στους οποίους υποχρεωτικά διαιρείται είναι οι:

- 92.00 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
- 92.01 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ
- 92.02 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ - ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ
- 92.03 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ
- 92.04 ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

## **9Γ.1 ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ**

Η κατανομή της έμμεσης εργασίας στα επιμέρους κέντρα κόστους γίνεται με τη βοήθεια καταστάσεων στις οποίες το κόστος της άμεσης εργασίας συγκεντρώνεται και κατανέμεται στα αρμόδια κέντρα κόστους. Οι καταστάσεις αυτές ονομάζονται «Φύλλα Μερισμού». Στο Φύλλο Μερισμού είναι δυνατόν εκτός από το κόστος της έμμεσης εργασίας να συμπεριλαμβάνεται και το κόστος της άμεσης ώστε να σχηματίζεται μια ενιαία εικόνα του κόστους εργασίας και της μετατροπής του σε λειτουργικό κόστος.

Τα βήματα που ακολουθούνται για την κατάρτιση ενός φύλλου μερισμού είναι τα εξής:

1. Συγκέντρωση των προς μερισμό εξόδων κατ'είδος μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι αμοιβές προσωπικού.

Στη φάση αυτή λαμβάνονται από το ισοζύγιο του λογαριασμού “ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ” και τα αναλυτικά ισοζύγια αυτού τα ποσά που δαπανήθηκαν από την επιχείρηση για όσους εργάζονται σ' αυτήν. Το ίδιο συμβαίνει και με όλα τα υπόλοιπα προς μερισμό έξοδα (παροχές τρίτων, φόροι – τέλη, αποσβέσεις κλπ.).

2.Μερισμός των κατ' είδος εξόδων μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και οι αμοιβές προσωπικού, στα αρμόδια κέντρα κόστους.

Στη φάση αυτή όλα τα άμεσα έξοδα που τυχόν συμπεριλαμβάνονται στο Φύλλο Μερισμού προκείμενου να έχουμε μια πιο συνοπτική εικόνα της μετατροπής του κατ' είδος κόστους σε λειτουργικό όπως αναφέραμε πιο πάνω, καταχωρούνται απ' ευθείας στα οικεία κέντρα κόστους. Τα έμμεσα έξοδα όμως μεταξύ των οποίων και το κόστος της έμμεσης εργασίας που εξετάζουμε εδώ, κατανέμονται βάσει ειδικών κριτηρίων στα κέντρα κόστους. Η βάση μερισμού για το κόστος της έμμεσης εργασίας είναι το κατά κέντρο κόστους άθροισμα των μισθών και ημερομισθίων. Λαμβάνονται βέβαια υπόψη όσα αναφέρθηκαν σε προηγούμενη παράγραφο για όσους εργάζονται στις εκτός παραγωγής λειτουργίες της επιχείρησης αλλά και τους μισθωτούς που εργάζονται για περισσότερα από ένα παραγωγικά τμήματα της επιχείρησης.

Στο Φύλλο Μερισμού τα κέντρα κόστους αναγράφονται με την εξής σειρά από τα αριστερά προς τα δεξιά:

-Πρώτα γράφονται τα βοηθητικά κέντρα κόστους τα οποία παρέχουν έργο σε άλλα βοηθητικά ή κύρια κέντρα χωρίς όμως τα ίδια να λαμβάνουν έργο από άλλα κέντρα.

-Στη συνέχεια γράφονται τα βοηθητικά κέντρα που λαμβάνουν έργο μόνο από προηγούμενα βοηθητικά κέντρα και με τη σειρά τους παρέχουν έργο σε άλλα βοηθητικά και κύρια κέντρα. Το υπόλοιπο των κέντρων αυτών οριστικοποιείται αφού μεταφερθεί σε αυτά το κόστος των προηγούμενων βοηθητικών κέντρων.

-Τέλος γράφονται τα βοηθητικά κέντρα μεταξύ των οποίων αλληλοπαρέχεται έργο και το κόστος τους οριστικοποιείται με τη ρύθμιση αυτής της αλληλοπαροχής. Το οριστικό κόστος των κέντρων αυτών μερίζεται στα κύρια κέντρα κόστους.

3.Επίρριψη του κόστους των βοηθητικών κέντρων σε άλλα βοηθητικά και κύρια κέντρα.

