

ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Α. ΚΟΥΚΟΥΛΗ

Καθηγητοῦ - Διευθυντοῦ τῆς Ἀνωτέρας Σχολῆς Στελεχῶν Ἐπιχειρήσεων τοῦ Κ.Α.Τ.Ε.
Θεσσαλονίκης — τ. Ἐπιμελητοῦ εἰς τὴν ἔδραν τῆς Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων καὶ
Βιομηχανικῆς Λογιστικῆς τῆς Ἀνωτάτης Βιομηχανικῆς Σχολῆς Θεσσαλονίκης

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΙΣ
ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ
ΕΙΣ ΤΟΝ ΧΩΡΟΝ ΤΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΣΥΜΦΩΝΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑΣ ΑΡΧΑΣ ΚΑΙ ΤΟΥΣ ΚΑΝΟΝΑΣ
ΤΟΥ ΓΑΛΛΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

ΠΙΝΑΞ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

	Σελ.
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	311
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΠΡΩΤΟΝ	313
1. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΑΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	313
<i>1.0 Συγκριτική περιπτωσιακή μελέτη τῆς τιμῆς κτήσεως καὶ τοῦ ἀμέσου κόστους</i>	313
1.0.0 Δεδομένα προβλήματος μελέτης	313
1.0.1 Λύσις τοῦ προβλήματος	319
1.0.1.0 Ἑρώτησις πρώτη	319
1.0.1.1 Ἑρώτησις δευτέρα	321
1.0.1.2 Ἑρώτησις τρίτη	330
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟΝ	339
Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΩΝ ΟΜΟΓΕΝΩΝ ΘΕΣΕΩΝ	339
<i>2.0 Γενικαὶ ἀρχαὶ τῆς μεθόδου</i>	339
2.0.0 Ἡ μεταβλητότης τῶν ἐξόδων	339
2.0.1 Ἡ θέσις κόστους	339
2.0.2 Ἡ μονὰς ἔργου	340
2.0.3 Λογιστικὸς χειρισμὸς τῶν θέσεων κόστους	341
2.0.4 Παράδειγμα ἐφαρμογῆς	341
2.0.4.0 Δεδομένα προβλήματος	341
2.0.4.1 Ζητούμενη ἐργασία	342
2.0.4.2 Λύσις τοῦ προβλήματος	342
2.0.5 Αἱ ἀμοιβαῖαι παροχαὶ	343
<i>2.1 Περιπτωσιακὴ κοστολογικὴ μελέτη καὶ ἀνάλυσις τῆς μεθόδου τῶν ὁμογενῶν θέσεων</i>	344
2.1.0 Δεδομένα στοιχεῖα σπουδῆς	344
2.1.1 Ζητούμενη ἐργασία ἐπὶ τῆς μελέτης	347
2.1.2 Ἀνάλυσις καὶ λύσις τῶν αἰτουμένων εἰς τὴν κοστολογικὴν μελέτην	348

	Σελ.
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΤΡΙΤΟΝ	357
3. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΟΡΘΟΛΟΓΙΚΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΣΤΑΘΕΡΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ..	357
3.0 Βασικαὶ ἀρχαὶ τῆς μεθόδου	357
3.1 Παράδειγμα ἐφαρμογῆς	361
3.2 Ζητούμενη ἐργασία	361
3.3 Λύσις παραδείγματος ἐφαρμογῆς	361
3.4 Περιπτωσιακὴ σπουδὴ ὀρθολογικοῦ καταλογισμοῦ σταθερῶν ἐξόδων	365
3.4.0 Δεδομένα στοιχεῖα σπουδῆς	365
3.4.1 Ζητούμενα περιπτωσιακῆς σπουδῆς	367
3.4.2 Λύσις τοῦ προβλήματος	367
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΤΕΤΑΡΤΟΝ	373
4. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	373
4.0 Ἑννοιολογικαὶ τινες παρατηρήσεις	373
4.0.0 Τὸ πρότυπον (προκαθοριζόμενον) κόστος	373
4.0.1 Αἱ ἀποκλίσεις ἐπὶ τοῦ προτύπου κόστους	374
4.0.1.0 Ἀποκλίσεις ἀμέσων δαπανῶν	374
4.0.1.1 Ἀποκλίσεις ἐμμέσων δαπανῶν	375
4.0.2 Λογιστικοποιήσις τῶν ἀποκλίσεων	379
4.1 Περιπτωσιακὴ σπουδὴ προτύπου κόστους	380
4.1.0 Δεδομένα προβλήματος	380
4.1.1 Ζητούμενα τῆς περιπτωσιακῆς σπουδῆς	382
4.1.2 Λύσις τοῦ προβλήματος	384
4.1.2.0 Ἐλαστικὸς προϋπολογισμὸς	384
4.1.2.1 Δελτίον προτύπου κόστους κατὰ μονάδα παραγωγῆς τοῦ προϊόντος P (φυσιολογικὴ δραστηριότης)	385
4.1.2.2 Πίναξ συγκρίσεως μεταξὺ προτύπου καὶ πραγματικοῦ κόστους πραγματικῆς ὀλικῆς παραγωγῆς Ἰουνίου 1976 ..	386
4.1.2.3 Ἀνάλυσις Ἀποκλίσεων	387
4.1.2.4 Ἐγγραφαὶ εἰς Ἀναλυτικὸν Ἡμερολόγιον	390
ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΠΕΜΠΤΟΝ	393
5. ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΙΑΚΗ ΣΠΟΥΔΗ ΤΩΝ ΤΕΣΣΑΡΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ	393
5.0 Δεδομένα περιπτωσιακῆς σπουδῆς	393
5.1 Ζητούμενη ἐργασία τῆς σπουδῆς	393

	Σελ.
5.1.0 Προσδιορισμός κόστους παραγωγῆς, τιμῆς κτήσεως καὶ ἀναλυτικῶν ἀποτελεσμάτων.	393
5.1.1 Προσδιορισμός ὅλικου ἀποτελέσματος	394
5.1.2 Ὑπολογισμός καθαροῦ ἀποτελέσματος	394
5.2 Παραρτήματα σπουδῆς	394
5.3 Λύσις τοῦ προβλήματος	396
5.3.0 Μέθοδος ὁμογενῶν θέσεων	397
5.3.1 Μέθοδος ὀρθολογικοῦ καταλογισμοῦ σταθερῶν ἐξόδων .	399
5.3.2 Μέθοδος ἀμέσου κόστους	403
5.3.3 Μέθοδος προτύπου κόστους	408
5.3.4 Σύγκρισις ἀποτελεσμάτων	410
5.3.5 Καθαρὸν ἀποτέλεσμα ἀναλυτικῆς λογιστικῆς	412
BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	413

ΕΙΣΑΓΩΓΗ¹

Ἡ παροῦσα μελέτη ἔχει ὡς κύριον σκοπὸν νὰ παρουσιάσῃ μὲ συγκεκριμένα ἀριθμητικὰ παραδείγματα τὰς βασικὰς μεθόδους κοστολογήσεως, ὡς αὗται ἔχουν διαμορφωθῇ ὑπὸ τῆς ἐλληνικῆς καὶ ξένης διδασκαλίας, εἰς τὸν λογιστικοοικονομικόν, κυρίως, χῶρον τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς². Ὡς ἐκ τούτου τὸ θεωρητικὸν μέρος τοῦ παρουσιαζομένου ἀντικειμένου εἶναι λίαν συνοπτικόν, περιοριζόμενον, κυρίως, εἰς βασικά τινα σημεῖα τῆς θεωρίας, χαρακτηρησθέντα ὡς ἀπαραίτητα διὰ τὴν καλυτέραν μελέτην τῶν τιθεμένων προβλημάτων.

Εἰς τὸ τέλος τοῦ παρόντος ἔργου παρατίθεται σχετικὴ βιβλιογραφία, ὅπως ἐνδεικτικῇ, εἰς τὴν ὁποίαν δύναται νὰ προσφύγῃ τις, ὅστις ἐπιθυμεῖ νὰ μελετήσῃ ἐνδελεχестέρως τὰς θεωρητικὰς διερευνήσεις τῶν μεθόδων κοστολογήσεως.

Ἡ ἀνάπτυξις τῶν βασικῶν μεθόδων κοστολογήσεως, εἰς τινα σημεῖα, εἶναι λίαν προσηρμοσμένη πρὸς τὰς ἀρχὰς καὶ τοὺς κανόνες τοῦ Γαλλικοῦ Γενικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου, τοῦ ὁποίου ἡ πλήρης γνῶσις θεωρεῖται, ἂν ὄχι ἀπαραίτητος, σκόπιμος διὰ τὸν μελετητὴν τοῦ ἀναπτυσσομένου, εἰς τὰς ἐπομένας παραγράφους, θέματος.

1. Ἡ ἐν λόγῳ δημοσιευμένη ἐργασία ἀποτελεῖ, κατὰ βάσιν, μέρος τῶν εἰσηγήσεων τοῦ συγγραφέως εἰς τὸ ὑπὸ τοῦ ΕΛ.ΚΕ.ΠΑ., Παραρτήματος Θεσσαλονίκης, διοργανωθέν Σεμινάριον Ἐκπαιδεύσεως Ἐπιχειρηματικῶν Στελεχῶν - Κοστολόγων τὸ 1974 - 1975. Εἰς τὸ ἐν λόγῳ Σεμινάριον ἡ θεωρητικὴ παρουσίασις τῶν γενικῶν ἀρχῶν Κόστους - Κοστολογήσεως ἐγένετο βασικῶς ὑπὸ τοῦ τακτικοῦ καθηγητοῦ τῆς ἑδρας τῆς Ἰδιωτικῆς Οἰκονομικῆς εἰς τὴν Α.Β.Σ.Θ. κ. Δημητρίου Γρηγοριάδη.

2. Ἀρχικῶς ἡ χρησιμοποιηθεῖσα ἔκφρασις ἦτο Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, διότι ἐφῆρμόζετο, κυρίως, εἰς τὰς βιομηχανικὰς ἐπιχειρήσεις. Ἀργότερον ὁμως φέρει τὸν τίτλον, ἰδίᾳ ἐν Γαλλίᾳ, Ἀναλυτικὴ Λογιστικὴ τῆς Ἐκμεταλλεύσεως, διότι ἐφαρμόζεται εἰς τὰς πάσης φύσεως ἐπιχειρήσεις, αἱ ὁποῖαι συντάσσουσιν τιμὴν πώλησεως (τελικὸν κόστος) λογιστικῶς κατὰ τὰ κρατοῦντα εἰς τὴν Γενικὴν Λογιστικὴν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΠΡΩΤΟΝ

1. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΑΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

1.0 ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΙΑΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΑΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ (Direct Costing, Direct Cost)

1.0.0 Δεδομένα προβλήματος μελέτης

Μέρος πρώτον

Τὸ Ἴσοζύγιον Ἀπογραφῆς (Γενικὸν Προσωρινὸν Ἴσοζύγιον) τὴν 31ην Δεκεμβρίου 1975 τῆς Ἀωνύμου Βιομηχανικῆς Ἑταιρείας "S.A.P.O." παρουσιάζει, μετὰ τὰς ἐγγραφὰς τακτοποιήσεως τέλους χρήσεως (ἐγγραφὰι ἐναρμονίσεως μεταξὺ πραγματικῆς καὶ λογιστικῆς ἀπογραφῆς), τὰ ἀκόλουθα ὑπόλοιπα:

Λογαριασμοὶ	Ὑπόλοιπα	
	Χρεωστικά	Πιστωτικά
Μετοχικὸν Κεφάλαιον	—	5.000.000
Τακτικὸν Ἀποθεματικὸν	—	20.200
Προαιρετικὰ Ἀποθεματικά	—	532.650
Ὁμολογιακὸν Δάνειον	—	990.000
Γήπεδα ³	198.000	—
Κτίρια ³	1.253.000	—
Ὑλικά καὶ Ἐργαλεῖα ³	2.103.000	—
Ὑλικά Μεταφορᾶς ³	53.600	—
Ἐπιπλα καὶ Σκεύη ³	832.120	—
Ἐγγυητικαὶ Καταθέσεις	57.200	—
Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα ⁴	—	—
<i>Εἰς μεταφορὰν</i>	4.496.920	6.542.850

3. Χάριν ἀπλοποιήσεως ἐκπίπτουνται αἱ ἀποσβέσεις τῶν παρελθουσῶν χρήσεων καὶ δὲν ἐμφανίζονται, ὥς ἐκ τούτου, ἀντίθετοι λογαριασμοὶ ἀποσβεσθέντων παγίων περιουσιακῶν στοιχείων.

4. Τόσον τὸ ἀρχικὸν ὅσον καὶ τὸ τελικὸν ἀπόθεμα ἀναφέρονται ἐν συνόλῳ εἰς τὴν ἀξίαν

Λογαριασμοί	Υπόλοιπα	
	Χρεωστικά	Πιστωτικά
Εκ μεταφορᾶς	4.496.920	6.542.850
Τελικὸν Ἀπόθεμα ⁴	5.503.642	—
Προμηθευταὶ	—	3.165.250
Πελάται	1.425.000	—
Διάφοροι Πιστωταὶ	—	1.224.358
Διάφοροι Χρεῶσται	574.958	—
Γραμμάτια Πληρωτέα	—	1.118.600
Γραμμάτια Εἰσπρακτέα	58.200	—
Τράπεζαι καὶ Ταμεῖον	120.275	—
Ἀγοραὶ ⁴	6.532.800	—
Ἀμοιβαὶ Προσωπικοῦ	4.225.600	—
Φόροι καὶ Τέλη	256.300	—
Ἔργασιαι, Ὑλικά καὶ Ἐξωτερικαὶ	—	—
ὑπηρεσίαι	678.750	—
Μεταφοραὶ καὶ Μετακινήσεις	35.410	—
Διάφορα Ἐξοδα Διαχειρήσεως	152.825	—
Χρηματοοικονομικὰ Ἐξοδα	95.710	—
Ἀποσβέσεις Ἀκινήτοποιήσεων	311.200	—
Πωλήσεις ⁴	—	11.723.215
Χρηματοοικονομικὰ Ἔσοδα	—	3.510
Γενικὴ Ἐκμετάλλευσις ⁵	4.813.835	5.503.642
Σύνολον	29.281.425	29.281.425

Ἡ ἐν λόγῳ Βιομηχανικὴ Ἑταιρεία κατασκευάζει ἐν μόνον προϊόν, εἰς δύο φάσεις παραγωγῆς, ἀπὸ μίαν μόνον πρώτην ὕλην.

Αἱ πωλήσεις πραγματοποιοῦνται ὑπὸ διαφόρους ὅρους (προϋποθέσεις), καθ' ὅσον τὸ τελικὸν προϊόν διατίθεται χονδρικῶς καὶ λιανικῶς. Ἐπὶ πλέον, τὸ ἡμιτελὲς προϊόν, μετὰ τὴν πρώτην φάσιν, δύναται ἐπίσης νὰ γίνῃ ἀντικείμενον χονδρικῆς πωλήσεως. Ἔνεκα τοῦ λόγου τούτου ὑφίστανται ἐν προκειμένῳ τρία κανάλια διαθέσεως. Δὲν ὑφίσταται παραγωγή ἐν κα-

τῶν πρώτων ὕλῶν, ἀναλωσίμων ὑλικῶν, ἡμιτελῶν καὶ ἐτοιμῶν προϊόντων. Τοῦτο βεβαίως πάντοτε χάριν ἀπλοποιήσεως τοῦ προβλήματος. Τὸ αὐτὸ παρατηρεῖται προκειμένου περὶ αγορῶν καὶ πωλήσεων.

5. Ὁ ἐν λόγῳ λογαριασμὸς ἔχει χρεωθῇ καὶ πιστωθῇ μὲ τὸ ἀρχικὸν καὶ τελικὸν ἀπόθεμα ἀντιστοίχως. Οὐδεμία ἄλλη καταχώρισις, χρεωστικὴ ἢ πιστωτικὴ, ἔχει πραγματοποιηθῇ ἐπὶ τοῦ ἐν λόγῳ λογαριασμοῦ.

τεργασία, ούτε ἐν ἀρχῇ χρήσεως, οὔτε ἐν τέλει χρήσεως. Τὸ ἡμιτελὲς προϊόν, ὡς καὶ τὸ τελικὸν τοιοῦτον εἰσέρχονται καθημερινῶς ἀμέσως εἰς τὴν ἀποθήκην ἐτοιμῶν προϊόντων.

Μέχρι σήμερον ἡ "S.A.P.O." δὲν τηροῦσε παρὰ Γενικὴν Λογιστικὴν. Ἡ τιμὴ κτήσεως τοῦ προϊόντος (τελικὸν κόστος) προσδιωρίζετο ἐξωλογιστικῶς. Ἀπὸ 1ης Ἰανουαρίου 1976, ἡ Ἑταιρεία ἀποφασίζει τὴν ἐφαρμογὴν Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς καί, ὑπὸ τὸν τύπον τῆς δοκιμασίας, ἐπιθυμεῖ αὕτη νὰ ἀναπαραστήσῃ τὴν ἐν λόγῳ Λογιστικὴν, κατὰ σχηματικὸν τρόπον, διὰ τὴν χρῆσιν τοῦ 1976, χρησιμοποιοῦσα ἀφ' ἐνὸς μὲν τὰ δεδομένα τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς, παρεχόμενα ὑπὸ τοῦ ἀνωτέρω Ἰσοζυγίου, ἀφ' ἑτέρου δὲ συμπληρωματικὰς πληροφορίας παρεχομένας ὑπὸ τῶν πινάκων τῶν ἐπομένων σελίδων. Ὁ μερισμὸς τῶν βοηθητικῶν θέσεων κόστους εἰς τὰς κυρίας τοιαύτας πραγματοποιεῖται ὡς κατωτέρω. Δέον ὅμως ἐν προκειμένῳ νὰ διευκρινισθῇ ὅτι αἱ κύριαι θέσεις κόστους, τῆς μὲν παραγωγῆς εἶναι φάσις 1, φάσις 2, τῆς δὲ διαθέσεως, Χονδρικὴ, Λιανικὴ, Διάθεσις ἡμιτελῶν. Ὅσον ἀφορᾷ τὰς βοηθητικὰς, αὗται εἶναι Διοικήσεις καὶ Χρηματοδόσεις, Κέντρον Παραγωγῆς Ἡλεκτρισμοῦ καὶ Ἐργαστήριον.

Μερισμὸς βοηθητικῶν θέσεων κόστους

α) Διοικήσεις καὶ Χρηματοδόσεις

30%	εἰς τὴν φάσιν 1
30%	εἰς τὴν φάσιν 2
10%	εἰς τὸ κέντρον παραγωγῆς ἡλεκτρισμοῦ
10%	εἰς τὸ ἐργαστήριον
8%	εἰς τὴν χονδρικὴν διάθεσιν
8%	εἰς τὴν λιανικὴν διάθεσιν
4%	εἰς τὴν διάθεσιν ἡμιτελῶν προϊόντων

100%

β) Κέντρον παραγωγῆς ἡλεκτρισμοῦ

50%	εἰς τὴν φάσιν 1
30%	εἰς τὴν φάσιν 2
10%	εἰς τὸ ἐργαστήριον
2,5%	εἰς τὴν χονδρικὴν διάθεσιν
2,5%	εἰς τὴν λιανικὴν διάθεσιν
5%	εἰς τὴν διοίκησιν

100%

ΠΙΝΑΞ 1
 'Ανάλυσις 'Εξόδων κατά θέσιν κόστους

Γενική Λογιστική		Ἄμεσα Ἑξοδα		Ἡμμεταβλητὰ Ἑξοδα						
				Ποσά	Ἡλεκτρι- κὸν Κέντρον	Ἑργα- στήριον	Διάθεσις			Διοικήσις καὶ Χρηματο- δοτήσις
							Χονδρικῶς	Λιανικῶς	Ἡμυτελῶν	
Λογαριασμοὶ			Φάσις 1	Φάσις 2						
Ἀμοιβὰι Προσωπικοῦ		4.225.600	1.625.300	1.975.400	121.200	95.100	58.300	57.200	22.100	271.000
Φόροι καὶ Τέλη		256.300	8.100	9.600	6.300	4.800	—	—	—	227.500
Ἑργασίαι, Προμήθειαι Ἑξωτερικὰ Ὑπηρεσίαι		678.750	218.700	195.200	21.300	18.500	51.700	88.000	22.550	62.800
Μεταφορὰι καὶ Μετακι- νήσεις		35.410	—	—	—	600	10.300	11.810	—	12.700
Ἑξοδα Διαχειρίσεως		152.825	3.195	4.630	2.500	1.800	22.400	35.100	7.900	75.300
Χρηματοοικονομικὰ Ἑξοδα		92.200	—	—	—	—	—	—	—	92.200
Ἀποσβέσεις		311.200	125.800	75.700	53.200	10.600	—	—	—	45.900
Σύνολον		5.752.285	1.981.095	2.260.530	204.500	131.400	142.700	192.110	52.550	787.400

1. Χρηματοοικονομικὰ 'Εξοδα = 95.710 δρχ.
 μετὼν: Χρηματοοικονομικὰ 'Εσοδα = 3.510 δρχ.
 = 92.200 δρχ.
 'Υπόλοιπον

γ) Ἑργαστήριον

40%	εἰς τὴν φάσιν 1
40%	εἰς τὴν φάσιν 2
20%	εἰς τὸ κέντρον παραγωγῆς ἡλεκτρισμοῦ
<u>100%</u>	

Ἑρώτησις ἐπὶ τοῦ πρώτου μέρους τοῦ προβλήματος

Νὰ συνταχθῇ ὁ πίναξ μερισμοῦ μεταξὺ τῶν βοηθητικῶν καὶ κυρίων θέσεων ἐπὶ τῇ βάσει τῶν ἀνωτέρω συντελεστῶν καὶ τῶν δεδομένων τοῦ πίνακος 1, ἐνθα ἐμφανίζεται ἡ ἀνάλυσις τῶν ἀμέσων καὶ ἐμμέσων ἐξόδων κατὰ θέσιν κόστους. Ἐὰν παραστῇ ἀνάγκη, νὰ στρογγυλοποιηθοῦν τὰ ἀποτελέσματα τοῦ ἐν λόγω μερισμοῦ εἰς τὴν πλησιεστέραν μονάδα, ὑπὸ τὸν ὅρον ὅτι τὸ σύνολον θὰ μερισθῇ κατὰ τρόπον λογικὸν καὶ δυνατὸν.

Μέρος δεύτερον

Ἀπὸ τὰς συγκεντρωθείσας πληροφορίας παρὰ τῶν διαφόρων ὑπηρεσιῶν τῆς Ἑταιρείας προκύπτει ὅτι, αἱ κινήσεις ὑλῶν καὶ προϊόντων ἐν γένει κατὰ τὴν χρῆσιν τοῦ 1975 ὑπῆρξαν αἱ ἀκόλουθοι:

Α. Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα 1/1/1975

Στοιχεῖα	Ποσότητες	Ἀξίαι
Πρῶται Ὑλαι	1.425 Kg	2.850.000
Ἀναλώσιμα Ὑλικά	—	1.155.300
Ἡμιτελῆ Προϊόντα	55 Kg	186.469
Ἑτοιμα Προϊόντα	100 Kg	622.066
Σύνολον		4.813.835

Β. Ἀγοραὶ Χρήσεως 1975

Στοιχεῖα	Ποσότητες	Ἀξίαι
Πρῶται Ὑλαι	2.010 Kg	4.535.250
Ἀναλώσιμα Ὑλικά	—	1.997.550
Σύνολον		6.532.800

Γ. Εισαγωγαι Ύλων εις την Παραγωγήν

Στοιχεία	Φάσις 1		Φάσις 2	
	Ποσότητες	Άξίαι	Ποσότητες	Άξίαι
Πρώται Ύλαι	2.470 Kg	—	—	—
Αναλώσιμα Ύλικά	—	1.178.700	—	1.657.758
Ήμιτελή Προϊόντα	—	—	1.805 Kg	—

Δ. Παραχθέντα Προϊόντα

Στοιχεία	Ποσότητες	Άξίαι
Φάσις 1: Ήμιτελή Προϊόντα	2.350 Kg	—
Φάσις 2: Τελικά (Έτοιμα) Προϊόντα	1.882,5 Kg	—

Ε. Πωλήσεις Προϊόντων εν γένει Χρήσεως 1975

Στοιχεία	Ποσότητες	Άξίαι
Τελικά Προϊόντα (Χονδρικώς)	500 Kg	2.928.545
Τελικά Προϊόντα (Λιανικώς)	995,5 Kg	6.331.239
Ήμιτελή Προϊόντα	540 Kg	2.463.431
Σύνολον		11.723.215

Έρώτησις επί του δευτέρου μέρους
του προβλήματος

Νά παρουσιασθούν αι έγγραφαι της Άναλυτικής Λογιστικής, οι λογαριασμοί Διαρκούς Άπογραφής, ό λογαριασμός «Άναλυτικόν Άποτέλεσμα Έκμεταλλεύσεως» και ό λογαριασμός «Γενική Έκμετάλλευσις».

Μέρος τρίτον

Ή Διεύθυνσις, επιθυμούσα νά πραγματοποιήσει, πάντοτε επί των δεσπομένων του 1975, σπουδήν (μελέτην έρεύνης) της «τιμής κόστους» (direct costing), έχει διαπιστώσει τά ακόλουθα βασικά σημεία:

1. Εἰς τὰς κυρίας θέσεις κόστους παραγωγῆς, Φάσις 1 καὶ Φάσις 2, ἅπαντα τὰ ἔξοδα εἶναι μεταβλητά, ἐξαιρέσει τῶν διαφορῶν ἐξόδων διαχειρίσεως καὶ τῶν ἀποσβέσεων.

2. Εἰς τὸ Κέντρον Παραγωγῆς Ἡλεκτρισμοῦ τὰ μεταβλητὰ ἔξοδα ἀντιπροσωπεύουν τὸ 60% τοῦ συνόλου τῶν ἐξόδων, πλὴν βεβαίως τῶν ἐξόδων διαχειρίσεως καὶ ἀποσβέσεων.

3. Εἰς τὸ Ἐργαστήριον (συνεργεῖον) ἡ ἀνωτέρω ἀναλογία (ποσοστὸν) εἶναι 20% μόνον.

4. Εἰς τὰς θέσεις κόστους Διαθέσεως τὰ ἔξοδα εἶναι ἐξ ὁλοκλήρου μεταβλητά, ἐκτὸς τοῦ ἡμίσεος περίπου τῶν ἐξόδων διαχειρίσεως.

5. Εἰς τὴν Διοίκησιν καὶ Χρηματοδότησιν ἅπαντα τὰ ἔξοδα εἶναι ἀνεξάρτητα τοῦ ὕψους τῆς παραγωγῆς καὶ τῶν πωλήσεων.

6. Τὰ ποσοστὰ μερισμοῦ μεταξὺ τῶν κυρίων καὶ βοηθητικῶν θέσεων κόστους παραμένουν τὰ ἴδια.

7. Τὰ ἀρχικὰ ἀποθέματα ἐπανυπολογιζόμενα μὲ «τιμὴν κόστους» (direct costing = ἄμεσον κόστος, δηλαδὴ ἀποκλειομένων ἀπάντων τῶν καταλογισμῶν τῶν σταθερῶν ἐξόδων) λαμβάνουν τὰς ἀκολουθοῦσας τιμὰς:

— Πρῶται Ὑλαι	: ἄνευ μεταβολῆς
— Ἀναλώσιμα Ὑλικὰ	: ἄνευ μεταβολῆς
— Ἡμιτελῆ Προϊόντα	: 164.700 δρχ.
— Τελικὰ (Ἑτοιμα) Προϊόντα	: 586.315 δρχ.

Ἐρώτησις ἐπὶ τοῦ τρίτου μέρους τοῦ προβλήματος

Νὰ πραγματοποιηθῇ ἡ ὑπὸ τῆς Διευθύνσεως αἰτουμένη σπουδὴ καὶ νὰ διατυπωθῇ γνώμη ἐπὶ τῆς πολιτικῆς τὴν ὁποίαν ὀφείλει νὰ ἀκολουθήσῃ ἡ Ἐπιχείρησις "S.A.P.O.".

1.0.1 Λύσις τοῦ προβλήματος

1.0.1.0 Ἐρώτησις πρώτη

α) Μερισμὸς μεταξὺ βοηθητικῶν θέσεων κόστους

Ἐστω Α: Σύνολον θέσεως «Διοικήσεως καὶ Χρηματοδοτήσεως».

Ἐστω Γ: Σύνολον θέσεως «Κέντρου Παραγωγῆς Ἡλεκτρισμοῦ».

Ἐστω Ατ: Σύνολον θέσεως «Ἐργαστηρίου».

Ἐπὶ τῇ βάσει τῶν ἀνωτέρω δεδομένων τοῦ προβλήματος ἔχομεν τὰς κατωτέρω ἐξισώσεις:

$$A = 787.400 + 0,05 \Gamma \quad (1)$$

$$\Gamma = 204.500 + 0,2 At + 0,1 A \quad (2)$$

$$At = 131.400 + 0,1 \Gamma + 0,1 A \quad (3)$$

Ἡ ἐξίσωσις (1) δύναται νὰ γραφῇ ὡς ἐξῆς:

$$0,1 A = 78.740 + 0,005 \Gamma \quad (1\alpha)$$

Ἀντικαθιστῶμεν εἰς τὴν ἐξίσωσιν (3) τὸ 0,1 A καὶ ἔχομεν:

$$\begin{aligned} At &= 131.400 + 0,1 \Gamma + 78.740 + 0,005 \Gamma \eta \\ At &= 210.140 + 0,105 \Gamma \end{aligned} \quad (4)$$

Ὁμοίως ἀντικαθιστῶμεν εἰς τὴν ἐξίσωσιν (2) τὴν ἀξίαν τοῦ 0,1 A καὶ ἔχομεν:

$$\begin{aligned} \Gamma &= 204.500 + 78.740 + 0,2 At + 0,005 \Gamma \eta \\ 0,995 \Gamma &= 283.240 + 0,2 At \end{aligned} \quad (5)$$

Διαιροῦμεν ἀμφότερα τὰ μέλη τῆς (4) διὰ τοῦ ἀριθμοῦ 5 καὶ ἔχομεν:

$$0,2 At = 42.028 + 0,021 \Gamma \quad (6)$$

Ἀντικαθιστῶμεν περαιτέρω εἰς τὴν ἐξίσωσιν (5) τὴν (6) καὶ ἔχομεν:

$$0,995 \Gamma - 0,021 \Gamma = 283.240 + 42.028 \eta 0,974 \Gamma = 325.268 \eta \Gamma = 333.951 \quad (7)$$

Ἡ ἐξίσωσις (1) διαμορφοῦται ἐν συνεχείᾳ ὡς ἀκολούθως:

$$A = 787.400 + 16.698 = 804.098 \quad (8)$$

$$\text{ὅποτε τὸ } At = 131.400 + 33.395 + 80.410 \eta At = 245.205 \quad (9)$$

β) Ἀριθμητικοὶ ὑπολογισμοὶ μερισμοῦ βοηθητικῶν θέσεων κόστους

A. Διόλκσις = 804.098 δρχ.

Φάσις 1	= 30 % = 241.229
Φάσις 2	= 30 % = 241.229
Κέντρον Παραγωγῆς Ἑλεκτρισμοῦ	= 10 % = 80.410
Ἑργαστήριον	= 10 % = 80.410
Διάθεσις Χονδρική	= 8 % = 64.328
Διάθεσις Λιανική	= 8 % = 64.328
Διάθεσις Ἡμιτελῶν	= 4 % = 32.164
	<u>804.098</u>

B. Κέντρον Παραγωγῆς Ἑλεκτρισμοῦ = 333.951 δρχ.

Φάσις 1	= 50 % = 166.975
Φάσις 2	= 30 % = 100.185
Ἑργαστήριον	= 10 % = 33.395
Διάθεσις Χονδρική	= 2,5 % = 8.349
Διάθεσις Λιανική	= 2,5 % = 8.349
Διόλκσις	= 5 % = 16.698
	<u>333.951</u>

Γ. Ἔργαστήριον = 245.205 δρχ.

Φάσις 1	= 40 % =	98.082
Φάσις 2	= 40 % =	98.082
Κέντρον Παραγωγῆς Ἡλεκτρισμοῦ	= 20 % =	49.041
		<u>245.205</u>

Κατωτέρω παρατίθεται ὁ πίναξ 2, ἐμφαίνων τὸν μερισμὸν τῶν βοηθητικῶν θέσεων κόστους (Κέντρον, Ἔργαστήριον, Διοικήσεις) εἰς τὰς κυρίας θέσεις κόστους παραγωγῆς (Φάσις 1 καὶ 2) καὶ διαθέσεως (Χονδρική, Λιανική, Ἡμιτελῶν).

1.0.1.1 Ἑρώτησις δευτέρα

Πρὶν παρουσιάσωμε τὰς ἡμερολογιακὰς ἐγγραφὰς τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς, κρίνεται σκόπιμον ὅπως συντάξωμεν, ἐπὶ τῇ βάσει τῶν δεδομένων τοῦ προβλήματος, τοὺς Λογαριασμοὺς Διαρκοῦς Ἀπογραφῆς Πρώτων Ὑλῶν, Ἀναλωσίμων Ὑλικῶν, Ἡμιτελῶν Προϊόντων καὶ Ἑτοίμων Προϊόντων.

