

**ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΣΔΟ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**Αναλυτική Λογιστική σε
Βιομηχανική
επιχείρηση: Πρακτικό**

Σπουδαστές : Βυθούλκα Μαρία

Μπελεζάκης Γεώργιος - Μάριος

Πανδής Δημήτριος – Αλέξανδρος

Επιβλέποντας : Βάρδας Ιωάννης

ΠΑΤΡΑ

2018

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	2
SUMMARY	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	3
1.1 ΟΡΙΣΜΟΙ	3
1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	9
1.3 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ Ή ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	13
2.1 ΟΡΙΣΜΟΙ	13
2.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΙ.....	14
2.3 ΚΥΚΛΩΜΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	16
2.4 ΣΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	18
2.5 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	27
2.5.1 ΒΑΣΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	31
3.1 ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	31
3.1.1 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	33
3.2 ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ	37
3.3 ΣΤΑΔΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	42
4.1 Παρουσίαση βιομηχανικής επιχείρησης	42
4.2 Πρακτική εφαρμογή	51
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	75
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	76

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία παρουσιάζει την πρακτική εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής σε μια βιομηχανική επιχείρηση παραγωγής σοκολάτας. Το πρώτο κεφάλαιο αφορά τις βιομηχανικές επιχειρήσεις στον ελλαδικό χώρο. Στο δεύτερο κεφάλαιο αναπτύσσονται οι ορισμοί της βιομηχανικής ή όπως αλλιώς ονομάζεται αναλυτικής λογιστικής, οι διακρίσεις της, οι στόχοι της καθώς και βασικοί κανόνες λειτουργίας της. Το τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζει την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής στις βιομηχανικές επιχειρήσεις. Στο τέταρτο κεφάλαιο αναπτύσσεται εμπειρικό παράδειγμα εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής σε βιομηχανική επιχείρηση παραγωγής, επεξεργασίας και εμπορίας προϊόντος ζύμης.

Λέξεις κλειδιά: αναλυτική λογιστική, βιομηχανικές επιχειρήσεις, κοστολόγηση, παραγωγική διαδικασία.

SUMMARY

This thesis presents the practical application of cost accounting in an industrial chocolate production company. The first chapter concerns the industrial enterprises in Greece. In the second chapter, the definitions of industrial, or as it is also called cost accounting, the discrimination, the objectives and the basic rules of operation. The third chapter presents the implementation of cost accounting in industrial enterprises. The fourth chapter develops empirical example of the application of cost accounting in industrial producer, processing and marketing of yeast product.

Keywords: analytical accounting, industrial companies, costing, production process.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο: ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**1.1 ΟΡΙΣΜΟΙ**

Η βιομηχανία αφορά στην κατασκευή ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας μέσα σε μια οικονομία και αποτελεί ευρεία έννοια για κάθε είδος οικονομικής παραγωγής (Πολλάλης, & Πατρινός, 2009). Τα προϊόντα καθώς και οι υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται στη βιομηχανία, στο εμπόριο και στο δημόσιο τομέα τείνουν να γίνουν περισσότερο περίπλοκα από αυτά που χρησιμοποιούνται για προσωπική κατανάλωση. Ο κεφαλαιουχικός εξοπλισμός δεν αγοράζεται συχνά από τη βιομηχανία ή τον οργανισμό, γιατί αποσβένεται αργά και η αγορά του αναβάλλεται συχνά, για μεγάλες χρονικές περιόδους (σε σύγκριση με αυτές των προσωπικών αγορών, όπως για παράδειγμα στα τρόφιμα). Οι αποφάσεις επιχειρηματικής και επενδυτικής π.χ. πολιτικής μπορεί να επηρεαστούν ακόμη και από πολιτικά γεγονότα, ιδιαίτερα σε υπερπόντιες αγορές. Για να παρθεί μια απόφαση αγοράς, όπως θα αναλύσουμε στη συνέχεια, εμπλέκονται πολλά άτομα και όπως συχνά παρατηρείται, οι διαπραγματεύσεις είναι μακρές. Είναι δύσκολο να ορίσουμε σαφώς τα βιομηχανικά προϊόντα και τις προμήθειες. Η βασική προσέγγιση ξεκινά από το κυριότερο σημείο, αυτό των βασικών ακατέργαστων υλών και συνεχίζει στα ημικατεργασμένα προϊόντα, τα συνθετικά μέρη και υλικά και τέλος στο έτοιμο τελικό προϊόν (Μισιρλάκης, & Κυριάκος, 2004).

Σύμφωνα με τους Kotler, Stanton, Marrian και McCarthy τα βιομηχανικά προϊόντα είναι εφικτό να ταξινομηθούν με διάφορα κριτήρια. Ο McCarthy τα διαχωρίζει αναλόγως του είδους των σε έξι κατηγορίες (Αυλωνίτης, 2011):

A) Εγκαταστάσεις και μηχανήματα.

Οι εγκαταστάσεις μπορεί να υποδιαιρεθούν ακόμη σε: (α) κτίρια και δικαιώματα γης και (β) σε πρωτεύοντα μηχανήματα παραγωγής. Στην κατηγορία εγκαταστάσεις συμπεριλαμβάνονται τα εργοστάσια, τα καταστήματα, οι εγκαταστάσεις αντλήσεως του φυσικού πλούτου κ.ά. Στην κατηγορία των πρωτευόντων μηχανημάτων συμπεριλαμβάνεται μεγάλες μηχανικές εγκαταστάσεις παραγωγής, όπως για παράδειγμα αυτόματες εγκαταστάσεις μηχανημάτων για την

παραγωγή τυποποιημένων προϊόντων και εξαρτημάτων, τυπογραφικές εγκαταστάσεις κ.ά. Τα πρωτεύοντα μηχανήματα κατασκευάζονται με βάση συγκεκριμένες παραγγελίες πελατών για προϊόντα με διαφορετικές προδιαγραφές για κάθε πελάτη ή σαν τυποποιημένα προϊόντα με πολύ λίγες ή καθόλου αλλαγές.

Τα προϊόντα της κατηγορίας αυτής απαιτούν μεγάλες δαπάνες κεφαλαίου, και διαρκούν αρκετά χρόνια. Η δε αγορά τους από μια επιχείρηση αποτελεί σπουδαία απόφαση και χρειάζονται εκτός από τα κεφάλαια και συλλογή πληροφοριών, χρόνο κ.τ.λ. Συνήθως εξετάζονται οι τεχνικές λεπτομέρειες, η απόδοση, τα οφέλη από τα αγοραζόμενα προϊόντα, ως και οι δυνατότητες απόσβεσης τους σε λογικά χρονικά όρια.

Τα προϊόντα αυτά δεν αποτελούν μέρος του τελικού προϊόντος, αλλά αντίθετα χρησιμοποιούνται και φθείρονται για τη διεκπεραίωση της παραγωγής. Από φορολογικής σκοπιάς θεωρούνται αγαθά κεφαλαίου και η απόσβεση τους γίνεται σε χρονικά διαστήματα που κυμαίνονται από 5 μέχρι 10 ή 15 ή 20 χρόνια. Ο χρόνος αποσβέσεως εξαρτάται από την προβλεπόμενη χρονική διάρκεια ζωής των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων αυτών και προσδιορίζεται από τις φορολογικές διατάξεις που ισχύουν για την περίπτωση στο συγκεκριμένο χρόνο.

B) Βοηθητικά εργαλεία (και μηχανήματα).

Τα βοηθητικά μηχανήματα ομοιάζουν με τα πρωτεύοντα μηχανήματα, αλλά διαφέρουν στο ύψος της απαιτούμενης δαπάνης όταν τα αγοράζουμε, στον προβλεπόμενο χρόνο χρήσεως τους, ο οποίος κατά κανόνα είναι μακρύτερος της οικονομικής διάρκειας της λειτουργίας τους, και τέλος στη χρήση τους σαν βοηθητικά μέσα στη διεκπεραίωση της παράγωγης. Ο ακριβής διαχωρισμός μεταξύ των κατηγοριών αυτών σε μερικές περιπτώσεις είναι ασαφής και εξαρτάται κατά κύριο λόγο από τη χρήση τους καθώς και από τα κριτήρια αυτά μπορεί να διαφέρουν κατά επιχείρηση.

Τα βοηθητικά μηχανήματα είναι τυποποιημένα σε μεγαλύτερο βαθμό και χρησιμοποιούνται στη διεκπεραίωση ενός μόνο τομέα παραγωγής ή ενός γραφείου. Παραδείγματα βοηθητικών μηχανημάτων είναι μικροί τόννοι, φορητά τρυπάνια, γραφομηχανές, λογιστικές μηχανές κ.ά. Τα βοηθητικά μηχανήματα θεωρούνται

πάντοτε αγαθά κεφαλαίου και η απόσβεση τους συντελείται συνήθως μέσα σε 5 χρόνια, σύμφωνα με τις κείμενες φορολογικές διατάξεις.

Γ) Πρώτες ύλες.

Σαν πρώτη ύλη ορίζουμε τα προϊόντα εκείνα που η κατεργασία τους έχει γίνει μέχρι ενός σημείου, έτσι που η μεταφορά τους και η χρήση τους να είναι ασφαλής, εύκολη και οικονομική. Οι πρώτες ύλες ενσωματώνονται και αποτελούν μέρος του τελικού προϊόντος. Γενικά τις πρώτες ύλες τις διαιρούμε στις παρακάτω υποκατηγορίες: α) Τα γεωργικά προϊόντα όπως τα σιτηρά, το βαμβάκι, η ξυλεία, ο χαλκός και άλλα μεταλλεύματα, τα προϊόντα της αλιείας κ.ά. εδώ θέλει λίγη προσοχή. Τα παραπάνω προϊόντα είναι καταναλωτικά, όταν η αγορά τους και η χρήση τους γίνεται από καταναλωτές και όχι για να αποτελέσουν μέρος κάποιου άλλου προϊόντος. Οι πρώτες ύλες θεωρούνται σαν αγαθά εξόδων και η απόσβεση τους γίνεται μέσα στον ίδιο φορολογικό χρόνο που γίνεται και η αγορά τους. Το κόστος καθεμίας μονάδας των πρώτων υλών είναι χαμηλό, αλλά το κόστος των πρώτων υλών μέσα σε μια χρονική περίοδο, όπως για παράδειγμα ενός χρόνου, είναι αρκετά μεγάλο. Για το λόγο αυτό, χρειάζεται συνήθως να παίρνουν τις αποφάσεις για την αγορά τους τα ανώτερα στελέχη μιας επιχείρησης. Τα στελέχη αυτά διαπραγματεύονται συνήθως ετήσιες συμφωνίες και υπογράφουν τα σχετικά συμβόλαια για την προμήθεια των πρώτων υλών. Ένα άλλο βασικό χαρακτηριστικό των πρώτων υλών είναι ότι η προμήθεια τους πρέπει να γίνεται σε συνεχή βάση και χωρίς διακοπές, έτσι που να αποφεύγονται οι δυσάρεστες καταστάσεις διακοπής της παραγωγής.

Δ) Εξαρτήματα και υλικά σύνθεσης του προϊόντος.

Παραδείγματα εξαρτημάτων είναι μικροί κινητήρες, μπαταρίες αυτοκινήτων και ραδιοφώνων, ελαστικά κ.ά. Παραδείγματα υλικών σύνθεσης είναι τα καλώδια, το τσιμέντο, τα υφάσματα και είδη ντυσίματος κ.ά. Και στις δύο παραπάνω περιπτώσεις το αγοραζόμενο προϊόν αποτελεί μέρος του τελικού παραγομένου προϊόντος όπως και οι πρώτες ύλες, δηλαδή ενσωματώνεται πλήρως στο βιομηχανικό προϊόν.

Ο διαχωρισμός των προϊόντων αυτών από τις πρώτες ύλες στηρίζεται στο επίπεδο επεξεργασίας που έχουν υποστεί τα προϊόντα αυτά. Έτσι, οι μεν πρώτες ύλες έχουν υποστεί επεξεργασία σε πάρα πολύ μικρό βαθμό, καθώς αναφέραμε παραπάνω,

το δε εξαρτήματα και υλικά σύνθεσης είναι επεξεργασμένα σε τέτοιο βαθμό ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν χωρίς καμία αλλαγή στο τελικό προϊόν.

Ε) Υλικά διεκπεραίωσης.

Υλικά διεκπεραίωσης είναι τα εφόδια μιας εταιρείας που αγοράζονται συχνά, αλλά δεν αποτελούν μέρος του τελικού προϊόντος. Στην κατηγορία αυτή συμπεριλαμβάνονται τα υλικά που χρησιμοποιούνται για τυχόν επιδιορθώσεις των «εγκαταστάσεων» και των «βοηθητικών μηχανημάτων» της εταιρείας και γενικά για τη συντήρηση και την καλή λειτουργία της. Υλικά διεκπεραίωσης είναι για παράδειγμα οι λαμπτήρες φωτισμού, οι σκούπες, τα μολύβια, το χαρτί δακτυλογραφήσεως, υλικά θερμάνσεως κλπ.

Στ) Οι υπηρεσίες.

Προσφέρονται από ειδικούς και είναι χρήσιμες για την ομαλότερη λειτουργία της εταιρείας τόσο από τεχνικής όσο και από διοικητικής πλευράς. Παραδείγματα υπηρεσιών είναι οι τεχνικοί, οι νομικοί και άλλοι επιχειρησιακοί σύμβουλοι. Η χρήση των παραπάνω έχει σκοπό να βελτιώσει την τεχνική λειτουργία, την οργάνωση και την αποτελεσματικότητα της επιχειρήσεως. Οι πιο γνωστές μορφές υπηρεσιών είναι τα γραφεία σχεδιασμού προϊόντος, τα διαφημιστικά γραφεία, οι εταιρείες ερευνών αγορών κλπ.

Συνεπακόλουθα, οι βιομηχανικοί πελάτες διακρίνονται σε εμπορικούς, κρατικούς και σε ιδρύματα. Η βιομηχανική αγορά, ή αγορά παραγωγού ή επιχειρηματική αγορά, αποτελείται από τα άτομα και τους οργανισμούς που αγοράζουν προϊόντα και υπηρεσίες για την παραγωγή άλλων προϊόντων ή υπηρεσιών για πώληση, ενοικίαση ή για παροχή σε άλλους. Οι βιομηχανικοί λοιπόν πελάτες που αποτελούν την βιομηχανική αγορά προέρχονται από τη γεωργία, δασοπονία, αλιεία, ορυχεία, μεταποίηση, κατασκευές, μεταφορές, επικοινωνίες, δημόσιους οργανισμούς και ιδρύματα κοινής ωφελείας, τράπεζες, οικονομικά ιδρύματα, ασφαλιστικές εταιρείες και τους λοιπούς οργανισμούς παροχής οικονομοτεχνικών υπηρεσιών (διαφημιστικά γραφεία, εταιρείες ερευνών, επιχειρηματικών συμβούλων κ.λπ.). Όλοι αυτοί οι πελάτες στο βιομηχανικό μάρκετινγκ συμμετέχουν με πολύ περισσότερα ποσά από τους καταναλωτές στο καταναλωτικό μάρκετινγκ (Πολλάλης, & Πατρινός, 2009).

Ακολουθώντας αναπτύσσονται εν συντομία σύντομα οι εμπορικοί, οι κρατικοί πελάτες καθώς και τα ιδρύματα (Μισιρλάκης, & Κυριάκος, 2004):

Οι εμπορικοί πελάτες διακρίνονται σε τελικούς χρήστες, παραγωγούς – κατασκευαστές πρωτογενών προϊόντων, σε διανομείς και βιομηχανικούς μεσάζοντες σε παραγωγούς προστιθέμενης αξίας και στους εφαρμοστές. Αναλυτικότερα έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:

Η εταιρία – τελικός χρήστης είτε αγοράζει τα υλικά ή τις υπηρεσίες για την παραγωγή του τελικού προϊόντος, όπως για παράδειγμα τόνους, πιεστήρια, χυτήρια, είτε για να βοηθήσει την ομαλή λειτουργία της, όπως για παράδειγμα γραφομηχανές, Η/Υ, γραφεία, έπιπλα κ.λπ. Οι λεγόμενοι πελάτες πρωτογενών προϊόντων αγοράζουν υλικά, εξαρτήματα για να τα τοποθετήσουν στα παραγόμενα – προϊόντα τους. Έτσι το αγοραζόμενο προϊόν γίνεται μέρος – τμήμα του παραγόμενου προϊόντος όπως για παράδειγμα τα αγοραζόμενα ελαστικά, ή οι μπαταρίες ενσωματώνονται στο παραγόμενο αυτοκίνητο. Οι λεγόμενοι μεταπράτες – διανομείς προμηθεύονται και πωλούν τα βιομηχανικά προϊόντα, χωρίς να επιφέρουν ουσιώδεις μεταβολές σε αυτά, ή συνήθως καμία μεταβολή. Αποκτούν την κυριότητα στα αγοραζόμενα προϊόντα και τα μεταπωλούν συνήθως σε άλλες εταιρείες – χρήστες, σε παραγωγούς, στο κράτος, σε διάφορα ιδρύματα, ή άλλους μεταπράτες – ενδιάμεσους με κάποιο βέβαιο ποσοστό κέρδους. Οι λεγόμενοι παραγωγοί προστιθέμενης αξίας προσθέτουν αξία, επεξεργαζόμενοι τα υλικά ή τις πρώτες ύλες που αγοράζουν και τα μεταπωλούν ως επεξεργασμένα – τροποποιημένα σε κάποιο βαθμό προϊόντα.

Τέλος, οι λεγόμενοι εφαρμοστές προμηθεύονται υλικά, τα οποία χρησιμοποιούν στα υπάρχοντα προϊόντα, ή στην δεδομένη υποδομή του πελάτη, στον οποίο καλούνται για να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους, αμειβόμενοι για τα υλικά που χρησιμοποίησαν και για την εργασία τους. Παραδείγματος χάρη, τα συνεργεία καθαρισμού χρησιμοποιούν διάφορα υλικά καθαριότητας και αμείβονται για την αξία των απορρυπαντικών και για την προσφερθείσα εργασία καθαρισμού. Οι κρατικοί φορείς και τα ιδρύματα αποτελούν βασικούς πελάτες/αγοραστές προϊόντων της βιομηχανίας. Το κράτος και οι διάφοροι πολυσχιδείς και πολυδαίδαλοι οργανισμοί και οι δημόσιες υπηρεσίες τους προς το κοινό έρχονται σε διαπραγματευτείς με τις παράγουσες βιομηχανίες/επιχειρήσεις, αν το ύψος της προμήθειας δεν υπερβαίνει κάποιο συγκεκριμένο πόσο. Εάν η προμήθεια είναι μεγαλύτερου ποσού τότε

συντάσσονται συγκεκριμένες προδιαγραφές της και από τα μέσα μαζικής ενημέρωσης, από τον τύπο και ειδικά έντυπα προσκαλούνται οι ενδιαφερόμενοι παραγωγοί/προμηθευτές με σχετική αίτηση τους, σε συνοδευόμενη από όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά, να θέσουν υποψηφιότητα για την προμήθεια. Κατά την ορισμένη ημερομηνία ανοίγονται οι προσφορές και η προμήθεια κατακυρώνεται στον υποψήφιο που έχει προσφέρει την μικρότερη τιμή με την προϋπόθεση ότι ο μειοδότης αυτός πληρεί και τις προδιαγραφές του διαγωνισμού.