Με την ταξινόμηση των κέντρων κόστους όπως περιγράφηκε πιο πάνω, διευκολύνεται η επίρριψη του κόστους των βοηθητικών κέντρων σε άλλα βοηθητικά και κύρια κέντρα με βάση τις μονάδες έργου που κάθε κέντρο που λαμβάνει έργο απορροφά από το κέντρο που του παρέχει έργο.

4.Αλληλοπαροχή έργου μεταξύ κέντρων κόστους

Αυτό είναι το τελευταίο βήμα για την κατάρτιση ενός Φύλλου Μερισμού. Η αλληλοπαροχή μεταξύ κέντρων κόστους διακρίνεται σε δύο περιπτώσεις:

A) Το κέντρο που λαμβάνει έργο δεν παρέχει έργο στο κέντρο από το οποίο το λαμβάνει. Το συνεργείο π.χ. παρέχει έργο στην κοπή όταν γίνεται επισκευή σε μηχανές κοπής αλλά δεν λαμβάνει έργο από αυτήν. Πρόκειται για την πιο συνηθισμένη περίπτωση παροχής έργου μεταξύ βοηθητικού και κύριου κέντρου.

B) Το κέντρο που λαμβάνει έργο παρέχει έργο σ' αυτό που του το παρέχει. Εδώ διακρίνονται δύο υποπεριπτώσεις:

- Όταν η αλληλοπαροχή δεν είναι ταυτόχρονη όπως για παράδειγμα στην περίπτωση ενός προϊόντος που υφίσταται μια κατεργασία σε ένα κέντρο Α και στη συνέχεια προωθείται σε ένα κέντρο Β όπου υφίσταται μια άλλη κατεργασία προκειμένου να επιστρέψει στο κέντρο Α και να υποβληθεί εκ νέου σε περαιτέρω κατεργασία.

- Όταν απαιτείται ταυτόχρονη παροχή έργου από τα δύο κέντρα όπως για παράδειγμα στην περίπτωση του βοηθητικού κέντρου ηλεκτροπαραγωγή και του βοηθητικού κέντρου συνεργείο επισκευών όταν το πρώτο χρειαστεί επισκευές από το δεύτερο.

## **9Δ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το σύστημα της εξατομικευμένης παραγωγής είναι κατασκευαστικές, βιομηχανικές κ.α επιχειρήσεις που παράγουν ή κατασκευάζουν έργα ή προϊόντα ανάμεσα τους. Κάθε ένα από αυτά τα έργα ή προϊόντα είναι εξατομικευμένο και δεν μπορεί να τυποποιηθεί. Παράγεται συνήθως μια φορά και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και οι προδιαγραφές του καθορίζονται από τον πελάτη. Οι επιχειρήσεις αυτού του τύπου διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

1. στις επιχειρήσεις που παράγουν κατά παραγγελία πελατών τους. Οι επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής λαμβάνουν εντολές από πελάτες για την παραγωγή προϊόντων ή την κατασκευή έργων που απαιτούν διαφορετική κατά κανόνα σειρά κατεργασιών από εκείνα άλλων πελατών τους. Οι εντολές αυτές μπορεί να αφορούν την κατασκευή ενός μεμονωμένου έργου όπως π.χ ενός πλοίου ή ενός κτιρίου αλλά και την κατασκευή μίας σειράς ομοειδών προϊόντων όπως π.χ μίας σειράς αυτοκινήτων ίδιας ή παρόμοιας κατασκευής για την οποία όμως απαιτείται ομοιόμορφη διαδικασία παραγωγής στα πλαίσια της συγκεκριμένης παραγγελίας.

2. στις επιχειρήσεις που παράγουν για την δημιουργία δικών τους αποθεμάτων. Οι επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής δεν κατασκευάζουν προϊόντα κατά παραγγελία πελατών αλλά βάσει δικών τους προβλέψεων για τις ανάγκες της αγοράς ωστόσο τα προϊόντα που παράγουν είναι μεταξύ τους ανάμεσα και εξατομικευμένα. Τα προϊόντα αυτά οι επιχειρήσεις τα αποθηκεύουν ή τα εκθέτουν όπως γίνεται π.χ με κάποια επιπλοποιεία.