Λογαριασμοὶ Διαρκοῦς Ἀπογραφῆς

I. Πρώτων Ὑλῶν

Στοιχεῖα	Εἰσαγωγή		Ἐξαγωγή		Ἀπόθεμα		Μέση σταθμικὴ τιμὴ
	Ποσότης	Τιμὴ	Ποσότης	Τιμὴ	Ποσότης	Τιμὴ	
Stock 1/1	1.425 Kg	2.850.000	—	—	1.425	2.850.000	2.000
Ἀγοραὶ	2.010 Kg	4.535.000	—	—	3.435	7.385.250	2.150
Παραγωγή	—	—	2.470	5.310.500	965	2.074.750	2.150

II. Ἀναλωσίμων Ὑλικῶν (εἰς ἀξίαν μόνον)

Στοιχεῖα	Εἰσαγωγαὶ	Ἐξαγωγαὶ	Ἀπόθεμα
Stock 1/1	1.155.300	—	1.155.300
Ἀγοραὶ	1.997.550	—	3.152.850
Ἐξαγωγαὶ: Φάσις 1	—	1.178.700	—
Ἐξαγωγαὶ: Φάσις 2	—	1.657.758	—
Stock 31/12	—	—	316.392

ΠΙΝΑΞ 2
Μερισμός των βοηθητικών θέσεων Κόστους εις τὰς κλάσας τριαύτας

Στοιχεία	Φάσις 1	Φάσις 2	Κέντρον Παραγωγῆς Ἡλεκτρισμοῦ	Ἔργα- στήριον	Διάθεσις			Διοικήσεις καὶ Χρηματο- δοτήσεις
					Χορηγική	Λιανική	Ἡμιτελῶν	
Μεταφορὰ ἐκ τοῦ πλῆκτος 1	1.981.095	2.260.530	204.500	131.400	142.700	192.110	52.550	787.400
Διοικήσεις	241.229	241.229	80.410	80.410	64.328	64.328	32.164	—804.098
Κέντρον Παραγωγῆς Ἡλεκτρισμοῦ	166.975	100.185	—333.951	33.395	8.349	8.349	—	16.698
Ἔργαστήριον	98.082	98.082	49.041	—245.205				
Σύνολον βοηθητικῶν θέσεων κόστους			333.951 —333.951	245.205 —245.205				804.098 —804.098
Σύνολον Ἐξόδων Γενικῆς Λογιστικῆς = 5.752.285	2.487.381	2.700.026	—	—	215.377	264.787	84.714	—

III. Ἑμιτελῶν Προϊόντων

Στοιχεῖα	Εισαγωγή		Ἐξαγωγή		Ἀπόθεμα		Μέση σταθμικὴ τιμὴ
	Ποσότης	Τιμὴ	Ποσότης	Τιμὴ	Ποσότης	Τιμὴ	
Stock 1/1	55	186.469	—	—	55	186.469	3.390,3
Εἰσαγωγὰι	2.350	8.976.581	—	—	2.405	9.163.050	3.810
Πωλήσεις	—	—	540	2.057.400	1.865	7.105.650	3.810
Φάσις 2	—	—	1.815	6.915.150	50	190.500	3.810

IV. Ἑτοιμῶν Προϊόντων

Στοιχεῖα	Εἰσαγωγή		Ἐξαγωγή		Ἀπόθεμα		Μέση σταθμικὴ τιμὴ
	Ποσότης	Τιμὴ	Ποσότης	Τιμὴ	Ποσότης	Τιμὴ	
Stock 1/1	100	622.066	—	—	100	622.066	6.220
Εἰσαγωγή	1.882,5	11.272.934	—	—	1.982,5	11.895.000	6.000
Ἐξαγωγή	—	—	500	3.000.000	1.482,5	8.895.000	6.000
Χονδρικῶς	—	—	995,5	5.973.000	487,0	2.922.000	6.000
Λιανικῶς	—	—	—	—	—	—	—

Μετὰ τὴν σύνταξιν τῶν διαφόρων λογαριασμῶν Διαρκοῦς Ἀπογραφῆς, διὰ τῶν ὁποίων κυρίως προσδιορίζεται ποσοτικῶς καὶ κατ' ἀξίαν ἡ κίνησις ὑλῶν καὶ προϊόντων, δυνάμεθα νὰ παρουσιάσωμεν τὰς ἐγγραφὰς εἰς τὸ Ἡμερολόγιον τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς. Αὗται ἔχουν ὡς κατωτέρω:

Ἐγγραφὰι Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς

1			
Διαρκὴς Ἀπογραφὴ	Πρώτων Ὑλῶν	2.850.000	
Διαρκὴς Ἀπογραφὴ	Ἀναλωσίμων Ὑλικῶν	1.155.300	
Διαρκὴς Ἀπογραφὴ	Ἑμιτελῶν Προϊόντων	186.469	
Διαρκὴς Ἀπογραφὴ	Ἑτοιμῶν Προϊόντων	622.066	
Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα Μερισθὲν			4.813.835
2			
Διαρκὴς Ἀπογραφὴ	Πρώτων Ὑλῶν	4.535.250	
Διαρκὴς Ἀπογραφὴ	Ἀναλωσίμων Ὑλικῶν	1.997.550	
Ἀγοραὶ Μερισθεῖσαι			6.532.800
Εἰς μεταφορὰν		11.346.635	11.346.635

Έκ μεταφοράς		11.346.635	11.346.635
3			
Θέσεις Κόστους		5.752.285	
Φάσις 1	= 2.487.381		
Φάσις 2	= 2.700.026		
Διάθεσις Χονδρική	= 215.377		
Διάθεσις Λιανική	= 264.787		
Διάθεσις Ήμιτελών	= 84.714		
Ήμοιβαί Προσωπικού Μερισθεΐσαι			4.225.600
Φόροι και Τέλη Μερισθέντα			256.300
Έργασίαι, Προμήθειαι και Έπηρεσίαι			678.750
Έξωτερικαί Μερισθεΐσαι			35.410
Μεταφοραί και Μετακινήσεις Μερισθεΐσαι			152.825
Διάφορα Έξοδα Μερισθέντα			92.200
Χρηματοοικονομικά Έξοδα Μερισθέντα			311.200
Αποσβέσεις Μερισθεΐσαι			
4			
Κόστος Παραγωγής Φάσεως 1		8.976.581	
Διαρκής Απογραφή Πρώτων Έργων			5.310.500
Διαρκής Απογραφή Αναλωσίμων Έργων			1.178.700
Θέσις Κόστους (Φάσις 1)			2.487.381
5			
Διαρκής Απογραφή Ήμιτελών Προϊόντων		8.976.581	
Κόστος Παραγωγής Φάσεως 1			8.976.581
6			
Τιμή Κτήσεως Ήμιτελών Προϊόντων		2.142.114	
Διαρκής Απογραφή Ήμιτελών Προϊόντων			2.057.400
Θέσις Κόστους (Διάθεσις Ήμιτελών Προϊόντων)			84.714
7			
Πωλήσεις Μερισθεΐσαι Ήμιτελών Προϊόντων		2.463.431	
Αναλυτικόν Αποτέλεσμα Ήμιτελών Προϊόντων			2.463.431
8			
Κόστος Παραγωγής Φάσεως 2		11.272.934	
Διαρκής Απογραφή Ήμιτελών Προϊόντων			6.915.150
Διαρκής Απογραφή Αναλωσίμων Έργων			1.657.758
Θέσις Κόστους (Φάσις 2)			2.700.026
9			
Διαρκής Απογραφή Έτοιμων Προϊόντων		11.272.934	
Κόστος Παραγωγής Φάσεως 2			11.272.934
Είς μεταφοράν		62.203.495	62.203.495

Εκ μεταφορᾶς	62.203.495	62.203.495
10		
Τιμή Κτήσεως Ἑτοιμῶν Προϊόντων Χονδρικῶς Διαρκῆς Ἀπογραφῇ Ἑτοιμῶν Προϊόντων Θέσις Κόστους (Διάθεσις Χονδρικῇ)	3.215.377	3.000.000 215.377
11		
Τιμή Κτήσεως Ἑτοιμῶν Προϊόντων Λιανικῶς Διαρκῆς Ἀπογραφῇ Ἑτοιμῶν Προϊόντων Θέσις Κόστους (Διάθεσις Λιανικῇ)	6.237.787	5.973.000 264.787
12		
Πωλήσεις Μερισθεῖσαι Ἑτοιμῶν Προϊόντων Χονδρικῶς	2.928.545	
Πωλήσεις Μερισθεῖσαι Ἑτοιμῶν Προϊόντων Λιανικῶς	6.331.239	
Ἀναλυτικὸν Ἀποτέλεσμα Ἑτοιμῶν Προϊόντων Χονδρικῶς		2.928.545
Ἀναλυτικὸν Ἀποτέλεσμα Ἑτοιμῶν Προϊόντων Λιανικῶς		6.331.239
13		
Ἀναλυτικὸν Ἀποτέλεσμα Ἡμιτελῶν Προϊόντων	2.142.114	
Ἀναλυτικὸν Ἀποτέλεσμα Ἑτοιμῶν Προϊόντων Χονδρικῶς	3.215.377	
Ἀναλυτικὸν Ἀποτέλεσμα Ἑτοιμῶν Προϊόντων Λιανικῶς	6.237.787	
Τιμή Κτήσεως Ἡμιτελῶν Προϊόντων		2.142.114
Τιμή Κτήσεως Ἑτοιμῶν Προϊόντων Χονδρικῶς		3.215.377
Τιμή Κτήσεως Ἑτοιμῶν Προϊόντων Λιανικῶς		6.237.787
Σύνολον	92.511.721	92.511.721

Παρέχονται κατωτέρω διευκρινίσεις τινές σχετικαὶ μετὰ τὰ 13 ἀνωτέρω ἡμερολογιακὰ ἄρθρα τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς. Δέον νὰ σημειωθῇ ἐξ ὑπαρχῆς ὅτι τὸ ἡμερολόγιον τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς εἶναι τελείως ἀνεξάρτητον ἀπὸ τὸ τοιοῦτον τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς, τηρεῖται δηλαδὴ τελείως ξεχωριστά. Ἐξ ἄλλου, αὐτὸς εἶναι καὶ ὁ ἀπώτερος ἐπιδιωκόμενος σκοπὸς τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς, ἥτοι ἡ Αὐτονομία ἐναντι τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς. Τοῦτο διαπιστοῦται εὐθὺς ἀμέσως εἰς τὰς ἐπὶ μέρους ἀναλύσεις τῶν εἰρημένων ἄρθρων:

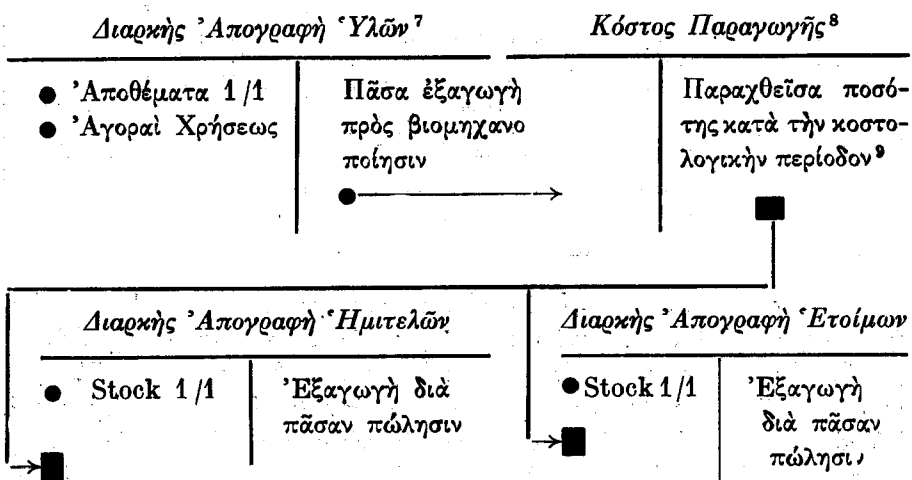
Εἰς τὸ πρῶτον ἡμερολογιακὸν ἄρθρον (Η.Α.) χρεοῦνται οἱ λογαριασμοὶ Διαρκοῦς Ἀπογραφῆς Ὑλῶν, Ὑλικῶν, Ἡμιτελῶν καὶ Ἑτοιμῶν Προϊόντων καὶ πιστοῦται ἓνας λογαριασμὸς, καθαρῶς, τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς «Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα Μερισθέν»⁶. Ὁ λογαριασμὸς «Διαρκοῦς Ἀπογραφῆς» χρεοῦ-

6. Χρησιμοποιεῖται ἡ λογιστικὴ ὁρολογία ἡ ὅποια ἐδόθη ὑπὸ τοῦ Καθηγητοῦ μου καὶ νῦν ὁμοτίμου τῆς Α.Β.Σ.Θ. κ. Δημητρίου Ἀδαμοπούλου εἰς τὸ ἔργον του «Συγκριτικὴ μελέτη

ται ἐν ἀρχῇ χρήσεως μὲ τὰ ἀποθέματα τοῦ Ἰσολογισμοῦ τῆς 1/1, κατὰ δὲ τὴν διάρκειαν τῆς χρήσεως μὲ τὰς διαφόρους ἀγοράς. Πιστοῦται δὲ μὲ τὰς παντὸς εἵδους ἐξαγωγάς, ἥτοι: ἐὰν πρόκειται περὶ πρώτων ὑλῶν, ἀναλωσίμων ὑλικῶν καὶ ἡμιτελῶν προϊόντων μὲ πᾶσαν ἐξαγωγὴν εἰς τὴν παραγωγὴν (Φάσις 1 καὶ 2), ἐὰν πρόκειται περὶ ἐτοιμῶν προϊόντων μὲ πᾶσαν ἐξαγωγὴν εἰς τὸν χώρον τῶν πωλήσεων. Εἰς τὸ παράδειγμά μας, τοῦτο συμβαίνει προκειμένου καὶ περὶ μέρους τῶν ἡμιτελῶν προϊόντων, τὰ ὅποια διατίθενται ἀπ' εὐθείας εἰς τὴν ἀγοράν.

Μετὰ τὰς ἀνωτέρω ἐννοιολογικὰς τοποθετήσεις, εἰς ὅ,τι ἀφορᾷ τοὺς λογαριασμοὺς Διαρκοῦς Ἀπογραφῆς, διαπιστοῦται ὅτι οἱ ἐν λόγῳ λογαριασμοὶ δὲν εἶναι τίποτε ἄλλο, κατὰ βάσιν, παρὰ ἡ συστηματικὴ συνοπτικὴ παρουσίασις τῆς κινήσεως κατὰ ποσότητα καὶ κατ' ἀξίαν, τοῦ γνωστοῦ βιβλίου Ἀποθήκης. Παρατίθεται κατωτέρω σχεδιάγραμμα, διὰ τοῦ ὁποίου ἐμφαίνεται ἡ λειτουργία τῶν παντὸς εἵδους λογαριασμῶν Διαρκοῦς Ἀπογραφῆς.

ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΔΙΑΡΚΟΥΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ



τῶν σημαντικωτέρων συγχρόνων λογιστικῶν σχεδίων καὶ πρότασις τοιούτου παρ' ἡμῶν», Ἀθῆναι 1957, ἐνῶ ὁ γαλλικὸς ὅρος εἶναι Ἀντανάκλασθὲν (réfléchi) Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα.

7. Δύνανται γὰ εἶναι, εἰσέτι, Ἀναλωσίμων ὑλικῶν, Ἡμιτελῶν προϊόντων.

8. Εἰς τὸ παράδειγμά μας διαχωρίζεται εἰς τὸ Κόστος Παραγωγῆς Φάσεως 1 καὶ 2.

9. Εἴτε ἡμιτελῶν προϊόντων, ὅταν πρόκειται περὶ τῆς Φάσεως 1, εἴτε ἐτοιμῶν προϊόντων, ὅταν πρόκειται περὶ τῆς Φάσεως 2.

Ὁ λογαριασμός «Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα Μερισθέν» εἶναι, ὡς ἐλέχθη, λογαριασμός τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς, ὁ ὁποῖος ἐμφανίζει τὰ ὑπόλοιπα τῶν ἀποθεμάτων τῆς $1/1$ ὑπὸ τύπον «ἀντανακλάσεως» ἐκ τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς, ὡς καὶ ὁ γαλλικὸς ὅρος "réflechi". Δηλαδή, εὐρискόμενοι πάντοτε εἰς τὸν χῶρον τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς, δὲν δυνάμεθα νὰ πιστώσωμεν λογαριασμὸν Ἀποθεμάτων, ἐφ' ὅσον δὲν θὰ ἔχη χρεωθῇ ἡμερολογιακῶς εἰς προγενέστερον ἄρθρον. Ἐνεκα τούτου χρησιμοποιοῦνται οἱ ἐν λόγῳ λογαριασμοὶ ὡς Μερισθέντες (Ἀντανακλάστικοι = Réflechies), λαμβάνοντας τὰ πραγματικὰ δεδομένα τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς, εἴτε προκειμένου περὶ ἀποθεμάτων καὶ ἀγορῶν χρήσεων, εἴτε προκειμένου περὶ διαφόρων κοστολογικῶν ἐξόδων.

Εἰς τὸ δεῦτερον Η.Α. δὲν ἔχει νὰ παρατηρηθῇ τι τὸ σπουδαῖον, διότι αἱ διευκρινίσεις ἔχουν δοθῇ ἀνωτέρω.

Εἰς τὸ τρίτον Η.Α. ἐμφανίζεται ἡμερολογιακῶς ὁ μερισμὸς τῶν πάσης φύσεως κοστολογικῶν ἐξόδων εἰς τὰς κυρίας θέσεις κόστους παραγωγῆς καὶ διαθέσεως, ὡς οὗτος δίδεται ὑπὸ τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς διὰ τῶν πινάκων 1, 2 «Ἀνάλυσις Ἐξόδων», «Μερισμὸς Ἐξόδων».

Εἰς τὸ τέταρτον Η.Α. διαμορφοῦται τὸ κόστος παραγωγῆς Φάσεως 1 διὰ ἀθροίσεως τῆς ἀξίας τῆς ἀναλωθείσης ποσότητος πρώτων ὑλῶν, τῆς ἀξίας τῆς ἀναλωθείσης ποσότητος ἀναλωσίμων ὑλικῶν καὶ τοῦ κόστους λειτουργίας τῆς ἐν λόγῳ φάσεως, ὡς τοῦτο διεμορφώθη εἰς τὸν πίνακα 2 μετὰ καὶ τὸν μερισμὸν τῶν βοηθητικῶν θέσεων κόστους.

Εἰς τὸ πέμπτον Η.Α. δίδεται τὸ ὕψος (τὸ κόστος) τῆς παραχυεῖσης ποσότητος τῆς Φάσεως 1 (ἡμιτελῶν προϊόντων) διὰ πιστώσεως τοῦ λογαριασμοῦ «Κόστος Παραγωγῆς Φάσεως 1» (βλέπε σχετικῶς τὸ ἀνωτέρω σχεδιάγραμμα).

Εἰς τὸ ἕκτον Η.Α. προσδιορίζεται τὸ τελικὸν κόστος πωλήσεως (τιμὴ κτήσεως) τῶν διατεθέντων ἡμιτελῶν προϊόντων, ἀπὸ τὸ κόστος παραγωγῆς τούτων (βλέπε πέμπτον Η.Α.) καὶ ἀπὸ τὸ κόστος λειτουργίας τῆς κυρίας θέσεως «Διάθεσις Ἡμιτελῶν Προϊόντων».

Εἰς τὸ ἑβδομον Η.Α. ἐμφανίζονται αἱ πραγματοποιηθεῖσαι πωλήσεις ἡμιτελῶν προϊόντων ὡς αὗται δίδονται ὑπὸ τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς. Δεδομένου ὅμως ὅτι εὐρискόμεθα εἰς τὸν χῶρον τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς, αὗται παρακολουθοῦνται διὰ τοῦ Λογαριασμοῦ «Μερισθεῖσαι», ὅστις χρεοῦται διὰ πιστώσεως τοῦ Λογαριασμοῦ «Ἀναλυτικὸν Ἀποτέλεσμα Ἡμιτελῶν Προϊόντων». Ἡ ἀνωτέρω χρεωπίστωσις, ἡ ὁποία, ἐνδεχομένως, δι' ἑνὸς μὴ μεμνημένον εἰς τὴν Ἀναλυτικὴν Λογιστικὴν φαίνεται, ἐκ πρώτης ὄψεως, ὡς παράλογος ἀπὸ πλευρᾶς Γενικῆς Λογιστικῆς, παρέχει τὴν δυνατότητα νὰ προσδιορίσωμεν ἐν συνεχείᾳ τὸ προκῦψαν ἀποτέλεσμα ἐκ τῆς πωλήσεως ἡμιτελῶν προϊόντων.

Τὰ ὑπ' ἀριθμ. 8, 9, 10, 11 καὶ 12 ἡμερολογιακὰ ἄρθρα δὲν χρῆζουσιν, φρονοῦμεν, περαιτέρω διευκρινίσεως, διότι τὸ περιεχόμενόν των ἔχει ἤδη ἀναλυθῇ εἰς τὰ προηγούμενα ἄρθρα.

Εἰς τὸ 13, καὶ τελευταῖον, Η.Α. προσδιορίζεται τὸ ἀναλυτικὸν ἀποτέλεσμα ἐκ τῆς πωλήσεως ἡμιτελῶν καὶ ἐτοιμῶν προϊόντων, χονδρικῶς καὶ λιανικῶς. Ὁ προσδιορισμὸς πραγματοποιεῖται διὰ τῆς χρεωπιστώσεως τοῦ λογαριασμοῦ, ὅστις φέρει τὸν τίτλον «Ἀναλυτικὸν Ἀποτέλεσμα Ἐκμεταλλεύσεως». Εἰς τὸ παράδειγμά μας οὗτος ὑποδιαιρεῖται εἰς τρεῖς ἐπὶ μέρους ὑπολογισμούς, οἵτινες ἤδη ἔχουν λειτουργήσῃ εἰς τὰ ἡμερολογιακὰ ἄρθρα 7 καὶ 12, ἐνθα ἐπιστῶθησαν μὲ τὸ ὕψος τῶν πραγματοποιηθεισῶν πωλήσεων τῆς χρήσεως. Τὸ ἐν λόγῳ ὕψος, τὸ ὁποῖον ἐδόθη ὑπὸ τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς, «ἀντανакλάται» εἰς τὴν χρέωσιν τοῦ λογαριασμοῦ «Μερισθεῖσαι Πωλήσεις».

Εἰς τὸ ἐν λόγῳ ἄρθρον οἱ εἰρημένον λογαριασμοὶ χρεοῦνται μὲ τὸ ὕψος τοῦ τελικοῦ κόστους πωλήσεως (τιμὴ κτήσεως) τῶν πραγματοποιηθεισῶν πωλήσεων. Οὕτω, ἡ διαφορὰ μεταξὺ χρέωσεως καὶ πιστώσεως τοῦ λογαριασμοῦ «Ἀναλυτικὸν Ἀποτέλεσμα Ἡμιτελῶν Προϊόντων» π.χ. δίδει τὸ προκύψαν ἀποτέλεσμα, τὸ ὁποῖον ἐν τῇ προκειμένῃ περιπτώσει εἶναι θετικὸν (κέρδος). Ἦτοι,

Πίστωσις	= 2.463.431 δρχ.
Χρέωσις	= 2.142.114 δρχ.
Ἀναλυτικὸν θετικὸν ἀποτέλεσμα (κέρδος)	= 321.317 δρχ.

Μετὰ τὰς ἀνωτέρω διατυπωθείσας διευκρινήσεις ἐπὶ τῶν ἐγγραφῶν τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς, παρατίθενται κατωτέρω μαθηματικοὶ ὑπολογισμοί, ὡς καὶ σύνταξις λογαριασμῶν τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς, Γενικῆς Ἐκμεταλλεύσεως καὶ Ἀναλυτικοῦ Ἀποτελέσματος Ἐκμεταλλεύσεως, οἱ ὁποῖοι ἀποβλέπουν εἰς τὴν ἐπαλήθευσιν τῶν ἀνωτέρω δεδομένων τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς.

ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΙΣ

Α. Ἀναλυτικὸν Ἀποτέλεσμα (Χρέωσις)

Ἡμιτελῇ Προϊόντα	2.142.114	
Ἐτοιμα Προϊόντα Χονδρικῶς	3.215.377	
Ἐτοιμα Προϊόντα Λιανικῶς	6.237.787	11.595.278

Β. Μεταβολαὶ Ἀποθέματος καὶ Ἐξοδα

Συνολικὰ Ἐξοδα	5.752.285	
Ἀγοραὶ	6.532.800	
	12.285.085	
Τελικὸν Ἀπόθεμα	5.503.642	
Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα	—4.813.835	—689.807
		11.595.278

ΧΡΕΩΣΙΣ

Ἀναλυτικὸν Ἀποτέλεσμα Ἑκμεταλλεύσεως

ΠΙΣΤΩΣΙΣ

Τιμὴ κτήσεως Ἑμιτελῶν Προϊόντων	2.142.114	Πωλήσεις Ἑμιτελῶν Προϊόντων	2.463.431
Τιμὴ κτήσεως Ἑτοιμῶν Προϊόντων Χονδρικῶς	3.215.377	Πωλήσεις Ἑτοιμῶν Προϊόντων Χονδρικῶς	2.928.545
Τιμὴ κτήσεως Ἑτοιμῶν Προϊόντων Λιανικῶς	6.237.787	Πωλήσεις Ἑτοιμῶν Προϊόντων Λιανικῶς	6.331.239
	11.595.278		
Ἀναλυτικὸν Ἀποτέλεσμα	127.937		
	11.723.215		11.723.215

Ἀνάλυσις Ἀποτελέσματος

Ἑμιτελῆ Προϊόντα	: Πωλήσεις	2.463.431	
	— Τιμὴ κτήσεως	2.142.114	= +321.317
Ἑτοιμα Προϊόντα Χονδρικῶς	: Πωλήσεις	2.928.545	
	— Τιμὴ κτήσεως	3.215.377	= -286.832
Ἑτοιμα Προϊόντα Λιανικῶς	: Πωλήσεις	6.331.239	
	— Τιμὴ κτήσεως	6.237.787	= + 93.452
	Σύνολον Θετικοῦ Ἀποτελέσματος		= +414.769
	Σύνολον Ἀρνητικοῦ Ἀποτελέσματος		= -286.832
	Τελικὸν Ἀναλυτικὸν Ἀποτέλεσμα		= 127.937

Συμπέρασμα: Ἐκ τῆς ἀνωτέρω ἀνάλυσεως προκύπτει ἐμφανῶς ὅτι ἡ διάθεσις τῶν Ἑτοιμῶν Προϊόντων Χονδρικῶς πραγματοποιεῖται κάτωθεν τῆς τιμῆς κτήσεως (τελικὸν κόστος πωλήσεως).

ΧΡΕΩΣΕΙΣ

Λογαριασμός Γενικής Έκμεταλλεύσεως

ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ

Άρχικόν Ἀπόθεμα	4.803.835	Τελικόν Ἀπόθεμα	5.503.642
Ἀγοραὶ	6.532.800	Πωλήσεις Ἑτοιμῶν	
Ἀμοιβαὶ Προσωπικοῦ	4.225.600	Προϊόντων Χονδρικῶς	2.928.545
Φόροι καὶ Τέλη	256.300	Πωλήσεις Ἑτοιμῶν	
Ἔργασία, Προμήθειαι,		Προϊόντων Λιανικῶς	6.331.239
Ὑπηρεσίαι Ἐξωτερικαὶ	678.750	Πωλήσεις Ἡμιτελῶν	
Μεταφοραὶ καὶ Μετα-		Προϊόντων	2.463.431
κινήσεις	35.410		
Ἔξοδα Διοικήσεως (Δι-			
αχειρίσεως)	152.825		
Ἀποσβέσεις	311.200		
	17.098.920		
Ἀποτέλεσμα Χρήσεως			
(Κέρδος)	127.937		
	<u>17.226.857</u>		<u>17.226.857</u>

1.0.1.2 Ἐρώτησις τρίτη

Α. Τιμὴ Κόστους

Ἐνδιαφέρει βασικῶς νὰ διαχωρίσωμεν τὴν «τιμὴν κόστους» (ἄμεσον κόστος = direct cost, μόνον μεταβλητὰ ἔξοδα) ἀπὸ τὰ ἄλλα στοιχεῖα τῆς τιμῆς κτήσεως (σταθερὰ ἔξοδα). Ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει θὰ προβῶμεν, ἐπὶ τῇ βάσει τῶν δεδομένων τοῦ προβλήματος, εἰς τὴν ἀνάλυσιν τοῦ ὅψους λειτουργίας τῶν κυρίων καὶ βοηθητικῶν θέσεων κόστους εἰς μεταβλητὰ (ἄμεσα = direct cost) καὶ σταθερὰ ἔξοδα. Παρατίθεται κατωτέρω πῖναξ ἐμφαίνων τὴν τοιαύτην ἀνάλυσιν τῶν ἐξόδων.

ΠΙΝΑΞ 3

Ἀνάλυσις τῶν θέσεων Κόστους εἰς Ἀμεσα καὶ Σταθερὰ Ἐξοδα

Θέσεις Κόστους	Μεταβλητὰ	Σταθερὰ
Φάσις 1 3.195 (Ἐξοδα Διοικήσεως - Διαχειρίσεως) + 125.800 (Ἀποσβέσεις) 1.981.095 — 128.995 =	1.852.100	128.995
Φάσις 2 4.630 (Ἐξοδα Διοικήσεως - Διαχειρίσεως) + 75.700 (Ἀποσβέσεις) 2.260.530 — 80.330 =	2.180.200	80.330
Κέντρον Παραγωγῆς Ἡλεκτρισμοῦ 2.500 (Ἐξοδα Διαχειρίσεως) + 53.200 (Ἀποσβέσεις) 55.700 204.500 — 55.700 = 148.800 40% × 148.800 = 59.520 40% × 148.800 = 89.280 59.520 + 55.700 =	89.280	115.220
Πωλήσεις Χονδρικῶς $\frac{1}{2}$ τοῦ 22.400 = 142.700 — 11.200 =	131.500	11.200
Πωλήσεις Λιανικῶς $\frac{1}{2}$ τοῦ 35.100 = 192.110 — 17.550 =	174.560	17.550
Πωλήσεις Ἡμιτελῶν Προϊόντων $\frac{1}{2}$ τοῦ 7.900 = 52.550 — 3.950 =	48.600	3.950
Ἐργαστήριον (συνεργεῖον) 1.800 (Ἐξοδα Διαχειρίσεως) + 10.600 (Ἀποσβέσεις) 12.400 131.400 — 12.400 = 119.000 80% τοῦ 119.000 = 95.200 20% τοῦ 119.000 = 23.800 95.200 + 12.400 =	23.800	107.600
Διοικήσεις καὶ Χρηματοδότησις Μόνον σταθερὰ ἔξοδα		787.400
Σύνολα	4.500.040	1.252.245
Ἐπαλήθευσις	5.752.285	

Β. Συντελεστής Μερισμού

Τὰ ποσοστά τοῦ μερισμοῦ εἶναι τὰ ἴδια (*mutatis, mutandis*) καὶ διὰ τὴν σπουδὴν τοῦ ἀμέσου κόστους.

Κέντρον Παραγωγῆς Ἡλεκτρισμοῦ

Φάσις 1	50 %	ἦτοι	ἐδῶ	52,631 %
Φάσις 2	30 %	ἦτοι	ἐδῶ	31,579 %
Ἔργαστήριον	10 %	ἦτοι	ἐδῶ	10,526 %
Πωλήσεις Χονδρικῶς	2,5 %	ἦτοι	ἐδῶ	2,632 %
Πωλήσεις Λιανικῶς	2,5 %	ἦτοι	ἐδῶ	2,632 %
	95 %			100 %

Δὲν λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν ἡ Διοίκησις (5 %) κατὰ τὴν σπουδὴν τοῦ ἀμέσου κόστους, διότι τὸ κόστος λειτουργίας τῆς ἐν λόγῳ θέσεως ἀπαρτίζεται, ὡς γνωστόν, μόνον ἀπὸ σταθερὰ ἔξοδα.

Ἔργαστήριον (συνεργεῖον)

Φάσις 1	40 %
Φάσις 2	40 %
Κέντρον Ἡλεκτρισμοῦ	20 %
	100 % (ἄνευ μεταβολῆς)

Γ. Ἀμοιβαῖος Μερισμὸς

Ὡς γνωστόν, τὸ κόστος λειτουργίας τῆς θέσεως Κέντρον Παραγωγῆς Ἡλεκτρισμοῦ θὰ ἰσοῦται μὲ μεταβλητὰς τιμὰς, μόνον (ἄμεσον κόστος = *direct costing*) μὲ τὸ ὕψος τῶν μεταβλητῶν ἐξόδων + 20 % τοῦ Ἔργαστηρίου, ἦτοι

$$(1) \Gamma = 89.280 + 0,2 \text{ At} \quad \text{καὶ}$$

$$(2) \text{At} = 23.800 + 0,10526 \Gamma$$

Ἡ ἐξίσωσις (1) πολλαπλασιάζεται ἐπὶ 5, ὁπότε $5 \Gamma = 446.400 + \text{At}$ ἢ $\text{At} = 5 \Gamma - 446.400$. Ἀντικαθιστῶμεν καὶ ἔχομεν $5 \Gamma - 446.400 = 23.800 + 0,10526 \Gamma$ ἢ $4,89474 \Gamma = 446.400 + 23.800$ ἢ

$$\Gamma = 96.062 \text{ (ἀντὶ } 96.062,3)$$

Ἀντικαθιστῶμεν τὴν τιμὴν τοῦ Γ εἰς τὴν ἐξίσωσιν (2) καὶ ἔχομεν:

$$\text{At} = 23.800 + 0,10526 \times 96.062 = 23.800 + 10.111 \text{ (ἀντὶ } 10.111,49) \\ = 33.911$$

Ἐπαλήθευσις

$$\Gamma = 89.280 + 0,2 \times 33.911 = 96.062$$

ΠΙΝΑΞ 4

Μερισμός Μεταβλητῶν Ἐξόδων εἰς τὰς Θέσεις Κόστους, ὡς καὶ Ἀναμερισμὸς τῶν Βοηθητικῶν Θέσεων εἰς τὰς κοινὰς τοιαύτας

Γενική Λογιστική	Ἄμεσα Ἔξοδα		Ἡμμεταβλητὰ Ἔξοδα					Σταθερὰ Ἔξοδα	
	Ποσά	Φάσις 1	Φάσις 2	Κέντρων Παραγω- γῆς Ἡλε- κτρισμοῦ	Ἔργα- στήριον	Διάθεσις			
						Χορηρικῶς	Λιανικῶς		Ἡμιτελῶν
Λογαριασμοὶ									
Μεταφορὰ τῶν ἀναλυθέντων ἐξόδων (πῶμαξ 3, παρ. Α)	5.752.285	1.852.100	2.180.200	89.280	23.800	131.500	174.560	48.600	1.252.245
Μερισμὸς μεταξὺ θέσεων κόστους (παρ. Δ)	—	50.559	30.336	—96.062	40.411	2.528	2.528	—	—
do	—	13.564	13.565	6.782	—33.911	—	—	—	—
Σύνολον	5.752.285	1.916.223	2.224.101	0	0	134.028	177.088	48.600	1.252.245

Δ. Μερисμός μεταξὺ θέσεων κόστους

Κέντρον Παραγωγῆς Ἡλεκτρισμοῦ = 96.062 δρχ.