Τα ιδρύματα, κυρίως μη κερδοσκοπικά, δημόσια ή ιδιωτικά ακολουθούν και αυτά προδιαγεγραμμένες διαδικασίες, όχι μόνο για τον τρόπο λειτουργίας τους, αλλά και για τους τρόπους συναλλαγών και προμηθειών τους. Τα ιδρύματα (νοσοκομεία, σχολεία, φυλακές, σωφρονιστικά ιδρύματα, εκκλησίες, ιατρικά κέντρα) έχουν συνήθως δικό τους κανονισμό λειτουργίας. Ο ενδιαφερόμενος marketer οφείλει να γνωρίζει πολύ καλά τον τρόπο λειτουργίας των, για να μπορεί να κινείται άνετα μέσα στην πολυπλοκότητα και ανομοιογένεια των νόμων, των νομοθετικών διαταγμάτων και διαφόρων διατάξεων που ρυθμίζουν την λειτουργία όχι μόνο των ιδρυμάτων αλλά και των λοιπών κρατικών υπηρεσιών και οργανισμών (Πολλάλης, & Πατρινός, 2009).

1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Στον ελλαδικό χώρο, οι πρώτες βιομηχανικές επιχειρήσεις δραστηριοποιήθηκαν το 1920, όταν εφαρμόστηκε η δασμολογική πολιτική η οποία και ευνόησε την δημιουργία τους. Αυτές οι πρώτες βιομηχανικές επιχειρήσεις παρήγαγαν βαμβάκι, λιπάσματα καθώς και τσιμέντο (Πολλάλης, & Πατρινός, 2009).

Για την ανάπτυξη και την προαγωγή της βιομηχανίας σημαντικό ρόλο έπαιξε και η ίδρυση, το 1923, του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδος (Τ.Ε.Ε.), που αποσκοπούσε στην προαγωγή της τεχνικής κίνησης στην χώρα. Το 1933, λειτουργούσαν στην Ελλάδα 2.915 βιομηχανίες με κινητήρια δύναμη 247.637 ίππους και 191.129 εργάτες. Πάντως, η ελληνική βιοτεχνία και βιομηχανία δεν αναπτύχθηκε σε ευρεία κλίμακα για πολλούς λόγους, ένας εκ των οποίων ήταν και η έλλειψη εργοδηγών και εργατών με τεχνική κατάρτιση (Αυλωνίτης, 2011).

Από το 1933 η ελληνική βιομηχανία αναπτύχθηκε περισσότερο, μετά τον περιορισμό των εξαγωγών που εφάρμοσαν πολλές χώρες της Ευρώπης. Φυσικά γίνεται λόγος για μικρές βιομηχανικές μονάδες οι οποίες παρήγαγαν προϊόντα που προορίζονταν για την εγχώρια κατανάλωση (Πολλάλης, & Πατρινός, 2009).

Η περίοδος της ταχύτερης εκβιομηχάνισης στην Ελλάδα πρέπει να θεωρηθεί η περίοδος 1955 - 1965. Όμως, το πρόβλημα της μικρής κλίμακας των ελληνικών βιομηχανιών εξακολουθούσε να μαστίζει την ελληνική βιομηχανία και μετά τον πόλεμο. Η διστακτικότητα των ελληνικών επιχειρήσεων για διεύρυνση οφειλόταν σε πολλούς παράγοντες, μεταξύ των οποίων ήταν η μικρή ελληνική αγορά και η προτίμηση των Ελλήνων στην οικογενειακή επιχείρηση. Το τελευταίο είχε ως αποτέλεσμα την ταύτιση της διεύθυνσης με την ιδιοκτησία επιχείρησης. Αντίθετα, ο διαχωρισμός των δύο αυτών μερών αποτελούσε ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά των ανώνυμων μετοχικών εταιριών στις βιομηχανοποιημένες χώρες. Στο τέλος του εικοστού αιώνα, οι κύριοι βιομηχανικοί κλάδοι στον ελλαδικό χώρο ήταν αυτοί των ειδών διατροφής, ποτών, καπνού, κλωστοϋφαντουργίας, χημικές βιομηχανίες, βιομηχανίες βασικών μεταλλουργικών προϊόντων (αλουμίνιο, νικέλιο) και τσιμέντο. Την δεκαετία του 1980, τα ελληνικά ναυπηγεία, που αποτελούσαν σημαντικό παράγοντα ανάπτυξης στο παρελθόν, μείωσαν την δραστηριότητά του λόγω της παγκόσμιας κρίσης που ξέσπασε στον κλάδο, αν και την επόμενη δεκαετία δημιουργήθηκαν προϋποθέσεις επαναδραστηριοποίησής τους. Στις αρχές του 1992, η

Ελλάδα είχε 2.843 μικρές βιομηχανικές επιχειρήσεις με προσωπικό κάτω των εκατό ατόμων, 522 μεσαίες επιχειρήσεις με προσωπικό από 100 έως 499 άτομα, και 83 μεγάλες επιχειρήσεις με προσωπικό 500 και άνω ατόμων (Μισιρλάκης, & Κυριάκος, 2004).

1.3 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

Το βασικό χαρακτηριστικό των βιομηχανικών αγορών αποτελεί η παραγωγός ζήτηση (Derived Demand). Οι πελάτες βιομηχανικών προϊόντων αγοράζουν αγαθά και υπηρεσίες για να τα χρησιμοποιήσουν στην παραγωγή άλλων αγαθών και υπηρεσιών. Οτιδήποτε παραχθεί ή θα πωληθεί ή θα κρατηθεί ως απόθεμα (Αυλωνίτης, 2011).

Η ζήτηση βιομηχανικών προϊόντων συνδέεται και εξαρτάται άμεσα από τη ζήτηση των προϊόντων στην παραγωγική διαδικασία των οποίων συμμετέχουν και συνεισφέρουν. Για παράδειγμα, στην αγορά ενός αυτοκινήτου ο πελάτης της Seat δημιουργεί ζήτηση για διάφορα προϊόντα που έχουν κατασκευάσει η Good Year και πολλές άλλες εταιρίες βιομηχανικών προϊόντων (Αυλωνίτης, 2011).

Ακόμη, η παράγωγος ζήτηση προσδιορίζεται από τη συμπεριφορά των υπεύθυνων της επιχείρησης για τις αγορές (purchasing agent's behavior). Αυτή υποκινείται από δύο πρωταρχικούς στόχους: τις αγορές στη χαμηλότερη δυνατή τιμή και την ύπαρξη των απαραίτητων αποθεμάτων. Για την επίτευξη αυτών των στόχων, οι υπεύθυνοι παρακολουθούν στενά τις διακυμάνσεις της ζήτησης και των τιμών των συντελεστών της παραγωγής (Μισιρλάκης, & Κυριάκος, 2004).

Σε περιόδους ύφεσης, οι υπεύθυνοι για τις αγορές καθυστερούν τις αγορές για δύο λόγους. Πρώτον, γιατί οι συντελεστές παραγωγής είναι σε μεγαλύτερο βαθμό διαθέσιμοι στην αγορά και έτσι υπάρχει δυνατότητα να κρατηθεί χαμηλά η ποσότητα των αποθεμάτων και να εξοικονομηθούν χρήματα για την επιχείρηση. Σαν δεύτερος λόγος, αναφέρεται ότι συχνά αγορές αναβάλλονται όταν προβλέπεται μια πτώση των τιμών στο μέλλον, όπως για παράδειγμα αν αναμένεται μια μείωση των τιμών των ΙΧ αυτοκινήτων η αγορά τόσο από τους υποψήφιους αγοραστές αναβάλλεται και ως εκ τούτου και οι παραγγελίες από τις αντιπροσωπείες (Αυλωνίτης, 2011).

Επιπρόσθετα, η ζήτηση βιομηχανικών προϊόντων χαρακτηρίζεται από ανελαστικότητα. Μακροπρόθεσμα, οι βιομηχανικοί αγοραστές μπορεί να καθυστερήσουν τις αγορές τους αν διαθέτουν τις κατάλληλες ποσότητες αποθεμάτων. Από την άλλη πλευρά, μια αύξηση των τιμών μπορεί να οδηγήσει σε αύξηση της ζήτησης, αν βέβαια υπάρχει δυνατότητα διατήρησης αποθεμάτων από τη στιγμή που αναμένεται απότομη αύξηση των τιμών στο προσεχές μέλλον, για παράδειγμα το

αλεύρι δεν μπορεί να αποθηκευτεί κάτω από οποιεσδήποτε συνθήκες πράγμα που δεν ισχύει για τα ανταλλακτικά αυτοκινήτων. Η συμπεριφορά αυτή έρχεται φανερά σε αντίθεση με την «κλασσική» συμπεριφορά που χαρακτηρίζει την αγορά καταναλωτικών προϊόντων (Μισιρλάκης, & Κυριάκος, 2004).

Έτσι, δεν υπάρχει και δυνατότητα αύξησης του μεριδίου της αγοράς σαν συνέπεια μιας μείωσης των τιμών. Ιδιαίτερα, όταν το βιομηχανικό προϊόν συνεισφέρει σε μικρό ποσοστό στη συνολική δομή του κόστους τον τελικού προϊόντος, η πιθανή μείωση της τιμής δεν συνεπάγεται αύξηση της ζήτησης. Ο ρόλος της τιμής γίνεται πιο σημαντικός όταν η συνεισφορά του βιομηχανικού προϊόντος στη δομή του κόστους αυξάνει. Για παράδειγμα, τα αξεσουάρ χρωμίου στα αυτοκίνητα έχουν αντικατασταθεί από το πλαστικό, το οποίο, είναι φθηνότερο από το χρώμιο (Μισιρλάκης, & Κυριάκος, 2004).

Η ελαστικότητα της ζήτησης αναφέρεται, επομένως, στον όγκο των πωλήσεων σε ιδιαίτερα τμήματα της συνολικής αγοράς για ένα προϊόν και σημαίνει ότι διαφορετικές ελαστικότητες θα σημειωθούν στα διάφορα τμήματα. Έτσι, κάθε τμήμα της αγοράς και κάθε μεμονωμένος πελάτης θα πρέπει να αναλυθεί και να ταξινομηθεί σχετικά με την ευαισθησία που παρουσιάζει στις μεταβολές των τιμών (Μισιρλάκης, & Κυριάκος, 2004).

Τα περιθώρια μέσα στα οποία ο κάθε προμηθευτής μπορεί να διαφοροποιήσει την τιμή προσδιορίζονται από τη θέση τον στην αγορά, το βαθμό σπουδαιότητας του προϊόντος - υπηρεσίας του, το γενικό επίπεδο τον ανταγωνισμού σε μια συγκεκριμένη αγορά και το βαθμό στον οποίο έχει τη δυνατότητα να διαφοροποιήσει το προϊόν τον (Μισιρλάκης, & Κυριάκος, 2004).

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ Ή ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ****2.1 ΟΡΙΣΜΟΙ**

Η γενική λογιστική έχει ως στόχο την παρακολούθηση των σχέσεων της επιχείρησης με τους τρίτους και τον προσδιορισμό κατ'είδος των εσόδων και εξόδων ώστε να καθίσταται δυνατός ο προσδιορισμός του συνολικού αποτελέσματος (Πομόνης, 2008).

Η αναλυτική λογιστική συμπληρώνει τη γενική λογιστική. Η ομάδα 9 είναι ένας προδιαγραμμένος τρόπος παρακολούθησης και αποτύπωσης του κόστους μιας επιχείρησης μέσω μιας συγκεκριμένης μεθοδολογίας και ενός συνόλου λογαριασμών, ο οποίος επιτρέπει την παροχή πληροφοριών για τη κατάρτιση των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων (κόστος ανά λειτουργία της επιχείρησης αποτίμηση, αποθεμάτων, κτλ.) και σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί ούτε τεχνική αλλά ούτε και μέθοδο κοστολόγησης (Κουμάνταρος, 2009).

Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως είναι μέθοδος ανάλυσεως των εξόδων και εσόδων και των οικονομικών αποτελεσμάτων, η οποία αποβλέπει στους εξής σκοπούς (Κουμάνταρος, 2009):

- Στον προσδιορισμό του κόστους των διαφόρων λειτουργιών της επιχειρήσεως.
- Στη μέτρηση και τον έλεγχο της αποδοτικότητας.
- Στον προσδιορισμό της τιμής πωλήσεως των προϊόντων.
- Στην καταχώρηση των εξόδων κατά προορισμό.
- Στον έλεγχο του κόστους των τριών βασικών λειτουργιών: εφοδιασμού, παραγωγής, διαθέσεως.
- Στη σύγκριση των εξόδων εκμεταλλεύσεως με τις προβλέψεις ή τα πρότυπα, την ανάλυση των διαφορών και την αναζήτηση των αιτιών τους.
- Στην κατάρτιση προβλέψεων των εσόδων και εξόδων εκμεταλλεύσεως.
- Στον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων κατά είδος προϊόντων και κατά κλάδο εκμεταλλεύσεως.

2.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΙ

Ο βασικός σκοπός της λογιστικής είναι να εφοδιάσει τα στελέχη των επιχειρήσεων με πληροφορίες που είναι απαραίτητες και χρήσιμες στη λήψη οικονομικών αποφάσεων. Επειδή υπάρχουν διάφορα είδη οικονομικών αποφάσεων, υπάρχουν και διάφοροι τύποι λογιστικών πληροφοριών. Οι όροι χρηματοοικονομική λογιστική, διοικητική λογιστική, φορολογιστική λογιστική, περιγράφουν τους τύπους λογιστικών πληροφοριών που κυρίως χρησιμοποιούνται από την επιχειρηματική κοινότητα (Πομόνης, 2008).

Η χρηματοοικονομική λογιστική αναφέρεται σε ένα σύνολο πληροφοριών που περιγράφουν τις πηγές προέλευσης των περιουσιακών στοιχείων, τις υποχρεώσεις και τις δραστηριότητες μιας οικονομικής μονάδας (μιας επιχείρησης ή ενός φυσικού προσώπου). Ο όρος χρηματοοικονομική λογιστική χρησιμοποιείται για να περιγράψει τις πηγές προέλευσης των περιουσιακών στοιχείων και τις υποχρεώσεις μιας οικονομικής μονάδας ανά πάσα στιγμή, και ο όρος λειτουργικό αποτέλεσμα για να γίνει περιγραφή των χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Η χρηματοοικονομική λογιστική, είναι σχεδιασμένη, κυρίως, να βοηθάει τους επενδυτές και τους πιστωτές να αποφασίζουν σωστά για την τοποθέτηση των κεφαλαίων τους (Κουμάνταρος, 2009).

Επίσης, πολλοί άλλοι κάνουν χρήση των πληροφοριών της χρηματοοικονομικής λογιστικής, όπως διευθυντές και εργαζόμενοι, σε μια επιχείρηση, καθημερινά χρειάζεται να έχουν πληροφορίες π.χ. για το ποσό των διαθέσιμων της, την ποσότητα και την αξία των αποθεμάτων τους, το ύψος του Φ.Π.Α το ύψος των υποχρεώσεων στους πιστωτές τους. Επίσης, οι ίδιες λογιστικές πληροφορίες, χρησιμεύουν για την προετοιμασία και σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων. Επειδή λοιπόν έχουν τόσο ευρεία χρήση οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες, για αυτό και η αντίστοιχη λογιστική, πολλές φορές ονομάζεται γενική λογιστική (Πομόνης, 2008).

Η χρήση των Η/Υ επιτρέπει στις μεγάλες εταιρίες να διατηρούν ολοκληρωμένα πληροφορικά συστήματα, τα οποία παρέχουν στα στελέχη κάθε χρηματοοικονομική και μη πληροφορία, προκειμένου να πάρουν τις επιχειρηματικές αποφάσεις τους. Όμως οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος κάθε πληροφοριακού συστήματος. Ο λόγος είναι απλός: βάσει

ορισμού, κάθε οικονομική απόφαση στηρίζεται σε εξέταση, οικονομικών στοιχείων. Για τους παραπάνω λόγους πολλές φορές σήμερα, οι όροι, λογιστική κόστους και διοικητική λογιστική χρησιμοποιούνται ταυτόσημα (Κουμάνταρος, 2009).

2.3 ΚΥΚΛΩΜΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί το κύκλωμα των λογαριασμών της ομάδας 9 του ΓΛΣ είναι υποχρεωμένη να αναπτύξει όσους από τους παρακάτω υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς κρίνει πως είναι απαραίτητοι για τις ανάγκες της (Κεχράς, Μαυροκορδάτος, & Παπαγιάννης, 2009).

- 90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί
- 91 Ανακατάταξη εσόδων εξόδων
- 92 Κέντρα θέσεις κόστους
- 93 Κόστος παραχθέντων (παραγωγή σε εξέλιξη)
- 94 Αποθέματα
- 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
- 96 Έσοδα- μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης
- 97 Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού
- 98 Αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης

Υποχρεωτικής τήρησης λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης είναι μόνο εκείνοι που είναι υπογραμμισμένοι δηλαδή οι λογαριασμοί 90, 92, 93, 94, 96, 98. Από τους δευτεροβάθμιους υποχρεωτικοί είναι οι υπολογαριασμοί του 92 και του 94. Πιο συγκεκριμένα (Κεχράς, Μαυροκορδάτος, & Παπαγιάννης, 2009):

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- 92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- 92.02 Έξοδα λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης
- 92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης
- 92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας και
- 94.20 Εμπορεύματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

94.24 Α και β ύλες - υλικά συσκευασίας

94.25 Αναλώσιμα υλικά

94.26 Ανταλλακτικά παγίων

94.28 Είδη συσκευασίας

Τους δευτεροβάθμιους τριτοβάθμιους κτλ λογαριασμούς που δεν είναι με μαύρα γράμματα μπορεί η επιχείρηση να τους τροποποιεί και να τους αναλύει σύμφωνα με τις ανάγκες της. Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 91, 95, 97 γίνονται υποχρεωτικοί από τη στιγμή που η επιχείρηση ακολουθήσει διαδικασίες που παρακολουθούνται από αυτούς (Κεχράς, Μαυροκορδάτος, & Παπαγιάννης, 2009).

Κάθε επιχείρηση ανεξάρτητα από το σύστημα αναλυτικής λογιστικής που χρησιμοποιεί είναι υποχρεωμένη να διαμορφώνει τους υπο-λογαριασμούς του 92 και του 93 κατά τρόπο που να επιτυγχάνεται (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009):

A) Ο προσδιορισμός του κόστους ανά λειτουργία που εξασφαλίζεται με τη χρήση των υποχρεωτικών δευτεροβάθμιων 92.00 έως και 92.04.

B) Η ανάλυση του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους (δηλαδή των προϊόντων και των υπηρεσιών) στα βασικά στοιχεία που είναι τα υλικά και τα έξοδα παραγωγής με δυνατότητα ανάλυσής τους σε έξοδα κατά είδος.