Είναι σαφές ότι για την παραγωγή κάθε εξατομικευμένου προϊόντος απαιτούνται συνήθως διαφορετικές πρώτες ύλες, έμμεσα έξοδα αλλά και άμεση εργασία. Επομένως θα πρέπει να γίνεται ξεχωριστή κοστολόγηση για κάθε κατασκευή.

Το κόστος της άμεσης εργασίας που αναλώνεται για την κατά παραγγελία παραγωγή ενός προϊόντος προσδιορίζεται βάσει των Δελτίων χρόνου όπως είδαμε σε προηγούμενη παράγραφο. Από το Δελτίο χρόνου κάθε εργαζόμενου προκύπτουν οι

ώρες άμεσης εργασίας που ο εργαζόμενος πρόσφερε για κάθε έργο σε ημερήσια βάση. Με την συγκέντρωση των πληροφοριών αυτών από τα Δελτία χρόνου όλων των εργαζόμενων που εργάστηκαν για την παραγωγή ενός συγκεκριμένου προϊόντος προσδιορίζονται συνολικά οι ώρες άμεσης εργασίας που αναλώθηκαν για την παραγωγή του προϊόντος αυτού και κατ' επέκταση και το κόστος της που συγκεντρώνεται κατά προϊόν μαζί με τα υπόλοιπα έξοδα της επιχείρησης προοδευτικά με την πρόοδο της κατασκευής του προϊόντος. Στο σύστημα της εξωλογιστικής κοστολόγησης η συγκέντρωση αυτή γίνεται στο «Φύλλο κόστους παραγγελίας»

## ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΦΥΛΛΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΡΓΟΥ

### ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ

ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ Νο.....

ΗΜΕΡ.ΛΗΨΕΩΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ.....

ΠΕΛΑΤΗΣ.....

ΗΜΕΡ. ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΣ.....

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ.....

ΗΜΕΡ. ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΕΩΣ ΕΡΓΟΥ.....

ΑΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ			ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ			ΒΙΟΜ/ΚΑ ΕΞΟΔΑ	
ΗΜΕΡ.	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓ.	ΠΟΣΟ	ΗΜΕΡ.	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓ.	ΠΟΣΟ	ΗΜΕΡ.	ΠΟΣΟ

### ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ

ΑΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ .....

ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ .....

ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ .....

**ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ** .....

ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ .....

ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ .....

Όπως είδαμε και σε προηγούμενη παράγραφο όπου παρουσιάσαμε συνοπτικά την διαδικασία της κοστολόγησης , το κόστος της άμεσης εργασίας όπως και τα άλλα άμεσα έξοδα μπορούν να βαρύνουν κατευθείαν το προϊόν για την παραγωγή του οποίου πραγματοποιήθηκαν. Η εγγραφή που απεικονίζει τον καταλογισμό του κόστους άμεσης εργασίας στο απευθείας τελικό προϊόν είναι η εξής:

#### **93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

93.00 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ Α

93.00.00 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ ΠΙ

93.00.00.01 ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

93.00.00.01.60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.06 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ

90.06.60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ

### **9Ε ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

Στην κατηγορία των επιχειρήσεων μαζικής παραγωγής υπάγονται οι βιομηχανίες που παράγουν μαζικά προϊόντα σε μεγάλες ποσότητες χρησιμοποιώντας τα ίδια υλικά και ακολουθώντας την ίδια παραγωγική διαδικασία. Στις επιχειρήσεις αυτές η παραγωγή είναι συνεχής , μαζική και τυποποιημένη και τα προϊόντα ακολουθούν σειρά ομοιόμορφων κατεργασιών. Τέτοιες επιχειρήσεις είναι π.χ. οι κλωστοϋφαντουργίες, οι τσιμεντοβιομηχανίες οι βιομηχανίες τροφίμων κ.α.

Οι βιομηχανίες μαζικής παραγωγής διακρίνονται σε:

1. Βιομηχανίες μονοσταδιακής (μονοφασικής) παραγωγής στις οποίες η παραγωγική διαδικασία δεν χωρίζεται σε αυτοτελή στάδια και από άποψη κοστολόγησης αποτελεί ένα στάδιο.
2. Βιομηχανίες πολυσταδιακής παραγωγής ή παραγωγής κατά φάσεις που εξετάζουμε στην παράγραφο αυτή. Στις βιομηχανίες αυτές η παραγωγή πραγματοποιείται σε διαδοχικά στάδια σε κάθε ένα από τα οποία συντελείται ένα μέρος της συνολικής κατεργασίας που υφίσταται το τελικό προϊόν.