Φάσις 1	52,631% = 50.559
Φάσις 2	31,579% = 30.336
Ἑργαστήριον	10,526% = 10.111
Πωλήσεις Χονδρικῶς	2,632% = 2.528
Πωλήσεις Λιανικῶς	2,632% = 2.528
	<u>100% = 96.062</u>

Ἑργαστήριον = 33.911

Φάσις 1	(40%) = 13.564,4	ἦτοι	13.564
Φάσις 2	(40%) = 13.564,4	ἦτοι	13.565
Κέντρον Παραγωγῆς Ἡλεκτρισμοῦ	(20%) = 6.782,2	ἦτοι	6.782
	<u>33.911,0</u>		<u>33.911</u>

Ε. Ὑπολογισμός ἀκαθαρστων κερδῶν

α. Ἄμεσον κόστος (Direct Cost) Φάσεως 1

Διαρκῆς Ἀπογραφὴ Πρώτων Ὑλῶν	5.310.500	βλέπε ἐγγραφὰς
Διαρκῆς Ἀπογραφὴ Ἀναλωσίμων Ὑλικῶν	1.178.700	κόστους παραγωγῆς
		(Ἡμερ. ἄρθρον 4)
Θέσεις κόστους	<u>1.916.223</u>	= Μεταβλητὰ Ἐξοδα
		(πίναξ 4)

Σύνολον κόστους Φάσεως 1 8.405.423

Διαρκῆς Ἀπογραφὴ Ἡμιτελῶν Προϊόντων (μὲ ἄμεσον κόστος)

Ποσότης Ἀξία

Stock 1/1	55 Kg	= 164.700 δρχ.	(βλέπε Τρίτον μέρος)
Εἰσερχόμενα	2.350 »	= 8.405.423 »	
Σύνολον	<u>2.405 »</u>	= <u>8.570.123 »</u>	

Ἄμεσον κόστος κατὰ μονάδα (Μέσος σταθμικὸς ὅρος) $8.570.123 : 2.405 = 3.563,4607$ δρχ.

Ἄμεσον κόστος ἐξερχομένων

Πωλήσεις = $540 \text{ Kg} \times 3.563,4607 = 1.924.269$ δρχ.Φάσις 2 = $1.815 \text{ »} \times 3.563,467 = 6.467.681$ »Ἐπόλοιπον $50 \text{ Kg} = 178.173$ δρχ.

Ἐπαλήθευσις

 $1.924.269 + 6.467.681 + 178.173 = 8.570.123$ δρχ.καὶ $540 \text{ Kg} + 1.815 \text{ Kg} + 50 \text{ Kg} = 2.405 \text{ Kg}$

β. Άμεσον κόστος Φάσεως 2

Διαρκής Άπογραφή Ήμιτελών Προϊόντων =	6.467.681 (ὡς ἄνωτέρω)
Διαρκής Άπογραφή Αναλωσίμων Ὑλικῶν =	1.657.758 (ἐγγρ. κόστους
Θέσεις κόστους Φάσεως 2 (πίναξ 4) =	2.224.101 παραγ., Η.Α. 8)
Σύνολον κόστους Φάσεως 2	<u><u>10.349.540</u></u>

Διαρκής Άπογραφή Ἐτοιμῶν Προϊόντων (μὲ ἄμεσον κόστος)

	Ποσότης	Ἀξία
Stock 1/1	100 Kg =	586.315 δρχ. (βλ. Τρίτον μέρος)
Εἰσαγωγαί	1.882,5 » =	10.349.540 »
Σύνολον	<u>1.982,5 »</u> =	<u>10.935.855 »</u>

Ἄμεσον κόστος ἐξερχομένων

Πωλήσεις Χονδρικῶς =	500 Kg × 5.516,194 =	2.758.097 δρχ.
Πωλήσεις Λιανικῶς =	995,5 Kg × 5.516,194 =	5.491.371 δρχ.
Τελικὸν Ἀπόθεμα =	487 Kg × 5.516,194 =	2.686.387 δρχ.

ΠΙΝΑΞ 5

Προσδιορισμὸς Ἀκαθαρίστων κερδῶν μὲ ἄμεσον κόστος

	Πωλήσεις		
	Ήμιτελών	Χονδρικῶς	Λιανικῶς
— Ποσότητες	540 Kg	500 Kg	995,5 Kg
— Πωλήσεις	2.463.431 δρχ.	2.928.545 δρχ.	6.331.239 δρχ.
— Ἄμεσον Κόστος Παραγωγ.	1.924.269 δρχ.	2.758.097 δρχ.	5.491.371 δρχ.
— Ἐξόδα Διαθέσεως	— 48.600 δρχ.	— 134.028 δρχ.	— 177.088 δρχ.
— Ἄμεσον Κόστος Διαθέσεως	1.972.869 δρχ.	2.892.125 δρχ.	5.668.459 δρχ.
— Ἀκαθάριστον Κέρδος	490.562 δρχ.	36.420 δρχ.	662.780 δρχ.
— Συντελεστής Μικτοῦ (Ἀκαθάριστου) Κέρδους	19,91%	1,24%	10,46%

Ἐκ τῆς μελέτης τοῦ πίνακος 6 προκύπτει ὅτι, προσδιορίζοντας τὸ κόστος παραγωγῆς καὶ γενικῶς τὸ κόστος πωλήσεως (τελικὸν κόστος = τιμὴ κτήσεως) δι' ἐφαρμογῆς τῆς μεθόδου ἁμέσου κόστους, ἡ ἐπιχείρησις "S.A.P.O." πραγματοποιεῖ κατὰ τὴν χρῆσιν 1975 ζημίαι καὶ οὐχὶ κέρδος.

ΠΙΝΑΞ

Συγκριτική σπουδή αποτελεσμάτων παρεχομένων υπό τοῦ α) Γενικοῦ Λογα
γ) Ὑπολογισμοῦ μὲ

Γενική Ἐκμετάλλευσις		Ἀναλυτικὸν Ἀποτέλεσμα	
Πωλήσεις		Πωλήσεις	
— Ἡμιτελῶν	= 2.463.481	— Ἡμιτελῶν	= 2.463.431
— Χονδρικῶς	= 2.928.545	— Χονδρικῶς	= 2.928.545
— Λιανικῶς	= 6.331.239	— Λιανικῶς	= 6.331.239
— Κύκλος Ἔργ.	= 11.723.215	— Κύκλος Ἐργασίας	= 11.723.215
Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα (μὲ τιμὴν κτήσεως)			
— Πρῶται Ὑλαι	= 2.850.000		
— Ἀναλ. Ὑλικὰ	= 1.155.300		
— Ἡμιτελῇ	= 186.469		
— Ἑτοιμα	= 622.066	4.813.835	
Ἀγοραί			
— Πρῶται Ὑλαι	= 4.535.250		
— Ἀναλ. Ὑλικὰ	= 1.997.550	6.532.800	
		11.346.635	
Τελικὸν Ἀπόθεμα (μὲ τιμὴν κτήσεως)			
— Πρῶται Ὑλαι	= 2.074.750		
— Ἀναλ. Ὑλικὰ	= 316.392		
— Ἡμιτελῇ	= 190.500		
— Ἑτοιμα	= 2.922.000	5.503.642	
— Κόστος Ἀναλωθεισῶν Ὑλῶν	= 5.842.993	Τιμὴ Κτήσεως	
		Ἡμιτελῶν Προϊόντων = 2.142.114	
		Χονδρικῶς = 3.215.377	
		Λιανικῶς = 6.237.787	
		11.595.278	
— Ἐξόδα κατ' εἶδος (ἐκτὸς Ἀγορῶν)	= 5.752.285		
— Σύνολον Ἐξόδων	= 11.595.278	Ἐξόδα = 11.595.278	
Καθαρὸν Κέρδος ἦτοι		Καθαρὸν Κέρδος = + 127.937	
Κύκλος Ἐργασιῶν	= 11.723.215	ἐξ οὗ:	
— Σύνολον Ἐξόδων	= 11.595.278	Ἡμιτελῶν = + 321.317	
		Χονδρικῶς = - 286.832	
		Λιανικῶς = + 93.452	
Κέρδος	= + 127.937	Κέρδος = + 127.937	

6

ριασμού 'Εκμεταλλεύσεως, β) 'Αναλυτικού 'Αποτελέσματος 'Εκμεταλλεύσεως,
Direct Cost

*Άμεσον Κόστος - Direct Cost	Διαφοραί εἰς τὴν ἀποτίμῳ τοῦ 'Αποθέματος
Πωλήσεις 'Ημιτελῶν Προϊόντων = 2.463.431 Χονδρικῶς 'Ετοίμων = 2.928.545 Λιανικῶς 'Ετοίμων = <u>6.331.239</u> Κύκλος 'Εργασιῶν = 11.723.215	
	'Αρχικὸν 'Απόθεμα (μὲ ἀμεσον κόστος) Πρῶται 'Γλαι = 2.850.000 'Αναλώσιμα 'Γλικὰ = 1.155.300 'Ημιτελῆ Προϊόντα = 164.700 'Ετοιμα Προϊόντα = <u>586.315</u> 4.756.315 Διαφορὰ = — 57.520 Τελικὸν 'Απόθεμα (μὲ ἀμεσον κόστος) Πρῶται 'Γλαι = 2.074.750 'Αναλώσιμα 'Γλικὰ = 316.392 'Ημιτελῆ Προϊόντα = 178.173 'Ετοιμα Προϊόντα = <u>2.686.337</u> 5.255.902 Διαφορὰ = —247.940
*Άμεσον Κόστος (Direct Cost) 'Ημιτελῶν Προϊόντων = 1.972.869 Χονδρικῶς 'Ετοίμων = 2.892.125 Λιανικῶς 'Ετοίμων = <u>5.668.459</u> *Άμεσον Κόστος = 10.533.453 Μικτὸν Κέρδος (Κύκλος 'Εργασιῶν - Direct Cost) = 1.189.762 Σταθερὰ 'Εξόδα = 1.252.245	
Καθαρὰ Ζημία = — 62.483	Μεταβολὴ τῆς Διαφορᾶς τῶν 'Αποθεμάτων —247.940 — (—57.520) = —190.420 Διαφορὰ Καθαροῦ 'Αποτελέσματος = = — 190.420. ὁπότε — 62.483 — (—190.420) <u>= +127.937</u>

Πράγματι, τὸ λογιστικὸν κέρδος τῆς ἐπιχειρήσεως «S.A.P.O.» (Γενικὴ Ἑκμετάλλευσις καὶ Ἀναλυτικὸν Ἀποτέλεσμα) ὀφείλεται, ἀποκλειστικῶς εἰς τὸ γεγονός, ὅτι ἓνα μέρος τῶν Σταθερῶν Ἐξόδων, τὰ ὁποῖα, ὡς γνωστόν, βαρύνουν τὴν χρῆσιν, ἀνεξαρτήτου βαθμοῦ δραστηριότητος εἰς τὴν παραγωγικὴν καὶ συναλλακτικὴν σφαῖραν, ἔχει ἐνσωματωθῆ εἰς τὰ ἀποθέματα Πρώτων Ὑλῶν, Ἀναλωσίμων Ὑλικῶν, Ἡμιτελῶν καὶ Ἑτοιμῶν Προϊόντων. Βεβαίως πρόκειται περὶ ἐξόδων συναρτήσεως τοῦ χρόνου καὶ ὄχι συναρτήσεως τῆς παραγωγῆς ἢ τῶν πωλήσεων, ὡς ἐλέχθη ἀνωτέρω.

Ἐὰν βεβαίως δὲν εἶχε πραγματοποιηθῇ οὐδεμία πώλησις, ἡ ἐπιχείρησις δὲν θὰ εἶχε καταχωρίσει οὔτε κέρδος οὔτε ζημίαν, τὸ δὲ σύνολον τῶν σταθερῶν ἐξόδων θὰ περιείχετο εἰς τὴν ἀξίαν τῶν πάσης φύσεως ἀποθεμάτων.

γ. Συμπέρασμα

Ἐπὶ τῇ βάσει τῶν ἀνωτέρω διατυπωθεισῶν οἰκονομικῶν καὶ λογιστικῶν ἀναλύσεων, προκύπτει ὅτι ἡ ἐπιχείρησις ὀφείλει νὰ προσαρμοσθῇ περισσότερον εἰς τὴν διάθεσιν τοῦ ἡμιτελοῦς προϊόντος, τὸ ὁποῖον παρέχει τὸ σπουδαιότερον περιθώριον κέρδους (19,91 %) ἔναντι τῶν ἄλλων πωλήσεων (βλέπε πίνακα 5). Ἐπὶ πλεόν, ὀφείλει νὰ ἀναπτύξῃ τὰς πωλήσεις λιανικῶς (10,46 %).

Εἰς ὅ,τι ἀφορᾷ τὰς πωλήσεις χονδρικῶς δέον νὰ λεχθῇ ὅτι αὗται θεωροῦνται ὡς ἐν ἅπλῳ συμπλήρωμα, ἀπαραίτητον ἐπὶ τοῦ παρόντος, ἐν σχέσει μὲ τὸν ὄγκον τῶν πωληθεισῶν ποσοτήτων (500 Kg), τὸ ὁποῖον καταλείπει, βεβαίως, ἐν περιθώριον τόσον ἰσχνὸν ὅσον εἶναι καὶ αὐτὸ τοῦτο τὸ ἀκαθάριστον κέρδος (1,24 % — 36.420 δρχ.). Εἰς τὸ μέλλον αἱ πωλήσεις χονδρικῶς ὀφείλουν ὅπως παραχωρήσουν βαθμιαίως τὴν θέσιν των εἰς τὰς δύο ἄλλας περιπτώσεις πωλήσεων. Ἐὰν ἀντιμετωπίζαμε τὴν τιμὴν κτήσεως ὀρθολογικῶς, θὰ εἶχαμε καταλήξει εἰς τὴν ἄμεσον ἐγκατάλειψιν τῶν πωλήσεων χονδρικῶς, ὅποτε τὰ σταθερὰ ἔξοδα, καλυπτόμενα ὑπὸ τῶν ἐν λόγῳ πωλήσεων, θὰ κατελογίζοντο ἐπὶ τῶν δύο ἄλλων τρόπων πωλήσεων. Τὸ ὀλικὸν κέρδος θὰ εἶχε μειωθῇ ἐν προκειμένῳ κατὰ τὸ ἥμισυ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟΝ

2. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΩΝ ΟΜΟΓΕΝΩΝ ΘΕΣΕΩΝ

2.0 ΓΕΝΙΚΑΙ ΑΡΧΑΙ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ

2.0.0 Ἡ μεταβλητότης τῶν ἐξόδων

Ὡς γνωστόν, τὰ ἔξοδα μεταβάλλονται γενικῶς συναρτήσῃ τοῦ βαθμοῦ δραστηριότητος εἰς τὴν παραγωγικὴν σφαῖραν ἢ τὴν συναλλακτικὴν τοιαύτην. Δημιουργεῖται ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει ἡ ἔννοια τοῦ ἀμέσου, ἡμιμεταβλητοῦ καὶ ἐμμέσου ἐξόδου, ἡ δὲ ἐνσωμάτωσις των ἐντὸς τοῦ κόστους (ἀγορῶν - παραγωγῆς - διαθέσεως) πραγματοποιοῦται συμφώνως πρὸς τὰ κριτήρια, τὰ ὅποια λαμβάνουν ὑπ' ὄψιν τὴν σπουδαιότητα ἐκάστου ἐξόδου, τόσον εἰς τὸν τομέα τῆς παραγωγῆς, ὅσον καὶ εἰς τὸν τομέα τῆς διαθέσεως.

Τὰ ἡμιμεταβλητὰ καὶ ἔμμεσα ἔξοδα ἀναφέρονται, κατὰ κανόνα, εἰς πλείονα προϊόντα ἢ εἰς ἅπαντα. Ἀπαραίτητον ἐπίσης τυγχάνει ὅπως πρὶν τὰ καταλογίσωμεν ἐπὶ τῶν προϊόντων, τὰ ὁμαδοποιήσωμεν εἰς τὰς θέσεις κόστους

2.0.1 Ἡ θέσις κόστους (Section)

Ἡ θέσις κόστους εἶναι μία διαίρεσις λογιστικῆς τάξεως, ἐντὸς τῆς ὁποίας ὁμαδοποιοῦνται, πρὸ τοῦ καταλογισμοῦ των εἰς τοὺς ἐνδιαφερομένους λογαριασμοὺς κόστους καὶ τιμῆς κτήσεως, ἐκ τῶν στοιχείων τῶν ἐξόδων ἐκεῖνα τὰ ὅποια δὲν δύνανται ἀμέσως νὰ ἀπορροφηθοῦν ἀπὸ τοὺς ἐν λόγῳ λογαριασμούς, εἰ ὅποιοι βεβαίως, ὡς γνωστόν, ἀναφέρονται εἰς φορεῖς κόστους (κόστος παραγωγῆς προϊόντος X ἢ κόστος λειτουργίας X).

Ἐὰν τὰ ὁμαδοποιημένα στοιχεῖα ἐντὸς μιᾶς θέσεως κόστους δύνανται νὰ ἀναφέρονται εἰς μίαν κοινὴν μονάδα μετρήσεως, καλουμένην *μονάδα ἔργου*, ἡ θέσις κόστους χαρακτηρίζεται ἀπὸ ὁμογένειαν.

Ὁ βαθμὸς διαιρέσεως τῆς ἐπιχειρήσεως εἰς θέσεις κόστους λαμβάνει ὑπ' ὄψιν:

1. Τὴν δυνατότητα ὅπως συμβιβάζωνται αἱ ἀκόλουθοι τρεῖς ἀναγκαῖότητες:

- α) Ἀποχωρισμὸς τῶν στοιχείων ἐκείνων, τὰ ὅποια προορίζονται νὰ ἀποτελέσουν τὰ ἔξοδα ἐκάστης ἐκ τῶν ἰδρυμένων θέσεων κόστους.
- β) Προσδιορισμὸς κοινῆς μονάδος, δυναμένης νὰ ἐξυπηρετῇ τὴν μέτρησιν (ἐκτίμησιν) τῶν ἐξόδων καὶ τοῦ κόστους ἐκάστης θέσεως (μονὰς ἔργου).

γ) Γνώσις τοῦ ἀριθμοῦ τῶν μονάδων μετρήσεως, τῶν χρησιμοποιουμένων διὰ τὸ κόστος ἢ τὴν τιμὴν κτήσεως.

2. Τὸ ἐνδιαφέρον, τὸ ὁποῖον παρουσιάζει ἡ ἐν λόγῳ διαίρεσις, ἀπὸ ἀπόψεως ἐλέγχου διοικήσεως, διευκολύνει τὴν ἐξατομίκευσιν τῶν ὑπευθυνότητων, καὶ τοῦτο ἀνεξαρτήτως πάσης ἐννοίας ὑπολογισμοῦ τιμῆς κτήσεως.

Βεβαίωτατα, δὲν εἶναι δυνατόν νὰ ἐπιζητῶμεν τὴν δημιουργίαν θέσεως κόστους παρὰ μόνον ἐντὸς τῶν πλαισίων, ἐνθα ἡ ὁμαδοποίησις τῶν διαφόρων κατ' εἶδος ἐξόδων ἀναπαριστᾷ ἐν σύνολον, ἀρκούντως σημαντικόν.

Ὁ τρόπος τῆς διαίρεσεως τῆς ἐπιχειρήσεως εἰς θέσεις κόστους ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὰ ἀνωτέρω σημειούμενα κριτήρια, ἀλλὰ ἐπίσης καὶ ἀπὸ ἄλλους συντελεστὰς γενικῆς τάξεως, εἰδικῆς ἢ ἀτομικῆς εἰσέτι.

Συνήθως ἡ διαίρεσις τῆς ἐπιχειρήσεως συνίσταται εἰς τοὺς κάτωθι τομεῖς:

- τὴν Διοίκησιν, εἰς τὴν ὁποίαν συνήθως περιλαμβάνεται ἡ Χρηματοδότησις καὶ ἡ Ὑπηρεσία Λογιστηρίου καὶ Κοστολογήσεως·

- τὸν Ἐφοδιασμόν (Ὑπηρεσία Ἀγορῶν, Παραλαβῆς Ἐμπορευμάτων)·

- τὴν Παραγωγὴν (Ἐργαστήρια κατασκευῆς διὰ τὰ Ἐμμεσα Ἐξόδα)·

- τὴν Διάθεσιν (Ἐμπορικὴ Ὑπηρεσία).

Εἰς τὴν πρᾶξιν μόνον γενικά κριτήρια ἰσχύουν καὶ αἱ ἐπιχειρήσεις δημιουργοῦν συνήθως τὰς θέσεις κόστους συμφώνως πρὸς τὸ λειτουργικόν των ὀργανόγραμμα (Ὁργανόγραμμα Λειτουργιῶν).

Ὁ ἀντικειμενικὸς σκοπὸς τῆς θέσεως κόστους εἶναι διπλοῦς:

- νὰ διευκολύνῃ τοὺς ὑπολογισμοὺς διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ κόστους καὶ τῆς τιμῆς κτήσεως,

- νὰ ἐξυπηρετῇ εἰς τὸν ἔλεγχον τῆς Διοικήσεως, ὁμαδοποιούσα τὰ λειτουργικὰ ἔμμεσα ἔξοδα ὑπὸ τὴν ἐξουσιοδότησιν ἐνὸς ὑπευθύνου.

2.0.2 Ἡ μονὰς ἔργου

Τὸ κύριον ἐνδιαφέρον τῆς μεθόδου τῶν ὁμογενῶν θέσεων κόστους εἶναι ὅτι παρέχει τὴν δυνατότητα χρήσεως ποικίλων μονάδων διὰ τὸν καταλογισμὸν τῶν ἐξόδων ἀπὸ τὰς θέσεις κόστους εἰς τοὺς λογαριασμοὺς κόστους καὶ τιμῆς κτήσεως.

- Ἐξοδα ἐφοδιασμοῦ = ἀναλόγως πρὸς τὸ ὕψος τῶν ἀγορασθεισῶν ποσοτήτων κατὰ τὴν διάρκειαν τῆς περιόδου.

- Ἐξοδα διαθέσεως = ἀναλόγως μετὰ τὸν πραγματοποιούμενον κύκλον ἐργασιῶν δι' ἕκαστον τῶν πωλουμένων προϊόντων διαρκούσης τῆς περιόδου.

— Έξοδα παραγωγῆς = ἀναλόγως μὲ τὰς παρῆχθείσας μονάδας διαρκούσης τῆς περιόδου.

2.0.3 Λογιστικὸς χειρισμὸς τῶν θέσεων κόστους

Ἀπὸ ἀπόψεως λογιστικοῦ μηχανισμοῦ, αἱ θέσεις κόστους καλοῦνται εἴτε κύριαι εἴτε βοηθητικά. Αἱ κύριαι θέσεις κόστους εἶναι ἐκεῖναι τῶν ὁποίων τὰ ἔξοδα καταλογίζονται, φυσιολογικῶς, εἰς τοὺς φορεῖς κόστους καὶ εἰς τὴν τιμὴν κτήσεως. Αἱ βοηθητικαὶ θέσεις κόστους εἶναι ἐκεῖναι τῶν ὁποίων τὰ ἔξοδα ὀφείλουν νὰ γίνουν, φυσιολογικῶς, τὸ ἀντικείμενον μεταφορᾶς εἰς τὰς ἄλλας θέσεις. Αἱ ἐν λόγῳ μεταφοραὶ καλοῦνται ὡς γνωστὸν ἀ ν α μ ε ρ ι σ μ ο ῖ.

2.0.4 Παράδειγμα ἐφαρμογῆς

2.0.4.0 Δεδομένα προβλήματος

Τὸ σύνολον τῶν ἐμμέσων ἐξόδων (ἔξοδα κατ' εἶδος, φύσιν) τῆς ἐταιρείας μερίζεται κατὰ τὸν ἀκόλουθον τρόπον:

— Βοηθητικὴ θέσις Διοικήσεως	= 20.000 δρχ.
— Βοηθητικὴ θέσις Συντηρήσεως	= 44.000 »
— Βοηθητικὴ θέσις Κατασκευῆς	= 40.000 »
— Κυρία θέσις Παραγωγῆς = Ἔργαστήριον Α	= 58.000 »
— Κυρία θέσις Παραγωγῆς = Ἔργαστήριον Β	= 68.000 »
— Κυρία θέσις Διαθέσεως	= 10.000 »

Ὁ ἀναμερισμὸς τῶν βοηθητικῶν θέσεων κόστους γίνεται συμφώνως πρὸς τὰ κάτωθι ἐνδεικνυόμενα δεδομένα:

- Βοηθητικὴ θέσις Διοικήσεως (ἐπὶ τῶν ἄλλων βοηθητικῶν καὶ κυρίων θέσεων δι' ἐνὸς ταυτοσήμου ποσοῦ, ἰσομερῶς).
- Βοηθητικὴ θέσις Συντηρήσεως (1/8 εἰς τὴν βοηθητικὴν θέσιν Κατασκευῆς, 3/8 εἰς ἑκάστην τῶν κυρίων θέσεων Παραγωγῆς, Ἔργαστήριον Α καὶ Β, 1/8 εἰς τὴν κυρίαν θέσιν Διαθέσεως).
- Βοηθητικὴ θέσις Κατασκευῆς (κατ' ἀναλογίαν τῶν κατασκευασθεισῶν ποσοτήτων παρ' ἑκάστου Ἔργαστηρίου, ἦτοι: Ἔργαστήριον Α = 2.000 μονάδες, Ἔργαστήριον Β = 3.000 μονάδες).

Αἱ μονάδες ἔργου ἀναπαρίστανται ὑπὸ τῶν παραγομένων ποσοτήτων καὶ τοῦ πραγματοποιουμένου κύκλου ἐργασιῶν (2.000.000).

Μία παραγγελία 200 μονάδων παραγομένων ὑπὸ τοῦ Ἔργαστηρίου Α ἀπαιτεῖ ἄμεσα ἔξοδα 14.700 δρχ., ἀναλυόμενα ὡς ἀκολούθως:

- Ἀναλωθεῖσαι Πρώται Ὑλαι 2.700 δρχ.
- Ἀμεσος ἐργασία 12.000 δρχ.

Τὸ ὕψος τῆς πωλήσεως τῆς ἐν λόγῳ παραγγελίας ἀνέρχεται εἰς 30.000 δρχ.

2.0.4.1 Ζητούμενη Έργασία

- α. Να παρουσιασθῇ ὁ πίναξ μερισμοῦ τῶν ἐμμέσων ἐξόδων.
 β. Να πραγματοποιηθῇ ὁ ἀναμερισμὸς τῶν βοηθητικῶν θέσεων εἰς τὰς κυρίας τοιαύτας.
 γ. Να ὑπολογισθῇ τὸ κόστος τῆς μονάδος ἔργου ἐκάστης θέσεως κόστους.
 δ. Να ὑπολογισθῇ τὸ κόστος παραγωγῆς τῆς παραγγελίας τῶν 200 μονάδων.
 ε. Να ὑπολογισθῇ ἡ τιμὴ κτήσεως τῆς παραγγελίας τῶν 200 μονάδων.

2.0.4.2 Λύσεις τοῦ προβλήματος

Ὁ πίναξ 7 δίδει ἀπαντήσεις εἰς τὰ (α), (β) καὶ (γ) ἐρωτήματα.

ΠΙΝΑΞ 7

Μερισμὸς Βοηθητικῶν Θέσεων Κόστους εἰς κυρίας τοιαύτας

Στοιχεῖα	Ποσὸν Μεριζό- μενον	Θέσεις Κόστους					
		Βοηθητικαὶ			Κύριαι		
		Διοίκη- σεις	Συντή- ρησις	Κατα- σκευὴ	Έργαστ. Α	Έργαστ. Β	Διάθεσις
—Σύνολον πρῶ- του Μερισμοῦ	240.000	20.000	44.000	40.000	58.000	68.000	10.000
—'Αναμερισμὸς			1/5	1/5	1/5	1/5	1/5
— Διοικήσεις	—	—20.000	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000
		0	48.000	1/8	3/8	3/8	1/8
— Συντήρησις	—	—	—48.000	6.000	18.000	18.000	6.000
			0	50.000	2/5	3/5	
— Κατασκευὴ	—	—	—	—50.000	20.000	30.000	—
Σύνολον μετὰ τὸν 'Αναμερι- σμὸν	240.000		—	0	100.000	120.000	20.000
'Αριθμὸς μονάδων ἔργου					2.000	3.000	2.000.000
Κόστος μονάδων ἔργου					50 δρχ.	40 δρχ.	1%

Ὁ Μερισμὸς πραγματοποιεῖται, ἀπὸ ἀπόψεως παρουσιάσεως εἰς τὸν πίνακα 7, «βηματιστά», δηλαδὴ πραγματοποιεῖται ἀπὸ τὰ ἀριστερὰ τοῦ πίνακος πρὸς τὰ δεξιὰ καὶ ἐμφανίζει, κατὰ τινα τρόπον, τὴν μορφήν μιᾶς κλίμακος. Πρέπει βεβαίως νὰ ἐξασφαλισθῇ, ὅπως μετὰ τὸν 'Αναμερισμὸν τὸ σύνολον τῶν

ἐμμέσων ἐξόδων παραμένῃ τὸ αὐτό, διότι ἐν ἐναντίᾳ περιπτώσει ἔχει σημειωθῇ λάθος.

Στοιχεῖα, ἅτινα συγκροτοῦν τὸ κόστος παραγωγῆς καὶ τὴν τιμὴν κτήσεως (τελικὸν κόστος) τῆς παραγγελίας 200 μονάδων, δίδονται κατωτέρω:

Ἔξοδα Ἀμεσά :

— Ἀναλωθεῖσαι Πρῶται Ὑλαι	= 2.700 δρχ.
— Ἀμεσος Ἐργασία	= 12.000 »

Ἔξοδα Ἐμμεσα ¹⁰ :

— Ἐργαστήριον Α = 50 δρχ. × 200	= 10.000 »
— Κόστος Παραγωγῆς	= 24.700 »
— Κόστος Διαθέσεως ¹¹ : 30.000 δρχ. × 1%	= 300 »
— Τιμὴ Κτήσεως (Τελικὸν Κόστος)	= 25.000 »

2.0.5 Αἱ ἀμοιβαῖαι παροχαὶ

Διαπιστοῦται ἐκ τῆς μελέτης τοῦ πίνακος 7 ὅτι ὁ Μερισμὸς τῶν ἐξόδων καὶ περαιτέρω ὁ Ἀναμερισμὸς τῶν βοηθητικῶν θέσεων κόστους μεταξὺ των, ὡς καὶ ὁ τοιοῦτος εἰς τὰς κυρίας θέσεις, πραγματοποιεῖται δι' ἐξαντλήσεως τῶν θέσεων κόστους εἰς ἄλλας τοιαύτας κατὰ μίαν διαδοχικὴν σειράν. Ἦτοι, ἐπὶ τοῦ πίνακος 7, τὸ κόστος λειτουργίας τῆς βοηθητικῆς θέσεως κόστους «Διοικήσεις» μερίζεται δι' ἐξαντλήσεως διαδοχικῶς εἰς τὰς ἄλλας θέσεις, βοηθητικὰς καὶ κυρίας. Περαιτέρω, τὸ κόστος λειτουργίας τῆς βοηθητικῆς θέσεως «Κατασκευὴ» μερίζεται μόνον εἰς τὰς κυρίας θέσεις καὶ οὐχὶ εἰς τὰς βοηθητικὰς τοιαύτας, δεδομένου ὅτι, ἐν ἐναντίᾳ περιπτώσει, θὰ ἦτο ἀδύνατος ἡ χρησιμοποίησις τῆς ἐν λόγῳ διαδικασίας. Ὡς ἐκ τούτου καθίσταται εὐκόλως ἀντιληπτόν, ὅτι ἡ ἐφαρμογὴ τῆς «βηματιστῆς» διαδικασίας Μερισμοῦ τότε μόνον δύναται νὰ πραγματοποιηθῇ, ἐφ' ὅσον συντρέχῃ ἡ ἀκόλουθος προϋπόθεσις: Ἡ μεταφορὰ τῶν ἐξόδων μιᾶς θέσεως κόστους, κατόχου μιᾶς ὠρισμένης σειρᾶς, νὰ μὴ δύναται νὰ μεταβιβάζῃ, εἰς οὐδεμίαν περίπτωσιν, μέρος τῶν ἐξόδων εἰς ἑτέραν θέσιν κόστους, κάτοχον προγενεστέρας σειρᾶς, τῆς ὁποίας τὸ ὕψος τῶν ἐξόδων ἔχει ἤδη μεταφερθῇ (μερισθῇ). Εἰς περίπτωσιν ὁμοῦ ἀμοιβαίου-τητος παροχῶν, ὀφείλομεν νὰ χρησιμοποιήσωμεν μίαν ἐκ τῶν δύο διαδικασιῶν: α) Σύνταξιν καὶ ἀλγεβρικὴν λύσιν ἐνὸς συστήματος ἢ ἐξισώσεων μὲ π ἀγνώστους (π εἶναι ὁ ἀριθμὸς τῶν θέσεων κόστους αἱ ὁποῖαι ἔχουν ἀμοιβαίας σχέσεις). β) Χρησιμοποίησιν κανόνων - κλειδιῶν μερισμοῦ, λαμβανομένης ὑπ' ὄψιν τῆς ἀμοιβαιότητος τῶν παροχῶν.