2.4 ΣΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Ο λογαριασμός (90) «Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί» χρησιμοποιείται ως ο συνδετικός κρίκος μεταξύ των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης και των λογαριασμών της χρηματοοικονομικής λογιστικής, όταν εφαρμόζεται το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας των λογαριασμών της ομάδας 9 (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Η μεταφορά των λογιστικών πληροφοριών από τη χρηματοοικονομική λογιστική στο σύστημα της αναλυτικής λογιστικής αποβλέπει στην επεξεργασία τους με στόχο τον υπολογισμό του λειτουργικού κόστους και τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, των υπηρεσιών και των αντικειμένων γενικά ή του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων και γενικά των αγαθών που αγοράζονται. Οι διάμεσοι λογαριασμοί χρησιμοποιούνται για τη μεταφορά δεδομένων της γενικής λογιστικής στην αναλυτική, δεδομένα που έχουν ήδη καταχωρηθεί στη χρηματοοικονομική λογιστική. Οι λογαριασμοί της χρηματοοικονομικής λογιστικής παραμένουν ανεπηρέαστοι από τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής (όπου αποτελεί ανεξάρτητη διαδικασία) (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Οι λογαριασμοί της κατηγορίας (90) χαρακτηρίζονται και ως αντικριζόμενοι γιατί αντικρίζουν απόλυτα τους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της χρηματοοικονομικής λογιστικής και αντικρίζονται επίσης από αυτούς (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Το περιεχόμενο και η λειτουργία των λογαριασμών του 90 διέπεται από τις εξής δύο θεμελιώδεις αρχές (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009):

- Τα ποσά που καταχωρούνται στους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της γενικής λογιστικής εγγράφονται άμεσα ή περιοδικά, αναλυτικά ή αθροιστικά στους λογαριασμούς του (90) με χρέωση ή πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.
- Στο τέλος κάθε χρήσης, το υπόλοιπο καθενός λογαριασμού του (90) είναι ίσο αλλά αντίθετο με το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού της γενικής λογιστικής τον οποίο αντικρίζει ή παρακολουθεί.

Οι αναλυτικοί του (90) χρεώνονται ή πιστώνονται με παράλληλη ενημέρωση των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 9 που παρακολουθούν αποθέματα έξοδα και έσοδα κατ' είδος ή κατά προορισμό, έξοδα και έσοδα προϋπολογιστικά, διαφορές πραγματοποιημένων - κοστολογημένων εξόδων, διαφορές από μη κοστολογήσιμα έξοδα, κ.λπ. (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Ειδικότερα, στους λογαριασμούς (90.01) «αρχικά αποθέματα λογισμένα» και (90.02) «αγορές λογισμένες» παρακολουθούνται τα αρχικά αποθέματα και οι αγορές, όπως τα μεγέθη αυτά διαμορφώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 2. Οι λογαριασμοί των (90.01) και (90.02) αναπτύσσονται κατά τρόπο που το τελευταίο ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 2 (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Στο λογαριασμό (90.01) «αρχικά αποθέματα λογισμένα» παρακολουθούνται τα αρχικά αποθέματα όπως αυτά διαμορφώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 2. Τα αρχικά αποθέματα καταλογίζονται στη χρέωση του λογαριασμού «αποθέματα» 94 με πίστωση του λογαριασμού (90.01) (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Στο λογαριασμό (90.02) «αγορές λογισμένες» παρακολουθούνται οι αγορές όπως αυτές διαμορφώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 2. Οι αγορές καταλογίζονται στη χρέωση του λογαριασμού (94) «αποθέματα» ή του λογαριασμού (91.09) «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» με πίστωση του λογαριασμού (90.02). Επίσης ο λογαριασμός (90.02) χρεώνεται ή πιστώνεται με τις θετικές ή αρνητικές αποκλίσεις τιμής παραδείγματος χάρη πρώτων υλών, όταν ο προσδιορισμός τους γίνεται κατά την αγορά τους, με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009) (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Οι λογαριασμοί (90.01) και (90.02) χρεώνονται στο τέλος της χρήσεως με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Στο λογαριασμό (90.06) «οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατά είδος οργανικά έξοδα, τα οποία έχουν

καταχωρηθεί προηγούμενα στους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Στο λογαριασμό (90.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατά είδος οργανικά έσοδα τα οποία προηγούμενα καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Στο λογαριασμό (90.08) «αποτελέσματα λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κονδύλια των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία καταχωρούνται προηγούμενα στους λογαριασμούς της ομάδας αυτής της γενικής λογιστικής (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Στο λογαριασμό (90.09) «υπολογιστικά έξοδα λογισμένα» παρακολουθούνται είτε τεκμαρτά έξοδα είτε μη εκκαθαρισμένα μέσα στη χρήση έξοδα, με αντίστοιχη ενημέρωση των αναλυτικών των λογαριασμών (91), (92) ανάλογα με την περίπτωση. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και οι διαφορές εξόδων που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς να έχει προηγηθεί η καταχώρησή τους στη γενική (π.χ. διαφορές αποσβέσεων πέρα από εκείνες που προσδιορίζονται με τους συντελεστές της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά) (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Στο λογαριασμό (90.10) «υπολογιστικά έξοδα λογισμένα» παρακολουθούνται είτε τεκμαρτά έσοδα είτε μη εκκαθαρισμένα μέσα στη χρήση έσοδα (όπως για παράδειγμα επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών της περιόδου, οι οποίες δεν είναι εκκαθαρισμένες), με αντίστοιχη ενημέρωση των αναλυτικών των λογαριασμών (91), (96) ανάλογα με την περίπτωση (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Ο λογαριασμός (91) «Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων» χρησιμοποιείται για την ανακατάταξη και ομαδοποίηση των εξόδων και εσόδων πριν από τον υπολογισμό του κόστους. Εδώ επίσης απεικονίζονται και τα προϋπολογιστικά έσοδα και έξοδα. Στη συνέχεια, τα έξοδα και έσοδα των αναλυτικών του (91) μεταφέρονται στον (92) (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Τα λειτουργικά έξοδα που παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς της ομάδας 6, καταλογίζονται στη χρέωση είτε του λογαριασμού (92) «Κέντρα (θέσεις)

κόστους» είτε του λογαριασμού (91) «Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων» με παράλληλη πίστωση του λογαριασμού 990.06) «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα» (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Ο λογαριασμός (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά» χρησιμοποιείται όταν εφαρμόζεται η τεχνική της ορθολογικής επιβάρυνσης του κόστους και όπου είναι απαραίτητος ο διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό. Η ορθολογική επιβάρυνση είναι ένα σύστημα σύμφωνα με το οποίο το σταθερό κόστος κοστολογείται με βάση τη σχέση πραγματικής και κανονικής απασχόλησης [πραγματικό σταθερό κόστος X (πραγματική απασχόληση/ κανονική απασχόληση)]. Με τον προηγούμενο τύπο προκύπτει ότι ο συντελεστής σταθερού κόστους ανά μονάδα θα είναι πάντα σταθερός ανεξάρτητα από το ύψος της πραγματικής παραγωγής (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Η κανονική ή αναμενόμενη απασχόληση είναι εκείνη που έχει προγραμματίσει η επιχείρηση ότι θα πραγματοποιηθεί σε μία συγκεκριμένη περίοδο. Η κανονική απασχόληση αναφέρεται τόσο στην επιχείρηση ως σύνολο όσο και στις διάφορες λειτουργίες της ή τμήματα. Ο προσδιορισμός της απασχόλησης της λειτουργίας παραγωγής γίνεται κατά τμήμα, λειτουργία και κατά κέντρα κόστους. Ο καταλογισμός του σταθερού κόστους γίνεται με τη χρησιμοποίηση συντελεστών επιβάρυνσης (πραγματικό σταθερό κόστος περιόδου - μονάδες κανονικής απασχόλησης περιόδου). Οι μονάδες κανονικής απασχόλησης περιόδου αφορούν ώρες άμεσης εργασίας ή ώρες λειτουργίας μηχανημάτων, αξία αναλώσεων πρώτων υλών, παραγόμενες μονάδες κ.λπ. (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Στο λογαριασμό (91.05) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» εμφανίζονται τα έξοδα τα οποία πρέπει να μεριστούν στα διάφορα κέντρα ή φορείς κόστους, επειδή κατά τη στιγμή της λογιστικοποίησης, είτε δεν είναι γνωστός ο φορέας ή το κέντρο κόστους που αφορούν, είτε δεν είναι γνωστό το ποσοστό με το οποίο θα επιβαρύνουν το φορέα ή το κέντρο κόστους (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Στο λογαριασμό (91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» εμφανίζονται τα κατά είδος οργανικά έξοδα τα οποία λογίζονται προηγούμενα στα κέντρα ή στους φορείς κόστους με τιμές υπολογιστικές ή με τη

χρήση ειδικών συντελεστών, όπως π.χ. στην περίπτωση που ο λογαριασμός του ηλεκτρικού ρεύματος εκδίδεται και περιέρχεται στην επιχείρηση μετά από κάθε περίοδο λογισμού. Τα σχετικά έξοδα ενσωματώνονται στους λογαριασμούς κέντρων ή φορέων κόστους προϋπολογιστικά κατά την περίοδο λογισμού, με πίστωση των λογαριασμών του 91.06 οι οποίοι χρεώνονται κατά τη μεταφορά των πραγματικών εξόδων στην αναλυτική λογιστική ή στην περίπτωση αντιστροφής της πορείας των εγγραφών, κατά την αρχική λογιστικοποίηση των σχετικών εξόδων (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Ο λογαριασμός (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του λειτουργικού κόστους των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης. Σημειώνεται ότι τα μη κοστολογήσιμα έξοδα δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής αλλά μεταφέρονται στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως», είτε απευθείας είτε μέσω του λογαριασμού (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Τα κέντρα κόστους διακρίνονται σε κύρια και βοηθητικά. Τα κύρια κέντρα είναι εκείνα που το κόστος τους επιβαρύνει τους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς (προϊόντα ή υπηρεσίες), ενώ τα βοηθητικά κέντρα είναι εκείνα που το κόστος τους κατανέμεται σε κύρια ή σε άλλα βοηθητικά κέντρα (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Για κάθε κέντρο κόστους ανοίγεται αντίστοιχος λογαριασμός, ο οποίος παίρνει το όνομα του τμήματος που παρακολουθεί. Οι τελευταίες αναλύσεις κάθε λογαριασμού στον οποίο συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος ενός κέντρου (για παράδειγμα τμήματος) ταυτίζονται τουλάχιστον με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Ο λογαριασμός (92) αναλύεται σε πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς στους οποίους συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης, δηλαδή της λειτουργίας παραγωγής, της διοικητικής λειτουργίας, της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, της λειτουργίας διαθέσεως και της χρηματοοικονομικής λειτουργίας (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ

Στο λογαριασμό (92.00) «έξοδα λειτουργίας παραγωγής» συγκεντρώνεται το κόστος παραγωγής. Το κόστος λειτουργίας παραγωγής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή και συγκεκριμένα (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009):

- Τα άμεσα και έμμεσα υλικά
- Την άμεση εργασία
- Τα άμεσα και έμμεσα γενικά βιομηχανικά έξοδα

Στο λογαριασμό (92.01) «έξοδα διοικητικής λειτουργίας» συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας της επιχείρησης, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Στο λογαριασμό (92.02) «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που αποδίδει έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης, όπως πχ νέες μεθόδους παραγωγικής διαδικασίας, νέες ιδιοσκευές ή ευρεσιτεχνίες που θα αξιοποιηθούν (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Στο λογαριασμό (92.03) «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως της επιχείρησης στο οποίο περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Στο λογαριασμό (92.04) «έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας» συγκεντρώνονται οι τόκοι και τα συναφή έξοδα των λειτουργιών παραγωγής, διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως. Το λοιπό κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας (κόστος λειτουργίας οικονομικής διεύθυνσεως, λογιστηρίων, μηχανογραφήσεως και υπηρεσιών χρηματοδοτήσεων - ρευστοποιήσεως απαιτήσεων κατά το μέρος που αφορά τη χρηματοοικονομική λειτουργία) συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στο λογαριασμό (92.01) «έξοδα διοικητικής λειτουργίας» λόγω των δυσκολιών και πολλές φορές της αδυναμίας να διαχωριστεί το κόστος αυτό από το κόστος της διοικητικής λειτουργίας (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Ο λογαριασμός (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» παρακολουθεί το κόστος παραγωγής της επιχείρησης. Στο λογαριασμό (93) περιλαμβάνονται τα εξής (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009):

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

Ο λογαριασμός (94) «Αποθέματα» παρακολουθεί τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα της επιχείρησης, είτε προέρχονται από αγορά, είτε παράγονται από την ίδια την επιχείρηση. Η τήρηση του λογαριασμού γίνεται κατά ποσότητα και αξίας. Εξαίρεση γίνεται για ορισμένες κατηγορίες αναλώσιμων υλικών που θεωρούνται ότι αναλώνονται αμέσως με την παραλαβή τους. Τα αναλώσιμα αυτά υλικά είναι δυνατό να παρακολουθούνται, είτε στο σύνολό τους, είτε κατά ομάδες, μόνο κατά αξία (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων κινούνται μόνο όταν αυτά εισάγονται σε κάποιο αποθηκευτικό χώρο και έτσι γίνονται αντικείμενο ποσοτικού ελέγχου. Αποθηκευτικός χώρος θεωρείται και ένα παραγωγικό μέσο ή μέσο αποθηκεύσεως, ενταγμένο στο σύστημα της παραγωγικής διαδικασίας, όπου π.χ. το ημιτελές προϊόν, παραμένει αποθηκευμένο ώσπου να διακινηθεί στην επόμενη φάση ή στο επόμενο στάδιο κατεργασίας (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Αποθέματα τρίτων που βρίσκονται στα χέρια της επιχείρησης παρακολουθούνται αναλυτικά σε λογαριασμούς τάξεως. Αποθέματα της επιχείρησης που βρίσκονται στα χέρια τρίτων παρακολουθούνται σε ξεχωριστές μερίδες αποθήκης (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Η παραγωγή σε εξέλιξη ή τα υλικά και άλλα είδη που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας κατά τη διάρκεια της χρήσης δεν παρακολουθούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων του (94), επειδή δεν αποτελούν αντικείμενο παραλαβής και παράδοσης. Τα υλικά αυτά μεταφέρονται στους λογαριασμούς του (94) μόνο κατά το τέλος της χρήσης ή της περιόδου υπολογισμού και έπειτα από διενέργεια απογραφής (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Ο λογαριασμός (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» παρακολουθεί τις αποκλίσεις στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση. Στο τέλος της χρήσης, οι αποκλίσεις είτε κατανέμονται μεταξύ αποθέματος και πωληθέντων είτε μεταφέρονται στο σύνολό τους στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως» (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Ο λογαριασμός (96) «Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» παρακολουθεί τα έσοδα της ομάδας 7 (οι λογαριασμοί (96.00) έως και (96.19), το κόστος πωλημένων (ο λογαριασμός 96.20) καθώς και όλα τα έξοδα που επηρεάζουν το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης (όπως, για παράδειγμα, τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, ο λογαριασμός 96.21). Στο λογαριασμό (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» γίνεται ο προσδιορισμός των μικτών αποτελεσμάτων. Στη συνέχεια, αυτά μεταφέρονται στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως» (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Ο λογαριασμός (98) «Αναλυτικά αποτελέσματα» χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των λειτουργικών και μη λειτουργικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Στο λογαριασμό 98 συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών, στους οποίους απεικονίζονται τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα της επιχείρησης. Συγκεκριμένα στο λογαριασμό (98) μεταφέρονται (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009):

- Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα λογαριασμός (96) «έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα»
- Τα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως, διαθέσεως και χρηματοοικονομικής από το λογαριασμό (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους».
- Τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και οι τυχόν διαφορές αποσβέσεων που βαρύνουν το κόστος των παραπάνω λειτουργιών από το λογαριασμό (92).
- Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης από το λογαριασμό (95) «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος».
- Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού από το λογαριασμό (97) «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

- Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό (98) «αναλυτικά αποτελέσματα».

Ο λογαριασμός (99) «Εσωτερικές Διασυνδέσεις» λειτουργεί είτε ως διάμεσος για να διευκολύνει την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής, είτε ως αντικριζόμενος για να διασυνδέσει κάθε είδους διακινήσεις ανάμεσα στα διάφορα εργοστάσια ή υποκαταστήματα της επιχείρησης, τα οποία τηρούν ανεξάρτητη αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Η παρεμβολή των λογαριασμών εσωτερικών διασυνδέσεων στο λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής του αυτού εργοστασίου ή υποκαταστήματος γίνεται όταν η λογιστική του κόστους λειτουργεί αποκεντρωμένα. Για παράδειγμα οι εξαγωγές από την αποθήκη προς τα διάφορα τμήματα ή άλλες αποθήκες πρώτων και βοηθητικών υλών καταχωρούνται καθημερινά στο ημερολόγιο εξαγωγών αποθήκης. Στο τέλος της εβδομάδας ή του μήνα γίνεται εγγραφή των εξαγωγών της αντίστοιχης περιόδου, με βάση τα στοιχεία του ημερολογίου εξαγωγής, με σκοπό την ενημέρωση των μερίδων αποθήκης (θα χρεωθεί ο λογαριασμός (99.00)) «διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα» και θα πιστωθεί ο λογαριασμός «αποθέματα» (94). Παράλληλα, το τμήμα παραγωγής ημιτελών προϊόντων τηρεί άλλο ημερολόγιο κοστολογήσεως στο οποίο καταχωρούνται κατά είδος ημιτελή προϊόντα, διάφορα στοιχεία κόστους (πρώτες και βοηθητικές ύλες). Τα δεδομένα του ημερολογίου κοστολογήσεως σχετικά π.χ. με τις πρώτες και βοηθητικές ύλες λογιστικοποιούνται στο τέλος της εβδομάδας ή άλλης περιόδου θα χρεωθεί ο λογαριασμός (93) «κόστος παραγωγής» και θα πιστωθεί ο λογαριασμός (99.00) «διασυνδέσεις μέσα στο ίδιο το κατάστημα» (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

Οι λογαριασμοί (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» και (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» λειτουργούν ως αντικριζόμενοι για τις διακινήσεις αγαθών και υπηρεσιών που γίνονται ανάμεσα στα εργοστάσια ή τα υποκαταστήματα της επιχείρησης (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

**2.5 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ
ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

Η Ομάδα 9 αναλύεται στους εξής πρωτοβάθμιους λογαριασμούς (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009):

- 90** Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι λογαριασμοί
- 91** Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων
- 92** Κέντρα (θέσεις) κόστους
- 93** Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)
- 94** Αποθέματα
- 95** Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
- 96** Έσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
- 97** Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
- 98** Αναλυτικά αποτελέσματα

Παρέχεται η ευχέρεια όλοι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί (90 - 99) της Ομάδας 9 να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με οποιοδήποτε τρόπο (όπως για παράδειγμα από τα δεδομένα των ισοζυγίων των αναλυτικών λογαριασμών τους), με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται τουλάχιστον κάθε μήνα. Με την ευχέρεια αυτή δημιουργείται η δυνατότητα οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί των 90 - 99 να λειτουργούν σαν πρωτοβάθμιοι και έτσι να ελαττώνονται κατά μία, οι βαθμίδες των λογαριασμών που θα ενημερώνονται (μηχανογραφικά) αναλυτικά και καθημερινά, με τελικό αποτέλεσμα να διευκολύνεται η τήρηση αναλυτικών υπολογαριασμών για την εξασφάλιση περισσότερων πληροφοριών (Κεχράς, Μαυροκορδάτος, & Παπαγιάννης, 2009).