Στην κατά φάση παραγωγή οι εργαζόμενοι στην επιχείρηση είναι κατανεμημένοι σε τμήματα και σπάνια ένας εργαζόμενος αλλάζει τμήμα. Ο αριθμός των εργαζομένων που απασχολούνται σε κάθε τμήμα είναι συγκεκριμένος και οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για το προσωπικό αποτελούν άμεσο κόστος του τμήματος στο οποίο απασχολείται.



Όπως έχουμε ήδη αναφέρει σε προηγούμενη παράγραφο, στο Ατομικό δελτίο εργασίας κάθε εργαζόμενου αναγράφεται το τμήμα στο οποίο απασχολείται. Με την συγκέντρωση λοιπόν των ατομικών δελτίων των εργαζομένων κατά τμήμα προσδιορίζεται και το κατά τμήμα άμεσο κόστος εργασίας. Βάσει αυτών των πληροφοριών συντάσσονται οι μισθοδοτικές καταστάσεις και είναι μάλιστα δυνατόν η σύνταξη τους να γίνει επίσης κατά τμήμα. Γι' αυτό αν και όπως είδαμε στην προηγούμενη παράγραφο το κόστος της άμεσης εργασίας στην κατά παραγγελία κοστολόγηση μπορεί να βαρύνει κατευθείαν τα τελικά προϊόντα για τα οποία πραγματοποιήθηκε, στην κατά φάση κοστολόγηση βαρύνει αρχικά τα κύρια κέντρα κόστους δηλαδή τον λογαριασμό 92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ.

#### 92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

##### **92.00 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

##### 92.00.00 ΤΜΗΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Α

##### 92.00.00.60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

##### 92.00.01 ΤΜΗΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Β

##### 92.00.01.60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

##### **92.01 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ**

##### 92.01.60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

##### **92.02 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ - ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ**

##### 92.02.60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

##### **92.03 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ**

##### 92.03.60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

##### **92.04 ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ**

##### 92.04.60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

#### 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

#### 90.06 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ

#### 90.06.60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ

### **9ΣΤ ΕΞΕΥΡΕΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ**

Αμέσως μετά ακολουθεί η εγγραφή με την οποία απεικονίζεται ο καταλογισμός του κόστους της λειτουργίας της παραγωγής (στο οποίο περιλαμβάνεται και το κόστος της εργασίας, άμεσης και έμμεσης) στο τελικό προϊόν για την παραγωγή του οποίου πραγματοποιήθηκε. Οι σχετικές πληροφορίες λαμβάνονται από το Φύλλο Καταλογισμού που έχει προηγουμένως συνταχθεί.

#### 93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

#### 93.00 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ ΠΙ

#### 93.00.00 ΚΟΣΤΟΣ ΕΜΜΕΣΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

#### 93.00.00.60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ  
92.00 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ  
92.00.00 ΤΜΗΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Α  
92.00.01 ΤΜΗΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Β

## **9Ζ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΑΜΟΙΒΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ**

Οι τακτικές αποδοχές στις οποίες περιλαμβάνονται και οι προσαυξήσεις λόγω νυχτερινών Κυριακών και εξαιρετών κοστολογούνται με τους τρόπους που αναλύσαμε πιο πάνω. Υπάρχουν όμως και οι περιπτώσεις που ο χρόνος που καταβάλλονται οι αμοιβές στο προσωπικό είναι διαφορετικός από τον χρόνο που καθίστανται δεδουλευμένες. Αυτό συμβαίνει με τις παρεπόμενες αμοιβές (δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα, επιδόματα αδείας). Όταν η κοστολογική περίοδος είναι μικρότερη του έτους είναι απαραίτητο να επιβαρυνθεί το κόστος της εργασίας με ένα συντελεστή επιβάρυνσης. Το ίδιο συμβαίνει και με τις αποδοχές επίσημων αργιών και ημερών ασθένειας. Ο συντελεστής αυτός ή οι συντελεστές, αφού μπορεί να είναι και περισσότεροι από έναν, υπολογίζεται σε ποσοστό επί του συνόλου των αμοιβών που καταβλήθηκαν στην κοστολογική περίοδο. Η λογιστική εγγραφή που διενεργείται για την επιβάρυνση του λειτουργικού κόστους με το ποσό που προκύπτει είναι η εξής:

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ  
92.00 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ  
92.00.00 ΤΜΗΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Νο1  
92.00.00.60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ  
91 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ – ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ  
91.06 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΑ  
91.06.60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός 91.00.60 χρεώνεται με τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 60.00 και 60.01 της γενικής λογιστικής με πίστωση του λογαριασμού 90.06 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ. Τυχόν χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 91.06.60 αντιπροσωπεύει τη διαφορά μεταξύ πραγματοποιημένων και κοστολογημένων αμοιβών και εξόδων προσωπικού και είτε κοστολογείται μεταφερόμενη στο λογαριασμό 93 ή 92, είτε μεταφέρεται στο λογαριασμό 97 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ με δευτεροβάθμιο 97.02 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΕΞΟΔΩΝ – ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ και τριτοβάθμιο 90.02.05 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ-ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΕΞΟΔΩΝ με αντίστοιχη χρέωση ή πίστωση του 91.06.60.

Στην περίπτωση της ετήσιας κοστολόγησης το συνολικό κόστος της εργασίας μερίζεται όπως είδαμε στα κέντρα κόστους.

Στην κατά φάση κοστολόγηση οι πρόσθετες επιβαρύνσεις επί των αποδοχών εύκολα μερίζονται κατά τμήμα αφού η επιχείρηση γνωρίζει το σύνολο των ετήσιων αμοιβών του κάθε εργαζόμενου και οι εργαζόμενοι απασχολούνται κατά κανόνα στο ίδιο τμήμα. Έτσι ο συντελεστής επιβάρυνσης μπορεί να υπολογιστεί με τον εξής τύπο:

Συντελεστής προσαυξήσεως = πρόσθετες επιβαρύνσεις προσωπικού / αμοιβές προσωπικού

Στην κατά παραγγελία κοστολόγηση ο συντελεστής επιβάρυνσης υπολογίζεται με το ίδιο σκεπτικό με βάση τις πληροφορίες που συλλέγονται από τα Δελτία Χρόνου για την εργασία και τις αμοιβές του προσωπικού ετησίως. Στην περίπτωση όμως που το προσωπικό μετακινείται στις διάφορες φάσεις της παραγωγής, το κόστος παραγωγής πρέπει να επιμεριστεί στα κέντρα κόστους με κριτήριο το χρόνο που αναλώθηκε σε κάθε κέντρο κόστους. Ο προσδιορισμός του χρόνου αυτού μπορεί να γίνει ακόμα και με εμπειρικά κριτήρια.

## **9Η ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ**

Στο τελευταίο βήμα της κοστολόγησης, ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας της διοικήσεως και της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, το έμμεσο κόστος της λειτουργίας της διαθέσεως καθώς και το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που δεν αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποιήσεως, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως σε χρέωση του λογαριασμού 98.99 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ.

### **98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ**

#### **98.99 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ**

##### **98.99.01 ΕΞΟΔΑ ΠΟΥ ΒΑΡΥΝΟΥΝ ΤΑ ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ**

###### **98.99.01.00 ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ**

###### **98.99.01.01 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ**

###### **98.99.01.02 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ**

###### **98.99.01.03 ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ**

###### **92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ**

###### **92.01 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ**

###### **92.02 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ – ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ**

###### **92.03 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ**

###### **92.04 ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ**

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Βενιέρης – Λογιστική Κόστους – Εκδόσεις « Το Οικονομικό»
- Βανάκας Κ Απόστολος – Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Κόστους
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ – Ανάλυση Γενικού Λογιστικού Σχεδίου – Εκδόσεις Βρυκούς ΕΕ
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ – Κοστολόγηση εσωλογιστική και εξωλογιστική – Εκδόσεις Βρυκούς ΕΕ
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ – Ο Πανδέκτης του Λογιστή – Εκδόσεις Ε Σακέλλη
- Καραγιάννης Δημήτριος – Εργατικά Μισθοδοσία Ασφαλιστικά – Εκδόσεις Θεσσαλονίκη
- Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης – Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Εκδόσεις Πάμισος