10. Τὰ Ἐμμεσα Ἔξοδα προσδιορίζονται ἀπὸ τὸ κόστος τῆς μονάδος ἔργου (50 δρχ.) καὶ συναρτῆσει τοῦ ἀριθμοῦ μονάδων ἔργου (200 μονάδες).

11. Τὸ Κόστος Διαθέσεως ἀντιπροσωπεύει τὸ 1% τοῦ Κύκλου Ἐργασιῶν.

2.1 ΠΕΡΙΠΤΩΣΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΙΣ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΩΝ ΟΜΟΓΕΝΩΝ ΘΕΣΕΩΝ

2.1.0 Δεδομένα στοιχεία σπουδής

Ἡ Κλινική «Α», Α.Ε., ιδρυθεῖσα τὸ 1970 τηρεῖ Αὐτόνομον Ἀναλυτικὴν Λογιστικὴν τῆς Ἑκμεταλλεύσεως. Αἱ δραστηριότητές της δύνανται νὰ συνοψισθοῦν ὡς ἀκολούθως:

Κύριαι ὑπηρεσίαι (Κύριαι θέσεις κόστους)

- α. Χειρουργεῖον
- β. Παθολογικὸν
- γ. Ἀναρρωτήριον
- δ. Ἐξωτερικὸν Ἱατρεῖον
- ε. Τμῆμα Πρώτων Βοηθειῶν
- στ. Ἀκτινολογικὸν
- ζ. Μικροβιολογικὸν

Βοηθητικαὶ ὑπηρεσίαι (Βοηθητικαὶ θέσεις κόστους)

- α. Διοικήσεις
- β. Φαρμακεῖον
- γ. Τμῆμα Θερμάνσεως
- δ. Μαγειρεῖον
- ε. Τμῆμα Κινήσεως
- στ. Πλυντήριον
- ζ. Τμῆμα Ἱματισμοῦ

Ἡ πλειονότης τῶν βοηθητικῶν θέσεων κόστους, ὡς καὶ ἡ κυρία θέσις κόστους «Ἀκτινολογικὸν» ἀγοράζουν προϊόντα ἐκ τοῦ ἐμπορίου, πρᾶγμα τὸ ὁποῖον ἀπαιτεῖ τὴν τήρησιν λογαριασμῶν Διαρκοῦς Ἀπογραφῆς. Διὰ τὸ πρῶτον τρίμηνον τοῦ 1975 αἱ ἀγοραὶ ἀνέρχονται εἰς:

- 106.050 δρχ. διὰ φαρμακευτικὰ καὶ χημικὰ προϊόντα
- 94.600 δρχ. διὰ καύσιμα
- 124.450 δρχ. διὰ θρεπτικὰ προϊόντα
- 11.150 δρχ. δι' ἀπολυμαντικὰ
- 25.900 δρχ. δι' ὑφασμα κλινοστρωμνῆς
- 25.600 δρχ. διὰ προμηθείας Ἀκτινολογικοῦ.

Τὰ ἀποθέματα τῶν ἀνωτέρω προϊόντων ἐν ἀρχῇ καὶ ἐν τέλει τοῦ πρώτου τριμήνου τοῦ 1975 εἶναι τὰ ἀκόλουθα:

	<u>1.1.1975</u>	<u>31.3.1975</u>
α. Φαρμακευτικά και Χημικά Προϊόντα	67.150 δρχ.	53.200 δρχ.
β. Καύσιμα	38.500 δρχ.	52.940 δρχ.
γ. Θρεπτικά Προϊόντα	36.850 δρχ.	21.300 δρχ.
δ. 'Απολυμαντικά	2.300 δρχ.	3.150 δρχ.
ε. 'Υφασμα Κλινοστρωμνής	41.000 δρχ.	36.100 δρχ.
στ. Προμήθειαι 'Ακτινολογικού	18.600 δρχ.	14.200 δρχ.

Αί αναλώσεις τῶν ἐν λόγῳ προϊόντων καταλογίζονται, ἀπὸ κοστολογικῆς πλευρᾶς, εὐθέως εἰς τὰς ἐνδιαφερομένας θέσεις κόστους, ἥτοι π.χ. τὰ καύσιμα ἐπιβαρύνουν εὐθέως τὴν βοηθητικὴν θέσιν κόστους «Τμῆμα Θερμάνσεως». Ὁ Μερισμός τῶν λοιπῶν ἐξόδων δίδει τὰ ἀκόλουθα ἀποτελέσματα:

Βοηθητικαὶ Θέσεις Κόστους

— Διοίξεις	27.300 δρχ.
— Φαρμακεῖον	15.200 δρχ.
— Τμῆμα Θερμάνσεως	8.300 δρχ.
— Μαγειρεῖον	34.200 δρχ.
— Τμῆμα Κινήσεως	10.800 δρχ.
— Πλυντήριον	28.400 δρχ.
— Τμῆμα 'Ιματισμοῦ	21.100 δρχ.

Κύριαι Θέσεις Κόστους

— Χειρουργεῖον	248.100 δρχ.
— Παθολογικὸν	151.200 δρχ.
— 'Αναρρωτήριον	34.200 δρχ.
— 'Εξωτερικὸν 'Ιατρεῖον	16.300 δρχ.
— Τμῆμα Πρώτων Βοηθειῶν	25.300 δρχ.
— 'Ακτινολογικὸν	27.400 δρχ.
— Μικροβιολογικὸν	2.200 δρχ.

Εἰς τὰ ἀνωτέρω ἔξοδα κατ' εἶδος, ὁμαδοποιηθέντα εἰς τὰς εἰρημένας θέσεις κόστους, περιλαμβάνονται καὶ τὰ ἔξοδα προσωπικοῦ, ἀλλὰ ὄχι καὶ τὰ κοινωνικὰ βάρη. Ταῦτα ἀποτιμῶνται κατ' ἀποκοπὴν εἰς 35 % ἐπὶ τῶν ἐξόδων προσωπικοῦ. Αἱ βεβαιούμεναι διαφοραὶ μεταξὺ τῶν ἐν λόγῳ βαρῶν κατ' ἀποκοπὴν καὶ τῶν πραγματικῶν (ἱστορικῶν) τοιούτων μεταφέρονται εἰς ἕνα λογαριασμὸν «Διαφοραὶ ἐκ Καταλογισμού», ὅστις ἐξισοῦται εἰς τὸ τέλος τοῦ χρόνου.

Τὰ ἔξοδα προσωπικοῦ τοῦ πρώτου τριμήνου 1975 ἀναμερίζονται ὡς ἀκολούθως:

Διοικήσεις	18.000 δρχ.	Χειρουργείον	186.000 δρχ.
Φαρμακείον	12.000 δρχ.	Παθολογικόν	106.000 δρχ.
Τμήμα Θερμάνσεως	4.000 δρχ.	Ἀναρρωτήριον	18.000 δρχ.
Μαγειρείον	24.000 δρχ.	Ἐξωτερικόν Ἱατρεῖον	12.000 δρχ.
Τμήμα Κινήσεως	4.400 δρχ.	Τμήμα Πρώτων Βοηθ.	6.000 δρχ.
Πλυντήριο	18.000 δρχ.	Ἀκτινολογικόν	12.000 δρχ.
Τμήμα Ἱματισμοῦ	6.000 δρχ.	Μικροβιολογικόν	1.800 δρχ.

Ἐπὶ πλέον τῶν φυσιολογικῶν ἐσόδων, ἡ κλινικὴ εἰσπράττει συμπληρωματικὰ ἔσοδα, τὰ ὁποῖα προέρχονται ἀπὸ μερικὸν ἢ κατὰ προσέγγισιν συμψηφισμὸν πραγματοποιουμένων δαπανῶν. Παραδείγματος χάριν, αἱ καταβολαὶ τοῦ προσωπικοῦ διὰ γεύματα λαμβανόμενα εἰς τὴν καντίναν, αἱ πωλήσεις φαρμακευτικῶν προϊόντων, αἱ κρατήσεις ἐπὶ ἀμοιβῇ ἀντιμισθίας ἱατρῶν ἀντιστοιχοῦσαι εἰς τὰ ἔσοδα διοικήσεως κλπ. Τὰ ἐν λόγῳ ἔσοδα μειώνουν ἄλλο τόσον τὸ κόστος τῶν ἀντιστοιχῶν θέσεων. Ἐπίσης, ἐόν νὰ ληφθῇ ὑπ' ὄψιν, ὅτι ἡ ὑπηρεσία Ἀκτινολογικοῦ παρέχει τὸ 10% τῶν ὑπηρεσιῶν τῆς εἰς τὸ Παθολογικὸν καὶ τὸ 10% εἰς τὸ Χειρουργεῖον.

Τὸ κόστος τῶν βοηθητικῶν θέσεων δέον νὰ μερισθῇ μεταξὺ τῶν κυρίων θέσεων κόστους ὡς ἀκολούθως:

ΠΙΝΑΞ 8

Συντελεστοὶ Μερισμοῦ Βοηθητικῶν Θέσεων Κόστους

Θέσεις Κόστους	Χειρουργεῖον	Παθολογικόν	Ἀναρρωτήριον	Ἐξωτερικόν Ἱατρεῖον	Τμήμα Πρώτων Βοηθειῶν	Μικροβιολογικόν	Ἀκτινολογικόν	Σύνολο
Διοικήσεις Θέρμανσις Ἱματισμὸς Πλυντήριο	9	6	3	3	3	3	3	30
Φαρμακείον	9	9	3	—	3	6	—	30
Κινήσεις	10	8	2	—	—	—	—	20
Μαγειρείον	8	4	8	—	—	—	—	20

Τὰ ἔσοδα τῆς περιόδου ὑπῆρξαν τὰ ἀκόλουθα:

Συμπληρωματικὰ (παρεπόμενα) ἔσοδα

Κινήτῶν Ἱατρεῖον	2.340 δρχ.
Πωλήσεις φαρμάκων	19.400 δρχ.
Κουπόνια καντίνας	22.600 δρχ.
Ἐπιχορηγήσεις διὰ συμβουλὰς	1.800 δρχ.
Κρατήσεις ἐπὶ ἀντιμισθιῶν	3.600 δρχ.

Τ α κ τ ι κ ᾶ ἔ σ ο δ α

— 553.770	δρχ. αντιπροσωπεύουν	12.306	ἡμέρας Χειρουργείου
— 354.110	δρχ. αντιπροσωπεύουν	10.415	ἡμέρας Παθολογικοῦ
— 129.060	δρχ. αντιπροσωπεύουν	14.340	ἡμέρας Ἀναρρωτηρίου
— 24.600	δρχ. αντιπροσωπεύουν	12.300	Συμβουλὰς
— 100.200	δρχ. αντιπροσωπεύουν	6.680	Ἀκτινολογικὰ
— 79.690	δρχ. αντιπροσωπεύουν	30.650	Πρώτας Βοηθείας
— 38.740	δρχ. αντιπροσωπεύουν	9.685	Ἀναλύσεις

Τὰ πραγματικὰ βάρη (κοινωνικαὶ δαπάναι) ἐπὶ τῶν μισθῶν ἔχουν ἀνέλθῃ εἰς 150.460 δρχ.

2.1.1 Ζητουμένη ἐργασία ἐπὶ τῆς μελέτης

Μέρος πρῶτον

α) Νὰ συνταχθῇ πῖναξ Μερισμοῦ καὶ Ἀναμερισμοῦ τῶν ἐξόδων, ὁ ὁποῖος ὀδηγεῖ εἰς τὴν κατὰ μονάδα τιμὴν κτήσεως τῆς παρεχομένης ὑπηρεσίας τῶν ἐπὶ ταῖς κυρίων λειτουργιῶν (κόστος μονάδος ἔργου).

β) Νὰ συνταχθῇ πῖναξ ἐμφαίνων τὸ ἀναλυτικὸν ἀποτέλεσμα κατὰ ὑπηρεσίαν.

γ) Νὰ ἐπαληθευθῇ τὸ συνολικὸν ἀποτέλεσμα διὰ τῆς συντάξεως Γενικοῦ συνοπτικοῦ Λογαριασμοῦ Ἑκμεταλλεύσεως.

δ) Νὰ ἐκτεθοῦν συνοπτικῶς αἱ παρατηρήσεις καὶ αἱ διευθετήσεις εἰς τὴν τιμολόγησιν ὀρισμένων παροχῶν.

Μέρος δεύτερον

Ἐποθέτομεν ὅτι ἡ θέσις Διοικήσεως καὶ Πλυντήριον θερμαίνονται ἀντιστοίχως πρὸς 10% καὶ 20% τῶν παροχῶν τῶν παρεχομένων ὑπὸ τοῦ τμήματος Θερμάνσεως. Τὸ ἐν λόγῳ τμήμα ὠφελεῖται ἀπὸ τὰς ὑπηρεσίας τῆς Διοικήσεως κατὰ 5% καὶ ἀπὸ τὰς τοιαύτας τοῦ Πλυντηρίου κατὰ 20%. Ἐπὶ τὴν προϋπόθεσιν αὐτὴν πῶς θὰ διαμορφωθοῦν τελικῶς τὰ ὀριστικὰ σύνολα τῶν ἐν λόγῳ θέσεων κόστους;

Μέρος τρίτον

Τὸ Μαγειρεῖον ἔχει παρασκευάσει 59.040 γεύματα, ἐκ τῶν ὁποίων 50.000 διὰ τοὺς ἀσθενεῖς καὶ 9.040 διὰ τὸ προσωπικόν. Ζητεῖται:

α) Τὸ πραγματικὸν (ιστορικὸν) κόστος ἑνὸς γεύματος.

β) Τὸ κόστος ἑνὸς γεύματος, χρεουμένου (καταλογιζομένου) εἰς τὸν ἀσθενῆ.

- γ) Νά προσδιορισθῇ ἀριθμητικῶς τὸ χρηματικὸν ὄφελος τὸ ὁποῖον παρέχεται εἰς τὰ μέλη τοῦ προσωπικοῦ δι' ἐν γεῦμα.
- δ) Νά ἐπαληθευθῇ ὅτι τὸ συνολικὸν ὄφελος εὐρίσκει τὴν σύμπτωσίν του ἐντὸς μιᾶς διαφορᾶς ἐπὶ πλεόν καταλογισμοῦ.

Μέρος τέταρτον

Πῶς ἔχει ἐξελιχθῇ ἡ ἔννοια τῆς ὁμογενοῦς θέσεως κόστους, ὥστε νά ληφθῇ εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις μία καλυτέρα διαχείρισις;

2.1.2 Ἀνάλυσις καὶ λύσις τῶν αἰτουμένων εἰς τὴν κοστολογικὴν μελέτην

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟΝ

α. Πίναξ Μερισμοῦ καὶ Ἀναμερισμοῦ τῶν ἐξόδων εἰς τὰς θέσεις κόστους

Πρὶν νά συνταχθῇ ὁ ἐν λόγῳ πίναξ, πρέπει νά παρουσιάσωμεν τὰς ἀγορὰς τὰς χρησιμοποιηθείσας ὑπὸ τῶν ὑπηρεσιῶν, συμφώνως πρὸς τὴν κατωτέρω γνωστὴν ἰσότητα:

Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα + Ἀγοραὶ Περιόδου = Ἀναλώσεις Περιόδου + Τελικὸν Ἀπόθεμα ἢ

Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα + Ἀγοραὶ Περιόδου — Τελικὸν Ἀπόθεμα = Ἀναλώσεις Περιόδου

Αἱ χρησιμοποιηθεῖσαι ἀγοραὶ ἀφοροῦν τὰς ἀκαλούθους ὑπηρεσίας:

Φαρμακευτικὰ καὶ Χημικὰ Προϊόντα = τὴν θέσιν Φαρμακεῖον

— Καύσιμα = τὸ τμήμα Θερμάνσεως

— Θρεπτικὰ Προϊόντα = τὸ Μαγειρεῖον

— Ἀπορρυπαντικὰ = τὸ Πλυντήριο

— Ἰματισμὸς - Κλινοστρωμνὴ = τὸ τμήμα Ἰματισμοῦ

— Προμήθειαι Ἀκτινολογικοῦ = τὸ Ἀκτινολογικόν.

Μετὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ ὕψους τῶν ἀναλωθεισῶν ὑλῶν ὑπὸ τὰς οἰκείας θέσεις κόστους, τυγχάνει ἀπαραίτητον, πρὶν προβῶμεν εἰς τὴν σύνταξιν τοῦ πίνακος Μερισμοῦ, νά ὑπολογισθοῦν τὰ κοινωνικὰ βάρη, τὰ ὁποῖα ἀποτιμῶνται συμφώνως πρὸς τὰ δεδομένα τοῦ προβλήματος, κατ' ἀποκοπὴν πρὸς 35% ἐπὶ τῶν ἐξόδων (ἀμοιβῶν) προσωπικοῦ, ἤτοι:

— Διοίκησις	18.000 × 0,35 % =	6.300
— Φαρμακείον	12.000 × 0,35 % =	4.200
— Τμήμα Θερμάνσεως	4.400 × 0,35 % =	1.540
— Μαγειρείον	24.000 × 0,35 % =	8.400
— Τμήμα Κινήσεως	4.400 × 0,35 % =	1.540
— Πλυντήριο	18.000 × 0,35 % =	6.300
— Τμήμα Ίματισμοῦ	6.000 × 0,35 % =	2.100
— Χειρουργεῖον	186.000 × 0,35 % =	65.100
— Παθολογικὸν	106.000 × 0,35 % =	37.100
— Ἀναρρωτήριο	18.000 × 0,35 % =	6.300
— Ἐξωτερικὸν Ἱατρεῖον	12.000 × 0,35 % =	4.200
— Τμήμα Πρώτων Βοηθειῶν	6.000 × 0,35 % =	2.100
— Ἀκτινολογικὸν	12.000 × 0,35 % =	4.200
— Μικροβιολογικὸν	1.800 × 0,35 % =	630
Σύνολον	428.600 × 0,35 % =	150.010

ΠΙΝΑΞ 9

Προσδιορισμὸς Ὑψους Ἀναλωθεῖσάν Ὑλῶν εἰς τὰς Βοηθητικὰς Θέσεις
Κόστους

Βοηθητικαὶ Θέσεις Κόστους	Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα	Ἀγοραὶ Περιοδου	Σύνολον (2 + 3)	Τελικὸν Ἀπόθεμα	Ἀναλώσεις Περιοδου (4-5)
1	2	3	4	5	6
Φαρμακείον	67.150	106.050	173.200	53.200	120.000
Τμήμα Θερμάνσεως	38.500	94.600	133.100	52.940	80.160
Μαγειρεῖον	36.850	124.450	161.300	21.300	140.000
Πλυντήριο	2.300	11.150	13.450	3.150	10.300
Τμήμα Ίματισμοῦ	41.000	25.900	66.900	36.100	30.800
Ἀκτινολογικὸν	18.600	25.600	44.200	14.200	30.000
Σύνολον	204.400	387.750	592.150	180.890	411.260

ΠΙΝΑΞ

Μερισμός και Αναμερισμός Βοηθητικών

Στοιχεία	Σύνολον	Διοικήσεις 00	Φαρμα- κείον 01	Τμήμα Θερμάνσ. 02	Μαγειρείον 03	Τμήμα Κινήσεως 04
Αναλώσεις	411.260	—	120.000	80.160	140.000	—
Διάφορα Έξοδα	650.000	27.300	15.200	8.300	34.200	10.800
Κοινωνικά Βάρη	150.010	6.300	4.200	1.540	8.400	1.540
Σύνολον	1.211.270	33.600	139.400	90.000	182.600	12.340
Έσοδα παρεπόμενα	— 49.740	— 3.600	— 19.400	—	— 22.600	— 2.340
Καθαρόν υπόλοιπον	1.161.533	30.000	120.000	90.000	160.000	10.000
Αναμερισμός Βοηθητικών Θέσεων εις τὰς κυρίας τοιαύτας		— 30.000	— 120.000	— 90.000	— 160.000	— 10.000
Νέα Σύνολα	1.161.530	0	0	0	0	0
Ακτινολογικόν (Μερισμός)						
Τελικά Σύνολα	1.161.530	0	0	0	0	0
Αριθμός Μονάδων Έργου						
Κόστος Μονάδος Έργου						

10

Θέσεων Κόστους εἰς τὰς κυρίας τοιαύτας

Πλυντή- ριον 05	Τμήμα Ίματισμοῦ 06	Χειρουργείον 07	Παθολο- γικὸν 08	Ἀναρρω- τήριον 09	Ἐξωτερι- κὸν Ίατρείον 10	Πρώται Βοήθειαι 11	Ἀκτινο- λογικὸν 12	Μικρο- βιολο- γικὸν 13
10.300 28.400 6.300	30.800 21.100 2.100	— 248.100 65.000	— 151.200 37.100	— 34.200 6.300	— 16.300 4.200	— 25.300 2.100	30.000 27.400 4.200	— 2.200 630
45.000 —	54.000 —	313.200 —	188.300 —	40.500 —	20.500 — 1.800	27.400 —	61.600 —	2.830 —
45.000	54.000	313.200 9.000 36.000 27.000 64.000 5.000 13.500	188.300 6.000 36.000 18.000 32.000 4.000 9.000	40.500 3.000 12.000 9.000 64.000 1.000 4.500	18.700 3.000 — 9.000 — — 4.500	27.400 3.000 12.000 9.000 — — 4.500	61.600 3.000 — 9.000 — — 4.500	2.830 3.000 24.000 9.000 — — 4.500
— 45.000	— 54.000	16.200	10.800	5.400	5.400	5.400	5.400	5.400
0	0	483.900 8.350	304.100 8.350	139.400	40.600	61.300	83.500 — 16.700	48.780
0	0	492.250	312.450	139.400	40.600	61.300	66.800	48.730
		12.306 40	10.415 30	14.340 9,72	12.300 3,30	30.650 2	6.680 10	9.686 5,03

β. Προσδιορισμός 'Αναλυτικοῦ 'Αποτελέσματος
κατὰ Λειτουργίαν

ΠΙΝΑΞ 11

Λειτουργίαι	Ἔσοδα	Δαπάναι	Κέρδος	Ζημία
Χειρουργεῖον	553.770	492.250	61.520	—
Παθολογικόν	354.110	312.450	41.660	—
'Αναρρωτήριον	129.060	139.400	—	10.340
'Εξωτερικόν Ἱατρεῖον	24.600	40.600	—	16.000
Πρῶται Βοήθειαι	79.690	61.300	18.390	—
'Ακτινολογικόν	100.200	66.800	33.400	—
Μικροβιολογικόν	38.740	48.730	—	9.920
Σύνολον	1.280.170	1.161.530	154.970	36.330
Κέρδος	118.640		118.640	

γ. Γενικὸς Συνοπτικὸς Λογαριασμὸς Ἐκμεταλλεύσεως καὶ Ἀποτέλεσμα τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς Ἐκμεταλλεύσεως

ΠΙΝΑΞ 12

Stock κατὰ τὴν 1.1.75	204.400	Stock κατὰ τὴν 31.3.75	180.890
'Αγοραὶ Περιόδου	387.750		
Διάφορα Ἔξοδα Περιόδου	650.000	Ἔσοδα :	
Κοινωνικά Ἔξοδα		Φυσιολογικά	1.280.170
Πραγματικά (Ἱστορικά)	150.460	Παραπέμμενα	49.740
Κέρδος	118.190		
	<u>1.510.800</u>		<u>1.510.800</u>

'Αποτέλεσμα τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς τῆς Ἐκμεταλλεύσεως	118.190
— Ἀναλυτικὸν Ἀποτέλεσμα Ὑπηρεσιῶν	+118.640
— Διαφοραὶ Καταλογισμοῦ πρὸς ἀφαίρεσιν	— 450
— Κοινωνικαὶ Δαπάναι κατ' ἀποκοπὴν ἐνσωματωθεῖσαι εἰς τὸ Κόστος	150.010
— Κοινωνικαὶ Δαπάναι πραγματικά, ληφθεῖσαι ἀπὸ λογαριασμὸν τῆς Γενικῆς Λογιστικῆς	150.460
	— 450

δ. Διευθετήσεις, αἱ ὁποῖαι πρέπει νὰ πραγματοποιηθοῦν εἰς τὸν χῶρον τῆς τιμῆς πωλήσεως παροχῶν τινῶν

Ἐπὶ τῇ βάσει τῶν δεδομένων τοῦ προβλήματος, ὡς καὶ στοιχείων τινῶν ληφθσομένων ἀπὸ τὴν λύσιν τῆς μελέτης, δυνάμεθα νὰ προσδιορίσωμεν ποῖαι δραστηριότητες τῆς Κλινικῆς (Λειτουργίαι = Ὑπηρεσίαι) χαρακτηρίζονται ὡς ἐλλειμματικαί, συσχετίζοντες ἀπλῶς τὴν τιμὴν πωλήσεως ἐκάστης παροχῆς μετὰ τὸ ὕψος τοῦ ἀντιστοίχου κόστους (τιμὴ κτήσεως) κατὰ μονάδα ἔργου, τῆς αὐτῆς ἐννοεῖται παροχῆς. Οὕτω, αἱ ἐλλειμματικαὶ δραστηριότητες εἶναι αἱ ἀκόλουθοι, καὶ ἡ αἰτία αὐτῶν τῶν ἐλλειμμάτων προέρχεται ἀπὸ ἓνα κόστος κατὰ μονάδα ἀνώτερον τῆς κατὰ μονάδα πωλήσεως:

Ἀναρρωτήριον

Κόστος κατὰ μονάδα = 9,72 δρχ. (βλέπε πίνακα 10 Μερισμού). Τιμὴ πωλήσεως κατὰ μονάδα = $\frac{\text{Σύνολον Ἑσόδων}}{\text{Ἀριθμὸς Παροχῶν}} = \frac{129.060}{14.340} = 9 \text{ δρχ.}$

Ἐξωτερικὸν Ἰατρεῖον

Κόστος κατὰ μονάδα = 3,30 δρχ. Τιμὴ πωλήσεως = $\frac{24.600}{12.300} = 2 \text{ δρχ.}$
Μικροβιολογικὸν

Κόστος κατὰ μονάδα = 5,03 δρχ. Τιμὴ πωλήσεως = $\frac{38.740}{9.686} = 4 \text{ περίπου δρχ.}$

Συνεπῶς θὰ πρέπει νὰ μεταφερθοῦν αἱ ἐν λόγῳ τιμαὶ πωλήσεως εἰς ἓνα ὕψος ἀνώτερον, ἥτοι:

— ἡ ἡμέρα Ἀναρρωτηρίου 10,00 δρχ. τουλάχιστον
— ἡ συμβουλὴ Ἐξωτερικοῦ Ἰατρείου 3,50 δρχ. τουλάχιστον
— ἡ ἀνάλυσις τοῦ Μικροβιολογικοῦ 5,50 δρχ. τουλάχιστον

Εἰς τὸ ἐλάχιστον αὐτὸ ὕψος νὰ προσθέσωμεν ἓνα ποσοστὸν κέρδους, τὸ ὁποῖον πρέπει νὰ εἶναι τὸ αὐτὸ μετὰ τὸ ποσοστὸν, τὸ λαμβανόμενον ἐκ τῶν κερδοφόρων δραστηριοτήτων, ἥτοι:

ΠΙΝΑΞ 13

Προσδιορισμὸς ἐπιτυγχανομένου ποσοστοῦ κέρδους

Θέσεις	Κύκλος Ἑργασιῶν	Κέρδος
Χειρουργεῖον	553.770 δρχ.	61.520 δρχ.
Παθολογικὸν	354.110 δρχ.	41.660 δρχ.
Πρῶται Βοήθειαι	79.690 δρχ.	18.390 δρχ.
Ἀκτινολογικὸν	100.200 δρχ.	33.400 δρχ.
Σύνολον	1.087.770 δρχ.	154.970 δρχ.

Ἐκ τοῦ πίνακος 13 προκύπτει ὅτι τὸ ποσοστὸν κέρδους τῶν κερδοφόρων δραστηριοτήτων εἶναι 15 % περίπου, ὁπότε, ἐπὶ τῇ βάσει τῶν λεχθέντων, προσδιορίζομεν, διὰ τῆς μεθόδου τῶν ποσοστῶν, τὸ ὕψος τῆς τιμῆς πωλήσεως παροχῆς ἐκείνων τῶν δραστηριοτήτων, αἵτινες χαρακτηρίσθησαν ὡς ἐλλειμματικά. Ἦτοι:

$$- \text{Ἡμέρα Ἀναρρωτηρίου} = \frac{10,00 \times 100}{85} \neq 11,00 \text{ δρχ. περίπου}$$

$$- \text{Συμβουλή Ἐξωτερικοῦ Ἰατρείου} = \frac{3,50 \times 100}{85} \neq 4,00 \text{ δρχ. περίπου}$$

$$- \text{Ἀνάλυσις Μικροβιολογικοῦ} = \frac{5,50 \times 100}{85} \neq 6,50 \text{ δρχ. περίπου}$$

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟΝ

Ἀμοιβαῖαι παροχαὶ

Ἐστω X = τὸ ὅλικόν κόστος τῆς θέσεως Διοικήσεως

Ψ = τὸ ὅλικόν κόστος τῆς θέσεως Πλυντηρίου

Z = τὸ ὅλικόν κόστος τῆς θέσεως Θερμάνσεως

Συμφώνως πρὸς τὰ δεδομένα τῆς σπουδῆς, ἔχομεν τὸ ἀκόλουθον σύστημα τῶν τριῶν ἐξισώσεων μὲ τρεῖς ἀγνώστους, ἦτοι:

$$X = 30.000 + 0,10 Z$$

$$\Psi = 45.000 + 0,20 Z$$

$$Z = 90.000 + 0,05 X + 0,20 \Psi$$

Λύοντες τὸ ἀνωτέρω σύστημα, κατὰ τὰ γνωστά, ἔχομεν:

$$X = 40.523,56 \text{ δρχ.}$$

$$\Psi = 66.047,12 \text{ δρχ.}$$

$$Z = 105.235,60 \text{ δρχ.}$$

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟΝ

Ἀνάλυσις τῆς δραστηριότητος Μαγειρείου

α) Τὸ πραγματικὸν (ἱστορικὸν) κόστος ἑνὸς γεύματος

Τοῦτο προκύπτει εὐκόλως ἀπὸ τὰ δεδομένα τοῦ προβλήματος, ἦτοι:

$$\frac{182.600}{59.040} = 3,093 \text{ περίπου δρχ. κοστίζει ἓν γεῦμα.}$$

β) Κόστος γεύματος, χρεούμενον εἰς τοὺς ἀσθενεῖς

Ὡς γνωστὸν, ἡ ὑπηρεσία Μαγειρείου ἔχει μερισθῇ διὰ 160.000 δρχ. ἐπὶ τῶν ὑπηρεσιῶν Νοσοκομείου, ἦτοι: Χειρουργεῖον - Παθολογικὸν - Ἀναρρω-

τήριον, και έχει παραδώσει 50.000 γεύματα, έξ ου προκύπτει εύκλως ότι τὸ γεῦμα (κόστος κατὰ μονάδα) δέον νά χρεοῦται εἰς τοὺς ἀσθενεῖς κατὰ $\frac{160.000}{50.000} = 3,2$ δρχ.

γ) Χρηματικὸν ὄφελος, τὸ ὁποῖον ἀποκομίζουσιν τὰ μέλη τοῦ προσωπικοῦ τῆς κλινικῆς δι' ἐν γεῦμα

Πραγματικὸν κόστος ἐνὸς γεύματος $= 3,093$ δρχ.

Τιμὴ καταβληθεῖσα ὑπὸ τοῦ προσωπικοῦ $\frac{22.600}{9.040} = 2,50$ δρχ.

Ὁφελος (συμφέρον) $0,593$ δρχ.

δ) Ὀλικὸν ὄφελος ἀποκομιζόμενον καὶ ὑπερκαταλογισμὸς
— Ὀλικὸν ὄφελος, ἀποκομιζόμενον ὑπὸ τοῦ προσωπικοῦ τῆς κλινικῆς
δρχ. 5.360,72, ἥτοι $0,593 \times 9.040 = 5.360,72$ δρχ.

— Ὑπερκαταλογισμὸς εἰς θέσεις κόστους
 $(3,2 - 3,093) \times 50.000 = 5.350,00$ δρχ.
προκύπτουσα διαφορὰ $= 10,72$ δρχ.

Ἡ διαφορὰ 10,72 δρχ. προέρχεται ἀπὸ τὴν στρογγυλοποίησιν τοῦ πραγματικοῦ κόστους ἐνὸς γεύματος (3,093 δρχ. κατὰ γεῦμα, ἐνῶ εἶναι 3,0928184 δρχ.).

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟΝ

Ἐννοιολογικὴ ἐξέλιξις τῆς ὁμογενοῦς θέσεως κόστους

Ἡ ὁμογενὴς θέσις κόστους ἀντιπροσωπεύει ἓνα κέντρον ἐξόδων. Τὸ ἐν λόγῳ κέντρον ἐξόδων, ἐπειδὴ ἀντιστοιχεῖ εἰς μίαν πραγματικὴν διαίρεσιν τῆς ἐπιχειρήσεως, τίθεται ὑπὸ τὰς διαταγὰς ἐνὸς ὑπευθύνου, εἰς τὸν ὁποῖον ἀνατίθεται ἡ διοίκησις τοῦ ἐν λόγῳ κέντρου. Προκύπτει ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει ἡ δυνατότης διὰ τὴν Γενικὴν Διεύθυνσιν νὰ μεταβιβάσῃ ἀρμοδιότητάς της εἰς τὸν ὑπεύθυνον τοῦτον διὰ κάθε τι τὸ ὁποῖον ἀφορᾷ τὸ τμήμα (θέσις κόστους). Ἀλλὰ σχετικῶς ἡ ἐλευθερία τοῦ ὑπευθύνου ἐπισύρει τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀντικειμενικῶν στόχων, οἱ ὁποῖοι πρέπει νὰ ἐπιτευχθοῦν, π.χ. νὰ μὴ υπερβῶμεν τὸ κόστος κατὰ μονάδα ἔργου. Ὑπὸ τὰς προϋποθέσεις αὐτάς, ἡ ὁμογενὴς θέσις κόστους καθίσταται ὑποχρεωτικὸν στοιχεῖον εἰς τὴν μέθοδον τοῦ Management, ἡ ὁποία καλεῖται Διεύθυνσις δι' ἀντικειμενικῶν σκοπῶν.