Επειδή η Γενική Λογιστική (ομάδες 1-8 και 0) καλύπτει τις ανάγκες της Επιχείρησης προς τα έξω (δηλαδή τις σχέσεις της με τους τρίτους και το προσωπικό της, οι οποίες προκύπτουν από το όλο συναλλακτικό της κύκλωμα) και επειδή οι ανάγκες αυτές είναι, κατά κανόνα, ομοιόμορφες για όλες τις επιχειρήσεις, οι κανόνες της Γενικής Λογιστικής είναι, κατά κύριο λόγο, υποχρεωτικοί, όπως αναλυτικά

καθορίζεται από τις οικείες διατάξεις (Κεχράς, Μαυροκορδάτος, & Παπαγιάννης, 2009).

Αντίθετα, από τους κανόνες της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως (λογαριασμοί Ομάδας 9) υποχρεωτικοί είναι οι βασικοί κανόνες και τούτο γιατί η Αναλυτική Λογιστική καλύπτει τις εσωτερικές ανάγκες της επιχείρησης (προσδιορισμός του κόστους και των κατ' είδος - βραχυχρόνιων και ετήσιων - αναλυτικών αποτελεσμάτων, άντληση διαφόρων άλλων πληροφοριών που είναι χρήσιμες για τη λήψη σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων) και για το λόγο αυτό η πρωτοβουλία για τις επιμέρους επιλογές έχει αφευθεί στις επιχειρήσεις. Έτσι, η Αναλυτική Λογιστική είναι μεν υποχρεωτικής εφαρμογής, αλλά από τους λογαριασμούς της είναι υποχρεωτικής τηρήσεως εκείνοι που φέρουν υπογράμμιση και αυτοί είναι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 90, 92, 93, 94, 96 και 98 και από τους δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους κ.λπ., υποχρεωτικοί είναι μόνο οι δευτεροβάθμιοι των πρωτοβάθμιων 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους» και 94 «αποθέματα». Οι δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι και λοιποί λογαριασμοί που δεν φέρουν υπογράμμιση, δύνανται να τροποποιούνται και να αναλύονται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχειρήσεως, πρέπει, όμως για την τήρησή τους να εφαρμόζονται οι κανόνες λειτουργίας κ.λπ. που περιλαμβάνονται στις επόμενες παραγράφους. Οι πρωτοβάθμιοι 95 και 97 γίνονται υποχρεωτικοί από τη στιγμή που η επιχείρηση θα ακολουθήσει διαδικασίες που προβλέπονται και παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς αυτούς (Καραγιάννης, Καραγιάννης, & Καραγιάννη, 2009).

2.5.1 ΒΑΣΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Μέχρι την εισαγωγή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (το έτος 1980) η πρακτική στη χώρα μας γνώριζε δύο, ανεξάρτητα μεταξύ τους, λογιστικά κυκλώματα: τους λογαριασμούς «ουσίας» και τους λογαριασμούς τάξεως. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο εισάγει και ένα τρίτο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα: τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως ή λογιστικής του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων. Δηλαδή, οι

λογαριασμοί του σχεδίου λογαριασμών του ΕΓΛΣ κατανέμονται στα εξής τρία μέρη (Πομόνης, 2008):

- Ø Τη Γενική Λογιστική (ομάδες 1 - 8)
- Ø Την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9)
- Ø Τους Λογαριασμούς Τάξεως (ομάδα 0)

Καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα (Πομόνης, 2008).

Κριτήριο για την διάκριση των λογιστικών γεγονότων, (ή λογιστικών πράξεων, κατά την παλαιά ορολογία), σε εκείνα που καταχωρούνται στη Γενική Λογιστική (ομάδες 1 - 8) και σε εκείνα που καταχωρούνται στην Αναλυτική Λογιστική (ομάδα 9), αποτελεί ο σκοπός και η αποστολή κάθε λογιστικής. Η Γενική Λογιστική (ή χρηματοοικονομική λογιστική) καλύπτει τις ανάγκες της επιχείρησης προς τα έξω τις σχέσεις της με τους τρίτους), επομένως σε αυτή καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα λογιστικά γεγονότα που προέρχονται από το συναλλακτικό κύκλωμα της επιχείρησης, από τις συναλλαγές της με τους τρίτους και το προσωπικό της (γιατί αυτό θεωρείται ότι αποτελείται από τρίτους που μισθώνουν τις υπηρεσίες τους στην επιχείρηση). Ενώ, αντίθετα, η Αναλυτική Λογιστική (ή λογιστική του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων) καλύπτει τις εσωτερικές ανάγκες της επιχείρησης (προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών αποτελεσμάτων, λήψη διάφορων πληροφοριών που είναι χρήσιμες για τις επιχειρηματικές αποφάσεις), συνεπώς σε αυτή καταχωρούνται (μεταφερόμενα από τη Γενική Λογιστική) τα δεδομένα των ομάδων 2, 6, 7 και 8 (λογαριασμοί 81 - 85) της Γενικής Λογιστικής, καθώς και όλες οι αναλώσεις και εσωτερικές διακινήσεις των αποθεμάτων (Κουμάνταρος, 2009).

Η μεταφορά των δεδομένων των λογαριασμών των Ομάδων 2, 6, 7 και 8 (λογαριασμοί 81 - 85) της Γενικής Λογιστικής στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής είναι δυνατό να γίνεται, είτε άμεσα (ταυτόχρονη ενημέρωση των δύο τομέων της Λογιστικής), είτε περιοδικά αλλά σε μηνιαία βάση, υπό τη βασική προϋπόθεση όμως ότι, κατά τη λογιστικοποίηση και καταχώριση των εξόδων στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6, θα γίνεται ταυτόχρονα και ο καθορισμός της θέσεως του λειτουργικού κόστους, την οποία επιβαρύνει κάθε έξοδο, έτσι ώστε το προσδιοριζόμενο λειτουργικό κόστος καθώς και το κόστος παραγωγής να έχουν

αξιοπιστία, αφού θα προκύπτουν όχι από αυθαίρετους μερισμούς των εξόδων, αλλά από άμεσες επιβαρύνσεις των θέσεων (κέντρων) κόστους με βάση τα πραγματικά δεδομένα της αναλώσεως κάθε εξόδου (Κουμάνταρος, 2009).

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ****3.1 ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ, η εσωτερική κοστολόγηση τηρείται όταν το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές από τους λογαριασμούς του Σχεδίου Λογαριασμών από τους οποίους προκύπτει και το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν ή κατά ομάδα προϊόντων (Κουμάνταρος, 2009).

Κατά την εσωτερική κοστολόγηση, το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται από στοιχεία τα οποία βρίσκονται καταχωρημένα στους οικείους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Με αυτή την πλήρη μορφή της, η κοστολόγηση οδηγεί στο σχηματισμό του κόστους, όχι μόνο της παραγωγικής λειτουργίας και των υποδιαίρεσέων της, αλλά και των λοιπών βασικών λειτουργιών της μονάδας, ώστε να προκύπτει από τους λογαριασμούς της κοστολογικής οργάνωσης (λογαριασμούς του Σχεδίου Λογαριασμών) τουλάχιστον το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν ή κατά ομάδα προϊόντων (Πομόνης, 2008).

Η εσωτερική κοστολόγηση προϋποθέτει και στηρίζεται στη λογιστικοποίηση (με λογιστικές εγγραφές) των κοστολογικών στοιχείων για το σχηματισμό αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (Πομόνης, 2008).

Δεδομένου ότι στην εσωτερική κοστολόγηση το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς, οι κοστολογικές επεξεργασίες αφορούν βασικά το έμμεσο κόστος. Οι επεξεργασίες αυτές γίνονται εξω-λογιστικά με βάση τα στοιχεία των οικείων λογαριασμών και συντάσσονται καταστάσεις με τους σχετικούς υπολογισμούς κατανομής, οι οποίες αποτελούν στοιχείο αναφοράς του τρόπου προσδιορισμού του κόστους των φορέων και δικαιολογητικό των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών που, κατά περίπτωση, γίνονται για τη λογιστικοποίηση του έμμεσου κόστους (Πομόνης, 2008).

Συνεπακόλουθα, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., η εξωτερική κοστολόγηση τηρείται όταν το λειτουργικό κόστος δεν σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Στη μορφή αυτήν κοστολόγησεως το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Έτσι, η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων (απογραφής) στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα (Κουμάνταρος, 2009).

Η κοστολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται σαν εξω-λογιστική στις εξής περιπτώσεις (Πομόνης, 2008):

- Όταν τα στοιχεία του κόστους παρακολουθούνται μεν εσω-λογιστικά, αλλά για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δε γίνεται οποιαδήποτε κοστολογική επεξεργασία, ούτε το κόστος αυτό συνδέεται με τους τελικούς φορείς. Στην περίπτωση αυτή, το κόστος των αποθεμάτων έτοιμων και ημιτελών προϊόντων τέλους χρήσεως προσδιορίζεται εμπειρικά με σκοπό την αποτίμηση της απογραφής. Τέτοια μορφή κοστολόγησης εφαρμόζουν οι οικονομικές μονάδες που κατά κανόνα δεν εφαρμόζουν συστήματα διαρκούς απογραφής αποθεμάτων και δεν εκδίδουν στοιχεία παρακολουθήσεως των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων μέσα στην ίδια τη μονάδα.
- Όταν τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους, ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους και το κόστος των φορέων παρακολουθούνται εσω-λογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποσοτικοί και κατ' αξία μερισμοί και καταλογισμοί γίνονται αυθαίρετα και δε στηρίζονται σε παραστατικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα, όπως είναι για παράδειγμα τα δελτία βιομηχανοποίησης και παραγωγής, τα δελτία απασχολήσεως προσωπικού, οι τεχνικές προδιαγραφές και τα ποσοτικά πρότυπα.
- Όταν τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος δεν παρακολουθούνται στο σύνολό τους λογιστικά, όπως για παράδειγμα στις περιπτώσεις που δεν τηρούνται πλήρη λογιστικά βιβλία.

Είναι προφανές ότι η παραπάνω διάκριση της κοστολόγησεως προσιδιάζει προς τη διάκριση της κοστολόγησεως σε ολοκληρωμένη και σε ατελή και όχι σε εσω-λογιστική και εξω-λογιστική, όπως την αντιλαμβάνεται η λογιστική πράξη στην Ελλάδα. Οι λογιστές και οι κοστολόγοι αντιλαμβάνονται την κοστολόγηση ως τη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους των προϊόντων ή υπηρεσιών, που

οπωσδήποτε στηρίζεται στα κοστολογικά στοιχεία που προκύπτουν από τους λογαριασμούς των εξόδων και των αποθεμάτων και η οποία διαδικασία μπορεί να διεξάγεται είτε με λογιστικές εγγραφές οπότε πρόκειται περί εσω-λογιστικής κοστολόγησεως. Η κανονικότητα εξαρτάται από την εφαρμογή των κανονικών μεθόδων και των κριτηρίων μερισμών και καταλογισμών του κόστους κ.λπ. και όχι από το εάν η κοστολόγηση παρακολουθείται εξω-λογιστικά ή εσω-λογιστικά. Είναι δυνατό μια εξω-λογιστική κοστολόγηση να είναι ολοκληρωμένη γιατί ακολουθεί τις διαδικασίες και τις μεθόδους που υπαγορεύει ο βιομηχανικός λογισμός και σήμερα το Ε.Γ.Λ.Σ, ενώ μια εσω-λογιστική κοστολόγηση να εφαρμόζει ατελώς τα όσα υπαγορεύει ο βιομηχανικός λογισμός και επιβάλλει σήμερα το Ε.Γ.Λ.Σ και συνεπώς να κρίνεται ατελής (Κουμάνταρος, 2009).

3.1.1 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Στην εποχή της βιομηχανικής επανάστασης παρατηρούμε την εμφάνιση των πρώτων κοστολογικών συστημάτων. Μέχρι τις μέρες μας όμως, το βιομηχανικό περιβάλλον έχει υποστεί μεγάλες αλλαγές και εάν τα συστήματα κοστολόγησης δεν μπορούν να συμβαδίσουν με αυτές, τότε οι πληροφορίες που θα παρέχουν θα οδηγήσουν σε λάθος αποφάσεις από την πλευρά της επιχείρησης (Πομόνης, 2008).

Όλα τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης υπολογίζουν το κόστος των προϊόντων και υπηρεσιών, των τμημάτων και των λειτουργιών τους με βάση τα εξής στοιχεία (Κουμάνταρος, 2009):

- i. Άμεση εργασία.
- ii. Άμεσα υλικά.
- iii. Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

Τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία μπορούν να προσδιοριστούν με απόλυτη ακρίβεια σε κάθε προϊόν ή υπηρεσία, λειτουργία και τμήμα, αφού ενσωματώνονται άμεσα και εξ ολοκλήρου στο καθένα από αυτά, χωρίς οποιαδήποτε κατανομή. Αντίθετα με τα προηγούμενα δύο στα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα περιλαμβάνονται έμμεσες δαπάνες, οι οποίες δεν εξατομικεύονται άμεσα στο κόστος των παραγόμενων

προϊόντων ή υπηρεσιών. Σε αυτές τις δαπάνες περιλαμβάνονται έμμεση εργασία (όπως για παράδειγμα: καθαρισμός), έμμεσα υλικά (αναλώσιμα) αμοιβές εξωτερικών συνεργατών, μεταφορικά έξοδα ταξιδιών, παροχές τρίτων (συντηρήσεις, ασφάλειες, τηλεπικοινωνίες, νερό, ηλεκτρικό ρεύμα, ενοίκια) κ.α. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης ομαδοποιούν όλα αυτά τα έξοδα και τα κατανέμουν στα προϊόντα, συνήθως με βάση κάποιο μέτρο του όγκου παραγωγής (Κουμάνταρος, 2009).

Γενικότερα τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δημιουργήθηκαν όταν η τεχνολογία δεν εξελισσόταν με τους ραγδαίους ρυθμούς που εξελίσσεται σήμερα, οι μισθοί των εργατών ήταν πολύ μικροί, γίνονταν μικρές ή καθόλου αλλαγές στο σχεδιασμό των προϊόντων και ο κύκλος ζωής τους ήταν αρκετά μεγαλύτερος από ότι σήμερα. Επιπλέον οι διοικήσεις των επιχειρήσεων εστίαζαν αποκλειστικά στην αποδοτικότητα των εργαζομένων τους και οι πόροι (εκτός των υλικών) χρησιμοποιούνταν για τη βελτίωση της άμεσης εργασίας (Κουμάνταρος, 2009).

Έτσι για να ικανοποιηθούν τα χαρακτηριστικά εκείνης της εποχής τα συστήματα κοστολόγησης σχεδιάστηκαν με τρόπο ώστε (Κουμάνταρος, 2009):

1. Τα άμεσα εργατικά να έχουν καθοριστικό ρόλο.
2. Τα άμεσα εργατικά να συνδέονται άμεσα με τα άμεσα και έμμεσα βιομηχανικά έξοδα.
3. Τα κέντρα κόστους να αναπτύσσονται γύρω από τα άμεσα εργατικά.

Συνεπώς, γίνεται αντιληπτό το γεγονός ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης για να είναι ακριβή και να παρέχουν αξιόπιστες πληροφορίες θα πρέπει η τεχνολογία να μην εξελίσσεται, το εύρος των προϊόντων να είναι πολύ μικρό και το μεγαλύτερο ρόλο στην παραγωγή να τον παίζουν τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία. Σε ένα τόσο απλοϊκό βιομηχανικό περιβάλλον βλέπουμε ότι το σύστημα κοστολόγησης μπορεί να υπολογίσει πολύ εύκολα το κόστος και μια επιχείρηση μετρώντας τους πόρους που αναλώνονται σε αναλογία με τον αριθμό των προϊόντων που παράγονται να κρίνει σε ποια τιμή θα πωλείται το προϊόν της. Όμως σήμερα το περιβάλλον είναι πολύ πιο πολύπλοκο. Όπως προαναφέρθηκε υπάρχουν πολλές έμμεσες δαπάνες στην παραγωγή των προϊόντων που δεν λαμβάνονται υπόψη από αυτά τα συστήματα. Έτσι είναι πιθανό να δοθούν ανακριβείς πληροφορίες για το κόστος όλων αυτών των δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια παραγωγής όλων αυτών των προϊόντων. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης

επιμερίζουν το κόστος στα προϊόντα χρησιμοποιώντας βάσεις όγκου, όπως το κόστος των άμεσων υλικών, ο αριθμός των μονάδων που παράγονται, οι ώρες της άμεσης εργασίας και οι ώρες των μηχανών. Όπως είπαμε πιο πριν σε μια τέτοια κατανομή το κόστος των δραστηριοτήτων είναι παραποιημένο επειδή, πολλοί έμμεσοι και βοηθητικοί πόροι δεν χρησιμοποιούνται σε αναλογία με τον αριθμό των μονάδων που παράγονται (Πομόνης, 2008).

Επιπλέον σε μια αυτοματοποιημένη παραγωγή πολλές δραστηριότητες μεταβάλλουν σημαντικά το κόστος σε σημαντικές κατηγορίες. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν μπορούν να υπολογίσουν πλήρως αυτές τις μεταβολές. Όπως προαναφέρθηκε όταν αναπτύχθηκαν τα συστήματα κοστολόγησης η άμεση εργασία ήταν το κυρίαρχο στοιχείο του συνολικού βιομηχανικού κόστους παραγωγής. Είναι πολύ σημαντικό να κατανοήσουμε πως τα κοστολογικά συστήματα επικεντρώνονταν στη μέτρηση του κόστους της άμεσης εργασίας, καθώς η παραγωγή των προϊόντων είχε μεγάλη απαίτηση σε εισροή άμεσης εργασίας. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αποτελούσαν πολύ μικρό παράγοντα στη μέτρηση του συνολικού κόστους παραγωγής. Όμως κατά τη διάρκεια των τελευταίων δεκαετιών άλλαξε άρδην η αναλογία των δύο αυτών παραγόντων κόστους. Η εξέλιξη της τεχνολογίας οδήγησε στον αυτοματισμό της παραγωγής και αυτός με τη σειρά του έφερε μείωση στις ώρες άμεσης εργασίας άρα και μείωση της συμμετοχής τους στο συνολικό κόστος. Επίσης αυτή η εξέλιξη έφερε αύξηση των αποσβέσεων του πάγιου εξοπλισμού και των δαπανών συντήρησής του και αύξηση των παραγόμενων προϊόντων με διαφορετικά χαρακτηριστικά το καθένα, με αποτέλεσμα τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης να γίνουν ανακριβή και αναποτελεσματικά. Έτσι λοιπόν επιχειρήσεις που παράγουν μεγάλο όγκο προϊόντων σε μεγάλη ποικιλία και πολυπλοκότητα αντιμετωπίζουν πλέον πρόβλημα στη λήψη αποφάσεων λόγω των στρεβλώσεων που προέρχονται από την παραδοσιακή κοστολόγηση (Κουμάνταρος, 2009).