Πέραν τούτων, καὶ δὴ εἰς τὰ πλαίσια τῆς ἀναλύσεως τῆς Διοικήσεως, ἡ θέσις κόστους παρέχει τὴν δυνατότητα νὰ γνωρίσωμεν τὴν σημασίαν τῶν ἐμμέσων στοιχείων τοῦ κόστους καὶ τῆς τιμῆς κτήσεως, νὰ τὰ συσχετίσωμεν δὲ μὲ ἐκεῖνα τῆς προηγούμενης περιόδου, διὰ τὸν προσδιορισμὸν πιθανῆς ἀπο-

κλίσεως μεταξύ τῶν δύο περιόδων. Πέραν τῶν ἀνωτέρω, ἡ θέσις κόστους διευκολύνει τὴν σύνταξιν τῶν προβλεπομένων προϋπολογισμῶν.

Τὸ τελικὸν συμπέρασμα τῶν μέχρι τοῦδε διατυπωθέντων δύναται νὰ συνοψισθῇ εἰς τὸ τρίπτυχον: Π α ρ α τ ῆ ρ η σ ι ς, Ἀ ν ἄ λ υ σ ι ς, Π ρ ό β λ ε ψ ι ς. Ταῦτα συνιστοῦν τοὺς τρεῖς ὁρους τῆς προόδου, ἡ ὁποία ὁδηγεῖ εἰς μίαν ὀρθολογικὴν στρατηγικὴν τῆς ἀναπτύξεως ἐν γένει, τόσον εἰς τὸν χῶρον τῆς μικροοικονομίας (ἐπιχειρήσεως π.χ.) ὅσον καὶ εἰς τὸν χῶρον τῆς μακροοικονομίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΤΡΙΤΟΝ

3. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΟΡΘΟΛΟΓΙΚΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΣΤΑΘΕΡΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

3.0 Βασικαὶ ἀρχαὶ τῆς μεθόδου

Ἡ μέθοδος τῶν ὁμογενῶν θέσεων, ὡς εἶδομεν εἰς τὸ προηγούμενον κεφάλαιον, ἐνσωματώνει ἐντὸς τοῦ κόστους (ἀγορῶν, παραγωγῆς) καὶ τῆς τιμῆς κτήσεως τὸ σύνολον τῶν σταθερῶν ἐξόδων. Οὕτω, εἰς ἣν περίπτωσιν αὐξάνει ἡ παραγωγή, τὸ κατὰ μονάδα κόστος μειοῦται, διότι τὰ σταθερὰ ἔξοδα ἀναμερίζονται ἐπὶ ἐνὸς μεγαλύτερου ἀριθμοῦ προϊόντων. Τοῦτο εὐκόλως διαπιστοῦται ἐντὸς τῆς κατωτέρω ἀπλῆς περιπτώσεως αὐξήσεως τῆς παραγωγῆς. Ἐστω,

— παραγωγή 6.000 προϊόντων καὶ ἀνάλυσις ἐξόδων

	Σύνολον	Κατὰ μονάδα
Σταθερὰ ἔξοδα	330.000	55,00
Μεταβλητὰ ἔξοδα	1.140.000	190,00
	<u>1.470.000</u>	<u>245,00</u>

— παραγωγή 10.000 προϊόντων καὶ ἀνάλυσις ἐξόδων

	Σύνολον	Κατὰ μονάδα
Σταθερὰ ἔξοδα	330.000	33,00
Μεταβλητὰ ἔξοδα	1.900.000	190,00
	<u>2.230.000</u>	<u>223,00</u>

Ἐκ τοῦ ἀνωτέρω ἀπλοῦ παραδείγματος προκύπτει μείωσις τοῦ κόστους κατὰ μονάδα 22 δρχ. ἔνεκα τῆς αὐξήσεως τῆς παραγωγῆς ἀπὸ 6.000 μονάδας εἰς 10.000 τοιαύτας, ἥτοι $55 - 33 = 22$ δρχ. ἢ $245 - 223 = 22$ δρχ.

Συνάγεται, ἐπομένως, ὅτι ἐσωτερικοί, κατὰ βάσιν, λόγοι τροποποιοῦν εἰς τινὰς περιπτώσεις τὸ κόστος κατὰ μονάδα. Εἰς ἐπίπεδον θέσεως κόστους καὶ γενικῶς εἰς οἰανδήποτε διαίρεσιν τῆς ἐπιχειρήσεως, τὸ ἀνωτέρω φαινόμενον ἐπαναλαμβάνεται κατὰ τὸν ἴδιον τρόπον:

Ἐστω ἓνα γραφεῖον τὸ ὁποῖον συντάσσει κατὰ μέσον ὅρον 6.000 ἐπιταγὰς με ἓνα μηνιαῖον κόστος 30.000 δρχ., ἀναλυόμενον ὡς ἀκολούθως:

Σταθερά Ἔξοδα 6.000 δρχ.

Μεταβλητὰ Ἔξοδα 24.000 δρχ.

Τὸ κόστος κατὰ μονάδα μιᾶς ἐπιταγῆς ἀνέρχεται εἰς $\frac{30.000}{6.000} = 5$ δρχ., ἥτοι ἀναλυτικῶς:

Σταθερά Ἔξοδα 6.000 δρχ. : 6.000 = 1 δρχ.

Μεταβλητὰ Ἔξοδα 24.000 δρχ. : 6.000 = 4 δρχ.

Εἰς ἣν περίπτωσιν ὁ ἀριθμὸς τῶν ἐπιταγῶν εἶναι 3.000, τὰ ἔξοδα τοῦ ἀνωτέρω γραφείου δίδουν τὸ ἀκόλουθον σύνολον:

Σταθερά Ἔξοδα = (ἄνευ ἀλλαγῆς) 6.000 δρχ.

Μεταβλητὰ Ἔξοδα = 4 δρχ. $\times$ 3.000 = 12.000 δρχ.

Σύνολον = 18.000 δρχ.

Τὸ κόστος κατὰ μονάδα μιᾶς ἐπιταγῆς ἀνέρχεται εἰς $\frac{18.000}{3.000} = 6$ δρχ., ἥτοι ἀναλυτικῶς:

Σταθερά Ἔξοδα = 6.000 : 3.000 = 2 δρχ.

Μεταβλητὰ Ἔξοδα = 12.000 : 3.000 = 4 δρχ.

Οὕτω, ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ ἐν λόγῳ κόστους κατὰ μονάδα 6 δρχ., ἡ τιμὴ κτήσεως (τελικὸν κόστος = κόστος πωλήσεως) θὰ εἶναι ἡϋξημένη, συναρτῆσει τοῦ ἀριθμοῦ τῶν ἐπιταγῶν ἐπὶ τοῦ ὁποῖου ἀναφέρεται. Δηλαδή, ἡ τιμὴ κτήσεως θὰ λάβῃ 1 δρχ. ἐπὶ πλέον διὰ κάθε συντασσομένην ἐπιταγὴν, ἐξ αἰτίας τῆς ἀμεταβλητότητος τῶν σταθερῶν ἐξόδων καὶ τῆς μειώσεως βεβαίως τοῦ ἀριθμοῦ τῶν ἐπιταγῶν.

Εἰς περίπτωσιν καθ' ἣν ὁ ἀριθμὸς τῶν ἐπιταγῶν εἶναι 12.000, τὰ ἔξοδα θὰ ὑπολογισθοῦν ὡς κατωτέρω:

Σταθερά Ἔξοδα = (ἄνευ ἀλλαγῆς) 6.000 δρχ.

Μεταβλητὰ Ἔξοδα = 4 δρχ. $\times$ 12.000 = 48.000 δρχ.

Σύνολον = 54.000 δρχ.

Τὸ κόστος κατὰ μονάδα ἐπιταγῆς, ἥτοι $\frac{54.000}{12.000} = 4,5$ δρχ., ἀντιπροσωπεύει:

Σταθερά Ἔξοδα $\frac{6.000}{12.000} = 0,5$ δρχ.

Μεταβλητὰ Ἔξοδα 4,0 δρχ.

Σύνολον 4,5 δρχ.

Ἡ ἐν λόγῳ τιμὴ τῶν 4,5 δρχ. ὀφείλεται εἰς τὴν ἀμεταβλητότητα τῶν σταθερῶν ἐξόδων καὶ εἰς τὴν αὐξήσιν τοῦ ἀριθμοῦ τῶν ἐπιταγῶν αἱ ὁποῖαι συντάσσονται.

Παρατίθεται κατωτέρω ὁ πίναξ 14 ἀνακεφαλαιώσεως τῶν ἀνωτέρω:

ΠΙΝΑΞ 14

Ἔξοδα κατὰ μονάδα	6.000 ἐπιταγαὶ	3.000 ἐπιταγαὶ	12.000 ἐπιταγαὶ
Σταθερὰ Ἔξοδα κατὰ μονάδα	1	2	0,5
Μεταβλητὰ Ἔξοδα κατὰ μονάδα	4	4	4
Σύνολον ἐξόδων κατὰ μονάδα, καταλογισθὲν εἰς τὴν τιμὴν κτήσεως κατὰ μονάδα	5	6	4,5

Αἱ ἀνωτέρω παρατηρήσεις δεικνύουν, προφανῶς, ὅτι ὁ συνολικὸς καταλογισμὸς τῶν σταθερῶν ἐξόδων ἔχει ὡς ἀποτέλεσμα νὰ τροποποιῇ τὴν τιμὴν κτήσεως κατὰ μονάδα, διὰ αἰτίας αἱ ὁποῖαι δὲν προέρχονται ἀπὸ τὰ ἄμεσα στοιχεῖα τῆς ἐν λόγῳ τιμῆς κτήσεως.

Ὑπὸ τῶν ἐν λόγῳ περιπτώσεων καὶ διὰ νὰ ἐπιτευχθῇ μία ἀνάλυσις περισσότερον εὐχερὴς τῶν ἐπὶ μέρους στοιχείων κόστους, τὸ Γαλλικὸν Γενικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον δεικνύει τὰς ἀκολουθοῦσας ἀρχάς:

Ἡ ἐπίπτωσις τῶν σταθερῶν ἐξόδων ἐπὶ τοῦ κόστους καὶ τῆς τιμῆς κτήσεως ποικίλλει, συμφώνως πρὸς τὸ ἐπίπεδον δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως. Εἶναι δυνατὸν νὰ τεθῇ εἰς θέσιν ἑνας μηχανισμὸς ρυθμίσεως τοῦ προκύψαντος κοστολογικοῦ προβλήματος. Ὁ μηχανισμὸς οὗτος δὲν εἶναι ἄλλος παρὰ ἡ μέθοδος τοῦ ὀρθολογικοῦ καταλογισμοῦ τῶν σταθερῶν ἐξόδων. Ἡ ἐν λόγῳ μέθοδος συνίσταται εἰς τὸ νὰ ἀποκλείῃ ἀπὸ τὸ κόστος καὶ τὴν τιμὴν κτήσεως τὸ μέρος τῶν σταθερῶν ἐξόδων, τὸ ὑπολογιζόμενον ἐν σχέσει μὲ ἕνα ἐπίπεδον δραστηριότητος καθοριζόμενον ἐκ τῶν προτέρων ὡς φυσιολογικόν. Διὰ κάθε στάδιον παραγωγῆς ἢ πωλήσεως τὸ ὕψος τῶν ἐξόδων τὸ ὅποιον τηρεῖται, ἐν ὅψει τῆς ἐνσωματώσεως ἐντὸς τοῦ κόστους, εἶναι ἴσον μὲ τὸ πραγματικὸν (ἱστορικὸν) ὕψος πολλαπλασιαζόμενον ἐπὶ τῆς σχέσεως:

$$\frac{\text{Πραγματικὸν ἐπίπεδον δραστηριότητος}}{\text{Φυσιολογικὸν ἐπίπεδον δραστηριότητος}}$$

Ἡ ἐφαρμογὴ τῆς ἐν λόγῳ σχέσεως ἐντὸς τῶν δύο προηγουμένων ἀπλῶν παραδειγμάτων ὁδηγεῖ εἰς τὸ νὰ καταλογισθοῦν, ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν βεβαίως ὅτι ἡ δραστηριότης τῶν 6.000 ἐπιταγῶν θεωρεῖται ὡς φυσιολογική,

— εἰς μὲν τὴν περίπτωσιν τῶν 3.000 ἐπιταγῶν

$$\text{Σταθερὰ ῥέξοδα} = \frac{6.000 \text{ δρχ.} \times 3.000}{6.000} = 3.000 \text{ δρχ.}$$

$$\text{Μεταβλητὰ ῥέξοδα} = 4 \text{ δρχ.} \times 3.000 = \frac{12.000 \text{ δρχ.}}{\text{Σύνολον} = 15.000 \text{ δρχ.}}$$

$$\text{ἤτοι } \frac{15.000}{3.000} = 5 \text{ δρχ. κατ' ἐπιταγὴν}$$

— εἰς δὲ τὴν περίπτωσιν τῶν 12.000 ἐπιταγῶν

$$\text{Σταθερὰ ῥέξοδα} = \frac{6.000 \text{ δρχ.} \times 12.000}{6.000} = 12.000 \text{ δρχ.}$$

$$\text{Μεταβλητὰ ῥέξοδα} = 4 \text{ δρχ.} \times 12.000 = \frac{48.000 \text{ δρχ.}}{\text{Σύνολον} = 60.000 \text{ δρχ.}}$$

$$\text{ἤτοι } \frac{60.000}{12.000} = 5 \text{ δρχ. κατ' ἐπιταγὴν.}$$

Κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον, ἐκάστη τιμὴ κτήσεως εἶναι ὑπερτιμημένη διὰ τοῦ αὐτοῦ ποσοῦ εἰς ἐκάστην συντιασσομένην ἐπιταγὴν. Θὰ προκύψῃ βεβαίως μία διαφορὰ καταλογισμοῦ, ἡ ὁποία θὰ ἀντιστοιχῇ:

- εἴτε εἰς ἓνα κόστος τῆς ὑποαπασχολήσεως, ὅταν ἡ πραγματικὴ δραστηριότης εἶναι κατωτέρα τῆς δραστηριότητος, τῆς θεωρουμένης ὡς φυσιολογικῆς,
- εἴτε εἰς ἓνα πλεόνασμα ὑπεραπασχολήσεως, ὅταν ἡ πραγματικὴ δραστηριότης εἶναι ἀνωτέρα τῆς δραστηριότητος, τῆς θεωρουμένης ὡς φυσιολογικῆς.

Δέον δὲ νὰ σημειωθῇ, σχετικῶς μὲ τὴν ἐφαρμογὴν τῆς μεθόδου τοῦ ὀρθολογικοῦ καταλογισμοῦ τῶν σταθερῶν ἐξόδων,

- ὅτι οἱ βαθμοὶ δραστηριότητος δύνανται νὰ εἶναι διάφοροι εἰς ἐκάστην θέσιν κόστους,
- ὅτι οἱ λογαριασμοὶ Διαρκοῦς Ἀπογραφῆς ἐν τέλει περιόδου δὲν ἀποτιμῶνται ¹² εἰς τὴν πραγματικὴν των ἀξίαν, καθ' ὅτι:

— εἶναι ὑποτιμημένοι, ἐὰν ἡ πραγματικὴ δραστηριότης ὑπῆρξε κατωτέρα τῆς φυσιολογικῆς δραστηριότητος (δὲν περιλαμβάνουν, παρὰ ἓνα μέρος τῶν σταθερῶν ἐξόδων),

12. Ἡ ὅλη φράσις καὶ ἕτεροι κατωτέρω χαρακτηρισμοὶ τῶν λογαριασμῶν Διαρκοῦς Ἀπογραφῆς, δύνανται νὰ χαρακτηρισθοῦν ὡς λανθασμένοι λογιστικῶς, ἀπὸ ἀπόψεως φρασεολογίας, καθότι οἱ λογαριασμοὶ οὐδέποτε ἀποτιμῶνται ἀλλὰ τὰ ἀντικείμενα, τὰ ὁποῖα παρακολουθοῦν ἀπὸ πλευρᾶς αὐξήσεως ἢ μειώσεως τῆς ἀξίας των.

— είναι υπερεκτιμημένοι, εάν ἡ πραγματικὴ δραστηριότης ὑπὲρξεν ἀνωτέρα τῆς φυσιολογικῆς τοιαύτης (περιλαμβάνουν περισσότερα σταθερὰ ἔξοδα ἀπ' ὅσα ὑπῆρξαν ἐν τῇ πραγματικότητι),

ὅτι εἰς πάσας τὰς περιπτώσεις, οἱ λογαριασμοὶ διαρκοῦς ἀπογραφῆς τέλους χρήσεως ὀφείλουν νὰ ἐπαναφερθοῦν εἰς τὴν πραγματικὴν των ἀξίαν.

3.1 Παράδειγμα ἐφαρμογῆς

Μία ἐπιχείρησις περιλαμβάνει:

- 3 βοηθητικὰς θέσεις κόστους: Διοίκησις - Μεταφοραὶ - Συντήρησις
 - 3 κυρίας θέσεις κόστους: Ἑργαστήριον Α, Ἑργαστήριον Β, Διάθεσις
- Τὰ ἔμμεσα ἔξοδα εἶναι τὰ ἀκόλουθα (βλέπε πῖνακα 15):

- Σταθερὰ Ἑξοδα = 20.000 δρχ.
- Μεταβλητὰ Ἑξοδα = 30.000 δρχ.

Οἱ συντελεσταὶ (βαθμοὶ) δραστηριότητος τῶν ἀνωτέρω θέσεων ὑπῆρξαν κατὰ τὴν διάρκειαν τῆς περιόδου ὑπολογισμοῦ οἱ κάτωθι:

— Διοίκησις	0,9	— Ἑργαστήριον Α	0,9
— Μεταφοραὶ	1	— Ἑργαστήριον Β	0,9
— Συντήρησις	0,8	— Διάθεσις	1,2

Ὁ ἀναμερισμὸς τῶν βοηθητικῶν θέσεων κόστους ἐπὶ τῶν κυρίων τοιούτων πραγματοποιεῖται συμφώνως πρὸς τὰ ἀκόλουθα ποσοστά:

- Διοίκησις = 20% εἰς ἐκάστην τῶν ὑπολοίπων βοηθητικῶν θέσεων καὶ κυρίων.
- Μεταφοραὶ = 25% εἰς τὴν θέσιν κόστους Συντήρησις, ὡς ἐπίσης καὶ εἰς ἐκάστην κυρίαν τοιαύτην.
- Συντήρησις = 40% εἰς τὰ Ἑργαστήρια Α καὶ Β καὶ 20% εἰς τὴν θέσιν κόστους Διάθεσις.

3.2 Ζητουμένη ἐργασία

Νὰ παρουσιασθῇ ὁ πῖναξ ὀρθολογικοῦ καταλογισμοῦ τῶν σταθερῶν ἐξόδων καὶ νὰ καταχωρισθοῦν εἰς τὸ Ἡμερολόγιον Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς αἱ οἰκονομικαὶ πράξεις Μερισμοῦ καὶ Ἀναμερισμοῦ.

3.3 Λύσις παραδείγματος ἐφαρμογῆς

Παρατίθεται ἐν συνεχείᾳ ὁ πῖναξ 15 ἐμφαίνων πλήρως τὸν ὀρθολογικὸν καταλογισμὸν τῶν Σταθερῶν Ἑξόδων εἰς τὰς κυρίας καὶ βοηθητικὰς θέσεις. Περαιτέρω δίδονται αἱ ἡμερολογιακαὶ ἐγγραφαὶ τῶν οἰκονομικῶν πράξεων.

Ἐπαλήθευσις εἰς τὴν ἀνάλυσιν τῶν ἐξόδων κατὰ τὸν πῖνακα τοῦ ὀρθολογικοῦ καταλογισμοῦ τῶν σταθερῶν ἐξόδων.

PINAE

Ὁρθολογικὸς Καταλογισμὸς

[illegible]

15

τῶν Σταθερῶν Ἐξόδων

Κύριαι Θέσεις Κόστους						Διαφοραὶ	
Ἔργαστήριον Α		Ἔργαστήριον Β		Διάθεσις		Ὀρθολογικοῦ Καταλογισμοῦ	
Σ	Μ	Σ	Μ	Σ	Μ	Κόστος Ἀδρανείας	Πλεόνασμα Ὑπεραπασχολήσ.
5.000	10.000	4.000	10.000	2.000	5.000		
0,9 — 4.500	+ 4.500	0,9 — 3.600	+ 3.600	1,2 — 2.400	+ 2.400		
500		400		— 400			
— 500		— 400		+ 400		2.000	400
0		0		0			
	14.500		13.600		7.400		
	+ 740		+ 740		+ 740		
	15.240		14.340		8.140		
	+ 1.185		+ 1.185		+ 1.185		
	16.425		15.525		9.325		
	+ 2.850		+ 2.850		+ 1.425		
	19.275		18.375		10.750	2.000	400

Τὸ σύνολον τῶν ἐξόδων εἶναι 50.000 καὶ ἀναλύεται ὡς ἀκολούθως:

— Ἔξοδα καταλογισθέντα (19.275 + 18.375 + 10.750)	48.400
— Ἔξοδα μὴ καταλογισθέντα: Κόστος ἀδρανείας (ὑποαπασχολήσεως) + 2.000	50.400
— Ἔξοδα ὑπερκαταλογισθέντα: Πλεόνασμα ὑπεραπασχολήσεως	— 400
	<u>50.000</u>

Ἡμερολογιακαὶ Ἐγγραφαὶ Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς

1			
Ἔξοδα Σταθερὰ		20.000	
Ἔξοδα Μεταβλητὰ		30.000	
	Ἔξοδα Μερισθέντα		50.000
2			
Θέσις Κόστους Διοικήσεως		4.000	
Θέσις Κόστους Μεταφορὰ		4.000	
Θέσις Κόστους Συντήρησης		6.000	
Θέσις Κόστους Ἑργαστήριον Α		15.000	
Θέσις Κόστους Ἑργαστήριον Β		14.000	
Θέσις Κόστους Διαθέσεως		7.000	
	Ἔξοδα Σταθερὰ		20.000
	Ἔξοδα Μεταβλητὰ		30.000
Μερισμὸς συμφώνως πρὸς τὸν πίνακα			
3			
Κόστος Ὑποαπασχολήσεως		2.000	
(Σταθερὰ Ἔξοδα μὴ καταλογισθέντα = 300 + 800 + 500 + 400)			
Θέσις Κόστους Διαθέσεως		400	
	Θέσις Κόστους Διοικήσεως		300
	Θέσις Κόστους Συντηρήσεως		800
	Θέσις Κόστους Ἑργαστηρίου Α		500
	Θέσις Κόστους Ἑργαστηρίου Β		400
Πλεόνασμα (Κέρδος) Ὑπεραπασχολήσεως			400
(Ἔξοδα Σταθερὰ ὑπερκαταλογισθέντα: 400 τῆς Θέσεως Κόστους Διαθέσεως)			
Τακτοποιήσις Σταθερῶν Ἐξόδων μὴ καταλογισθέντων ἢ ὑπερκαταλογισθέντων			

4		
Θέσις Ἐργαστηρίου Α (740 + 1.185 + 2.850)	4.775	
Θέσις Ἐργαστηρίου Β (740 + 1.185 + 2.850)	4.775	
Θέσις Διαθέσεως (740 + 1.185 + 1.425)	3.350	
Θέσις Διοικήσεως		3.700
Θέσις Μεταφορῶν		4.000
Θέσις Συντηρήσεως		5.200
Συνολικὸς Μερισμὸς τῶν Βοηθητικῶν Θέσεων Κόστους ἐπὶ τῶν κυρίων τοιούτων συμφώνως πρὸς λεπτομερείας τοῦ πίνακος		
5		
Μεταφορὰ Ἀποκλίσεων ἐπὶ Προτύπου Κόστους	1.600	
Πλεόνασμα Ὑπεραπασχολήσεως	400	
Κόστος Ὑποαπασχολήσεως		2.000
Διὰ τὴν ἐξίσωσιν τῶν λογαριασμῶν Ἀποκλίσεως		

3.4 Περιπτωσιακὴ Σπουδὴ Ὁρθολογικοῦ Καταλογισμοῦ Σταθερῶν Ἐξόδων

3.4.0 Δεδομένα στοιχεῖα σπουδῆς

Ἡ ἔταιρεία "S" περιλαμβάνει ἓνα Γραφεῖον Σπουδῶν, τὸ ὁποῖον διαιρεῖται εἰς ἑπτὰ ἐπὶ μέρους θέσεις: Μία βοηθητικὴ θέσις τῆς Γενικῆς Διοικήσεως καὶ ἕξ τεχνικαὶ ἢ κύριαι θέσεις, ἰδρυθεῖσαι συμφώνως πρὸς τὴν εἰδικότητά των:

- Ἀγροτικὴ Οἰκονομία
- Ἀλιεία
- Οἰκολογία
- Ὑδρολογία
- Παιδολογία
- Βιομηχανία Τροφίμων

Αἱ δαπάναι αἱ ὁποῖαι ἀφοροῦν ἀμέσως τὰς πραγματοποιημένας σπουδὰς καταλογίζονται εἰς τὴν τιμὴν κτήσεως, εἰς τὴν ὁποίαν περιλαμβάνονται:

- τὰ ἄμεσα ἔξοδα, τὰ καταλογιζόμενα ἐκ τῶν προτέρων εἰς τὴν τεχνικὴν θέσιν,

- αἱ ἐσωτερικαὶ ἄμεσοι παροχαί, προερχόμεναι ἀπὸ ἄλλας θέσεις κόστους [ἐξόδα δυνάμενα νὰ καταλογισθοῦν ἀπ' εὐθείας εἰς τὰς πραγματοποιουμένας σπουδὰς ὑπὸ τῆς τεχνικῆς (κυρίως) θέσεως],
- τὰ ἡμιμεταβλητὰ ἐξόδα, μεριζόμενα ἀπὸ τὴν τεχνικὴν θέσιν καὶ τὰ ὅποια ἀπαρτίζονται ἀπὸ σταθερὰ καὶ μεταβλητὰ ἐξόδα,
- αἱ ἡμιμεταβληταὶ ἐσωτερικαὶ παροχαί, προερχόμεναι ἀπὸ ἄλλας θέσεις κόστους (ἐξόδα μὴ δυνάμενα νὰ καταλογισθοῦν εὐθέως εἰς τὰς σπουδὰς),
- ὁ Μερισμὸς τῶν ἐξόδων τῆς βοηθητικῆς θέσεως κόστους.

Ἡ ἐταιρεία "S" ἐφαρμόζει τὴν μέθοδον τοῦ Ὁρθολογικοῦ Καταλογισμοῦ ὧν τῶν Σταθερῶν Ἐξόδων συμφώνως πρὸς ἓνα βαθμὸν φυσιολογικῆς δραστηριότητος 75%, ὑπολογιζόμενον συναρτήσῃ τῶν τιμολογηθεῖσων ὥρων, ἐν σχέσει πρὸς τὸ σύνολον τῶν πληρωθεῖσων ὥρων. Ἡ διαφορὰ θεωρεῖται ὡς ἐξόδα μὴ κοστολογηθέντα.

Ὁ πίναξ 16 δεικνύει τὰ ἐν λόγῳ στοιχεῖα διὰ τὴν ἐξεταζομένην περίοδον.

ΠΙΝΑΞ 16

Προσδιορισμὸς Βαθμοῦ Πραγματικῆς Δραστηριότητος

Θέσεις Κόστους	Ὁραι πληρωθεῖσαι	Ὁραι τιμολογηθεῖσαι
Ἀγροτικὴ Οἰκονομία	10.335	6.201
Ἀλιεῖα	23.180	18.544
Οἰκολογία	10.050	7.537 ¹ / ₂
Υδρολογία	9.910	6.937
Παιδολογία	10.920	5.460
Βιομηχανία Τροφίμων	8.400	7.560

Ἐν συνεχείᾳ παρατίθεται ὁ πίναξ 17 Μερισμοῦ τῶν Ἐξόδων εἰς τὰς θέσεις Κόστους.

ΠΙΝΑΞ 17

Μερισμός Ἐξόδων (εἰς χιλιάδας δραχ.)

Εἶδος Ἐξόδων	Ἀγρο- τική Οἰκονο- μία	Ἀλιεία	Οἰκο- λογία	Υδρο- λογία	Παιδο- λογία	Βιομη- χανία Τροφίμων
Ἄμεσα Ἐξόδα	—	—	—	—	—	—
— Σταθερά	—	—	—	—	—	—
— Μεταβλητὰ	124	320	102	825	400	—
Ἐσωτερικαὶ Παροχαὶ	—	—	—	—	—	—
Ἄμεσοι	—	—	—	—	—	—
— Σταθεραὶ	— 50	—	— 96	40	56	50
— Μεταβληταὶ	— 20	— 1	—	9	5	7
Ἡμιμεταβλητὰ Ἐξόδα	—	—	—	—	—	—
— Σταθερά	100	200	140	120	130	150
— Μεταβλητὰ	80	160	100	80	110	140
Ἐσωτερικαὶ Προχαὶ	—	—	—	—	—	—
Ἡμιμεταβληταὶ	—	—	—	—	—	—
— Σταθεραὶ	—	8	—	— 3	— 5	—
— Μεταβληταὶ	—	2	—	—	— 1	— 1
Μερισμός Βοηθητικῆς Θέσεως	—	—	—	—	—	—
— Σταθερὸς	84	151	70	85	75	91
— Μεταβλητὸς	26	45	21	25	25	24
Σύνολον	344	885	337	1.181	795	461

3.4.1 Ζητούμενα περιπτωσιακῆς σπουδῆς

Νὰ προσδιορισθῇ δι' ἐκάστην κυρίαν θέσιν τὸ κόστος τῆς καὶ ἡ λεπτομερὲς παρουσιάσις τῶν διαφορῶν καταλογισμοῦ.

Νὰ ἐκτεθῇ λεπτομερῶς ἡ πραγματικὴ ἀξία τοῦ ἀποθέματος εἰς τὸ τέλος τῆς περιόδου, ἐν γνώσει ὅτι δὲν ὑπῆρχον σπουδαὶ ἐν ἐξελίξει εἰς τὴν ἀρχὴν τῆς περιόδου καὶ ὅτι τὸ 90 % τῆς παραγωγῆς ἔχει πωληθῇ.

3.4.2 Λύσις τοῦ προβλήματος

Ἐκ τῶν δεδομένων τοῦ προβλήματος συνάγεται ὅτι τὸ φυσιολογικὸν (κανονικὸν = normal) ἐπίπεδον δραστηριότητος θεωρεῖται τὸ 75 % τῶν πληρωθεισῶν ὥρῶν. Ὑπὸ τὰς προϋποθέσεις αὐτάς, ἡ πραγματικὴ δραστηριότης συγκρίνεται μὲ τὴν θεωρουμένην δραστηριότητα ὡς φυσιολογικὴ διὰ διαφορᾶς μεταξὺ τοῦ ποσοστοῦ 75 % καὶ τοῦ πηλίκου τῆς κατωτέρω σχέσεως:

Ὡραι τιμολογηθεῖσαι

Ὡραι πληρωθεῖσαι

Α. Διαφοραὶ καταλογισμοῦ ἐκάστης θέσεως κόστους

α) Θέσεις Κόστους: Ἀγροτικὴ Οἰκονομία

$$\begin{aligned}
 - \text{Ποσοστὸν πραγματικῆς δραστηριότητος} &= \frac{\text{ὧραι τιμολογηθεῖσαι}}{\text{ὧραι πληρωθεῖσαι}} = \\
 &= \frac{6.201 \times 100}{10.335} = 60\% \\
 - \text{Ποσοστὸν ὑποαπασχολήσεως} &75\% - 60\% = 15\% \\
 - \text{Ποσοστὸν ἐξόδων μὴ κοστολογηθέντων} &100\% - 75\% = 25\% \\
 \text{Σύνολον} &100\%
 \end{aligned}$$

Ἀριθμητικοὶ Ὑπολογισμοὶ

Ἀμεσα Ἐξοδα

Ἡμιμεταβλητὰ Ἐξοδα

Μερισμὸς Βοηθητικῆς Θέσεως

Ἀμεσοὶ Ἑσωτερικαὶ Παροχαὶ

Καθαρὸν Κόστος Θέσεως

Σταθερὰ Ἐξοδα καταλογισθέντα: $134 \times 0,6$

Προορισμὸς Σταθερῶν Ἐξόδων μὴ καταλογισθέντων:

— Ἐξοδα μὴ κοστολογήσιμα: $134 \times 0,25$

— Κόστος ὑποαπασχολήσεως: $134 \times 0,15$

Ἐξοδα	
Σταθερὰ	Μεταβλητὰ
—	124
100	80
84	26
184	230
— 50	— 20
134	210
— 80,4	+ 80,4
53,6	290,4
33,5	
20,1	

β) Θέσεις Κόστους: Ἀλιεία

$$\begin{aligned}
 - \text{Ποσοστὸν πραγματικῆς δραστηριότητος} &= \frac{\text{ὧραι τιμολογηθεῖσαι}}{\text{ὧραι πληρωθεῖσαι}} = \\
 &= \frac{18.544 \times 100}{23.180} = 80\% \\
 - \text{Ποσοστὸν ὑπεραπασχολήσεως} &= 75\% - 80\% = -5\% \\
 - \text{Ποσοστὸν ἐξόδων μὴ κοστολογησίμων} &= 100\% - 75\% = 25\% \\
 \text{Σύνολον} &100\%
 \end{aligned}$$

Ἀριθμητικοὶ Ὑπολογισμοὶ

	Ἐξοδα	
	Σταθερά	Μεταβλητά
Ἀμεσα Ἐξοδα	—	320
Ἡμιμεταβλητὰ Ἐξοδα	200	160
Ἡμιμεταβλητὰ Ἐσωτερικαὶ Παροχαὶ	8	2
Μερισμὸς Βοηθητικῆς Θέσεως	151	45
	359	527
Ἀμεσοὶ Ἐσωτερικαὶ Παροχαὶ	—	— 1
	359	526
Σταθερὰ Ἐξοδα κοστολογήσιμα = $359 \times 0,8$	— 287,2	+ 287,2
Ἀνάλυσις Σταθερῶν Ἐξόδων μὴ κοστολογηθέντων:	71,8	813,2
— Ἐξοδα μὴ κοστολογηθέντα = $359 \times 0,25$	89,75	
— Πλεόνασμα ὑπεραπασχολήσεως = $359 \times -0,05$	— 17,95	

γ) Θέσις Κόστους: Οἰκολογία

— Ποσοστὸν δραστηριότητος = $\frac{\text{ὥραι τιμολογηθεῖσαι}}{\text{ὥραι πληρωθεῖσαι}} = \frac{7.537,5 \times 100}{10.050} = 75\%$	
— Ποσοστὸν ἀδρανείας ἢ ὑπεραπασχολήσεως = $75\% - 75\% = 0\%$	
— Ποσοστὸν ἐξόδων μὴ κοστολογησίων = $100\% - 75\% = 25\%$	
Σύνολον	100%

Ἀριθμητικοὶ Ὑπολογισμοὶ

	Ἐξοδα	
	Σταθερά	Μεταβλητά
Ἀμεσα Ἐξοδα	—	102
Ἡμιμεταβλητὰ Ἐξοδα	140	100
Μερισμὸς Βοηθητικῆς Θέσεως Κόστους	70	21
	210	223
Ἀμεσοὶ Ἐσωτερικαὶ Παροχαὶ	— 96	—
Καθαρὸν Κόστος Θέσεως	114	223
Σταθερὰ Ἐξοδα κοστολογήσιμα: $114 \times 0,75$	— 85,5	— 85,5
	28,5	308,5
Καθορισμὸς σταθερῶν ἐξόδων μὴ κοστολογηθέντων = Ἐξοδα μὴ κοστολογήσιμα = $114 \times 0,25$	28,5	

δ) Θέσεις Κόστους: Ύδρολογία

$$\begin{aligned}
 - \text{Ποσοστὸν δραστηριότητος} &= \frac{\text{ῶραι τιμολογηθεῖσαι}}{\text{ῶραι πληρωθεῖσαι}} = \frac{6.937 \times 100}{9.910} = 70\% \\
 - \text{Ποσοστὸν ὑποαπασχολήσεως} &= 75\% - 70\% = 5\% \\
 - \text{Ποσοστὸν ἐξόδων μὴ κοστολογησίων} &= 100\% - 75\% = 25\% \\
 \text{Σύνολον} &= 100\%
 \end{aligned}$$

Ἀριθμητικοὶ Ὑπολογισμοὶ

Ἀμεσα Ἐξοδα

Ἡμιμεταβλητὰ Ἐξοδα

Ἀμεσοὶ Ἑσωτερικαὶ Παροχαὶ
Μερισμὸς Βοηθητικῆς Θέσεως

Ἡμιμεταβλητὰ Ἑσωτερικαὶ Παροχαὶ

Καθαρὸν Κόστος Θέσεως

Ἐξοδα Σταθερὰ κοστολογήσιμα $= 242 \times 0,7$

Τοποθέτησις Σταθερῶν Ἐξόδων μὴ κοστολογησίων:

— Ἐξοδα μὴ κοστολογήσιμα $= 242 \times 0,25$ — Κόστος ὑποαπασχολήσεως $= 242 \times 0,05$

Ἐξοδα	
Σταθερὰ	Μεταβλητὰ
—	825
120	80
40	9
85	25
245	939
— 3	—
242	939
— 169,4	+169,4
72,6	1.108,4
60,5	
12,1	

ε) Θέσεις Κόστους: Παιδολογία

$$\begin{aligned}
 - \text{Ποσοστὸν δραστηριότητος} &= \frac{\text{ῶραι τιμολογηθεῖσαι}}{\text{ῶραι πληρωθεῖσαι}} = \frac{5.460 \times 100}{10.920} = 50\% \\
 - \text{Ποσοστὸν ὑποαπασχολήσεως} &= 75\% - 50\% = 25\% \\
 \text{Ποσοστὸν ἐξόδων μὴ κοστολογησίων} &= 25\% \\
 \text{Σύνολον} &= 100\%
 \end{aligned}$$

Ἀριθμητικοὶ Ὑπολογισμοὶ

Ἀμεσα Ἐξοδα

Ἡμιμεταβλητὰ Ἐξοδα

Ἀμεσοὶ Ἑσωτερικαὶ Παροχαὶ
Μερισμὸς Βοηθητικῆς Θέσεως

Ἡμιμεταβλητὰ Ἑσωτερικαὶ Παροχαὶ

Καθαρὸν Κόστος Θέσεως

Σταθερὰ Ἐξοδα κοστολογήσιμα $= 256 \times 0,5$

Ἀνάλυσις Σταθερῶν Ἐξόδων μὴ κοστολογησίων:

— Ἐξοδα μὴ κοστολογήσιμα $= 256 \times 0,25$ — Κόστος ὑποαπασχολήσεως $= 256 \times 0,25$

Ἐξοδα	
Σταθερὰ	Μεταβλητὰ
—	400
130	110
56	5
75	25
261	540
— 5	— 1
256	539
— 128	+ 128
128	667
64	
64	

σι) Θέσεις Κόστους: Βιομηχανία Τροφίμων

- Ποσοστὸν δραστηριότητος = $\frac{\text{ὤραι τιμολογηθεῖσαι}}{\text{ὤραι πληρωθεῖσαι}} = \frac{7.560 \times 100}{8.400} = 90\%$
- Ποσοστὸν ὑπεραπασχολήσεως = $90\% - 75\% = 15\%$
- Ποσοστὸν ἐξόδων μὴ κοστολογησίων = $100\% - 75\% = 25\%$,
 ἤτοι ἐν συνόλῳ = $90\% + 25\% - 15\% = 100\%$

Ἀριθμητικοὶ Ὑπολογισμοὶ

	Ἐξοδα	
	Σταθερὰ	Μεταβλητὰ
Ἄμεσα Ἐξοδα	—	—
Ἡμιμεταβλητὰ Ἐξοδα	150	140
Ἄμεσοι Ἑσωτερικαὶ Παροχαὶ	50	7
Μερισμὸς Βοηθητικῆς Θέσεως	91	24
	291	171
Ἡμιμεταβλητὰ Ἑσωτερικαὶ Παροχαὶ	—	— 1
Καθαρὸν Κόστος Θέσεως	291	170
Σταθερὰ Ἐξοδα κοστολογήσιμα = $291 \times 0,9$	— 261,9	+ 261,9
Ἀνάλυσις Σταθερῶν Ἐξόδων μὴ κοστολογηθέντων:		
— Ἐξοδα μὴ κοστολογήσιμα = $291 \times 0,25$	29,1	431,9
— Πλεόνασμα ὑπεραπασχολήσεως = $291 \times -0,15$	72,75	
	— 43,65	

ζ) Ἀνακεφαλαίωσις

ΠΙΝΑΞ 18

Θέσεις Κόστους	Ἐξοδα κοστολογήσιμα	Ἐξοδα μὴ κοστολογηθέντα	Κόστος Ἀδρανείας	Πλεόνασμα Ὑπεραπασχολήσεως
Ἀγροτικὴ Οἰκονομία	290,4	33,50	20,1	—
Ἀλιεία	813,2	89,75	—	17,95
Οἰκολογία	308,5	28,50	—	—
Υδρολογία	1.108,4	60,50	12,1	—
Παιδολογία	667,0	64,00	64,00	—
Βιομηχανία Τροφίμων	431,9	72,75	—	43,65
Σύνολον	3.619,4	349,00	96,2	61,60

η) Ἐπαλήθευσις μὲ τὰ ἐξοδα τὰ ὁποῖα ἐλήφθησαν ἀρχικῶς:

— Πίναξ 15 Μερισμού Ἐξόδων	4.003
* Ἀγροτική Οἰκονομία	344
* Ἀλιεία	885
* Οἰκολογία	337
* Ὑδρολογία	1.181
* Παιδολογία	795
* Βιομηχανία Τροφίμων	461
Ἀνακεφαλαίωσις ἀνωτέρω (ζ)	4.003
* Ἐξοδα κοστολογηθέντα	3.619,4
* Ἐξοδα μὴ κοστολογηθέντα	+ 349,0
* Κόστος ὑποαπασχολήσεως	+ 96,2
	<u>4.064,6</u>
— Πλεόνασμα ὑπεραπασχολήσεως	<u>61,6</u>

Β. Πραγματικὴ ἀξία ἀποθέματος ἐν τέλει περιόδου

Συμφώνως πρὸς τὰ δεδομένα τοῦ προβλήματος, εἰς τὸ τέλος τῆς διαχειριστικῆς χρήσεως ἐπωλήθη τὸ 90% τῆς παραγωγῆς, ἥτοι ὕψους 3.619,4 δρχ. (Ἐξοδα κοστολογήσιμα), ὁπότε παραμένει Ἀπόθεμα τέλους Περιόδου, συμφώνως πρὸς τὴν μέθοδον τοῦ Ὀρθολογικοῦ Καταλογισμού τῶν Σταθερῶν Ἐξόδων, ὕψους $3.619,4 \times 0,1 =$ 361,94

Τὸ ἐν λόγῳ ὕψος ὑπῆρξεν

— ἡ ὑξήμενον, ἐπεὶδὴ ὁ συντελεστὴς δραστηριότητος ἦτο κατώτερος τοῦ 75% δι' ἓνα σύνολον 96,2 ἀντιστοιχῶν εἰς τὸ τέλος τῆς Περιόδου εἰς $96,2 \times 10\% =$	+ 9,62
— μειωμένον, ἐπεὶδὴ ὁ συντελεστὴς δραστηριότητος ἦτο ἀνώτερος τοῦ 75% δι' ἓνα σύνολον 61,6, ἀντιστοιχῶν εἰς τὸ τέλος τῆς Περιόδου εἰς $61,6 \times 10\% =$	— 6,16
Πραγματικὸν Ἀπόθεμα ἐν τέλει Περιόδου	<u>365,40</u>

Ἐὰν ἡ μέθοδος τοῦ Ὀρθολογικοῦ Καταλογισμού τῶν Σταθερῶν Ἐξόδων δὲν ἐτηρεῖτο, τὸ ὕψος τῶν κοστολογησίων Ἐξόδων θὰ ἀνῆρχετο εἰς:

— Σύνολον Ἐξόδων	4.003
— Μείον μὴ κοστολογήσιμα Ἐξοδα	— 349
	<u>3.654</u>

Δεδομένου ὅτι ἡ μὴ πωληθεῖσα παραγωγή ἀντιπροσωπεύει τὸ 10%, τὸ Ἀπόθεμα εἰς τὸ τέλος τῆς Περιόδου ἀνέρχεται εἰς $3.654 \times 0,10 =$ 365,4.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΤΕΤΑΡΤΟΝ

4. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

4.0 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΑΙ ΤΙΝΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Τὸ Γαλλικὸν Γενικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον ἀκριβολογεῖ, ἰδίως ὅταν σημειοῖ, ὅτι ἡ Ἀναλυτικὴ Λογιστικὴ τῆς Ἐκμεταλλεύσεως ἔχει ὡς ἀντικειμενικὸν σκοπὸν τὴν δυνατότητα ἐρεῦνης τῶν ἐσωτερικῶν ὁρῶν (συνθηκῶν) τῆς ἐκμεταλλεύσεως, ταύτης ἐπιτυγχανομένης διὰ τῆς συγκρίσεως τῶν δαπανῶν μὲ τὰς προβλέψεις ἢ τοὺς προκαταρκτικοὺς τύπους (standards), διὰ τῶν ἀναλύσεων τῶν ἀποκλίσεων καὶ διὰ τῆς ἐρεῦνης τῶν αἰτίων τῶν ἐν λόγῳ ἀποκλίσεων.

Εἶναι σπουδαῖον καὶ ἐξ ἴσου χρήσιμον διὰ τὴν Διοίκησιν τῆς ἐπιχειρήσεως νὰ ἔχῃ τὴν δυνατότητα νὰ συγκρίνῃ τὸ κόστος καὶ τὴν τιμὴν κτήσεως (πραγματικά, ἱστορικά τιμαὶ) μὲ ἐπικυρωμένα στοιχεῖα παραπομπῆς, τὰ ὁποῖα ἐξάγονται εἴτε ἀπὸ τὴν μελέτην τοῦ παρελθόντος εἴτε ἐκτιμῶνται, ἐκ τῶν προτέρων, διὰ διαφόρων διαδικασιῶν.

Ἡ Διεύθυνσις δύναται νὰ ἐπωφεληθῇ ἀρκούντως ἀπὸ τὴν ἐπίβλεψιν καὶ τὴν σπουδὴν τῶν διαφορῶν, αἱ ὁποῖαι ἦλθον εἰς φῶς. Συχνά, αὕτη ὀριοθετεῖται ἀπλῶς καὶ μόνον νὰ ἐρευνᾷ ἐπιμελῶς τὰς ἀποκλίσεις αἱ ὁποῖαι παρουσιάζουν μίαν μὴ φυσιολογικὴν ἔκτασιν. Τοιοῦτοτρόπως ἐφαρμόζει τὴν γνωστὴν μέθοδον τῆς ἐξαίρεσεως.

4.0.0 Τὸ πρότυπον (προκαθοριζόμενον) κόστος

Τὸ προκαθοριζόμενον κόστος εἶναι ἓνα κόστος ὑπολογιζόμενον ἐκ τῶν προτέρων. Ὁ ἐν λόγῳ ὑπολογισμὸς ἐπιτυγχάνεται δι' ἀριθμήσεως, ὑπὸ τὴν ἐννοίαν τῆς ἐκτιμῆσεως, τῶν διαφορῶν οἰκονομικῶν γεγονότων (πράξεων) εἰς ποσότητα καὶ ἀξίαν ἐν τῷ ἐσωτερικῷ τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς τῆς Ἐκμεταλλεύσεως, μὲ ἀπώτερον σκοπὸν, ὅπως ἐμφανίσωμεν, κεχωρισμένως, τὰς ἀποκλίσεις μεταξὺ τῶν πραγματικῶν δαπανῶν καὶ προβλεπομένων τοιούτων κατὰ τὸν ὑπολογισμὸν τοῦ προτύπου κόστους. Πάντα ταῦτα δυνάμεθα νὰ παραστήσωμεν ἐν συντομογραφίᾳ ὡς ἑξῆς: Πραγματικὸν (Ἱστορικὸν) Κόστος = Πρότυπον Κόστος + ἢ - Ἀπόκλισις.

Ἡ ἐπιλογή τῆς ἐννοίας τοῦ προτύπου κόστους ἐξαρτᾶται βασικῶς ἀπὸ τὸν ἐπιδιωκόμενον στόχον τῆς ἐν γένει ἐπιχειρησιακῆς δραστηριότητος. Δύναται π.χ. νὰ χρησιμοποιηθῇ:

- κόστος, ὑπολογιζόμενον ἀπὸ τὸ ἱστορικὸν (πραγματοποιηθὲν) κόστος τῆς προηγούμενης λογιστικῆς περιόδου,
 - μέσον κόστος, προκύπτει ἀπὸ προηγούμενας λογιστικὰς περιόδους,
 - κόστος, ὑπολογιζόμενον ἀπὸ συνδικαλιστικὰς διατιμήσεις,
 - κόστος, ὑπολογιζόμενον ἐπὶ τῇ βάσει ἐνὸς ἐπιπέδου ἢ βαθμοῦ δραστηριότητος τῆς ἐπιχειρήσεως, θεωρουμένου ὡς «φυσιολογικοῦ»,
 - κόστος, ὑπολογιζόμενον, ὑπὸ τὴν προϋπὸθεσιν τηρήσεως ὠρισμένων σταθερῶν στοιχείων, μὲ σκοπὸν νὰ ἀποχωρίσωμεν διαφόρους αἰτίας μεταβλητότητος· ἐὰν τὸ σταθερὸν στοιχεῖον εἶναι τὸ στοιχεῖον «ἄξια», τὸ τοιοῦτον κόστος καλεῖται «κόστος μὲ σταθερὰν ἄξian»,
 - κόστος, ὑπολογιζόμενον ἀπὸ μίαν ἀνάλυσιν τοῦ ἀντικειμένου καὶ τῆς ἐργασίας, πραγματοποιουμένης ὑπὸ ἐνὸς γραφείου σπουδῶν, καταλλήλου διὰ τὸν ἀνωτέρω σκοπὸν· τὸ τοιοῦτον κόστος καλεῖται, γενικῶς, «πρότυπον κόστος»,
- κόστος, ἐξαγόμενον ἀπὸ ἓνα προϋπολογισμόν ἐκμεταλλεύσεως, συντασσόμενον ἐκ τῶν προτέρων διὰ μίαν ὠρισμένην περίοδον· τὸ ἐν λόγῳ κόστος καλεῖται «προϋπολογιστικὸν κόστος».

4.0.1 Αἱ ἀποκλίσεις ἐπὶ τοῦ προτύπου κόστους

Αἱ ἀποκλίσεις τοῦ προτύπου κόστους δύνανται νὰ ὁμαδοποιηθοῦν εἰς δύο κατηγορίας: Ἀποκλίσεις ἐπὶ ἀμέσων δαπανῶν καὶ ἀποκλίσεις ἐπὶ ἐμμέσων δαπανῶν.

4.0.1.0 Ἀποκλίσεις ἀμέσων δαπανῶν

Αἱ διαπιστούμεναι ἐκ τῶν ὑστέρων ἀποκλίσεις εἶναι βασικῶς ἀποκλίσεις ἀξίας, μεταξύ:

- τοῦ προτύπου κόστους, τὸ ὁποῖον εἶναι ἴσον μὲ τὸ γινόμενον τῶν προτύπων ποσοτήτων ἐπὶ τῆς προτύπου τιμῆς, ἢ $Q \times P$, καὶ
- τοῦ πραγματικοῦ (ἱστορικοῦ) κόστους, τὸ ὁποῖον εἶναι ἴσον μὲ τὸ γινόμενον τῶν πραγματικῶν ποσοτήτων ἐπὶ τῆς πραγματικῆς τιμῆς, ἢ $q \times p$.

Ἡ ὅλικη ἀπόκλισις, ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει, εἶναι ἴση μὲ:

$(Q \times P) - (q \times p)$. Αὕτη προκύπτει ἀπὸ διαφορὰς μεταξύ:

- τῆς προτύπου τιμῆς καὶ πραγματικῆς τοιαύτης, ἢ $P - p$, καὶ
- τῶν προτύπων ποσοτήτων καὶ πραγματικῶν τοιούτων, ἢ $Q - q$.

Διὰ νὰ ἀξιοποιηθοῦν, ὑπὸ τὴν ἐννοίαν τῆς χρησιμότητος, αἱ ἐν λόγῳ δια-

φοραί, δέον νά εισαχθῇ εἰς τὸν λογισμὸν συσχετίσις στοιχείων, ἥτοι: πραγμα-
τικάι ποσότητες $\times$ προτύπου τιμῆς, ἢ $q \times p$.

Ἡ ὀλική ἀποκλίσις ἀναλύεται διὰ τῆς εἰσαγωγῆς τῆς τοιαύτης συγκρί-
σεως εἰς:

— ἀπόκλιον ἐπὶ τῆς τιμῆς ἢ $(P - p) \cdot q$,

— ἀπόκλιν ἐπὶ ποσοτήτων ἢ $(Q - q) \cdot P$.

Εἶναι ἀπαραίτητον νά σημειώσωμεν εἰς τὸ σημεῖον αὐτὸ ὅτι ἡ ἀνάλυσις
μεταξὺ ἀποκλίσεως τιμῆς καὶ ἀποκλίσεως ποσότητος ἐφαρμόζεται:

— εἰς ἀποκλίσεις ἐπὶ πρώτων ὑλῶν

* ἀπόκλις ἐπὶ τῆς τιμῆς

* ἀπόκλις ἐπὶ τῆς ποσότητος

— εἰς ἀποκλίσεις ἐπὶ ἀμέσου ἐργασίας

* ἀπόκλις ἐπὶ ὥρομισθίου

* ἀπόκλις ἐπὶ χρόνου

— εἰς ἀποκλίσεις ἐπὶ λοιπῶν ἐξόδων κατ' εἶδος

4.0.1.1 Ἀποκλίσεις ἐμμέσων δαπανῶν

Εἰς τὴν περίπτωσιν, ἔνθα ὑφίσταται Προϋπολογισμὸς Ἐκμεταλλεύσεως,
αἱ ἐπιχειρήσεις χρησιμοποιοῦν συχνὰ διαρκούσης τῆς διαχειριστικῆς περιόδου,
διὰ τὸν μερισμὸν τῶν ἐμμέσων δαπανῶν, ποσοστὰ προκαθορισμένα, τὰ ὅποια
συνδέονται μὲ τὴν ὑπαρξίν προϋπολογισμῶν θέσεως κόστους.

Ἡ χρησιμοποίησις τοιούτων ποσοστῶν παρέχει ἀπλοποίησιν τῆς ἐργασίας,
διότι ἀποφεύγει ὁ μερισμὸς τὰς πράξεις μερισμοῦ καὶ ἀναμερισμοῦ ἐπὶ τόσον
μακρὺ χρονικὸν διάστημα, ὅσον αἱ συνθῆκαι (ὅροι) ἐκμεταλλεύσεως καὶ αἱ
σχέσεις μεταξὺ θέσεων κόστους δὲν εἶναι παρὰ αἰσθητῶς τροποποιούμεναι.

Ὑπὸ τὰς προϋποθέσεις αὐτάς μία ἀπόκλις δύναται νά παρουσιασθῇ
μεταξὺ τῶν καταλογισθέντων καὶ πραγματικῶν ἐξόδων. Θὰ πρέπει νά ἀναλύ-
σωμεν τὴν ἐν λόγῳ ἀπόκλιν συναρτήσῃ τῶν διαφορῶν στοιχείων, τὰ ὅποια
συνιστοῦν τοὺς προτύπους καταλογισμοὺς καὶ τοὺς πραγματικοὺς τοιούτους.

Παράδειγμα

Ἐστω κυρία θέσις κόστους, τῆς ὁποίας τὰ προϋπολογιστικά ἐξοδα (ἢ
πρότυπος προϋπολογισμὸς βάσεως) εἶναι τὰ ἀκόλουθα δι' ἓνα ἀριθμὸν μονάδων
ἔργου 300 ὥρῶν, αἱ ὁποῖαι ἐφαρμόζονται εἰς μίαν προβλεπομένην παραγωγὴν
3.000 προϊόντων:

Σταθερὰ Ἐξοδα	9.000 δρχ.
Μεταβλητὰ Ἐξοδα	11.400 δρχ.
Σύνολον	<u>20.400 δρχ.</u>

Ἐν τῇ πράξει τὰ ἔξοδα ἀνῆλθον εἰς 21.786 δρχ., ἀναλυόμενα εἰς:

Σταθερὰ ἔξοδα	9.200 δρχ.
Μεταβλητὰ ἔξοδα	12.586 δρχ.
Σύνολον	<u>21.786 δρχ.</u>

Τὸ ἐν λόγῳ ὕψος ἐξόδων ἀναφέρεται εἰς 310 ὥρας ἐργασίας καὶ διὰ μίαν πραγματικὴν παραγωγὴν 3.300 προϊόντων.

Ἀριθμητικοὶ ὑπολογισμοὶ

Ὁ πρότυπος Προϋπολογισμὸς τῶν 20.400 δρχ. διὰ 3.000 μονάδας προϊόντων καταλογίζεται ἐπὶ τῆς τιμῆς κτήσεως (τελικὸν κόστος) μέχρι τῆς πραγματοποιηθείσης παραγωγῆς τῶν 3.300 προϊόντων, ἦτοι:

$$\frac{20.400 \times 3.300}{3.000} = 22.440$$

Ἀναλυτικώτερον, αἱ 22.440 δρχ. ἀντιπροσωπεύουν τὸ πρότυπον κόστος τῶν 3.300 μονάδων, δεδομένου ὅτι τὸ πρότυπον κόστος κατὰ μονάδα εἶναι, συμφώνως πρὸς τὰ ἄνωτέρω: $20.400 : 3.000 = 6,8$ δρχ./μονάδα.

Τὰ πραγματικὰ ἔξοδα ἀνῆλθον ὡς γνωστὸν εἰς 21.786 δρχ.

Ἄρα προκύπτει ὀλικὴ ἀπόκλισις θετικὴ (εὐνοϊκὴ) +654.

Ἐν συνεχείᾳ θὰ ἐρευνήσωμεν τὰ αἷτια καὶ τὸν ἀναλυτικὸν προσδιορισμὸν τοῦ ὕψους τῆς ἐν λόγῳ ὀλικῆς θετικῆς ἀποκλίσεως.

α) Πρέπει, ἐπὶ τοῦ παρόντος, νὰ ἐρευνήσωμεν τὰ αἷτια τῆς ἐν λόγῳ εὐνοϊκῆς ὀλικῆς ἀποκλίσεως, συγκρίνοντες, κατ' ἀρχήν, τὰ ἀντιπροσωπευτικὰ στοιχεῖα τῆς δραστηριότητος, δηλαδὴ τὴν παραγωγὴν καὶ τὸν χρόνον, κατὰ τοιοῦτον τρόπον, ὥστε νὰ προσδιορισθῇ ἐὰν ἡ παραγωγικότης ὑπῆρξε καλυτέρα ἢ ὀλιγώτερον καλὴ ἀπὸ τὴν προβλεπομένην.

Εἰς ὅ,τι ἀφορᾷ τὴν παραγωγικότητα, ἔχουν παραχθῇ 3.300 προϊόντα εἰς 310 ὥρας, ἐνῶ εἶχε προϋπολογισθῇ νὰ παραχθοῦν 3.000 προϊόντα εἰς 300 ὥρας. Κατ' ἄλλην ἔκφρασιν:

— Τὸ κόστος, συναρτῆσει τῆς παραγωγῆς, θὰ ἔπρεπε νὰ παρουσιάσῃ

$$\text{ὕψος} \frac{20.400 \times 3.300}{3.000} = 22.440$$

Τὸ κόστος συναρτῆσει τοῦ χρόνου παραγωγῆς θὰ ἔπρεπε νὰ

$$\text{ἀνέλθῃ εἰς} \frac{20.400 \times 310}{300} = 21.080$$

$$\text{Θετικὴ Ἀπόκλισις} = +1.360$$

Διὰ νὰ ἀπλοποιήσωμεν ἐννοιολογικῶς ἔτι περισσότερον τοὺς ἄνωτέρω ὑπολογισμοὺς δεόν νὰ σημειώσωμεν τὰ ἀκόλουθα ὑπὸ τύπον ἐπαναλήψεως.

Ὡς γνωστόν, τὸ ὕψος τοῦ προτύπου κόστους ἀνέρχεται εἰς 20.400 δρχ. (σταθερὰ καὶ μεταβλητὰ) καὶ ἀναφέρεται εἰς πρότυπον παραγωγὴν 3.000 μονάδων προϊόντος καὶ 300 μονάδων ἔργου. Δεδομένου ὅτι ἐσημειώθη παραγωγὴ ὕψους 3.300 μονάδων καὶ ἀπληρώθησαν 330 μονάδες ἔργου, δυνάμεθα νὰ ἀπεικονίσωμεν τὰ ἀνωτέρω μεγέθη (3.000 μονάδες προϊόντος καὶ 330 μονάδες ἔργου) εἰς ἀξίαν διὰ πολλαπλασιασμοῦ μὲ πρότυπον τιμὴν κατὰ μονάδα προϊόντος καὶ ἔργου, ἥτοι $\frac{20.400}{3.000} = 6,8$ δρχ./μον. καὶ $\frac{20.400}{300} = 68$ δρχ./μον.

Οὕτω τὸ κόστος τῆς πραγματοποιηθείσης παραγωγῆς εἶναι $3.300 \text{ μον.} \times 6,8 \text{ δρχ./μον.} = 22.400$, ἐνῶ τὸ ὕψος τῶν ἀναλωθεισῶν μονάδων ἔργου εἶναι $310 \times 68 = 21.080$. Προκύπτει ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει μία διαφορὰ 1.360 δρχ. ($22.440 - 21.080$).

Ἡ ἀπόκλισις αὕτη, ἡ ὁποία ἰσοῦται μὲ τὴν διαφορὰν μεταξύ:

- τοῦ προτύπου προϋπολογισμοῦ, καταλογιζομένου συναρτήσεως τῆς παραγωγῆς καὶ
- τοῦ προτύπου προϋπολογισμοῦ, ἰσοδυνάμου συναρτήσεως τῆς δραστηριότητος, δημιουργεῖ τὸ κέρδος (ὠφέλεια) τῆς παραγωγικότητος.

Εἰς τὸ παράδειγμά μας, ἡ ὠφέλεια τῆς παραγωγικότητος προκύπτει ἀμέσως. Οὕτω, ἐὰν διὰ 3.000 μον. προϊόντων προβλέπωνται 300 ὥραι, διὰ 3.300 προϊόντα, ἥτοι 10% ἐπὶ πλεόν, ὁ χρόνος θὰ ἔπρεπε νὰ ἦτο:

$$300 + \frac{10 \times 300}{100} = 330 \text{ ὥραι, αἱ ὁποῖαι ἀντιπροσωπεύουν τὰς διηυθε-}$$

τημένας μονάδας ἔργου. Εἰς τὴν πραγματικότητά ὅμως δὲν ὑπάρχουν παρὰ 310 ὥραι, ἐξ οὗ ἕνα ὄφελος χρόνου $330 - 310 = 20$ ὥραι. Ἡ ἀξία τῶν ἐν λόγῳ

$$20 \text{ ὥρῶν εἶναι ἴση μὲ } \frac{20.400 \times 20}{300} = 1.360 \text{ δρχ. ἡ γενικῶς:}$$

$$\frac{\text{Πρότυπος Προϋπολογισμὸς βάσεως} \times \left(\frac{\text{Χρόνος ἀντιστοιχῶν εἰς τὴν πραγματικὴν παραγωγὴν}}{\text{Πρότυπος Χρόνος}} - \frac{\text{Πραγματικὸς χρόνος}}{\text{Πρότυπος Χρόνος}} \right)}{\text{Πρότυπος Χρόνος}}$$

β) Ὁ ἀνωτέρω συλλογισμὸς ἐπὶ τῆς παραγωγικότητος δὲν λαμβάνει ὑπ' ὄψιν τὸ γεγονός ὅτι ὑφίστανται σταθερὰ ἐξόδα, τὰ ὁποῖα, ἐν ἀρχῇ, δὲν μεταβάλλονται, ὅποιαδήποτε καὶ ἂν εἶναι ἡ δραστηριότης τῆς περιόδου. Λογικῶς, ὁ ἐλαστικὸς ἢ προσηρμοσμένος (διηυθετημένος) πρότυπος προϋπολογισμὸς εἶναι ἴσος μὲ:

$$\text{— τὸ σύνολον τῶν σταθερῶν ἐξόδων, ἥτοι} \quad 9.000 \text{ δρχ.}$$

$$\text{— τὰ μεταβλητὰ ἐξόδα συναρτήσεως τοῦ πραγματικοῦ γόδου,}$$

$$\text{ἥτοι } \frac{11.400 \times 310}{300} = \quad + 11.780 \text{ δρχ.}$$

$$\text{Ἐλαστικὸς ἢ διηυθετημένος Προϋπολογισμὸς} = \quad \underline{\underline{20.780 \text{ δρχ.}}}$$

Ἡ διαφορά μεταξύ τοῦ ἰσοδυνάμου προτύπου προϋπολογισμοῦ συναρτῆσει τῆς δραστηριότητος = 21.080 δρχ. καὶ τοῦ ἐλαστικοῦ προϋπολογισμοῦ = 20.780 δρχ., ἥτοι 300 δρχ., ἀντιπροσωπεύει τὸ μέρος τῆς συμπληρωματικῆς δραστηριότητος, ἥτοι $310 - 300 = 10$ ὥραι, κατὰ τὴν διάρκειαν τῆς ὁποίας τὰ σταθερὰ ἔξοδα ἔχουν καταλογισθῇ, ἥτοι: $\frac{9.000 \times 10}{300} = 300$ δρχ. ἡ γενικῶς

$$\frac{\text{Πρότυπα σταθερὰ ἔξοδα} \times (\text{Πραγματικὸς Χρόνος} - \text{Πρότυπος Χρόνος})}{\text{Πρότυπος Χρόνος}}$$

γ) Οἱ ὑπολογισμοί, οἱ ἀναφερόμενοι εἰς τὴν ἀπόκλισιν ἐπὶ τῆς παραγωγικότητος = +1.360 δρχ. καὶ εἰς τὴν ἀπόκλισιν ἐπὶ τῆς δραστηριότητος = +300 δρχ. ὀφείλουν νὰ συμπληρωθοῦν διὰ τῆς σχέσεως μεταξύ τοῦ ἐλαστικοῦ προτύπου προϋπολογισμοῦ (διηυθετημένου) καὶ τῶν πραγματικῶν (ἱστορικῶν) ἐξόδων, ἥτοι: $20.780 - 21.786 = -1.006$ δρχ.

Ἡ ἐν λόγω διαφορά (—1.006 δρχ.) προέρχεται:

- ἀπὸ προϋπολογισθέντα σταθερὰ ἔξοδα κατώτερα τῶν πραγματικῶν τοιούτων, ἥτοι $9.000 - 9.200 = -200$ δρχ., καὶ
- ἀπὸ προϋπολογισθέντα διηυθετημένα μεταβλητὰ ἔξοδα, ἐπίσης κατώτερα τῶν πραγματικῶν τοιούτων, ἥτοι $11.780 - 12.586$ δρχ. = —806 δρχ., ἐν συνόλῳ $-200 + (-806) = -1.006$ δρχ.