Ακόμα ένα πρόβλημα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης προκύπτει από τη χρήση συντελεστή ή συντελεστών για τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.) . Με βάση τις ώρες μηχανών ή τις ώρες άμεσης εργασίας (σε κάποιο βαθμό χρησιμοποιείται το κόστος της άμεσης εργασίας) γίνεται καταλογισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα προϊόντα. Αφού επιλέξουμε τη βάση πραγματοποιούμε διαίρεση μεταξύ των προϋπολογισθέντων Γ.Β.Ε. (της περιόδου) με

την επιλεγείσα βάση για να υπολογίσουμε το συντελεστή που θα χρησιμοποιήσουμε στην κατανομή των Γ.Β.Ε. στα προϊόντα. Δηλαδή υπολογίζουμε το συντελεστή ως εξής (Κουμάνταρος, 2009):

$$\text{Προϋπολογισθέντα συνολικά Γ.Β.Ε.} / \text{προϋπολογισθείσες συνολικές μονάδες βάσεις} = \text{συντελεστής Γ.Β.Ε.}$$

Από τον παραπάνω τύπο παρατηρούμε ότι για τον υπολογισμό του δείκτη χρησιμοποιούνται προϋπολογιστικά στοιχεία. Επειδή τα πραγματικά Γ.Β.Ε. δεν είναι γνωστά έως και το τέλος κάθε περιόδου χρησιμοποιούνται προβλεπόμενες τιμές για την κοστολόγησή τους. Αν τα στελέχη κάθε επιχείρησης περίμεναν το τέλος κάθε περιόδου για να υπολογίσουν την επιβάρυνση των Γ.Β.Ε. στα προϊόντα της θα δημιουργούταν μεγάλο πρόβλημα, καθώς ένα στέλεχος πρέπει να είναι ενήμερο για το κόστος ανά μονάδα ώστε να γίνει η πιο σωστή τιμολόγηση στα προϊόντα και να λάβει άλλες καίριες αποφάσεις που θα επηρεάσουν το marketing και γενικότερα τη λειτουργία της επιχείρησης. Αν αυτές οι αποφάσεις αναβάλλονταν μέχρι το τέλος κάθε περιόδου για να γίνει η κοστολόγηση με βάση τα πραγματικά Γ.Β.Ε. η επιχείρηση θα έχανε πολύ έδαφος στον αγώνα με τους ανταγωνιστές της. Επιπρόσθετα, οι στρατηγικές marketing θα είχαν καθοριστεί με ανακριβή δεδομένα (Κουμάνταρος, 2009).

Έτσι η κάθε επιχείρηση χρησιμοποιεί προϋπολογιστικά Γ.Β.Ε. . Λογικό είναι, αφού ο δείκτης Γ.Β.Ε. καθορίζεται μόνο από προϋπολογιστικά δεδομένα, να έχουμε διαφορά των Γ.Β.Ε που θα πραγματοποιηθούν από τα εκτιμώμενα. Η διαφορά αυτή λέγεται υπερκαταλογισθείσα ή υποκαταλογισθείσα αξία Γ.Β.Ε. και λόγω αυτής της διαφοράς η λάθος λήψη αποφάσεων από την πλευρά των επιχειρήσεων είναι πολύ πιθανή. Για παράδειγμα, εάν τα Γ.Β.Ε. μιας επιχείρησης έχουν υποκαταλογιστεί, θα υποκαταλογιστεί και το κόστος των προϊόντων της. Κατά συνέπεια τα προϊόντα να τιμολογηθούν πολύ φθηνότερα από την τιμή που έπρεπε να έχουν και να υπάρξει μεγάλη ζημία στην επιχείρηση (Κουμάνταρος, 2009).

Τέλος, ακόμη μία αδυναμία των συστημάτων παραδοσιακής κοστολόγησης είναι ότι σε αυτά τα συστήματα τα προϊόντα βαρύνονται μόνο από τα άμεσα ή έμμεσα βιομηχανικά έξοδα. Υπάρχουν μη βιομηχανικά έξοδα όπως τα έξοδα διοίκησης τα οποία λαμβάνονται ως έξοδα περιόδου χωρίς να υπολογίζονται στην τιμολόγηση των προϊόντων (Πομόνης, 2008).

3.2 ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Το πρότυπο κόστος που στηρίζεται σε προκαθορισμένες ποσότητες και προκαθορισμένες τιμές αποτιμήσεως των αναλωμένων ποσοτήτων αποτελεί ισχυρότατο όργανο ελέγχου των αρμοδίων φορέων ευθύνης της επιχειρήσεως. Ο έλεγχος ασκείται με τη σύγκριση του κόστους που πραγματοποιείται (ιστορικό ή πραγματικό κόστος) με το πρότυπο κόστος και την έρευνα και μελέτη των αποκλίσεων (Κουμάνταρος, 2009).

Αλλά τα προϊόντα είναι δυνατό πολλάκις να παραχθούν από διάφορα υλικά, με διάφορες αναλογίες υλικών, με διάφορη κατεργασία, κ.λπ. Η επιλογή της οικονομικότερης λύσεως προϋποθέτει επιστημονικά θεμελιωμένη κοστολόγηση (Κουμάνταρος, 2009).

Η παραγωγή ενός προϊόντος θα μπορούσε να περιγράψει σαν την φυσική ροή των υλικών στην παραγωγική διαδικασία. Ο μηχανισμός της παραγωγής είναι υπεύθυνος για την εξασφάλιση της ομαλής και αποτελεσματικής ροής αυτών των συντελεστών. Οι κοστολόγοι μετρούν τη ροή αυτή, εκφράζοντας την με μία σειρά από κόστη, τα οποία αναφέρουν στη διοίκηση έγκαιρα και με τρόπο καθορισμένο. Η διαδικασία υπολογισμού του κόστους ενός προϊόντος μπορεί να παραλληλισθεί με τη φυσική ροή του προϊόντος στην παραγωγική διαδικασία. Η σχέση μεταξύ της παραγωγικής διαδικασίας και του κόστους του προϊόντος είναι φανερή για το κόστος των άμεσων υλικών και των άμεσων εργατικών, αλλά δεν ισχύει το ίδιο για το έμμεσο βιομηχανικό κόστος (Βενιέρης, 2006).

Ακολούθως, παρατίθενται κύριες έννοιες και ορισμοί με σκοπό την καλύτερη κατανόηση της ευρύτερης διαδικασίας παραγωγής μιας βιομηχανικής επιχείρησης – μονάδας. Με τον όρο αποθέματα εννοούμε τα υλικά αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τα οποία προορίζονται για (Βενιέρης, 2006):

- (α) να πωληθούν συνήθως αυτούσια,
- (β) να αναλωθούν ή να χρησιμοποιηθούν για την παροχή υπηρεσιών ή την παραγωγή αγαθών (προϊόντων) προς πώληση,
- (γ) να αναλωθούν για άλλες λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης.

Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις συνήθως διατηρούν τρεις μεγάλες κατηγορίες αποθεμάτων. Οι κατηγορίες αυτές είναι (Βενιέρης, 2006):

1. Τα υλικά.
2. Τα ημικατεργασμένα (ημιτελή) προϊόντα.
3. Τα έτοιμα προϊόντα.

Τα υλικά ταξινομούνται σε (Βενιέρης, 2006):

- (α) Άμεσα υλικά ή Πρώτες ύλες.
- (β) Βοηθητικές ύλες.
- (γ) Αναλώσιμα υλικά-ανταλλακτικά.

Άμεσα υλικά ή Πρώτες ύλες, είναι τα υλικά τα οποία συνιστούν το αντικείμενο της μετατροπής και σχηματίζουν ένα σαφές και ολοκληρωμένο μέρος του έτοιμου προϊόντος. Το χαρακτηριστικό γνώρισμα των άμεσων υλικών είναι ότι αναγνωρίζονται εύκολα στο έτοιμο προϊόν, όπως για παράδειγμα η ξυλεία στα έπιπλα. Επιπρόσθετα, σαν άμεσα υλικά θεωρούνται και τα μέρη των μηχανών ή συσκευών που παράγει η επιχείρηση, ή τα αγοράζει, για να τα χρησιμοποιήσει όπως έχουν στη συναρμολόγηση των προϊόντων της.

Οι βασικές αυτές εισροές δεν είναι και οι μόνες πηγές όπως η ξυλεία κ.τ.λ. αντίθετα, υπάρχουν και εισροές στην παραγωγική διαδικασία που αναφέρονται σε μέρη παραγόμενων προϊόντων που η επιχείρηση έχει την δυνατότητα να τα επεξεργαστεί σε μεγαλύτερο βαθμό. Για παράδειγμα, ο ακατέργαστος σίδηρος είναι άμεσο υλικό για την σιδηρουργία που κατασκευάζει τις σιδερένιες κεφαλές και τις πωλεί σε ένα κατασκευαστή σφυριών. Το έτοιμο προϊόν της σιδηρουργίας είναι άμεσο υλικό για τον κατασκευαστή σφυριών. Η βιομηχανική επιχείρηση που παράγει ένα προϊόν είναι δυνατόν να έχει ένα μεγάλο αριθμό άμεσων υλικών. Μια άλλη επιχείρηση με πολλές γραμμές παραγωγής μπορεί να έχει χιλιάδες διαφορετικά είδη άμεσων υλικών σε αποθέματα.

Βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά τα οποία ενσωματώνονται όπως και τα άμεσα υλικά στα προϊόντα. Οι βοηθητικές ύλες σε σχέση με τα άμεσα υλικά, επιβαρύνουν ελάχιστα το κόστος της παραγωγής του προϊόντος. Αν και οι βοηθητικές ύλες αποτελούν μέρος του παραγόμενου προϊόντος εντούτοις το κόστος τους είναι τόσο

ασήμαντο σε σύγκριση με το συνολικό κόστος του προϊόντος τους είναι τόσο ασήμαντο σε σύγκριση με το συνολικό κόστος του προϊόντος ώστε οι κοστολόγοι να μη το εξατομικεύουν στο προϊόν όπως συμβαίνει με τα άμεσα υλικά. Αυτό παρατηρείται επειδή το κόστος της εξατομίκευσης είναι μεγαλύτερο από το όφελος της σχετικής πληροφόρησης για την επιχείρηση.

Αναλώσιμα υλικά, είναι τα υλικά τα οποία προορίζονται να αναλωθούν με στόχο την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών ομαλής λειτουργίας των παραγωγικών και μη τμημάτων μιας βιομηχανικής (κατασκευαστικής) επιχείρησης.

Ημικατεργασμένα προϊόντα, είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που δεν έχουν υποστεί την ολική επεξεργασία για την μετατροπή τους σε έτοιμα προϊόντα. Για παράδειγμα, τα προϊόντα που είναι σε επεξεργασία για να μετατραπούν σε έτοιμα, όπως το σφυρί, όπου στο συνδεδεμένο κομμάτι του σιδήρου με το ξύλο δεν έχει τοποθετηθεί ακόμη η σφήνα, καλούνται ημιτελή. Πολλά διαφορετικά κομμάτια μπορεί να είναι ημιτελή ταυτόχρονα. Για παράδειγμα, ένας κατασκευαστής αυτοκινήτων μπορεί να έχει πολλά αυτοκίνητα σε διαφορετικά στάδια της παραγωγής ταυτόχρονα.

Έτοιμα προϊόντα, είναι τα υλικά αγαθά που έχουν παραχθεί από μια βιομηχανική επιχείρηση και προορίζονται για πώληση. Σε μια βιομηχανική επιχείρηση, τα έτοιμα αγαθά προσομοιάζουν με τα αποθέματα εμπορευμάτων μιας εμπορικής επιχείρησης. Σε μια βιομηχανική επιχείρηση που παράγει διαφορετικά αγαθά, υπάρχουν πολλά διαφορετικά είδη έτοιμων προϊόντων στα αποθέματα.

3.3 ΣΤΑΔΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Αντικείμενο της λειτουργίας παραγωγής είναι ο μετασχηματισμός των πρώτων υλών σε άλλα υλικά αγαθά διαφόρου, σε σχέση προς αυτές, είδους. Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών δεν μετατρέπουν πρώτες ύλες, αλλά χρησιμοποιούν άλλους συντελεστές για την παραγωγή των υπηρεσιών (Κουμάνταρος, 2009).

Η φυσική μεταβολή των πρώτων υλών, με τη χρήση μηχανημάτων ή χειρωνακτικά, συνιστά την παραγωγική διαδικασία, ενώ το σύνολο των παραγωγικών διαδικασιών με τις οποίες ολοκληρώνεται μια αυτοτελής μετατροπή καλείται κατεργασία. Η μετατροπή λόγου χάρη του βαμβακιού σε νήμα αποτελεί κατεργασία, ενώ η παρασκευή των χαρμανιών βαμβακιού, προκειμένου να γίνει η νηματοποίηση, συνιστά παραγωγική διαδικασία (Πομόνης, 2008).

Σημαντική από άποψη κοστολόγησεως είναι η διάκριση των βιομηχανιών ανάλογα με τα ιδιαίτερα γενικά χαρακτηριστικά της παραγωγικής διαδικασίας, που εφαρμόζουν. Με βάση το κριτήριο αυτό οι βιομηχανικές επιχειρήσεις διακρίνονται: σε βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής (ή κατά παραγγελία) και σε βιομηχανίες συνεχούς μαζικής παραγωγής (Πομόνης, 2008).

Βιομηχανίες εξατομικευμένων κατασκευών: Οι βιομηχανίες της κατηγορίας αυτής παράγουν, συνήθως, κατόπιν παραγγελίας των πελατών τους και κάθε παραγόμενο προϊόν έχει, συνήθως, τα δικά του χαρακτηριστικά, ανάλογα με τις τεχνικές προδιαγραφές που δίνει ο πελάτης. Το προϊόν παράγεται συνήθως μια φορά με βάση την εξειδικευμένη παραγγελία, ενώ η παραγωγική διαδικασία (τρόπος και διάρκεια παραγωγής, απαιτούμενα υλικά κ.λπ.) τείνει να διαφέρει κατά παραγγελία και παραγόμενο έργο. Στην κατηγορία αυτήν υπάγονται οι βιομηχανίες που παράγουν βιομηχανικό εξοπλισμό, σιδηρές κατασκευές, σιδηροδρομικά οχήματα, πλοία κ.λπ. (Πομόνης, 2008).

Βιομηχανίες συνεχούς μαζικής παραγωγής: Οι βιομηχανίες της κατηγορίας αυτής παράγουν σε σειρά μεγάλες ποσότητες προϊόντων (Πομόνης, 2008):

- τα παραγόμενα προϊόντα να είναι ενός μόνο είδους ή περισσότερων ειδών, που διαφέρουν μόνο ως προς τον όγκο, το σχήμα ή την εμφάνιση.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ

- τα παραγόμενα προϊόντα είναι περισσότερων ειδών. Ακολουθείται μεν η αυτή ακριβώς διαδικασία παραγωγής, αλλά με βάση διάφορες πρώτες και βοηθητικές ύλες παράγονται διαφόρων ειδών προϊόντα.
- παράγονται περισσότερα προϊόντα από την αυτήν ύλη, που διαφέρουν ως προς τον τρόπο ή την έκταση της κατεργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

4.1 Παρουσίαση βιομηχανικής επιχείρησης

Η ίδρυση καθώς και η λειτουργία βιομηχανικών, βιοτεχνικών επιχειρήσεων, επαγγελματικών εργαστηρίων, αποθηκών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων διέπεται από τις διατάξεις του Ν. 3325/2005 (ΦΕΚ 68Α/11.3.2005). Σύμφωνα με το Ν. 3325/2005, οι βιοτεχνίες πρέπει να εφοδιάζονται με άδεια εγκατάστασης και λειτουργίας από τις Διευθύνσεις Βιομηχανίας που είναι υπηρεσίες της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης.

Η αδειοδότηση των βιομηχανιών βιοτεχνιών και επαγγελματικών εργαστηρίων είναι υποχρεωτική. Στις αδειοδοτούσες αρχές υποβάλλονται όλα τα δικαιολογητικά και εκείνα τα οποία απαιτούνται για άδειες ή εγκρίσεις από άλλες υπηρεσίες που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα. Τα δικαιολογητικά αυτά προωθούνται με ευθύνη των αρχών αδειοδότησης εντός προθεσμιών.

Η βιομηχανική επιχείρηση που επιλέχθηκε για την παρουσίαση και ερευνητική εργασία είναι η «ΑΠΟΛΛΩΝΙΟΝ». Η επιχείρηση «ΑΠΟΛΛΩΝΙΟΝ» είναι μια επιχείρηση βιομηχανικής παραγωγής, επεξεργασίας και εμπορίας προϊόντος ζύμης η οποία ελέγχεται από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) και εφαρμόζει την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. Σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ε.Γ.Λ.Σ. (ΦΕΚ 4Α) παρ 3 του Ν.1882/1990 και λόγω του γεγονότος ότι υπερβαίνει τα δύο από τα παρακάτω κριτήρια του σύμφωνα με το άρθρο 42^α παρ 6 του Ν.2190/1920 τα οποία είναι:

- Ø Ενεργητικός Ισολογισμός (Πάγιο, Κυκλοφορούν και Διαθέσιμο) 2.500.000 ευρώ.
- Ø Καθαρό Κύκλο Εργασιών (Πωλήσεις) 9.000.000 ευρώ.
- Ø Μέσο όρο προσωπικού απασχόλησης (70 άτομα).

Συνεπακόλουθα, η επιχείρηση φέρει την υποχρέωση να ενημερώνει τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής (της Ομάδας 9 του ΓΛΣ) καθημερινά ή έως το τέλος του επόμενου μήνα καθώς επίσης και να προσδιορίζει το λειτουργικό κόστος, το κόστος πωλήσεων, το κόστος παραγωγής, τα μικτά αποτελέσματα καθώς

και το καθαρό αποτέλεσμα με λογιστικές εγγραφές (ΕΣΥΛ 2314/γν. 280/16.12.96, Εγκ. 1092/5.4.01, άρθρο 38 παρ. 6 Ν.2873/00) λόγω του γεγονότος ότι ξεπερνάει τα δύο από τα παραπάνω κριτήρια και ένα από αυτά είναι το ύψος του κύκλου εργασιών που είναι περισσότερο από 9.000.000 ευρώ, όπως ορίζει ο νόμος.

Λόγω του γεγονότος ότι η επιχείρηση είναι υπόχρεη στο να τηρεί την αναλυτική λογιστική κάθε μήνα και να ελέγχεται από ορκωτούς ελεγκτές. Επίσης, έχει την υποχρέωση να τηρεί βιβλίο αποθήκης με βάση το άρθρο 8 παρ. 7 Κ.Β.Σ., Εγκ. Υπ. Οικ. 1036765/πολ. 1095/5.4.01, πολ. 1010/00 παρ. 6. Στο βιβλίο αποθήκης καταχωρείται το κόστος α και β υλών και υλικών συσκευασίας που διαθέτει η επιχείρηση για επεξεργασία καθώς και το κόστος των έτοιμων προϊόντων και υποπροϊόντων τα οποία παράχθηκαν κάθε μήνα ή τρίμηνο.