ΠΙΝΑΞ 19

Προσδιορισμὸς Ἀποκλίσεων

Ἀπόκλισις	Διαφορά μεταξύ	
1. Ὀλική	Πρότυπος Προϋπολογισμὸς καταλογιζόμενος συναρτῆσει τῆς πραγματικῆς παραγωγῆς (B.S.I.)	Πραγματικὰ ἔξοδα (F.R.)
2. Παραγωγικότητος	Πρότυπος Προϋπολογισμὸς καταλογιζόμενος συναρτῆσει τῆς πραγματικῆς παραγωγῆς (B.S.I.)	Πρότυπος Προϋπολογισμὸς ἰσοδύναμος συναρτῆσει τοῦ πραγματικοῦ χρόνου (B.S.E.)
3. Δραστηριότητος	Πρότυπος Προϋπολογισμὸς ἰσοδύναμος συναρτῆσει τοῦ πραγματικοῦ χρόνου (B.S.E.)	Πρότυπος Προϋπολογισμὸς ἐλαστικὸς συναρτῆσει τοῦ πραγματικοῦ χρόνου (B.S.F.)
4. Προϋπολογισμοῦ	Πρότυπος Προϋπολογισμὸς ἐλαστικὸς (B.S.F.)	Πραγματικὰ ἔξοδα (F.R.)

δ) Συνοπτικῶς, ἡ εὐνοϊκὴ (θετικὴ) ὁλικὴ ἀποκλίσις τῶν +654 δρχ. ἀναλύεται εἰς:

— θετικὴν ἀποκλίσιν παραγωγικότητος		+1.360 δρχ.
— θετικὴν ἀποκλίσιν δραστηριότητος		+ 300 δρχ.
— ἀρνητικὴν ἀποκλίσιν προϋπολογισμοῦ	-1.006	
	<u>-1.006</u>	<u>+1.660</u>
		+ 654

Εἰς τὸ ἀριθμητικόν μας παράδειγμα:

$$\alpha) \text{ Tò B.S.I.} = 3.300 \times \frac{20.400}{3.000}, \text{ ἥτοι:}$$

3.300 = ὕψος πραγματικῆς (ἱστορικῆς) παραγωγῆς (μονάδες προϊόντων, π.χ. μέτρα υφάσματος) $\frac{20.400}{3.000} = 6,8 = \text{πρότυπον κόστος κατὰ μονάδα παραγωγῆς.}$

$$\beta) \text{ F.R.} = 21.786 \text{ δρχ.} = \text{ὕψος πραγματικῶν (ἱστορικῶν) ἐξόδων}$$

$$\gamma) \text{ B.S.E.} = 310 \times \frac{20.400}{300}, \text{ ἥτοι: } 310 = \text{ὕψος μονάδων ἔργου, αἱ ὁποῖαι}$$

ἠναλώθησαν (π.χ. ὥραι λειτουργίας μηχανῆς) $\frac{20.400}{300} = 6,8 = \text{πρότυπον κόστος κατὰ μονάδα ἔργου.}$

$$\delta) \text{ B.S.F.} = 9000 + \frac{11.400}{300} \times 310, \text{ ἐνθα } 9.000 = \text{ὕψος προτύπων στα-}$$

θερῶν ἐξόδων $\frac{11.400}{300} = \text{πρότυπον μεταβλητὸν κόστος κατὰ μονάδα ἔργου}$
καὶ 310 = μονάδες ἔργου ἀναλωθεῖσαι.

4.0.2 Λογιστικοποίησις τῶν Ἀποκλίσεων

Ἡ λογιστικὴ καταχώρισις τῶν ἀποκλίσεων πραγματοποιεῖται συμφώνως πρὸς τὰς ἀρχὰς τοῦ Γενικοῦ Γαλλικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου, διὰ μέσου τοῦ γενικοῦ λογαριασμοῦ «Ἀποκλίσεις ἐπὶ Προτύπου Κόστους».

Ἐκάστη τῶν ἀποκλίσεων ἐπὶ τῆς τιμῆς ἀγορασθείσης πρώτης ὕλης, ἐπὶ ποσότητος πρώτης ὕλης (ἀναλωθείσης) κλπ. δύναται νὰ λαμβάνεται, συμφώνως πρὸς τὰς ἀνάγκας, εἰς ὅποιονδήποτε στάδιον τῆς λογιστικῆς ἐργασίας. Πρέπει, ἐξ ἄλλου, νὰ παρατηρήσωμεν ὅτι αἱ ἀποκλίσεις ἐπὶ τῆς τιμῆς δὲν λαμβάνονται ἀπαραιτήτως εἰς τὸ ἴδιον στάδιον μὲ τὰς ἀποκλίσεις ἐπὶ ποσοτήτων.

- Πρακτικῶς, ἡ καταχώρισις τῶν ἀποκλίσεων πραγματοποιεῖται
- εἴτε διὰ τῆς οὐσιαστικῆς τηρήσεως τῶν φύλλων ἢ δελτίων λογαριασμῶν, τὰ ὁποῖα χρησιμοποιοῦνται διὰ κάθε λογαριασμὸν ἢ ὑπολογαριασμὸν τῆς ομάδος α' Ἀποκλίσεις ἐπὶ Προτύπου Κόστους»,
 - εἴτε διὰ τῆς χρησιμοποιοῦσεως πινάκων ἢ παντὸς ἄλλου ὕλικου μέσου, τὸ ὁποῖον ἢ τεχνικὴ ἢ ἡ πρόοδος ἐπιτρέπουν νὰ υἱοθετήσωμεν χωρὶς μειονέκτημα διὰ τὴν σαφήνειαν.

Αἱ δύο κατωτέρω μέθοδοι εἶναι αἱ συνήθως χρησιμοποιούμεναι:

α) Ὁ λογαριασμὸς ἀποκλίσεως καταχωρεῖ εἰς τὴν χρέωσιν τοῦ ἢ πίστωσιν τοῦ τὴν μόνην διαφορὰν μεταξὺ τῶν προβλέψεων καὶ τῶν πραγματοποιήσεων.

Π α ρ ά δ ε ι γ μ α

Ἐστω μία εἰσαγωγή 200 μονάδων εἰς τὴν Διαρκῇ Ἀπογραφὴν τῶν πρώτων ὑλῶν δι' ἓνα πραγματικὸν ὕψος 1.020 δρχ., ἐνῶ ἡ προϋπολογισθεῖσα τιμὴ δὲν ἦτο παρὰ 1.000 δρχ.

Διαρκῆς Ἀπογραφὴ (μὲ Πρότυπον Κόστος)	1.000	
Ἀποκλίσεις (νὰ ἐκτεθῇ λεπτομερῶς)	20	
Μερισθεῖσαι Ἀγοραὶ		1.020

- β) Ὁ λογαριασμὸς ἀποκλίσεως καταχωρεῖ:
- εἰς τὴν χρέωσιν, τὰ πραγματικὰ στοιχεῖα
 - εἰς τὴν πίστωσιν, τὰ πρότυπα στοιχεῖα
- καὶ τὸ ὑπόλοιπον θέτει εἰς φῶς τὴν ἐπιζητουμένην ἀπόκλισιν.

Ἀποκλίσεις (νὰ ἐκτεθῇ λεπτομερῶς)	1.020	
Ἀγοραὶ Μερισθεῖσαι		1.020

Διαρκῆς Ἀπογραφὴ (μὲ Πρότυπον Κόστος)	1.000	
Ἀποκλίσεις (λεπτομερῆς παρουσίας)		1.000

4.1 ΠΕΡΙΠΤΩΣΙΑΚΗ ΣΠΟΥΔΗ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

4.1.0 Δεδομένα προβλήματος

Βιομηχανία κατασκευάζει τὸ προϊόν Ρ, τὸ ὁποῖον διέρχεται διαδοχικῶς ἀπὸ δύο θέσεις (φάσεις) κόστους παραγωγῆς:

- Τὴν θέσιν κόστους S. 1, ἡ ὁποία μεταποιεῖ τὴν πρώτην ὕλην ΜΡ. 1 διὰ νὰ παραχθῇ τὸ ἡμιτελὲς προϊόν Α.
- Τὴν θέσιν κόστους S. 2, ἡ ὁποία παράγει τὸ προϊόν Ρ.

Ἡ παραγωγή ἐκάστης μονάδος προϊόντος P ἀναγκαιοῖ τὴν χρησιμοποίησιν:

- μιᾶς μονάδος ἡμιτελοῦς προϊόντος A, καὶ
- μιᾶς μονάδος πρώτης ὕλης MP. 2.

Ἡ Ἀναλυτικὴ Λογιστικὴ Ἑκμεταλλεύσεως (Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ) τηρεῖται μὲ πρότυπον κόστος, ὑπολογιζόμενον ἀπὸ τὴν φυσιολογικὴν δραστηριότητα (βαθμὸς ἀπασχολήσεως) ἐκάστης θέσεως κόστους:

- Φυσιολογικὴ (κανονικὴ = normale) μηνιαία δραστηριότης τῆς θέσεως κόστους S. 1 = 2.500 ὥραι ἀμέσου ἐργασίας.
- Φυσιολογικὴ μηνιαία δραστηριότης τῆς θέσεως κόστους S. 2 = 1.250 ὥραι ἀμέσου ἐργασίας.

Τὸ πρότυπον κόστος συντάσσεται συμφώνως πρὸς τὰ ἀκόλουθα στοιχεῖα:

Ἡμιτελὲς προϊόν A

- | | |
|-------------------------|-----------------|
| 1. Πρώτη Ὑλὴ MP. 1 | 4 Kg × 2 δρχ. |
| 2. Ἀμεσος Ἔργασία | 0,5 h × 5 δρχ. |
| 3. Ἐξοδα Θέσεως Κόστους | 0,5 μονὰς ἔργου |

Ἐτοιμον προϊόν P

- | | |
|-------------------------|-------------------|
| 1. Πρώτη Ὑλὴ MP. 2 | 1,5 Kg × 3 δρχ. |
| 2. Ἀμεσος Ἔργασία | 0,25 h × 4 δρχ. |
| 3. Ἐξοδα Θέσεως Κόστους | 0,25 μονὰς ἔργου. |

Παρατίθεται κατωτέρω ὁ μηνιαίος προϋπολογισμὸς τῶν ἐξόδων τῶν δύο θέσεων κόστους διὰ μίαν φυσιολογικὴν δραστηριότητα.

ΠΙΝΑΞ 20

	Σύνολον	Θέσις Κόστους 1	Θέσις Κόστους 2
Σταθερὰ Ἐξοδα			
Ἀμοιβαὶ Προσωπικοῦ	40.000	50%	50%
Φόροι καὶ Τέλη	10.000	40%	60%
Ἐνοίκια	15.000	60%	40%
Ἀποσβέσεις	5.000	70%	30%
Μεταβλητὰ Ἐξοδα			
Συντήρησις	14.000	50%	50%
Ἐνέργεια	10.000	80%	20%
Διάφορα	16.000	70%	30%

Ἡ ὥρα τῆς ἀμέσου ἐργασίας συνιστᾷ τὴν μονάδα ἔργου δι' ἐκάστην ἐκ τῶν δύο θέσεων κόστους, τῆς ὁποίας ὁ ἀριθμὸς μετρᾷ τὴν ἀντίστοιχον δραστηριότητα.

Παρατίθενται κατωτέρω πληροφορίες, αί όποίαι άφορουν τόν μήνα 'Ιούλιον 1976.

1ον. Άποθέματα 1.7.1976

Πρώτη Ύλη ΜΡ. 1	5.000 Kg × 2,10 δρχ.
Πρώτη Ύλη ΜΡ. 2	6.000 Kg × 3 δρχ.
Έν κατεργασία	ούδέν στοιχείον
Δέν ύφίσταται ούδέποτε άπόθεμα ήμιτελοϋς προϊόντος Α.	

2ον. Κόστος άγορών Πρώτων Ύλών

Πρώτη Ύλη ΜΡ. 1	20.000 Kg × 2,175 δρχ.
Πρώτη Ύλη ΜΡ. 2	12.000 Kg × 3,15 δρχ.

3ον. Άναλώσεις (χρησιμοποιηθείσα πρώτη ύλη εις τήν παραγωγήν)

Πρώτη Ύλη ΜΡ. 1	20.500 Kg × 2,16 δρχ.
Πρώτη Ύλη ΜΡ. 2	7.300 Kg × 3,10 δρχ.

4ον. Μεταβλητά Έξοδα Θέσεως Κόστους

Ένέργεια	13.500 δρχ.
Συντήρησις	11.000 δρχ.
Διάφορα	17.200 δρχ.

5ον. Άμεσος Έργασία

Θέσις Κόστους S. 1	2.750 h × 4,90 δρχ.
Θέσις Κόστους S. 2	1.000 h × 4 δρχ.
125 h συμπληρωματικά, με υπερτίμησιν 25% (δέν λαμβάνονται ύπ' όψιν αί κοινωνικάί καί φορολογικάί έπιβαρύνσεις).	

6ον. Παραγματοποιηθείσα Παραγωγή μηνός 'Ιουλίου

Θέσις κόστους S. 1 = 5.200 περατωθείσαι μονάδες Α

Θέσις κόστους S. 2 = 4.900 περατωθείσαι μονάδες Ρ

300 μονάδες Ρ έν κατεργασία εις τó τέλος τοϋ μηνός.

Τά έν κατεργασία άποτιμώνται με πρότυπον κόστος. 'Η πρόοδος τών 300 τεμαχίων Ρ έν κατεργασία είναι 60%. Τά άποθέματα πρώτων ύλών λογιστικοποιούνται με τήν σταθμικήν μέσση τιμήν κτήσεως. Τά ήμιτελ ή προϊόντα Α λογιστικοποιούνται με πρότυπον κόστος κατά μονάδα.

4.1.1 Ζητούμενα τής περιπτωσιακής σπουδής

α. Νά συνταχθ ή ό έλαστικός προϋπολογισμός τών δύο θέσεων κόστους S. 1 καί S. 2.

α.α Διά τήν φυσιολογικήν (κανονικήν) μηνιαίαν δραστηριότητα.

- α.β Διὰ τὴν πραγματικὴν ἱστορικὴν δραστηριότητα τοῦ μηνὸς Ἰουλίου 1976.
- α.γ Νὰ παρουσιασθῇ ὁ πίναξ τῶν πραγματικῶν (ἱστορικῶν) ἐξόδων κατὰ θέσιν κόστους διὰ τὸν μῆνα Ἰούλιον 1976 (τὰ ἱστορικὰ σταθερὰ ἐξόδα κατὰ θέσιν κόστους εἶναι τὰ αὐτὰ μὲ τὰ τοῦ προϋπολογισμοῦ).
- β. Νὰ συνταχθῇ τὸ δελτίον τοῦ κατὰ μονάδα προτύπου κόστους παραγωγῆς τοῦ προϊόντος Ρ (φυσιολογικὴ δραστηριότης).
- γ. Νὰ συνταχθῇ πίναξ συγκρίσεως μεταξὺ τῶν διαφόρων στοιχείων τοῦ προτύπου κόστους τῆς πραγματικῆς συνολικῆς παραγωγῆς καὶ τοῦ πραγματικοῦ κόστους τοῦ διὰ τὸν μῆνα Ἰούλιον τοῦ 1976.
- δ. Νὰ ἀναλυθοῦν αἱ ἀποκλίσεις ἐπὶ τῆς πρώτης ὕλης, ἐπὶ τῆς ἀμέσου ἐργασίας καὶ ἐπὶ τῶν ἐξόδων θέσεων κόστους (αὕτη ἡ ἀνάλυσις θὰ πραγματοποιηθῇ ἄνευ οὐδεμιᾶς ἐγγραφῆς).
- ε. Ποῖαι θὰ εἶναι αἱ ἐγγραφαὶ τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς διὰ τὸν μῆνα Ἰούλιον 1976 (αἱ ἀποκλίσεις λογιστικοποιοῦνται εἰς τὴν ἐξαγωγήν τοῦ κόστους παραγωγῆς), ἐὰν ἐτηρεῖτο ἓνα Γενικὸν Ἡμερολόγιον.

ΠΙΝΑΞ 21

Μερισμὸς Ἐξόδων

Εἶδος Ἐξόδων	Μερισμὸς	Θέσεις Κόστους			
		S. 1		S. 2	
		%	Ποσὸν	%	Ποσὸν
Σταθερὰ Ἐξόδα	70.000	—	36.500	—	33.500
— Ἀμοιβαὶ Προσωπικοῦ	40.000	50	20.000	50	20.000
— Φόροι καὶ Τέλη	10.000	40	4.000	60	6.000
— Ἑνοίκια	15.000	60	9.000	40	6.000
— Ἀποσβέσεις	5.000	70	3.500	30	1.500
Μεταβλητὰ Ἐξόδα	40.000	—	26.200	—	13.800
— Συντήρησις	14.000	50	7.000	50	7.000
— Ἐνέργεια	10.000	80	8.000	20	2.000
— Διάφορα	16.000	70	11.200	30	4.800
	110.000	—	62.700	—	47.300
Ἀριθμὸς Μονάδων Ἔργου			2.500 h		1.250 h
Συνολικὸν Κόστος κατὰ μονάδα			25,08 δρχ.	—	37,84 δρχ.
Σταθερὸν Κόστος κατὰ μονάδα			14,60 δρχ.	—	26,80 δρχ.
Μεταβλητὸν Κόστος κατὰ μονάδα			10,48 δρχ.	—	11,04 δρχ.

4.1.2 Λύσεις του προβλήματος

4.1.2.0 Έλαστικός Προϋπολογισμός

- A. Έλαστικός Προϋπολογισμός των θέσεων κόστους S. 1 και S. 2 δια φυσιολογικήν μηνιαίαν δραστηριότητα

‘Ο έλαστικός προϋπολογισμός, μὴ λαμβάνων ὑπ’ ὄψιν παρά τὴν φυσιολογικήν δραστηριότητα, πρέπει ἀπλῶς νὰ ἀναμερίσῃ τὰς δαπάνας συμφώνως πρὸς τὰ ποσοστὰ τὰ σημειούμενα εἰς τὰ δεδομένα τοῦ προβλήματος. ‘Ο πίναξ 21 παρέχει τὸν ἐν λόγῳ μερισμὸν τῶν δαπανῶν.

- B. Έλαστικός Προϋπολογισμός των θέσεων κόστους S. 1 και S. 2 δια τὴν πραγματικήν μηνιαίαν δραστηριότητα

Εἰς τὴν περίπτωσιν τῆς πραγματικῆς (πραγματοποιηθείσης, ἱστορικῆς) δραστηριότητος, τὰ μεταβλητὰ ἔξοδα καταλογίζονται συναρτήσῃ τῆς σχέσεως:

$$\frac{\text{Πραγματικὴ Δραστηριότης}}{\text{Φυσιολογικὴ Δραστηριότης}}, \text{ ἥτοι:}$$

- δια τὴν θέσιν κόστους S. 1 ἔχομεν:

$$\frac{2.750 \times 100}{2.500} = 110\% \text{ τῶν } 26.200 \text{ δρχ.} = 28.820 \text{ δρχ.}$$

- δια τὴν θέσιν κόστους S. 2 ἔχομεν:

$$\frac{1.125 \times 100}{1.250} = 90\% \text{ τῶν } 13.800 \text{ δρχ.} = 12.420 \text{ δρχ.}$$

ΠΙΝΑΞ 22

	Θέσεις Κόστους		Σύνολον
	S. 1	S. 2	
Σταθερὰ Ἐξοδα (ἄνευ ἀλλαγῆς)	36.500	33.500	70.000
Μεταβλητὰ Ἐξοδα	28.820	12.420	41.240
Σύνολον	65.320	45.920	111.240

Γ. Πραγματικά (ιστορικά) έξοδα κατά θέσιν κόστους διὰ τὸν μῆνα Ἰούλιον 1976

ΠΙΝΑΞ 23

Εἶδος Ἐξόδων	Μερισμὸς	Θέσεις Κόστους			
		S. 1		S. 2	
		%	ῚΥπος	%	ῚΥπος
Σταθερὰ Ἐξοδα (ἄνευ ἀλλαγῆς)	70.000	—	36.500	—	33.500
Μεταβλητὰ Ἐξοδα	41.700	—	28.340	—	13.360
— Ἐνέργεια	13.500	80	10.800	20	2.700
— Συντήρησις	11.000	50	5.500	50	5.500
— Διάφορα	17.200	70	12.040	30	5.160
Σύνολον	111.700	—	64.840	—	46.860

4.1.2.1 Δελτίον προτύπου κόστους κατὰ μονάδα παραγωγῆς τοῦ προϊόντος P (φυσιολογική δραστηριότης)

Διὰ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ προτύπου κόστους κατὰ μονάδα παραγωγῆς τοῦ προϊόντος P, ὑπὸ συνθήκας φυσιολογικῆς δραστηριότητος, λαμβάνομεν τὰ ἐπὶ μέρους στοιχεῖα, ἅτινα δίδονται εἰς τὴν παράγραφον 4.2.0, ἧτοι·

Κόστος παραγωγῆς ἡμιτελοῦς προϊόντος A

— Πρώτη ῚΓλη MP. 1	= 2 δρχ. × 4 Kg	= 8,00
— ῚΑμεσος Ἐργασία	= 5 δρχ. × 0,5 h	= 2,50
— Ἐξοδα Θέσεως S. 1	= 25,08 × $\frac{1}{2}$ μονὰς ἔργου	= 12,54
	Σύνολον	23,04

Κόστος παραγωγῆς τελικοῦ προϊόντος P

— Πρώτη ῚΓλη MP. 2	= 3 δρχ. × 1,5 Kg	= 4,50
— ῚΑμεσος Ἐργασία	= 4 δρχ. × 0,25 h	= 1,00
— Ἐξοδα Θέσεως S. 2	= 37,84 × $\frac{1}{4}$ μονὰς ἔργου	= 9,46
	Κόστος παραγωγῆς	38,00

4.1.2.2 Πίναξ συγκρίσεως μεταξὺ προτύπου καὶ πραγματικοῦ κόστους πραγματικῆς ὀλικῆς παραγωγῆς Ἰουλίου 1976

Α. Πρότυπον κόστος πραγματικῆς παραγωγῆς

— Πρώτη Ὑλη MP. 1	41.600 δρχ.
2 δρχ. × (4 Kg × 5.200 μονάδες = 20.800 Kg)	
— Ἀμεσος Ἔργασία Θέσεως Κόστους S. 1	13.000 δρχ.
5 δρχ. × (0,5 Kg × 5.200 μονάδες = 2.600 h)	
— Ἔξοδα Θέσεως Κόστους S. 1 25,08 δρχ. × 2.600 h	65.208 δρχ.
Κόστος Παραγωγῆς Ἡμιτελοῦς Προϊόντος Α	<u>119.808 δρχ.</u>
— Πρώτη Ὑλη MP. 2	23.400 δρχ.
3 δρχ. × (1,5 Kg × 5.200 = 7.800 Kg)	
— Ἀμεσος Ἔργασία Θέσεως Κόστους S. 2	5.080 δρχ.

$$4 \text{ δρχ.} \times 0,25 \text{ h} \left(4.900 + \frac{60 \times 300}{100} \right)$$

$$\text{ἢ } 4 \text{ δρχ.} \times 1.270 \text{ h}$$

— Ἔξοδα Θέσεως Κόστους S. 2 37,84 δρχ. × 1.270 h	48.056,80 δρχ.
Σύνολον	<u>196.344,80 δρχ.</u>

Β. Πραγματικὸν κόστος πραγματικῆς παραγωγῆς

— Πρώτη Ὑλη MP. 1	44.280 δρχ.
2,16 δρχ. × 20.500 Kg	
— Ἀμεσος Ἔργασία Θέσεως Κόστους S. 1	13.475 δρχ.
4,90 δρχ. × 2.750 h	
— Ἔξοδα Θέσεως Κόστους S. 1	64.840 δρχ.
Κόστος Παραγωγῆς Ἡμιτελοῦς Προϊόντος Α	<u>122.595 δρχ.</u>
— Πρώτη Ὑλη MP. 2	22.630 δρχ.
3,10 δρχ. × 7.300 Kg	
— Ἀμεσος Ἔργασία Θέσεως Κόστους S. 2	4.625 δρχ.
4 δρχ. × 1.000 h = 4.000 δρχ.	
4 δρχ. × 1,25 × 125 = 625 δρχ.	
— Ἔξοδα Θέσεως Κόστους S. 2	46.860 δρχ.
Σύνολον	<u>196.710 δρχ.</u>

Γ. Σύγκρισις μεταξύ προτύπου καὶ πραγματικοῦ κόστους

ΠΙΝΑΞ 24

Εἶδος Ἐξόδων	Πρότυπον Κόστος	Πραγμα- τικὸν Κόστος	Ἀποκλίσεις	
			Ἀρνητικαὶ ἢ Δυσμενεῖς	Θετικαὶ ἢ Εὐμενεῖς
Πρώτη Ὑλη ΜΡ. 1	41.600	44.280	2.680	—
Πρώτη Ὑλη ΜΡ. 2	23.400	22.630	—	770
Ἀμεσος Ἔργασία Σ. 1	13.000	13.475	475	—
Ἀμεσος Ἔργασία Σ. 2	5.080	4.625	—	455
Ἐξοδα Θέσεως Κόστους Σ. 1	65.208	64.840	—	368
Ἐξοδα Θέσεως Κόστους Σ. 2	48.056,80	46.860	—	1.196,80
Σύνολον	196.344,80	196.710	3.155	2.789,80
Ὀλικὴ Ἀπόκλις	— 365,20		— 365,20	

4.1.2.3 Ἀνάλυσις Ἀποκλίσεων

Α. Ἐπὶ τῶν Πρώτων Ὑλῶν

— ΜΡ. 1

— ὀλικὴ ἀπόκλις: $(QP) - (qp) = 41.600 - 44.280 =$
ἀπόκλις δυσμενῆς — 2.680 δρχ.

— ἀπόκλις ἐπὶ τῆς τιμῆς:
 $(P-p)q = (2 - 2,16) \cdot 20.500 =$
ἀπόκλις δυσμενῆς — 3.280

ἀπόκλις ἐπὶ τῆς ποσότητος:
 $(Q-q)P = (20.800 - 20.500) \cdot 2 =$
ἀπόκλις εὐμενῆς + 600

— ΜΡ. 2

— ὀλικὴ ἀπόκλις: $23.400 - 22.630 =$
δυσμενῆς ἀπόκλις + 770

— ἀπόκλις ἐπὶ τῆς τιμῆς:
 $(3 - 3,10) \cdot 7300 =$ δυσμενῆς ἀπόκλις — 730

— ἀπόκλις ἐπὶ τῆς ποσότητος:
 $(7.800 - 7.300) \cdot 3 =$ εὐμενῆς ἀπόκλις + 1.500

B. Ἐπὶ τῆς Ἀμέσου Ἐργασίας

- Θέσεις Κόστους S. 1

$$- \text{ὀλικὴ ἀπόκλισις: } 13.000 - 13.475 =$$

$$\text{ἀπόκλισις δυσμενῆς} - 475$$

$$- \text{ἀπόκλισις ἐπὶ τῆς τιμῆς:}$$

$$(5 - 4,9) \cdot 2.750 = \text{εὐμενῆς ἀπόκλισις} + 275$$

$$- \text{ἀπόκλισις ἐπὶ τοῦ χρόνου:}$$

$$(2.600 - 2.750) \cdot 5 = \text{ἀπόκλισις δυσμενῆς} - 750$$

- Θέσεις Κόστους S. 2

$$- \text{ὀλικὴ ἀπόκλισις: } 5.080 - 4.625 =$$

$$\text{εὐμενῆς ἀπόκλισις} + 455$$

$$- \text{ἀπόκλισις ἐπὶ τῆς τιμῆς:}$$

$$(4 - 4) \cdot 1.000 = 0 \text{ καὶ } (4 - 5) \cdot 125 =$$

$$\text{δυσμενῆς ἀπόκλισις} - 125$$

$$- \text{ἀπόκλισις ἐπὶ τοῦ χρόνου:}$$

$$(1.270 - 1.125) \cdot 4 = \text{εὐμενῆς ἀπόκλισις} + 580$$

Γ. Ἐπὶ Ἐξόδων Θέσεων Κόστους

1ον. Ἀπὸ τοὺς τύπους τοῦ πίνακος 19

- Θέσεις Κόστους S. 1

$$- \text{ὀλικὴ ἀπόκλισις} = \text{εὐμενῆς} + 368$$

$$\eta \text{ B.S.I.} - \text{F.R., ἦτοι } 65.208 - 64.840.$$

Αἱ 65.208 δρχ. προκύπτουν ἀπὸ τὸ γινόμενον τῶν μονάδων ἔργου, αἱ ὁποῖαι ἀντιστοιχοῦν εἰς τὴν πραγματικὴν παραγωγὴν, ἦτοι $5.200 \times 0,5 = 2.600$ καὶ τοῦ συνολικοῦ προτύπου κόστους κατὰ μονάδα, ἦτοι 25,08, ἐξ οὗ $2.600 \times 25,08 = 65.208$.

$$- \text{ἀπόκλισις ἐπὶ τῆς παραγωγικότητος}$$

$$\text{δυσμενῆς} - 3.762 \text{ δρχ.}$$

$$\eta \text{ B.S.I.} - \text{B.S.E., ἀντικαθιστῶμεν καὶ ἔχομεν}$$

$$65.208 - \left(\frac{62.700 \times 2.750}{2.500} = 68.970 \right)$$

$$- \text{ἀπόκλισις ἐπὶ τῆς δραστηριότητος}$$

$$\text{εὐμενῆς} + 3.650 \text{ δρχ.}$$

$$\eta \text{ B.S.E.} - \text{B.S.F., ἀντικαθιστῶμεν καὶ ἔχομεν } 68.970 - 65.320 = +3.650.$$

Ἀναλυτικώτερον αἱ μὲν 68.970 δρχ. προκύπτουν ἀπὸ τὸ γινόμενον τοῦ πρα-

γματικοῦ χρόνου, ἤτοι 2.750 ὥραι καὶ τοῦ συνολικοῦ προτύπου κόστους κατὰ μονάδα, ἤτοι 25,08 δρχ., αἱ δὲ 65.320 δρχ. προκύπτουν ἀπὸ τὸ ὕψος τῶν σταθερῶν ἐξόδων 36.500 δρχ. καὶ τὸ ὕψος τῶν μεταβλητῶν ἐξόδων, τὰ ὁποῖα ἀντιστοιχοῦν εἰς τὴν πραγματικὴν δραστηριότητα (2.750), ἤτοι 28.820, σύνολον

$$36.500 + 28.820 = 65.320$$

— ἀπόκλισις ἐπὶ τοῦ προϋπολογισμοῦ
εὐμενῆς + 480 δρχ.

ἢ B.S.F. — F.R., ἀντικαθιστῶμεν καὶ ἔχομεν 65.320 — 64.840

Ἀνακεφαλαίωσις

(—3.762) + (3.650) + (480) = +368 δρχ.

— Θέσις Κόστους S. 2

— ὀλικὴ ἀπόκλισις = εὐμενῆς + 1.196,80 δρχ.

ἢ B.S.I. — F.R. ἢ 48.056,80 — 46.860

— ἀπόκλισις ἐπὶ τῆς παραγωγικότητος =
εὐμενῆς = + 5.486,80 δρχ.

ἢ B.S.I. — B.S.E. ἢ 48.056,80 — $\left[\frac{47.300 \times 1.125}{1.250} = 42.570 \right]$

— ἀπόκλισις ἐπὶ τῆς δραστηριότητος
δυσμενῆς = —3.350 δρχ.

ἢ B.S.E. — B.S.F. ἢ 42.570 — 45.920

— ἀπόκλισις ἐπὶ τοῦ προϋπολογισμοῦ
δυσμενῆς = —940 δρχ.

ἢ B.S.F. — F.R. ἢ 45.920 — 46.860

Ἀνακεφαλαίωσις

+ (5.486,80) + (—3.350) + (—940) = +1.196,80

2ον. Ἀπὸ τὸν ὀρθολογισμόν ὅστις παρέχεται εἰς τὸ παράδειγμα τῆς σελ. 376.

— Θέσις Κόστους S. 1

— ἀπόκλισις ἐπὶ τῆς παραγωγικότητος

Διὰ 2.750 ὥρας ἐργασίας καὶ ἐν σχέσει τοῦ $1\frac{1}{2}$ τῆς ὥρας κατὰ μονάδα, θὰ ἔπρεπε νὰ παραχθοῦν 5.500 μονάδες. Εἰς τὴν πραγματικότητα ὅμως ἡ παραγωγή δὲν ὑπῆρξε παρὰ 5.200 μονάδες, ἤτοι 300 ὀλιγώτεραι ἀπὸ τὴν πρόβλεψιν. Δεδομένου ὅτι ἐκάστη μονὰς ἐκτιμᾶται:

$\frac{62.700}{5.000} = 12,54$ δρχ., ἡ δυσμενῆς ἀπόκλισις ἀναπαριστᾷ: $12,54 \times 300 = 3.762$ δρχ.