Ακόμη, η επιχείρηση τηρεί βιβλίο παραγωγής κοστολογίου στο οποίο καταγράφονται οι κανόνες με βάση τους οποίους κατανέμεται το εργοστασιακό κόστος, δηλαδή τα κριτήρια με βάση τα οποία κατανέμεται το άμεσο κόστος της εργασίας και τα Γ.Β.Ε. στα προϊόντα που παράγονται καθώς και οι τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος και οι ποσότητες που χρειάζονται για την παραγωγή του προϊόντος ανά μονάδα και τέλος οι τιμές των α και β υλών και υλικών συσκευασίας.

Στην επιχείρηση «ΑΠΟΛΛΩΝΙΟΝ» η αναλυτική λογιστική τηρείται σύμφωνα με το Π.Δ. 1123/80 με το σύστημα της συλλειτουργίας γενικής και αναλυτικής λογιστικής, δηλαδή η αναλυτική λογιστική λειτουργεί στο ίδιο λογιστικό κύκλωμα με την γενική λογιστική υπό την προϋπόθεση ότι η αναλυτική λογιστική έχει την αυτονομία της και δεν αλλοιώνονται οι δυο βασικές αρχές οι οποίες καθορίζονται στις παρ. 1.101 και 1.102 του Π.Δ. 1123/80 και είναι η αρχή της συγκέντρωσης των αποθεμάτων των εξόδων και εσόδων κατά είδος και η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού «Γενική Εκμετάλλευση» με λογιστικές εγγραφές, δηλαδή να παρακολουθούνται τα αποθέματα της αναλυτικής λογιστικής στην ομάδα 2 του Γ.Λ.Σ., τα έσοδα στην ομάδα 7 του Γ.Λ.Σ. και τα αποτελέσματα στην ομάδα 8 του Γ.Λ.Σ.

Η επιχείρηση «ΑΠΟΛΛΩΝΙΟΝ» χρησιμοποιεί το κλειστό κύκλωμα της ομάδας 9 του Γ.Λ.Σ. και ταυτόχρονα είναι υποχρεωμένη να αναπτύξει τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

Λογαριασμός 90: Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί

Λογαριασμός 91: Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων

Λογαριασμός 92: Κέντρα (Θέσεις) Κόστους

Λογαριασμός 93: Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη)

Λογαριασμός 94: Αποθέματα

Λογαριασμός 95: Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

Λογαριασμός 96: Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα

Λογαριασμός 97: Διαφορές Ενσωμάτωσης και Καταλογισμού

Λογαριασμός 98: Αναλυτικά Αποτελέσματα

Η βιομηχανική επιχείρηση «ΑΠΟΛΛΩΝΙΟΝ» ασχολείται με την παραγωγή, επεξεργασία και εμπορία παραδοσιακών κατεψυγμένων προϊόντων ζύμης και την παραγωγή έτοιμης ζύμης για διάφορες χρήσεις καθώς επίσης και την παρασκευή διαφόρων ειδών πίτας. Τα βασικότερα προϊόντα που παράγει η επιχείρηση είναι:

1. Στριφτάρι κατεψυγμένο 1 κιλού το οποίο αποτελείται από μια κουλουριαστή ζύμη γεμισμένη με τυρί σε συσκευασία του 1000 γραμμαρίων.
2. Στριφτάρι κατεψυγμένο το οποίο αποτελείται από κουλουριαστή ζύμη γεμισμένη με τυρί σε συσκευασία των 4 τεμαχίων των 200 γραμμαρίων το ένα και συνολικού βάρους συσκευασίας 800 γραμμαρίων.
3. Έτοιμη ζύμη κατεψυγμένη για πίτα 2 τεμαχίων των 450 γραμμαρίων το καθένα και συνολικού βάρους συσκευασίας 900 γραμμαρίων.

Τα προϊόντα της επιχείρησης έχουν κάποια συγγενική σχέση μεταξύ τους λόγω του κοινού συστατικού που έχουν την ζύμη και το τυρί. Τα περισσότερα από τα είδη της εταιρίας παράγονται και σε συσκευασίας ατομικές καθώς και σε μικρότερα κομμάτια (mini) συσκευασμένα σε σακούλες των 10 τεμαχίων σε οικογενειακές συσκευασίες.

Τα σημεία πώλησης των προϊόντων δεν είναι μοναδικά διότι η εταιρία τα ξεχωρίζει σε σημεία απευθείας πώλησης σε μαγαζιά τροφίμων και σε σημεία πώλησης του προϊόντος σε απευθείας κατανάλωση όπως σχολεία ή κυλικεία καθώς

επίσης και σε σημεία catering όπου τα προϊόντα συσκευάζονται σε επαγγελματικές συσκευασίες με χαμηλότερο κόστος παραγωγής, συσκευασίας και διαφήμισης τα οποία του δίνουν το συγκριτικό πλεονέκτημα και τα κάνουν πιο ανταγωνίσιμα και φθηνότερα.

Παρατηρείται ότι στην συγκεκριμένη επιχείρηση υπάρχει σχετική πληθώρα παραγόμενων προϊόντων καθώς και παραγωγής έτοιμης α ύλης για περαιτέρω χρησιμοποίηση για την παραγωγή πίτας, θα εστιάσουμε την προσοχή μας στην παραγωγή του προϊόντος «Στριφτάρι 1000γρ» συσκευασίας ενός τεμαχίου 1000 γραμμαρίων και «Στριφτάρι 800γρ» συσκευασίας τεσσάρων τεμαχίων βάρους 200 γραμμαρίων που έχει τις μέγιστες πωλήσεις τις εταιρίας καθώς επίσης είναι το πιο ταχυκίνητο και αποτελεί το αστέρι τις εταιρίας όπως χαρακτηρίζεται από τους μάρκετερς και είναι το προϊόν που επέχει ηγετικό ρόλο στην μελλοντική στρατηγική της καθιέρωσης της εταιρίας στην Ευρωπαϊκή αγορά και γενικά στην αγορά εκτός και εντός Ελλάδας και τέλος του Ημιτελούς Προϊόντος «Έτοιμη κατεψυγμένη ζύμη για πίτα 900γρ».

Το συγκεκριμένο προϊόν «Στριφτάρι» παράγεται όπως αναφέρθηκε σαν κατεψυγμένο προϊόν προς πώληση από σημεία πώλησης τροφίμων και κατεψυγμένων προϊόντων (απευθείας πώληση προς καταναλωτή) και προϊόν για επαγγελματική χρήση (πώληση του προϊόντος προς απευθείας κατανάλωση - catering).

Το συγκεκριμένο προϊόν «Στριφτάρι» παράγεται όπως αναφέρθηκε σαν κατεψυγμένο προϊόν προς πώληση από σημεία πώλησης τροφίμων και κατεψυγμένων προϊόντων (απευθείας πώληση προς καταναλωτή) και προϊόν για επαγγελματική χρήση (πώληση του προϊόντος προς απευθείας κατανάλωση - catering).

Τα υλικά που χρειάζονται για την παραγωγή του προϊόντος «Στριφτάρι» σύμφωνα με το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου και από προφορικά στοιχεία που δόθηκαν από τον Υπεύθυνο Παραγωγής της επιχείρησης είναι η ζύμη και η γέμιση της κουλουριαστής ζύμης.

Η παρασκευή της ζύμης που είναι κοινή για τις «οικογένειες» των προϊόντων γίνεται σε ένα συγκεκριμένο στάδιο και μετά ανάλογα με τον κωδικό του προϊόντος και το πρόγραμμα παραγωγής ακολουθείται η παραγωγή του προϊόντος. Για την

παραγωγή της ζύμης οι α και β ύλες που χρειάζονται είναι αλεύρι σίτου, φυτικά έλαια, αλάτι, και νερό.

Η παρασκευή της γέμισης πραγματοποιείται σε ένα τμήμα μέχρι ένα σημείο για την παραγωγή των προϊόντων που είναι κοινή για μια «οικογένεια» προϊόντων και μετά ανάλογα με τον κωδικό που παράγεται προστίθεται και το επιπλέον υλικό που καθιστά το παραγόμενο προϊόν διαφοροποιημένο από την «οικογένεια» των προϊόντων. Στην περίπτωση μας θα ασχοληθούμε μόνο με την παραγωγή του προϊόντος «Στριφτάρι» το οποίο παραδοσιακά είναι κουλουριαστή ζύμη με γέμιση τυριού. Οι α και β ύλες που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή της γέμισης του προϊόντος στριφτάρι είναι τυρί φέτα, μυζήθρα νωπή, σιμιγδάλι και νερό.

Για την γραμμή παραγωγής της ζύμης υπάρχουν 9 βασικά επίπεδα της παραγωγής από τα οποία διέρχονται οι α και β ύλες, οι οποίες παρακολουθούνται σε θεωρημένες καρτέλες αποθήκης κατά ποσότητα και αξία, ενώ κατά την περίπτωση που πραγματοποιείται εξαγωγή από την αποθήκη α και β υλών για περαιτέρω επεξεργασία (ανάλωση) στην παραγωγική διαδικασία καταχωρούνται σε αθεώρητες καταστάσεις της επιχείρησης που εκδίδονται από τον υπεύθυνο αποθηκάριο και στο τέλος της ημέρας βάση αυτών των καταστάσεων εκδίδεται αθεώρητο Δελτίο Εσωτερικής Διακίνησης (ΔΕΔ) που γράφεται η ποσότητα που εξάχθηκε για επεξεργασία (ανάλωση) σε επόμενο επίπεδο της παραγωγικής διαδικασίας ενώ στην περίπτωση που μπορεί να υπάρξει αυτούσια πώληση της α' ή β' ύλης, περίπτωση πώλησης ζύμης για πίτα, εκδίδεται Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο ή σκέτο Δελτίο Αποστολής και εντός προθεσμίας εκδίδεται Τιμολόγιο Πώλησης.

Για την παραγωγή του προϊόντος «Στριφτάρι» η γραμμή παραγωγής περιλαμβάνει τα εξής 9 επίπεδα ροής παραγωγής.

1. Το τμήμα πωλήσεων ανάλογα με τις παραγγελίες που έχει εκδίδει το πρόγραμμα παραγωγής το οποίο μεταβιβάζει στον προϊστάμενο παραγωγής ο οποίος είναι υπεύθυνος για την υλοποίηση του και την εκπλήρωση των απαιτήσεων του.
2. Σε αυτό το επίπεδο υπάρχει ένα σιλό όπου υπάρχει μέσα η α ύλη αλεύρι και μέσα από σωλήνες πέφτει στον κουβά ζυμώματος η κατάλληλη ποσότητα που έχει προγραμματιστεί μέσω ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή από τον άνθρωπο που είναι στον κουβά ζυμώματος.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ

3. Ζύμωμα. Σε αυτό το επίπεδο που είναι η φυσική συνέχεια του πρώτου περιλαμβάνει το ζύμωμα του αλευριού, που προήλθε από το προηγούμενο επίπεδο και την προσθήκη της β ύλης αλάτι. Το αλάτι αποτελεί ελάχιστη συμμετοχή στην παραγωγή του προϊόντος για αυτό τον λόγο αποτελεί β ύλη και όχι α ύλη. Επίσης μαζί με την προσθήκη της β ύλης προστίθενται και οι α ύλες νερό, που προέρχεται από σωλήνα συνδεδεμένο σε μια δεξαμενή από την οποία εξέρχεται και εισέρχεται σε ένα μηχάνημα όπου φιλτράρεται και θερμαίνεται ελάχιστα και τα φυτικά έλαια όπου προέρχονται από μια άλλη δεξαμενή και ακολουθούν παρόμοια διαδικασία με το νερό. Το ζύμωμα του αλευριού με το νερό, τα φυτικά έλαια και το αλάτι, γίνονται σε ένα ειδικό μηχάνημα που λέγεται ζυμωτήριο. Το ζυμωτήριο είναι ένα μηχάνημα αποτελούμενο από ένα κουβά περιστρεφόμενο και με κουτάλες περιστρεφόμενες που ανακατεύουν τις παραπάνω α και β ύλες ώσπου να δημιουργηθεί μια ζύμη μαλακή και ελαστική χωρίς να κολλάει επάνω στον κουβά και την κουτάλα του ζυμωτηρίου.
4. Πλαστήρες. Στην συνέχεια το ζυμάρι χύνεται από τον κάδο σε ένα σει από έξι κυλινδρικούς αντικριστούς, που ονομάζονται πλάστες, όπου ανοίγουν το ζυμάρι σε χοντρό φύλλο στην συνέχεια σε ένα δεύτερο σει από έξι κυλίνδρους αντικριστούς και ένα τρίτο σει από έξι κυλίνδρους αντικριστούς όπου στο τέλος έχει παραχθεί το ημιτελές προϊόν φύλλο για πίτα. Στο ίδιο μηχάνημα υπάρχει ένας κύλινδρος όπου τυλίγει το φύλλο και ένα μαχαίρι το κόβει. Μέχρι στιγμής έχει παραχθεί το ημιτελές προϊόν φύλλο για πίτα, που είναι σε σχήμα ορθογώνιο παραλληλόγραμμο και μπορεί να πωληθεί αφού πρώτα μεταφερθεί ο κύλινδρος σε ένα επόμενο μηχάνημα για συσκευασία.
5. Κοπήριο. Σε αυτό το επίπεδο εισέρχεται ο κύλινδρος με το ζυμάρι που ξετυλίγεται σε έναν ορθογώνιο παραλληλόγραμμο διάδρομο, ο οποίος πριν ξετυλιχτεί έχει ψεκαστεί από αλεύρι και στην συνέχεια αλείφεται με φυτικά έλαια, τα οποία προέρχονται από μια δεξαμενή η οποία μεταφέρει τα φυτικά έλαια σε ένα μηχάνημα που τα φιλτράρει και τα θερμαίνει ελάχιστα. Στην συνέχεια περνάει ένα μηχάνημα με κυλινδρικά μαχαίρια που κόβει το ζυμάρι σε λωρίδες μακρόστενες και το αλείφει με τα φυτικά έλαια.
6. Γεμιστήριο. Στο επίπεδο αυτό οι λωρίδες γεμίζονται με το μίγμα τυριού. Στο επίπεδο αυτό υπάρχει ένας κουβάς περιστρεφόμενος όπου δημιουργείτε το μίγμα για την γέμιση του προϊόντος. Το μίγμα που περιλαμβάνει είναι τυρί

φέτα, σιμιγδάλι, μυζήθρα νωπή και νερό. Αφού ανακατευτούν οι ύλες για την παραγωγή του μίγματος κατόπιν ειδικών σωλήνων μεταφέρεται το μίγμα επάνω στις λωρίδες ζυμαριού, που προήλθαν από τον κυλιόμενο κύλινδρο.

7. Κορδόνι. Στο επίπεδο αυτό οι λωρίδες που έχουν επάνω το μίγμα της γέμισης τυλίγονται από κάτι ειδικές βούρτσες και δημιουργείται το κορδόνι όπου περνάει από ένα μαχαίρι και κόβεται σε ίσα κομμάτια, ανάλογα με το προϊόν που θα παραχθεί και στην συνέχεια μετά τις βούρτσες το κορδόνι που είναι έτοιμο γεμισμένο καταλήγει σε ένα ειδικό στρόγγυλο τραπέζι όπου υπάρχουν εργάτες που το κουλουριάζουν και δημιουργείται το στριφτάρι και τοποθετείται επάνω σε στρόγγυλα δισκάκια ανάλογα με την παραγωγή του προϊόντος.
8. Ψύξη. Τα δισκάκια με το έτοιμο προϊόν «Στριφτάρι» μεταφέρονται από το προηγούμενο επίπεδο σε μια κυλιόμενη λωρίδα και εισέρχονται στην κατάψυξη όπου και ψύχονται ανεβαίνοντας μέσω μιας τριώροφης κυλιόμενης σκάλας και κατεβαίνοντας καταλήγουν σε έναν κυλιόμενο διάδρομο που επικοινωνεί με την σκάλα ψύξης και εξέρχονται έτοιμα ψυγμένα στο συσκευαστήριο.
9. Συσκευαστήριο. Στο συσκευαστήριο τα δισκάκια με το προϊόν καθώς εξέρχονται θερμοκολλούνται, ή αφαιρούνται τα δισκάκια ανάλογα με τον τύπο του προϊόντος και στο τέλος τοποθετούνται τα συσκευασμένα έτοιμα προϊόντα «στριφτάρια» από εργάτες σε κουτιά και μεταφέρονται επάνω σε παλέτες και καταλήγουν έτοιμα προϊόντα προς πώληση στην αποθήκη ετοιμών προϊόντων.

Τα προηγούμενα 9 επίπεδα της γραμμής παραγωγής που αναφέραμε περιγράφουν την ροή της παραγωγικής διαδικασίας μέσα στην επιχείρηση. Αυτά τα επίπεδα παραγωγής από κοστολογικής άποψης μπορούν να ενταχθούν στα εξής στάδια ή φάσης παραγωγής:

1. Το στάδιο της ζύμης όπου περιλαμβάνει τις α και β ύλες αλεύρι σίτου φυτικά έλαια, αλάτι, νερό και με το ανακάτεμα (ζύμωμα) παράγεται το ημιτελές προϊόν «ζυμάρι» όπου πλάθεται και παίρνει το σχήμα ενός ορθογώνιου παραλληλόγραμμου και ανάλογα με την εντολή παραγωγής ή το πρόγραμμα παραγωγής μπορεί να συνεχίσει στο επόμενο στάδιο για γέμιση με σκοπό την παραγωγή του προϊόντος «στριφτάρι» ή να τυλιχτεί και να καταψυχθεί και να

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ

πωληθεί αυτούσιο σαν έτοιμη κατεψυγμένη ζύμη για πίτα αφού πρώτα κοπεί και καταψυχθεί περνώντας από το τρίτο στάδιο που καταψύχεται και στην συνέχεια συσκευάζεται.

2. Στο στάδιο της ζύμωσης ανακατεύονται (ζυμώνονται) οι α ύλες τυρί φέτα και μυζήθρα νωπή με αποτέλεσμα να δημιουργηθεί το γέμισμα τυριού του προϊόντος «στριφτάρι» και στην συνέχεια το ημιτελές προϊόν «ζυμάρι» από το προηγούμενο στάδιο κόβετε σε λωρίδες και απλώνετε η γέμιση τυριού στις λωρίδες και μέσω ενός μηχανήματος με βούρτσες τυλίγονται και παράγεται το «κορδόνι» όπου κόβεται σε ίσα μέρη, ανάλογα με το προϊόν που θα παραχθεί, για να τυλιχτεί στο επόμενο στάδιο.
3. Στο στάδιο αυτό παραλαμβάνεται το «κορδόνι» και πάνω σε ένα πάνινο στρόγγυλο τραπέζι τυλίγεται και παράγεται το προϊόν «Στριφτάρι» που τοποθετείται επάνω σε ταψί (μόνο στον κωδικό τον 1000 γραμμαρίων) και προωθείται μέσω μιας κυλιόμενης ταινίας μέσα στην κατάψυξη όπου ανεβαίνει μια κυλιόμενη στρόγγυλη σκάλα και εξέρχεται μετά από περίπου 20 με 30 λεπτά κατεψυγμένο έτοιμο για συσκευασία.
4. Στο τελευταίο στάδιο το στάδιο της συσκευασίας παραλαμβάνεται το προϊόν «Στριφτάρι» συσκευάζεται και οδηγείται στην αποθήκη ετοιμών προϊόντων και είναι έτοιμο προς πώληση.

Τα είδη συσκευασίας τα οποία χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την παραγωγή των τριών προϊόντων είναι:

1. Πλαστική Σακούλα. Η σακούλα χρησιμοποιείται για την αεροστεγή συσκευασία των προϊόντων. Η σακούλα αυτή έρχεται τυπωμένη στην επιχείρηση σε μορφή ρολού και περνιέται στο μηχάνημα όπου θα θερμοκολληθεί αεροστεγώς το προϊόν όταν εξέλθει από το στάδιο της κατάψυξης.
2. Χαρτοκιβώτια. Τα χαρτοκιβώτια είναι τα κιβώτια όπου τοποθετούνται τα έτοιμα προϊόντα για την μεταφορά τους στην αποθήκη.
3. Πλαστικό ταψί. Είναι το πιατάκι το οποίο τοποθετείται το προϊόν «Στριφτάρι 1000γρ» πριν εισέλθει στο χώρο ψύξης και στην συνέχεια εξέλθει κατεψυγμένο για συσκευασία.
4. Λοιπά είδη συσκευασίας. Τα λοιπά είδη συσκευασίας είναι η κολλητική ταινία που ασφαλίζουν τα κιβώτια, το νάιλον που δένονται στην μπαλέτα τα

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ

κιβώτια πριν μεταφερθούν στην αποθήκη ετοιμών προϊόντων, τα τσέρκια που δένονται τα κιβώτια και διάφορα άλλα είδη συσκευασίας που η ποσότητα τους είναι ελάχιστη σε σχέση με τα άλλα είδη συσκευασίας.

4.2 Πρακτική εφαρμογή

Στο μέρος αυτό θα περιγράψουμε την τήρηση της αναλυτικής λογιστικής στην παραπάνω επιχείρηση βιομηχανικής παραγωγής, επεξεργασίας και εμπορίας προϊόντος ζύμης για το έτος 2015. Για την οικονομία της άσκησης θα υποθέσουμε ότι το εργοστάσιο έχει τρία κύρια τμήματα παραγωγής (ζύμωσης, γεμιστηρίου, και συσκευαστηρίου) και δύο βοηθητικά (κοπτηρίου και ψύξεως) καθώς και ότι παράγει δύο προϊόντα (στριφτάρι κατεψυγμένο 1 κιλού και στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί σε συσκευασία των 4 τεμαχίων των 200 γραμμαρίων) και ένα υποπροϊόν (έτοιμη ζύμη κατεψυγμένη για πίτα 2 τεμαχίων των 450 γραμμαρίων).

Η εταιρεία τηρεί τα λογιστικά της βιβλία σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Η ενημέρωση των δύο τομέων της λογιστικής, δηλαδή της Γενικής Λογιστικής και της Αναλυτικής Λογιστικής, γίνεται ταυτόχρονα, με ηλεκτρονικό υπολογιστή. Το κόστος παραγωγής των προϊόντων προσδιορίζεται (εσωλογιστικά) στο τέλος κάθε μήνα. Για την οικονομία της άσκησης εδώ το κόστος παραγωγής των προϊόντων προσδιορίζεται για όλο το έτος. Για τον υπολογισμό της τιμής κτήσεως εφαρμόζεται πάγια η μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων. Οι μερίδες αποθήκης τηρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξίας, σύμφωνα με το σύστημα της διαρκούς απογραφής και είναι ενταγμένες στο λογαριασμό (94), του οποίου αποτελούν την τελευταία βαθμίδα λογαριασμών του.

Αποθέματα ενάρξεως χρήσεως:

Σύμφωνα με τα δεδομένα της απογραφής τέλους της προηγούμενης χρήσης και των μερίδων αποθήκης έχουμε:

Κωδικοί μεριδίων αποθήκης		Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
94.21.00	Προϊόντα έτοιμα			
94.21.00.00	Στριφτάρι κατεψυγμένο	205.120	0,72	147.687
94.21.00.01	Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί	1.010.000	0,38	383.800

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ**

		1.215.120		531.487
94.21.01	Προϊόντα ημιτελή			
94.21.01.00	Τυρί φέτα	8.000	0,48	3.360
94.21.01.01	Μυζήθρα	5.000	0,42	1.400
		13.000		4.760
94.22.00	Υποπροϊόντα ζυμώσεως			
94.22.00.00	Σιμιγδάλι	12.900	0,07	903
	Μαργαρίνη	20.200	0,59	11.918
94.22.01				
		33.100		12.821
94.23.00	Παραγωγή σε εξέλιξη αναλώσιμων υλών	20.000	0,40	8.000
94.24.00	Πρώτες ύλες			
94.24.00.00	Ζάχαρη	250.500	0,16	40.080
94.24.00.01	Αλάτι	150.000	0,26	112.640
		440.000	0,47	44.650
94.24.00.02	Αλεύρι σίτου			
		850.500		197.370
94.26.00	Ανταλλακτικά μηχανολογικού εξοπλισμού			12.000

**Οι ποσότητες είναι εκφρασμένες σε κιλά και οι αξίες σε ευρώ.*

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ

Συναλλαγές, αναλώσεις κ.λπ. που πραγματοποιήθηκαν:

Αγοράστηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης, από διάφορους προμηθευτές τα εξής:

Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
Μυζήθρα	935.000	0,17	158.980
Τυρί φέτα	126.000	0,05	6.300
Ζάχαρη	432.000	0,10	43.200
Γάλα σε σκόνη	1.970.000	0,07	137.900
Μαργαρίνη	1.021.000	0,29	296.090
Βούτυρο	395.000	0,41	161.950

**Οι ποσότητες είναι εκφρασμένες σε κιλά και οι αξίες σε ευρώ.*

Για τις παραπάνω αγορές καταβλήθηκαν μεταφορικά (προς 0,03 το κιλό) συνολικά ευρώ 146.370 και ασφάλιστρα μεταφοράς (προς 1% επί της αξίας) συνολικά ευρώ 8.044.

Οι πωλήσεις της εταιρίας είχαν ως εξής:

Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
Στριφτάρι κατεψυγμένο	712.600	4,80	3.420.480
Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί	703.980	2,95	2.076.741
Σύνολα	1.416.580		5.497.221

**Οι ποσότητες είναι εκφρασμένες σε κιλά και οι αξίες σε ευρώ.*

Αποσβέσεις μηχανήματος Μ1 μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος, αξίας σε ευρώ 13.307.

Έκτακτα κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου αξίας ευρώ 4.590.

Λοιπά δεδομένα:

Υποθέτουμε ότι τα παρακάτω οργανικά έξοδα κατ' είδος που αφορούν το έτος, έχουν υπολογισθεί και καταχωρηθεί μέχρι 31/12 στη Γενική Λογιστική:

Αμοιβές προσωπικού 2.991.600 ευρώ

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ

Αμοιβές τρίτων	150.000 ευρώ
Παροχές τρίτων	125.000 ευρώ
Διάφορα έξοδα	700.000 ευρώ
Τόκοι και συναφή έξοδα	130.000 ευρώ
Αποσβέσεις παγίων	300.000 ευρώ
Προβλέψεις	50.000 ευρώ

Χρησιμοποιήθηκαν **ανταλλακτικά** για την επισκευή του μηχανολογικού εξοπλισμού, ως εξής:

Τμήμα ζυμώσεως	2.500 ευρώ
Τμήμα γεμιστηρίου	1.700 ευρώ
Τμήμα συσκευαστηρίου	4.200 ευρώ

Ο **καθορισμός των βάσεων μερισμού** των κατ' είδος εξόδων στα κύρια και βοηθητικά τμήματα κόστους, γίνεται με διάφορα γνωστά κριτήρια μερισμού. Τα έξοδα της διεύθυνσεως εργοστασίου κατανέμονται με ποσοστό 35% στα βοηθητικά τμήματα και με ποσοστό 10% στις υπόλοιπες θέσεις κόστους. Τα έξοδα λειτουργίας του τμήματος Λεβητοστασίου κατανέμονται με ποσοστό 30% στα κύρια τμήματα παραγωγής και 10% στον Υποσταθμό Ηλεκτρικής Ενέργειας. Τέλος ο Υποσταθμός Ηλεκτρικής Ενέργειας προμήθευσε το εργοστάσιο με 1.000 τόνους Volt. Η κατανομή του στα κύρια τμήματα θα γίνει βάσει της απορρόφησης ρεύματος του κάθε τμήματος:

Τμήμα ζυμώσεως	340 τόνοι Volt
Τμήμα γεμιστηρίου	560 τόνοι Volt
Τμήμα συσκευαστηρίου	100 τόνοι Volt

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ

Από τα έξοδα διάθεσης 153.782 ευρώ αποτελούν άμεσα έξοδα πωλήσεως τα οποία βαρύνουν την επιχείρηση και έχουν ως εξής:

- Ασφάλιστρα μεταφοράς (1 % επί των πωλήσεων) 54.922 ευρώ.
- Προμήθειες αντιπροσώπων, οι οποίοι μεσολάβησαν για την πραγματοποίηση των πωλήσεων, προς 0,05% επί των πωλήσεων 2.749.

Με βάση τα παραπάνω προκύπτει το φύλλο μερισμού των κατ' είδος εξόδων που έχει ως εξής:

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ

ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΜΕΡΙΣΜΟ	ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ			ΚΥΡΙΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ		
		92.0051	92.00.52	92.0053	92.00.00	92.00.01	92.00.02
		ΔΙΕΥ/ΝΣΗ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ	ΛΕΒΗΤΟΣΤΑΣΙΟ	ΥΠ. ΗΛΕΚΤΡ. ΕΝΕΡΓ.	ΔΟΙΚΗ ΣΗΣ	ΔΙΑΘΕΣΗΣ	ΧΡΗΜ/ΚΑ
Αμοιβές προσωπικού	2.991.600	1.000.000	250.000	250.000	500.000	400.000	
Αμοιβές τρίτων	150.000					150.000	
Παροχές τρίτων	125.000					5.000	
Διάφορα έξοδα	700.000		35.000	35.000		700.000	
Τόκοι και συναφή έξοδα	130.000						130.000
Αποσβέσεις	300.000	10.000	90.000	110.000	10.000	5.000	
Προβλέψεις	50.000		5.000	5.000			
Αναλώσεις υλικών	8.400						
ΣΥΝΟΛΑ	4.455.000	1.010.000	380.000	400.000	510.000	1.260.000	130.000
		1.010.000	353.000	353.500			
			733.500	73.350			
				826.850			
ΣΥΝΟΛΑ					510.000	1.260.000	130.000

* Κατανομή Διευθύνσεως Εργοστασίου: $1.010.000 \times 35\% = 353.500$ για τα δύο βοηθητικά τμήματα και $1.010.000 \times 10\% = 101.000$ για τις υπόλοιπες θέσεις κόστους.

* Κατανομή Λεβητοστασίου: $733.500 \times 30\% = 220.050$ για τα τρία κύρια τμήματα και $733.500 \times 10\% = 73.350$ για τον υποσταθμό ηλεκτρικής ενέργειας

* Κατανομή Υποσταθμού Ηλεκτρικής Ενέργειας: $826.850 \times (340/1000) = 281.129$, $826.850 \times (560/1000) = 463.036$, $826.850 \times (100/1000) = 82.685$.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ

Μετά τη διενεργηθείσα απογραφή, η παραγωγή σε εξέλιξη της 31/12 προσδιορίστηκε ως εξής:

Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
Αλεύρι σίτου	2.000	0,40	800

**Οι ποσότητες είναι εκφρασμένες σε κιλά και οι αξίες σε ευρώ.*

Από την αποθήκη παραδόθηκαν στο εργοστάσιο για βιομηχανοποίηση οι εξής πρώτες ύλες, οι οποίες στο τέλος του έτους είχαν όλες χρησιμοποιηθεί:

Είδος	Ποσότητα
Ζάχαρη	985.000
Μαργαρίνη	135.000
Σιμιγδάλι	512.000
Αλεύρι σίτου	1.912.000
Βούτυρο	411.000

**Οι ποσότητες είναι εκφρασμένες σε κιλά.*

Επί του συνόλου 200 εργάσιμων ωρών του έτους, η απασχόληση των κυρίων τμημάτων παραγωγής, σύμφωνα με το ημερολόγιο παραγωγής κάθε τμήματος και λοιπά στοιχεία, ήταν η ακόλουθη:

Τμήμα	Ώρες λειτουργίας	Αντικείμενο επεξεργασίας	
Ζυμώσεως	200	Αλεύρι σίτου, σιμιγδάλι	2.850.000
Γεμιστηρίου	200	Τυρί φέτα, μυζήθρα	985.000
Συσκευαστηρίου	150	Πρώτες ύλες συσκευασίας	1.014.500
	50		912.000

**Οι ποσότητες είναι εκφρασμένες σε κιλά.*

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ

Σύμφωνα με τα στοιχεία (ημερήσια δελτία παραγωγής, δελτία εισαγωγής της αποθήκης, μερίδες αποθήκης), η παραγωγή του έτους ήταν η ακόλουθη:

Είδος	Ποσότητα
Στριφτάρι κατεψυγμένο	3.759.000
Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί	612.000
Έτοιμη ζύμη κατεψυγμένη για πίτα	484.333

**Οι ποσότητες είναι εκφρασμένες σε κιλά.*

Με βάση τα παραπάνω και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, θα γίνουν οι κατάλληλες ημερολογιακές εγγραφές στην Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως, για τα λογιστικά γεγονότα του έτους με σκοπό:

- Να σχηματισθεί το λειτουργικό κόστος του έτους.
- Να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής των προϊόντων του έτους, η φύρα επεξεργασίας, τα αναλυτικά κατ' είδος μικτά αποτελέσματα και τα συνολικά αποτελέσματα του έτους.

ΑΡΑ: στο ημερολόγιο της αναλυτικής λογιστικής οι εγγραφές θα είναι ως κάτωθι:

Πρώτη παραθέτετε η εγγραφή του ανοίγματος των λογαριασμών όπως αυτοί φαίνονται στη Αναλυτική Λογιστική με τις αξίες τους από τα αποθέματα της αρχής της χρήσεως.

-1-			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			898.172
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		531.487	
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα			
94.21.00.00 Στριφτάρι κατεψυγμένο	147.687		
94.21.00.01 Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί	<u>383.800</u>		
94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα			
94.22.00 Υποπροϊόντα ζυμώσεως		903	
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη			
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη ειδών σφολιάτας			
94.24 Πρώτες ύλες και Βοηθητικές ύλες			
94.24.00 Πρώτες ύλες			
94.24.00.00 Ζάχαρη	40.080		
94.24.00.01 Τυρί φέτα	3.834	329.104	
94.24.00.02 Μυζήθρα	13.500		
94.24.00.03 Βούτυρο	112.640		
94.24.00.04 Μαργαρίνη	44.650		
94.24.00.05 Σμιγδάλι	<u>114.400</u>		898.172
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων			
94.26.00 Ανταλλακτικά μηχανολογικού εξοπλισμού			
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		<u>12.000</u>	
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα			
90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα			
90.01.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα λογισμένα		536.247	
90.01.23 Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη		12.821	
90.01.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες λογισμένες		8.000	
90.01.26 Ανταλλακτικά παγίων λογισμένα		329.104	
		<u>12.000</u>	
<i>Άνοιγμα λογαριασμών Αναλυτικής Λογιστικής με αξίες αποθεμάτων ενάρξεως.</i>			

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ**

Ακολουθεί η δεύτερη (2) εγγραφή, η εγγραφή της αγοράς των πρώτων υλών:

-2-			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			804.390
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες		<u>804.390</u>	
94.24.00 Πρώτες ύλες			
94.24.00.00 Ζάχαρη	158.950		
94.24.00.01 Τυρί φέτα	6.300		
94.24.00.02 Μυζήθρα	43.200		
94.24.00.03 Βούτυρο	137.900		
94.24.00.04 Μαργαρίνη	161.950		
94.24.00.05 Σιμιγδάλι	<u>296.090</u>		
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			
90.02 Αγορές λογισμένες			804.390
90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες λογισμένες		<u>804.390</u>	
90.02.24 Πρώτες ύλες λογισμένες			
<i>Αγορές πρώτων υλών.</i>			

Ακολουθεί η τρίτη (3) εγγραφή, η εγγραφή των ειδικών εξόδων της αγοράς των πρώτων υλών:

-3-			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			154.414
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες		<u>154.414</u>	
94.24.00 Πρώτες ύλες			
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			154.414
90.02 Αγορές λογισμένες		<u>154.414</u>	
90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες λογισμένες			
<i>Ειδικά έξοδα της προηγούμενης αγοράς (2) πρώτων υλών ως εξής: Μεταφορικά: $4.879.000 \times 0,03 = 146.370$</i>			
<i>Ασφάλιστρα Μεταφοράς: $804.390 \times 1\% = 8.044$ 154.414</i>			

-4-			
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			
90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα		5.497.221	
90.07.00 Πωλήσεις προϊόντων λογισμένες	<u>5.497.221</u>		
96 ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	<u>5.497.221</u>		5.497.221
96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών			
96.22.71.00 Πωλήσεων έτοιμων προϊόντων			
96.22.71.00 Στριφτάρι κατεψυγμένο	3.420.480		
96.22.71.01 Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί	<u>2.076.741</u>		
<i>Πώληση έτοιμων προϊόντων - Ενημέρωση λογαριασμών Αναλυτικής Λογιστικής</i>			

-5-			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΗΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			
92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	57.671	57.671	
92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων			
92.03.04.00 Στριφτάρι κατεψυγμένο			
92.03.04.01 Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί			
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	57.671		57.671
90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα	54.922		
90.06.62 Παροχές τρίτων λογισμένες	<u>2.749</u>		
<i>Έξοδα πραγματοποίησης της προηγούμενης πώλησης (4)</i>			
<i>Η κατανομή τους έχει ως εξής:</i>			
<i>Σοκολάτα γάλακτος: ασφ. μεταφ. 3.420.480 X 1% = 34.205</i>			
<i>Προμ. Αντιπροσώπου 3.420.480 X 0,05% = 1.710</i>			
<i>Σοκολάτα υγείας: ασφ. μεταφ. 2.076.741 X 1% = 20.717</i>			
<i>Προμ. Αντιπροσώπου 2.076.741 X 0,05% = 1.039</i>			

-6-			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		13.307	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	13.307		
98.99.08 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος	<u>13.307</u>		
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			13.307
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα	13.307		
90.08.85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος	<u>13.307</u>		
90.08.85.02 Αποσβέσεις μηχανήματος M1			
<i>Αποσβέσεις μηχανήματος M1 μη ενσωματωμένου στο λειτουργικό κόστος.</i>			

-7-			
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		4.590	
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα			
90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα	<u>4.590</u>		
90.08.81.03 Έκτακτα κέρδη λογισμένα	<u>4.590</u>		
90.08.81.03.03 Κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			4.590
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	4.590		
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα			
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη	<u>4.590</u>		
<i>Έκτακτα κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου.</i>			

-8-			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			8.400
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.00 Τμήμα ζυμώσεως		2.500	
92.00.00.80 Αναλώσεις υλικών	<u>2.500</u>		
92.00.01 Τμήμα γεμιστηρίου		1.700	
92.00.01.80 Αναλώσεις υλικών	<u>1.700</u>		
92.00.02 Τμήμα συσκευαστηρίου		<u>4.200</u>	
92.00.02.80 Αναλώσεις υλικών	<u>4.200</u>		
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			8.400
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων			
94.26.00 Αναλώσεις ανταλλακτικών παγίων στοιχείων		<u>8.400</u>	
94.26.00.00 Αναλώσεις ανταλλακτικών μηχανολογικού εξοπλισμού			
<i>Χρησιμοποίηση ανταλλακτικών για επισκευές μηχανολογικού εξοπλισμού.</i>			

-9-			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			4.446.600
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.00 Τμήμα ζυμώσεως		267.500	
92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	197.500		
92.00.00.62 Παροχές τρίτων	15.000		
92.00.00.66 Αποσβέσεις παγίων ενσ.	40.000		
92.00.00.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>15.000</u>		
92.00.01 Τμήμα γεμιστηρίου		243.300	
92.00.01.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	198.300		
92.00.01.62 Παροχές τρίτων	20.000		
92.00.01.66 Αποσβέσεις παγίων ενσ.	15.000		
92.00.01.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	10.000		

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ**

92.00.02 Τμήμα συσκευαστηρίου		245.800		
92.00.02.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	195.800			
92.00.02.62 Παροχές τρίτων	15.000			
92.00.02.66 Αποσβέσεις παγίων ενσ.	20.000			
92.00.02.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>15.000</u>			
92.00.51 Διεύθυνση εργοστασίου				
92.00.51.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	1.000.000	1.010.000		
92.00.51.66 Αποσβέσεις παγίων εκμετάλλευσης	<u>10.000</u>			
92.00.52 Λεβητοστάσιο				
92.00.52.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	250.000	380.000		
92.00.52.62 Παροχές τρίτων	35.000			
92.00.52.66 Αποσβέσεις παγίων ενσ.	90.000			
92.00.52.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>5.000</u>			
92.00.53 υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας		400.000		
92.00.53.60 αμοιβές και έξοδα προσωπικού	250.000			
92.00.53.62 παροχές τρίτων	35.000			
92.00.53.66 αποσβέσεις παγίων ενσωματομ.	110.000			
92.00.53.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>5.000</u>			
92.01 Έξοδα λειτουργίας διοίκησης		510.000		
92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	500.000			
92.01.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματ.	<u>10.000</u>			
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης		1.260.000		
92.03.00 Έξοδα υπηρεσιών Διευθύνσεως Πωλήσεων	1.202.329			
92.03.00.60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	400.000			
92.03.00.61 Αμοιβές τρίτων	95.078			
92.03.00.62 Παροχές τρίτων	2.251			
92.03.00.64 Διάφορα έξοδα	700.000			
92.03.00.66 Αποσβέσεις παγίων ενσ.	5.000			

92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων	57.671			
92.03.04.61 Αμοιβές τρίτων	54.922			
92.03.04.62 Παροχές τρίτων	2.749			
92.04 Έξοδα λειτουργίας χρηματοοικονομικής		130.000		
92.04.65 Τόκοι και συναφή έξοδα	130.000			
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ				4.446.600
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα				
90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού		2.991.600		
90.06.61 Αμοιβές τρίτων		150.000		
90.06.62 Παροχές τρίτων		125.000		
90.06.64 Διάφορα έξοδα		700.000		
90.06.65 Τόκοι και συναφή έξοδα		130.000		
90.06.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες λειτουργικό κόστος				
90.06.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης		50.000		
		<u>50.000</u>		
<i>Φύλλο μερισμού των κατ' είδος εξόδων.</i>				

-10-				
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			1.010.000	
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		101.000		
92.00.00 Ζυμώσεως				
92.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων				
92.00.00.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>101.000</u>			
92.00.01 Γεμιστηρίου				
92.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων		101.000		
92.00.01.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>101.000</u>			
92.00.02 Συσκευαστηρίου				
92.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων		101.000		

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ**

92.00.02.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>101.000</u>			
92.00.52 Λεβητοστάσιο		353.500		
92.00.52.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων				
92.00.52.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>353.500</u>			
92.00.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας				
92.00.53.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων		<u>353.500</u>		
92.00.53.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>353.500</u>			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΗΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ				1.010.000
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		<u>1.010.000</u>		
92.00.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>1.010.000</u>			
<i>Κατανομή Διεύθυνσης Εργοστασίου.</i>				

-11-				
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΗΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			733.500	
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		220.050		
92.00.00 Ζυμώσεις				
92.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων				
92.00.00.70.52 Λεβητοστάσιο	<u>220.050</u>			
92.00.01 Γεμιστηρίου		220.050		
92.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων				
92.00.01.70.52 Λεβητοστάσιο	<u>220.050</u>			
92.00.02 Συσκευαστηρίου		220.050		
92.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθ. τμημάτων				
92.00.02.70.52 Λεβητοστάσιο	<u>220.050</u>			
92.00.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας				
92.00.53.70 Αναλογία εξόδων βοηθ. τμημάτων		<u>73.350</u>		
92.00.53.70.52 Λεβητοστάσιο	<u>73.350</u>			

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ**

92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΗΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			733.500
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.52 Λεβητοστάσιο		<u>733.500</u>	
<i>Κατανομή Λεβητοστασίου.</i>			

-12-			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΗΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ		826.850	
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.00 Ζυμώσεις	281.129		
92.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.00.70.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας <u>281.129</u>			
92.00.01 Γεμιστηρίου	463.036		
92.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.01.70.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας <u>463.036</u>			
92.00.02 Συσκευαστηρίου	<u>82.685</u>		
92.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.02.70.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας <u>82.685</u>			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΗΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			826.850
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	<u>826.850</u>		
92.00.53 Υποσταθμός Ηλεκτρικής Ενέργειας <u>826.850</u>			
<i>Κατανομή Υποσταθμού Ηλεκτρικής Ενέργειας.</i>			

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ

Στη φάση ένα «Κόστος παραγωγής σφολιατοειδών» έχουμε σαν πρώτες ύλες τις αλεύρι σίτου, νερό, βούτυρο, αλάτι και μέσω της παραγωγικής διαδικασίας παίρνουμε τα σακχαρούχα υγρά. Για να βρούμε πόσο μας κόστισε η κάθε πρώτη ύλη ξεχωριστά θα πρέπει να βρούμε μια τιμή για κάθε μια πρώτη ύλη, η οποία τιμή (πολλαπλασιαζόμενη με την ανάλωση της κάθε μιας ξεχωριστά) θα μας δώσει το ποσό που μας κόστισαν οι πρώτες ύλες στη φάση αυτή. Αυτό γίνεται ως εξής:

Κωδικοί	Αρχικό απόθεμα	Αγορές	Έξοδα αγορών
94.24.00.00	250.500*0,16=40.080 1.185.500*0,19=228.670	935.000*0,17=158.950	935.000*0,03=28.050 158.950*1%=1.590
94.24.00.01	76.680*0,050=3,834 202.680*0,07=13.977	126.000*0,05=6.300	126.000*0,003=3.780 6.300*1%=63
94.24.00.02	150.000*0,09=13.500 582.000*0,12=70.092	432.000*0,10=43.200	432.000*0,03=12.960 43.200*1%=432
94.24.00.03	1.408.000*0,008=112.640 3.378.000*0,09=311.019	1.970.000*0,07=137.900	1.970.000*0,03=59.100 137.900*1%=1.379
94.24.00.04	95.000*0,47=44.650 490.000*0,45=220.070	395.000*0,41=161.950	395.000*0,03=11.850 161.950*1%=1620

(ΦΑΣΗ Ι)

94.24.00.00	985.000*0,19=187.150	94.21.01.00	3.759.000*0,40=1.494.449
94.24.00.01	135.000*0,07=9.450		
94.24.00.02	512.000*0,12=61.440	94.23.00	2.000*0,40= 800
94.24.00.03	1.912.000*0,09=172.080		
94.24.00.04	411.000*0,45=184.950	Φύρα	
94.23.00	20.000*0,40=8.000	βιομηχανοποιήσεως	214.000
92.00.00	872.179		
	3.975.000 1.495.249		3.975.000 1.495.249

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ**

-13-			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			615.070
93.00 Κόστος παραγωγής σφολιατοειδών			
93.00.00 Κόστος παραγωγής αμέσων υλικών		<u>615.070</u>	
93.00.00.00	Αλεύρι σίτου	187.150	
93.00.00.01	Αλάτι	9.450	
93.00.00.02	Σιμιγδάλι	61.440	
93.00.00.03	Μαργαρίνη	172.080	
93.00.00.04	Βούτυρο	<u>184.950</u>	
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			615.070
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες		<u>615.070</u>	
94.24.00 Πρώτες ύλες			
94.24.00.00	Ζάχαρη	187.150	
94.24.00.01	Αλάτι	9.450	
94.24.00.02	Μυζήθρα	61.440	
94.24.00.03	Τυρί φέτα	172.080	
94.24.00.04	Βούτυρο	184.950	
<i>Αναλώσεις πρώτων υλών.</i>			

-14-			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			872.179
93.00 Κόστος παραγωγής σφολιατοειδών		<u>872.179</u>	
93.00.02	Έξοδα λειτουργίας	872.179	
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			872.179
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		<u>872.179</u>	
92.00.00	Έξοδα	872.179	
<i>Κατανομή εξόδων.</i>			

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ**

-15-			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			8.000
93.00 Κόστος παραγωγής σφολιατοειδών		<u>8.000</u>	
93.00.03	Παραγωγή σε εξέλιξη σφολιατοειδών	8.000	
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			8.000
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		<u>8.000</u>	
94.23.00	Παραγωγή σε εξέλιξη σφολιατοειδών	8.000	
<i>Παραγωγή σε εξέλιξη προηγούμενου έτους.</i>			

-16-			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			1.495.249
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.01	Προϊόντα ημιτελή	1.494.449	
94.21.01.00	Σφολιατοειδή	1.494.449	
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		<u>800</u>	
94.23.00	Παραγωγή σε εξέλιξη σφολιατοειδών	800	
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			1.495.249
93.00 Κόστος παραγωγής σφολιατοειδών			
93.00.00	Κόστος άμεσων υλικών	623.070	
93.00.02	Έξοδα λειτουργίας	872.179	
		<u>1.495.249</u>	
<i>Κόστος παραγωγής σφολιατοειδών.</i>			

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ

Στη δεύτερη φάση «Κόστος παραγωγής βιομηχανικών σφολιατοειδών» έχουμε την πρώτη ύλη από τη φάση ένα «Κόστος παραγωγής πρώτων υλών». Σε αυτά όμως πρέπει να προσθέσουμε και τα αποθέματα από το προηγούμενο έτος, έτσι ώστε να βρούμε την τιμή που θα μας δώσει το κόστος των πρώτων υλών στη φάση αυτή. Οπότε:

$$(1.494.449 + 3.360) : (3.759.000 + 8.000) = 0,39$$

(ΦΑΣΗ ΙΙ)

93.01 Κόστος παραγωγής σφολιατοειδών

94.21.01.00 985.000 X 0,39 = 384.150	94.21.01.01 612.000 X 2,29 = 1.403.786				
92.00.01 1.029.086	94.22.00.00 135.000 X 0,07 = 9.450				
	Φύρα Βιομηχανοποιήσεως 238.000				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">985.000</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">985.000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">1.413.236</td> <td style="text-align: right;">1.413.236</td> </tr> </tbody> </table>		985.000	985.000	1.413.236	1.413.236
985.000	985.000				
1.413.236	1.413.236				

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ**

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να βρούμε το κόστος πωληθέντων. Για να βρούμε το κόστος πωληθέντων πρέπει να βρούμε την μέση τιμή, οπότε:

	Αρχικό απόθεμα έτοιμων προϊόντων	Έτοιμα προϊόντα φάση II	Κιλά αρχικού αποθέματος	Κιλά έτοιμου προϊόντος
<i>Στριφτάρι κατεψυγμένο</i>	(147.687 + 1.688.262) =	1.835.949	(205.120 + 689.453) = 2,66	483.333
<i>Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί</i>	(383.000 + 1.080.133) =	1.463.933	(1.010.000 + 1.652.167) = 0,88	642.167

94.21.00.00 Στριφτάρι κατεψυγμένο $712.600 * 2,66 = 1.895.516$

94.21.00.01 Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί $703.980 * 0,88 = 619.502$

2.515.018

-20-			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			2.515.018
96.20 Κόστος παραγωγής πωληθέντων		<u>2.515.018</u>	
96.20.01 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών & ημιτελών			
96.20.01.00 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών			
96.20.01.00.00 Στριφτάρι κατεψυγμένο	1.895.516		
96.20.01.00.01 Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί	<u>619.502</u>	<u>2.515.018</u>	
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			2.515.018
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα			
94.21.00.00 Στριφτάρι κατεψυγμένο	1.895.516		
94.21.00.01 Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί	<u>619.502</u>		
<i>Κόστος παραγωγής ετοιμών προϊόντων.</i>			

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΠΡΑΚΤΙΚΟ**

-21-			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			2.515.018
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		<u>2.515.018</u>	
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών & ημιτελών			
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών			
96.22.01.00.00 Στριφτάρι κατεψυγμένο	1.895.516		
96.22.01.00.01 Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί	<u>619.502</u>		
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			2.515.018
96.20 Κόστος παραγωγής πωληθέντων		<u>2.515.018</u>	
96.20.01 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών & ημιτελών			
96.20.01.00 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών			
96.20.01.00.00 Στριφτάρι κατεψυγμένο	1.895.516		
94.21.00.00.01 Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί	<u>619.502</u>		
<i>Μεταφορά κόστους πωληθέντων ετοιμών στον 96.22.</i>			

-22-			
96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			57.671
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		<u>57.671</u>	
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών & ημιτελών			
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών			
96.22.01.00.00 Στριφτάρι κατεψυγμένο	35.915		
96.22.01.00.01 Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί	<u>21.756</u>	57.671	
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			57.671
96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων			
96.21.01 Προϊόντων ετοιμών & ημιτελών			
96.21.01.00 Προϊόντων ετοιμών			
96.21.01.00.00 Στριφτάρι κατεψυγμένο	35.915		
96.21.01.00.01 Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί	<u>21.756</u>		
<i>Μεταφορά του 96.21 στον 96.22.</i>			

-23-			
96 ΕΣΟΔΑ –ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			2.924.532
96.22	Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	<u>2.924.532</u>	
96.22.01	Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών & ημιτελών		
96.22.01.00	Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών		
96.22.01.00.00	Στριφτάρι κατεψυγμένο	1.489.049	
96.22.01.00.01	Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί	<u>1.435.483</u>	
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			2.924.532
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως	<u>2.924.532</u>	
98.99.00	Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		
98.99.00.00	Στριφτάρι κατεψυγμένο	1.489.049	
98.99.00.01	Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί	<u>1.435.483</u>	

-24-			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		<u>1.842.329</u>	
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως		1.842.329
98.99.01	Έξοδα μικτών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης		
98.99.01.00	Έξοδα λειτουργίας διοίκησης	510.000	
98.99.01.2	Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	1.202.329	
98.99.01.3	Έξοδα λειτουργίας χρηματ/κών	<u>130.000</u>	
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΗΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			1.842.329
92.01	Έξοδα λειτουργίας διοίκησης	510.000	
92.03	Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	1.202.329	
92.03.00	Έξοδα υπηρεσίας διεύθυνσης πωλήσεων	<u>130.000</u>	
92.04	Έξοδα λειτουργίας χρηματοοικονομικών		
<i>Μεταφορά των 92.01, 92.03, 92.04 στον 98.99.</i>			

-25-			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως		2.929.122
98.99.00	Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		
98.99.00.00	Στριφτάρι κατεψυγμένο	1.489.049	
98.99.00.01	Στριφτάρι κατεψυγμένο με τυρί	<u>1.435.483</u>	
98.99.04	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
98.99.04.03	Έκτακτα κέρδη	<u>4.590</u>	
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως		2.929.122
98.99.01	Έξοδα μικτών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης		
98.99.01.00	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	510.000	
98.99.01.2	Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	1.202.329	
98.99.01.3	Έξοδα χρημ/κής λειτουργίας	<u>130.000</u>	
98.99.08	Αποσβέσεις παγίων μη ενσ/μένες στο λειτ/ικό κόστος		
98.99.99	Καθαρά αποτελέσματα		
<i>(κέρδη χρήσεως)</i>			
<i>Αποτελέσματα χρήσεως.</i>			

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Με βάση την παρούσα πρακτική εφαρμογή γίνεται αντιληπτή η καθολική χρήση της αναλυτικής λογιστικής σε βιομηχανική επιχείρηση, καθώς το μέγεθος της ευελιξίας κατά την χρήση της.

Ουσιαστικά, η αναλυτική λογιστική είναι μια ολοκληρωμένη διαδικασία μέτρησης, ανάλυσης, υπολογισμού και παρουσίασης του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών μιας επιχείρησης καθώς και ένα μέτρο της αποδοτικότητας και της καλής λειτουργίας της. Παρακολουθεί λογιστικά γεγονότα τα οποία καλύπτουν τις εσωτερικές ανάγκες της οικονομικής μονάδας (προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών αποτελεσμάτων, λήψη διάφορων πληροφοριών χρήσιμων για επιχειρηματικές αποφάσεις) σε αντίθεση με τη γενική λογιστική που παρακολουθεί το σύνολο των λογιστικών γεγονότων που είναι αποτέλεσμα της συνολικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας (με τρίτους και το προσωπικό).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αυλωνίτης Γ., (2011). *Στρατηγική: Βιομηχανικό Μάρκετινγκ*, Εκδόσεις: Σταμούλης, Αθήνα.

Βαρβάκη Κ., (2000). *Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης*, Εκδόσεις: ΟΕΔΒ, Αθήνα.

Βενιέρης Γ., (2006). *Λογιστική Κόστους*, Εκδόσεις: Το Οικονομικό, Αθήνα.

Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι., & Καραγιάννη Α., (2009). *Κοστολόγηση με την ομάδα 9 του Γ.Λ.Σ., μηνιαία κοστολόγηση, ετήσια κοστολόγηση, διακίνηση αποθήκης στην πράξη*, Εκδόσεις: Σταμούλης, Αθήνα.

Κεχράς Ι., Μαυροκορδάτος Ι., & Παπαγιάννης Δ., (2009). *Βιβλίο αποθήκης βραχυχρόνια αναλυτική λογιστική και κοστολόγηση*, Εκδόσεις: Σταμούλης, Αθήνα.

Κουμάνταρος Γ., (2009). *Λογιστική Κόστους*, Εκδόσεις: Έλλην, Αθήνα.

Μισιρλάκης Ν., & Κυριάκος Σ., (2004). *Πρακτικός οδηγός Βιομηχανικού Marketing*, Εκδόσεις: Γ. Μπαπερόπουλος, Αθήνα.

Πολλάλης Γ., & Πατρινός Δ., (2009). *Βιομηχανικό Marketing*, Εκδόσεις: Έλλην, Αθήνα.

Πομόνης Ν., (2008). *Η Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης*, Εκδόσεις: Σταμούλης, Αθήνα.

Σφακιανός Γ., (2010). *Βιομηχανική Λογιστική –Λογιστική Κόστους σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.*, Εκδόσεις: INTERBOOKS, Αθήνα.