Δυνάμεθα νὰ καταλήξωμεν εἰς τὸ ἴδιον ἀποτέλεσμα, ἐὰν λάβωμεν ὡς μέτρον τὰς φυσιολογικὰς ὥρας, ἥτοι διὰ 5.200 μονάδας προϊόντος ἀπαιτοῦνται 2.600 ὥραι. Ὁ πραγματικὸς χρόνος εἶναι 2.750 ὥραι, ἄρα ἡ ζημία εἶναι 150 ὥραι, αἱ ὁποῖαι ἀξιζοῦν ἐκάστη:

$$\frac{62.700}{2.500} = 25,08 \text{ δρχ.}, \text{ ἥτοι ἐν συνόλῳ: } 25,08 \times 150 = 3.762 \text{ δρχ.}$$

— ἀ π ό κ λ ι σ ι ς ἐ π ῖ τ ῆ ς δ ρ α σ τ η ρ ι ό τ η τ ο ς

Ὁ πραγματικὸς χρόνος ἐργασίας ὑπῆρξεν ἀνώτερος κατὰ 2.750—2.500 = +250 ὥρας ἐν σχέσει μὲ ὅσας θὰ ἔπρεπε νὰ εἶναι. Κατὰ τὴν διάρκειαν τοῦ ἐν λόγῳ χρόνου τὰ σταθερὰ ἔξοδα ὑπῆρξαν μεριζόμενα μέχρι τοῦ ποσοῦ:

$$\frac{36.500 \times 250}{2.500} = + 3.650 \text{ δρχ.}$$

— ἀ π ό κ λ ι σ ι ς ἐ π ῖ τ ο ῦ π ρ ο ὕ π ο λ ο γ ι σ μ ο ῦ

Τὰ σταθερὰ ἔξοδα εἶναι τὰ αὐτὰ ἐντὸς τῶν δύο περιπτώσεων. Τὰ μεταβλητὰ μόνον πραγματοποιοῦν τὴν διαφορὰν, ἥτοι:

$$\frac{26.200 \times 2.750}{2.500} = 28.820 - 28.340 = + 480 \text{ δρχ.}$$

Τὰ ποσὰ εἶναι τὰ ἴδια ὡς καὶ ἀνωτέρω, ἐνθα ἐχρησιμοποιεῖτο ἡ μέθοδος τῶν καταλογιζομένων, ἰσοδυνάμων καὶ ἐλαστικῶν προτύπων προϋπολογισμῶν. Ὁ ὀρθολογισμὸς εἶναι ὁ αὐτὸς καὶ εἰς τὴν θέσιν κόστους 2, καὶ ὡς ἐκ τούτου δὲν κρίνεται σκόπιμον νὰ ἐπανέλθωμεν.

4.1.2.4 Ἐ γ γ ρ α φ α ῖ εἰ ς Ἀ ν α λ υ τ ι κ ὸ ν Ἡ μ ε ρ ο λ ό γ ι ο ν

31 Ἰουλίου 1976			
Διαρκὴς Ἀπογραφή Πρώτων Ὑλῶν MP. 1	10.500,00		
5.000 Kg × 2,1 δρχ./Kg			
Διαρκὴς Ἀπογραφή Πρώτων Ὑλῶν MP. 2	18.000,00		
6.000 Kg × 3 δρχ./Kg			
Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα Μερισθὲν		28.500,00	
Ἐπανάληψις Ἀρχικῶν Ἀποθεμάτων			
d°			
Κόστος Ἀγορῶν Πρώτης Ὑλῆς MP. 1	43.500,00		
20.000 Kg × 2,175 δρχ./Kg			
Κόστος Ἀγορῶν Πρώτης Ὑλῆς MP. 2	37.800,00		
12.000 Kg × 3,15 δρχ./Kg			
Εἰς μεταφορὰν	109.800,00	28.500,00	

Έκ μεταφοράς	109.000,00	28.500,00
'Αγοραί Μερισθεῖσαι 'Εξοδα καὶ 'Αποσβέσεις Μερισθεῖσαι } 'Αγοραί καὶ 'Εξοδα Περιόδου		81.300,00
d°		
Διαρκής 'Απογραφή Πρώτης Ὑλης MP. 1	43.500,00	
Διαρκής 'Απογραφή Πρώτης Ὑλης MP. 2	37.800,00	
Κόστος 'Αγορῶν Πρώτης Ὑλης MP. 1		43.500,00
Κόστος 'Αγορῶν Πρώτης Ὑλης MP. 2		37.800,00
Εἰσερχόμενα εἰς Διαρκῆ 'Απογραφὴν		
d°		
Θέσεις Κόστους S. 1	64.840,00	
Θέσεις Κόστους S. 2	46.860,00	
'Εξοδα καὶ 'Αποσβέσεις Μερισθεῖσαι		111.700,00
Ἑμμεσα 'Εξοδα τῆς Περιόδου		
d°		
Κόστος Παραγωγῆς Ἑμιτελοῦς Προϊόντος Α	122.595,00	
Διαρκής 'Απογραφή Πρώτης Ὑλης MP. 1 (Βλέπε § 4.1.2.2 Β)		44.280,00
'Εξοδα καὶ 'Αποσβέσεις Μερισθεῖσαι (Βλέπε § 4.1.2.2 Β)		13.475,00
Θέσεις Κόστους S. 1 (§ 4.1.1.2.2 Β)		64.840,00
Πραγματικὸν Κόστος Παραγωγῆς Ἑμιτελῶν Προϊόντων		
d°		
Διαρκής 'Απογραφή Ἑμιτελῶν Προϊόντων Α (μὲ Πρότυπον Κόστος, βλέπε § 4.1.2.1) ἤτοι 23,04 δρχ. × 5.200 μονάδες	119.808,00	
'Απόκλισις ἐπὶ τῆς τιμῆς MP. 1	3.280,00	
'Απόκλισις ἐπὶ τοῦ χρόνου Ἀμέσου Ἑργασίας	750,00	
'Απόκλισις ἐπὶ τῆς παραγωγικότητος	3.762,00	
Κόστος Παραγωγῆς Ἑμιτελῶν Προϊόντων Α		122.595,00
'Απόκλισις ἐπὶ ποσοτήτων MP. 1		600,00
'Απόκλισις ἐπὶ τιμῆς Ἀμέσου Ἑργασίας S. 1		275,00
'Απόκλισις ἐπὶ δραστηριότητος S. 1		3.650,00
'Απόκλισις ἐπὶ προϋπολογισμοῦ S. 1		480,00
Εἰς μεταφορὰν	552.995,00	552.995,00

Εκ μεταφορᾶς	552.995,00	552.995,00
Είσαγωγή εἰς ἀποθήκας μὲ Πρότυπον Κόστος καὶ καταχώρισις Μερικῶν Ἀποκλίσεων		
d°		
Κόστος Παραγωγῆς Προϊόντων Ρ	193.923,00	
Διαρκὴς Ἀπογραφὴ Ἡμιτελῶν Προϊόντων Α		119.808,00
Διαρκὴς Ἀπογραφὴ Πρώτης Ὑλῆς ΜΡ. 2		22.630,00
Ἔξοδα καὶ Ἀποσβέσεις Μερισθεῖσαι		4.625,00
Θέσις Κόστους Σ. 2		46.860,00
Κόστος Παραγωγῆς Περιόδου		
d°		
Διαρκὴς Ἀπογραφὴ Ἡμικατεργασμένων Προϊόντων Ρ	10.144,80	
Παραγωγή ἐν κατεργασίᾳ ἐν τέλει Περιόδου 300 τεμάχια		
* Πρώτη Ὑλῆ ΜΡ. 1		
23,04 δρχ. × 300 =	6.912,00	
* Πρώτη Ὑλῆ ΜΡ. 2		
4,50 δρχ. × 300 =	1.350,00	
* Ἀμέσος Ἔργασία Σ. 2		
1 δρχ. × $\left(\frac{300 \times 60}{100}\right) =$	180,00	
* Θέσις Κόστους Σ. 2		
9,46 δρχ. × $\left(\frac{300 \times 60}{100}\right) =$	1.702,80	
Διαρκὴς Ἀπογραφὴ Ἐτοιμῶν Προϊόντων Ρ	186.200,00	
4.900 μονάδες × 38 δρχ.		
Ἀπόκλισις ἐπὶ τῆς τιμῆς ΜΡ. 2	730,00	
Ἀπόκλισις ἐπὶ τῆς τιμῆς Ἀμέσου Ἔργασίας Σ. 2	125,00	
Ἀπόκλισις ἐπὶ τῆς δραστηριότητος Σ. 2	3.350,00	
Ἀπόκλισις ἐπὶ τοῦ προϋπολογισμοῦ Σ. 2	940,00	
Κόστος Παραγωγῆς Προϊόντων Ρ		193.923,00
Ἀπόκλισις ἐπὶ ποσότητος ΜΡ. 2		1.500,00
Ἀπόκλισις ἐπὶ χρόνου Ἀμέσου Ἔργασίας Σ. 2		580,00
Ἀπόκλισις ἐπὶ τῆς παραγωγικότητος Σ. 2		5.486,80
Σύνολον	948.407,80	948.407,80

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΠΕΜΠΤΟΝ

5. ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΙΑΚΗ ΣΠΟΥΔΗ ΤΩΝ ΤΕΣΣΑΡΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ

- Μέθοδος Ὁμογενῶν Θέσεων
- Μέθοδος Ὀρθολογικοῦ Καταλογισμοῦ Σταθερῶν Ἐξόδων
- Μέθοδος Ἀμέσου Κόστους
- Μέθοδος Προτύπου Κόστους

5.0 ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΠΤΩΣΙΑΚΗΣ ΣΠΟΥΔΗΣ

Ἡ Α.Ε. «ΤΕΧΝΙΚΗ» ἔχει δι' ἀντικείμενον τὴν παραγωγὴν καὶ ἐν συνεχείᾳ τὴν πώλησιν τριῶν προϊόντων: X, Y καὶ Z. Χρησιμοποιεῖ μίαν μόνον πρώτην ὕλην, δύο δὲ ἐργαστήρια ἐξασφαλίζουν ἀπὸ πλευρᾶς παραγωγικῆς διαδικασίας ἅπασαν τὴν κατασκευὴν. Τὸ πρῶτον, Ἔργαστήριον Α, κατασκευάζει τὸ προϊόν X καὶ τὸ δεύτερον, τὸ Ἔργαστήριον Β, κατασκευάζει τὰ προϊόντα Y καὶ Z. Διὰ τὸν μῆνα Ἰανουάριον 1976, αἱ ἀναλυτικαὶ πληροφορίες παρέχονται εἰς τὴν παράγραφον Παραρτήματα.

5.1 ΖΗΤΟΥΜΕΝΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΤΗΣ ΣΠΟΥΔΗΣ

5.1.0 Προσδιορισμὸς κόστους παραγωγῆς, τιμῆς κτήσεως καὶ ἀναλυτικῶν ἀποτελεσμάτων.

Νὰ προσδιορισθῇ τὸ κόστος παραγωγῆς, ἡ τιμὴ κτήσεως (τελικὸν κόστος) καὶ τὰ ἀναλυτικὰ ἀποτελέσματα:

- α) Συμφώνως πρὸς τὴν μέθοδον τῶν ὁμογενῶν θέσεων.
- β) Συμφώνως πρὸς τὴν μέθοδον τοῦ ὀρθολογικοῦ καταλογισμοῦ τῶν σταθερῶν ἐξόδων δι' ἐφαρμογῆς τῶν κατωτέρω συντελεστῶν (βαθμῶν) δραστηριότητος:

— Κυρία θέσις κόστους Ἐφοδιασμοῦ	= 0,7
— Κυρία θέσις κόστους Ἐργαστηρίου Α	= 1
— Κυρία θέσις κόστους Ἐργαστηρίου Β	= 0,8
— Κυρία θέσις κόστους Διαθέσεως	= 1,2 (τὸ ποσοστὸν τῆς

μονάδος έργου θα στρογγυλοποιῆται κατὰ προσέγγισιν, χάριν δεκαδικῆς ἀπλοποιήσεως· π.χ. ἐὰν προκύπτῃ 6,068 %, θα λαμβάνεται τὸ 6,1 %).

γ) Συμφώνως πρὸς τὴν μέθοδον τοῦ ἀμέσου κόστους. Διὰ τὴν ἐφαρμογὴν τῆς ἐν λόγῳ μεθόδου καὶ μόνον δι' αὐτὴν:

— θα ληφθῇ ὑπ' ὄψιν ἐντὸς τοῦ ἀρχικοῦ ἀποθέματος ὕψος 5.000 δρχ. ὡς σταθερὰ ἔξοδα.

— τὸ ποσοστὸν (%) τῆς μονάδος έργου τῆς θέσεως κόστους διαθέσεως θα στρογγυλοποιῆται κατὰ προσέγγισιν· π.χ. ἐὰν εἶναι 6,603 %, θα λαμβάνεται τὸ 6,6 %, ὅποτε θα προκύψῃ εἰς τοὺς ὑπολογισμοὺς μικρὰ διαφορὰ ἐλλείμματος.

δ) Συμφώνως πρὸς τὴν μέθοδον τοῦ προτύπου κόστους, ἀπὸ τὰς πληροφορίας τὰς παρεχομένας εἰς Παράρτημα 2.

5.1.1 Προσδιορισμὸς ὅλικοῦ ἀποτελέσματος

Νὰ προσδιορισθῇ τὸ ὅλικὸν ἀποτέλεσμα τῆς Ἀναλυτικῆς Ἑκμεταλλεύσεως κατὰ τὴν μέθοδον τῶν ὁμογενῶν θέσεων καὶ νὰ συγκριθῇ μὲ τὸ ἀντίστοιχον, τὸ λαμβανόμενον δι' ἐφαρμογῆς τῶν ὑπολοίπων μεθόδων κοστολογήσεως.

Νὰ ἐμφανισθοῦν αἱ αἰτίαι καὶ τὸ ὕψος τῶν μεταβολῶν. Ὅσον ἀφορᾷ τὴν μέθοδον τοῦ προτύπου κόστους, αἱ ἀποκλίσεις τῆς ἀναλώσεως θα συνοψισθοῦν εἰς μίαν ὅλικὴν ἀποκλίσιν δι' ἐκάστην τῶν ἀκολουθῶν κατηγοριῶν.

- πρώτη ὕλη
- ἄμεσος ἐργασία
- ἔμμεσα ἔξοδα κατασκευῆς (παραγωγῆς)
- ἔμμεσα ἔξοδα διαθέσεως (πωλήσεων).

5.1.2 Ὑπολογισμὸς καθαροῦ ἀποτελέσματος

Νὰ ὑπολογισθῇ τὸ καθαρὸν ἀποτέλεσμα εἰς τὴν Ἀναλυτικὴν Λογιστικὴν, λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν ὅτι ἅπαντα τὰ ἔξοδα καὶ τὰ ἔσοδα χαρακτηρίζονται ὡς φυσιολογικά καὶ ὅτι δὲν ὑπάρχουν συμπληρωματικὰ (πρόσθετα) στοιχεῖα κόστους.

5.2 ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ ΣΠΟΥΔΗΣ

Παράρτημα 1

— Ἀρχικὸν ἀπόθεμα πρώτης ὕλης
 $5.000 \text{ Kg} \times 9 \text{ δρχ.} = 45.000 \text{ δρχ.}$

— Ἀγοραῖ μὴνὸς Ἰανουαρίου
 $10.000 \text{ Kg πρώτων ὑλῶν πρὸς } 5,5 \text{ δρχ.} = 55.000 \text{ δρχ.}$

— Κατανάλωσις πρώτων ὑλῶν διαρκοῦντος τοῦ μηνὸς Ἰανουαρίου

$$\text{Προϊὸν X} = 1.000 \text{ Kg} \quad \text{Y} = 4.000 \text{ Kg} \quad \text{Z} = 9.000 \text{ Kg}$$

— Ἀμεσος Ἔργασία

$$\begin{aligned} * \text{ Προϊὸν X} &= 1.500 \text{ ὥραι πρὸς } 12 \text{ δρχ.} = 18.000 \text{ δρχ.} \\ &\quad (\text{Μεταβλητὰ Ἐξοδα}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} * \text{ Προϊὸν Y} &= 6.000 \text{ ὥραι πρὸς } 14 \text{ δρχ.} = 84.000 \text{ δρχ.} \\ &\quad (\text{Μεταβλητὰ Ἐξοδα}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} * \text{ Προϊὸν Z} &= 10.000 \text{ ὥραι πρὸς } 15 \text{ δρχ.} = 150.000 \text{ δρχ.} \\ &\quad (\text{Μεταβλητὰ Ἐξοδα}) \end{aligned}$$

— Ἐμμεσα ἔξοδα μετὰ τὸν μερισμὸν τῶν βοηθητικῶν θέσεων κόστους

ΠΙΝΑΞ 25

Θέσεις Κόστους	Σταθερὰ Ἐξοδα	Μεταβλητὰ Ἐξοδα	Σύνολον	Εἶδος τῆς Μονάδος ἔργου	Ἀριθμὸς Μονάδων ἔργου	Κόστος κατὰ Μονάδα ἔργου
Ἐφοδιασμός	10.000	40.000	50.000	Πρὸς ὑπόμνησιν ¹³	Πρὸς ὑπόμνησιν ¹³	Πρὸς ὑπόμνησιν ¹³
Ἐργαστήριον Α	2.000	10.000	12.000	Πρὸς ὑπόμνησιν	Πρὸς ὑπόμνησιν	Πρὸς ὑπόμνησιν
Ἐργαστήριον Β	12.000	78.000	90.000	Παραγόμενα προϊόντα	6.000	15 δρχ.
Διάθεσις	1.760	16.000	17.760	% Κ. Ε.	444.000	4 %

— Παραγωγή μηνὸς Ἰανουαρίου

$$* \text{ Προϊὸν X} = 2.000 \text{ μονάδες}$$

$$* \text{ Προϊὸν Y} = 2.000 \text{ μονάδες}$$

$$* \text{ Προϊὸν Z} = 4.000 \text{ μονάδες}$$

— Πωλήσεις μηνὸς Ἰανουαρίου

$$* \text{ Προϊὸν X} = 1.500 \text{ μον.} \times 30 \text{ δρχ.} = 45.000 \text{ δρχ.}$$

$$* \text{ Προϊὸν Y} = 1.800 \text{ μον.} \times 80 \text{ δρχ.} = 144.000 \text{ δρχ.}$$

$$* \text{ Προϊὸν Z} = 3.000 \text{ μον.} \times 85 \text{ δρχ.} = 255.000 \text{ δρχ.}$$

13. Εἶναι δρος γαλλικὸς (pour mémoire), ὅστις χρησιμοποιεῖται ἰδίως εἰς τὴν Λογιστικὴν καὶ δηλοῖ ὅτι ἓνα μνημονευόμενον ἄρθρον, ὑπὸ τὴν ἰδιότητα (τύπον) τῆς πληροφορίας, δὲν μεταφέρεται παρὰ εἰς τὴν σειρὰν (γραμμὴν) τοῦ λογαριασμοῦ.

— Τελικὸν Ἀπόθεμα

* Πρῶται Ὑλαι = 990 Kg

* Προϊὸν X = 500 μονάδες

* Προϊὸν Y = 200 μονάδες

* Προϊὸν Z = 1.000 μονάδες

Παράρτημα 2

Πρότυπον κόστος

Χρησιμοποιηθεῖσα Πρώτη Ὑλη

— Προϊὸν X = 1.000 Kg $\times$ 9 δρχ. = 9.000 δρχ.

— Προϊὸν Y = 4.000 Kg $\times$ 9 δρχ. = 36.000 δρχ.

— Προϊὸν Z = 9.000 Kg $\times$ 9 δρχ. = 81.000 δρχ.

Χρησιμοποιηθεῖσα Ἀμεσος Ἔργασία

— Προϊὸν X = 14.000 δρχ.

— Προϊὸν Y = 70.800 δρχ.

— Προϊὸν Z = 130.000 δρχ.

Ἐμμεσα Ἐξοδα ὑπολογιζόμενα διὰ τὴν Παραγωγὴν καὶ τὸν πραγματικὸν Χρόνον

— Προϊὸν X = 11.800 δρχ.

— Προϊὸν Y = 28.000 δρχ.

— Προϊὸν Z = 56.000 δρχ.

Προβλεπόμενα Ἐξοδα Διαθέσεως: 3% ἐπὶ τοῦ Κύκλου Ἑργασιῶν.

5.3 ΛΥΣΙΣ ΤΟΥ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΟΣ

Παρατίθενται ἐν συνεχείᾳ πίνακες, δι' ὧν προσδιορίζονται τὸ κόστος ἀγορῶν, κόστος παραγωγῆς, ἡ τιμὴ κτήσεως (τελικὸν κόστος ἢ κόστος πωλήσεως) καὶ τὸ ἀποτέλεσμα τῶν τριῶν προϊόντων διὰ τῆς ἐφαρμογῆς τῶν τεσσάρων μεθόδων κοστολογήσεως. Ἐν συνεχείᾳ δίδεται συγκριτικὸς πίναξ ἀποτελεσμάτων, ὡς καὶ ὁ προσδιορισμὸς τοῦ καθαροῦ ἀποτελέσματος τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς.

5.3.0 Μέθοδος Ὁμογενῶν Θέσεων

α) Προσδιορισμὸς τοῦ Κόστους Ἀγορῶν

ΠΙΝΑΞ 26

Συστατικά Στοιχεία	Ποσότης	Πρώτη Ὑλη	
		Τιμή κατὰ Μονάδα	Σύνολον
Ἀγοραὶ (βλ. Παράρτημα 1)	10.000	5,50	55.000
Θέσις Κόστους Ἐφοδιασμοῦ	—	—	50.000
Κόστος Ἀγορῶν	10.000	10,50	105.000
Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα (Παράρτημα 1)	5.000	9	45.000
	15.000	10	150.000

β) Προσδιορισμὸς τοῦ Κόστους Παραγωγῆς, τῆς Τιμῆς Κτήσεως καὶ τοῦ Ἀποτελέσματος Προϊόντος X

ΠΙΝΑΞ 27

Συστατικά Στοιχεία		Προϊόν X		
		Ποσότης	Τιμή κατὰ Μονάδα	Σύνολον
Κόστος Παραγωγῆς	Καταναλώσεις Ἰανουαρίου	1.000	10,00	10.000
	Ἄμεσος Ἔργασία	1.500	12,00	18.000
	Ἐξόδα Ἐργαστηρίου Α	—	—	12.000
	Κόστος Παραγωγῆς	2.000	20,00	40.000
Τιμὴς Κτήσεως	Πωληθεῖσα Παραγωγή	1.500	20,00	30.000
	Θέσις Κόστους Διαθέσεως	45.000	4%	1.800
	Τιμὴ Κτήσεως	1.500	21,20	31.800
Ἀποτελέσμ. Ἐκμ/σεως	Πωλήσεις	1.500	30,00	45.000
	Τιμὴ Κτήσεως	1.500	21,20	31.800
	Ἀποτέλεσμα Ἐκμεταλλεύσεως	1.500	+ 8,80	+13.200

γ) Προσδιορισμός Κόστους Παραγωγής, Τιμής Κτήσεως και Αποτελέσματος Προϊόντος Υ

ΠΙΝΑΞ 28

Συστατικά Στοιχεία		Προϊόν Υ		
		Ποσότης	Τιμή Μονάδος	Σύνολον
Κόστους Παραγωγής	Καταναλώσεις 'Ιανουαρίου	4.000	10,00	40.000
	'Άμεσος 'Εργασία	6.000	14,00	84.000
	'Εξοδα 'Εργαστηρίου Β = $\frac{90.000 \times 2.000}{6.000}$	2.000	15,00	30.000
	Κόστος Παραγωγής	2.000	77,000	154.000
Τιμής Κτήσεως	Πωληθείσα Παραγωγή	1.800	77,00	138.600
	Θέσις Κόστους Διαθέσεως	144.000	4%	5.760
	Τιμή Κτήσεως	1.800	80,20	144.360
'Αποτελέσμ.-'Εκμ/σεως	Πωλήσεις	1.800	80,00	144.000
	Τιμή Κτήσεως	1.800	80,20	144.360
	'Αποτέλεσμα 'Εκμεταλλεύσεως	1.800	—0,20	—360

δ) Προσδιορισμός Κόστους Παραγωγής, Τιμής Κτήσεως και Αποτελέσματος Προϊόντος Ζ

ΠΙΝΑΞ 29

Συστατικά Στοιχεία		Προϊόν Ζ		
		Ποσότης	Τιμή Μονάδος	Σύνολον
Κόστους Παραγωγής	'Αναλώσεις 'Ιανουαρίου	9.000	10,00	90.000
	'Άμεσος 'Εργασία	10.000	15,00	150.000
	'Εξοδα 'Εργαστηρίου Β = $\frac{90.000 \times 4.000}{6.000}$	4.000	15,00	60.000
	Κόστος Παραγωγής	4.000	75,00	300.000
Τιμής Κτήσεως	Πωληθείσα Παραγωγή	3.000	75,00	225.000
	Θέσις Κόστους Διαθέσεως	255.000	4%	10.200
	Τιμή Κτήσεως	3.000	78,40	235.200
'Αποτελέσμ.-'Εκμ/σεως	Πωλήσεις	3.000	85,00	255.000
	Τιμή Κτήσεως	3.000	78,40	235.200
	'Αποτέλεσμα 'Εκμεταλλεύσεως	3.000	+ 6,60	+19.800

ε) Ἀνακεφαλαίωσις

ΠΙΝΑΞ 30

Συστατικά Στοιχεία	Πρώτη Ὑλη	Προτὸν Χ	Προτὸν Υ	Προτὸν Ζ	Σύνολον
Ἀγοραὶ	55.000	—	—	—	55.000
Θέσις Κόστους Ἐφοδιασμοῦ	50.000	—	—	—	50.000
Κόστος Ἀγορῶν	105.000	—	—	—	105.000
Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα	45.000	—	—	—	45.000
Σύνολον εἰσαγομένων περιόδου + Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα	150.000	—	—	—	150.000
Ἀναλώσεις Ἰανουαρίου	—	10.000	40.000	90.000	140.000
Ἄμεσος Ἔργασία	—	18.000	84.000	150.000	252.000
Ἐξοδα Θέσεων Κόστους	—	12.000	30.000	60.000	102.000
Κόστος Παραγωγῆς	—	40.000	154.000	300.000	494.000
Πωληθεῖσα Παραγωγή	—	30.000	138.600	225.000	393.600
Θέσις Κόστους Διαθέσεως	—	1.800	5.760	10.200	17.760
Τιμὴ Κτήσεως	—	31.800	144.360	235.200	411.360
Πωλήσεις	—	45.000	144.000	255.000	444.000
Τιμὴ Κτήσεως	—	31.800	144.360	235.200	411.360
Ἀποτέλεσμα Ἐκμ/σεως	—	+13.200	— 360	+19.800	+32.640

5.3.1 Μέθοδος Ὄρθολογικοῦ Καταλογισμοῦ Σταθερῶν Ἐξόδων

α) Προσδιορισμὸς τοῦ Κόστους Ἀγορῶν

ΠΙΝΑΞ 31

Συστατικά Στοιχεία	Πρώτη Ὑλη		
	Ποσότης	Τιμὴ Μονάδος	Ποσὸν
Ἀγοραὶ	10.000	5,50	55.000
Θέσις Κόστους Ἐφοδιασμοῦ	—	—	—
— Μεταβλητὰ Ἐξοδα	—	—	40.000
— Σταθερὰ Ἐξοδα καταλογισθέντα: 10.000 δρχ. × 0,7	—	—	7.000
Κόστος Ἀγορῶν	10.000	10,20	102.000
Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα	5.000	9,00	45.000
	15.000	9,80	147.000

β) Προσδιορισμός του Κόστους Παραγωγής, της Τιμής Κτήσεως και του 'Αποτελέσματος Προϊόντος Χ

ΠΙΝΑΞ 32

Συστατικά Στοιχεία		Προϊόν Χ		
		Ποσότης	Τιμή Μονάδος	Ποσόν
Κόστος Παραγωγής	'Αναλώσεις 'Ιανουαρίου	1.000	9,80	9.800
	'Αμεσος 'Εργασία	1.500	12,00	18.000
	'Εξοδα Θέσεως Κόστους 'Εργαστηρίου Α	—	—	10.000
	— Μεταβλητά 'Εξοδα	—	—	—
	— Σταθερά 'Εξοδα καταλογισθέντα: 2.000 δρχ. × 1	—	—	2.000
	Κόστος Παραγωγής	2.000	19,90	39.800
Τιμή Κτήσεως	Πωληθείσα Παραγωγή	1.500	19,90	29.850
	Θέσις Κόστους Διαθέσεως:			
	— Μεταβλητά 'Εξοδα 16.000			
	— Σταθερά 'Εξοδα $1.760 \times 1,2$ 2.112			
	18.112			
	'Εν σχέσει πρὸς 444.000 δρχ. = 4,079%	45.000	4,1%	1.845
	ἢ 4,1% διὰ υπερβολῆς			
	Τιμή Κτήσεως	1.500	21,13	31.695
'Αποτέλεσ- 'Εξι ίσως	Πωλήσεις	1.500	30,00	45.000
	Τιμή Κτήσεως	1.500	21,13	31.695
	'Αποτέλεσμα 'Εκ μεταλλεύσεως	1.500	8,87	+13.305

γ) Προσδιορισμός τοῦ Κόστους Παραγωγῆς, τῆς Τιμῆς Κτήσεως καὶ τοῦ Ἀποτελέσματος Προϊόντος Υ

ΠΙΝΑΞ 33

Συστατικά Στοιχεῖα		Προϊόν Υ		
		Ποσότης	Τιμή Μονάδος	Ποσὸν
Κόστους Παραγωγῆς	Ἀναλώσεις Ἰανουαρίου	4.000	9,80	39.200
	Ἀμεσος Ἔργασία	6.000	14,00	84.000
	Ἔξοδα Θέσεως Κόστους Ἐργαστηρίου Β:			
	— Μεταβλητὰ Ἔξοδα $78.000 : 6.000 = 13 \text{ δρχ.} \times 2.000$	—	—	26.000
	— Σταθερὰ Ἔξοδα: $12.000 \times 0,8 = 9.600 : 6.000 = 1,6 \text{ δρχ.}$ ἤτοι $2.000 \text{ δρχ.} \times 1,6$	—	—	3.200
	Κόστος Παραγωγῆς	2.000	76,20	152.400
Τιμῆς Κτήσεως	Πωληθεῖσα Παραγωγή	1.800	76,20	137.160
	Θέσις Κόστους Διαθέσεως:			
	— Μεταβλητὰ Ἔξοδα 16.000			
	— Σταθερὰ Ἔξοδα $1.760 \times 1,20$ 2.112 18.112			
	ἐν σχέσει πρὸς 444.000 δρχ. = 4,079 % ἢ 4,1 % διὰ ὑπερβολῆς	144.000	4,1 %	5.904
	Τιμή Κτήσεως	1.800	79,48	143.064
Ἀποτέλεσμ. Ἐκμ./σεως	Πωλήσεις	1.800	80,00	144.000
	Τιμή Κτήσεως	1.800	79,48	143.064
	Ἀποτέλεσμα Ἐκμεταλλεύσεως	1.800	0,52	+ 936

δ) Προσδιορισμός του Κόστους Παραγωγής, της Τιμής Κτήσεως και του Αποτελέσματος Προϊόντος Ζ

ΠΙΝΑΞ 34

Συστατικά Στοιχεία		Προϊόν Ζ		
		Ποσότης	Τιμή Μονάδος	Ποσόν
Κόστος Παραγωγής	Αναλώσεις Ιανουαρίου	9.000	9,80	88.200
	Άμεσος Έργασια	10.000	15,00	150.000
	Έξοδα Θέσεως Κόστους Έργαστηρίου Β:			
	— Μεταβλητά Έξοδα $78.000 : 6.000 = 13 \text{ δρχ.} \times 4.000$	—	—	52.000
	— Σταθερά Έξοδα $12.000 \times 0,8 = 9.600 : 6.000 = 1,6$ ήτοι $4.000 \text{ δρχ.} \times 1,6$	—	—	6.400
	Κόστος Παραγωγής	4.000	74,15	296.600
Τιμή Κτήσεως	Πωληθείσα Παραγωγή	3.000	74,15	222.450
	Θέσις Κόστους Διαθέσεως			
	— Μεταβλητά Έξοδα 16.000			
	— Σταθερά Έξοδα $1.760 \times 1,2$ 2.112 18.112			
	έν σχέσει με $444.000 \text{ δρχ.} = 4,079\%$ ή $4,1\%$ διά υπερβολής	255.000	4,1%	10.455
	Τιμή Κτήσεως	3.000	77,635	232.905
Αποτελέσμ. Έκμ/σεως	Πωλήσεις	3.000	85,00	255.000
	Τιμή Κτήσεως	3.000	77,635	232.905
	Αποτέλεσμα Έκμεταλλεύσεως	3.000	7,365	+22.095

ε) Ἀνακεφαλαίωσις

ΠΙΝΑΞ 35

Συστατικά Στοιχεία	Πρώτη Υλη	Προτόν X	Προτόν Y	Προτόν Z	Σύνολον
Ἀγοραὶ	55.000	—	—	—	55.000
Θέσις Κόστους Ἐφοδιασμοῦ	47.000	—	—	—	47.000
Κόστος Ἀγορῶν	102.000	—	—	—	102.000
Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα	45.000	—	—	—	45.000
Σύνολον εἰσαγομένων περιόδου + Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα	147.000	—	—	—	147.000
Ἀναλώσεις Ἰανουαρίου	—	9.800	39.200	88.200	137.200
Ἄμεσος Ἔργασία	—	18.000	84.000	150.000	252.000
Ἐξοδα Ἐξοδῶν Κόστους	—	12.000	29.200	58.400	99.600
Κόστος Παραγωγῆς		39.800	152.400	296.600	488.800
Πωληθεῖσα Παραγωγή		29.850	137.160	222.450	389.460
Θέσις Κόστους Διαθέσεως		1.845	5.904	10.455	18.204
Τιμὴ Κτήσεως		31.695	143.064	232.905	407.664
Πωλήσεις		45.000	144.000	255.000	444.000
Τιμὴ Κτήσεως		31.695	143.064	232.905	407.664
Ἀποτέλεσμα Ἐκμ/σεως		+13.305	+ 936	+22.095	+36.336

5.3.2 Μέθοδος Ἀμέσων Κόστους

α) Προσδιορισμὸς τοῦ Κόστους Ἀγορῶν

ΠΙΝΑΞ 36

Συστατικά Στοιχεία	Πρώτη Υλη		
	Ποσότης	Τιμὴ Μονάδος	Ποσὸν
Ἀγοραὶ	10.000	5,50	55.000
Θέσις Κόστους Ἐφοδιασμοῦ — Μεταβλητὰ Ἐξοδα	—	—	40.000
Κόστος Ἀγορῶν	10.000	9,50	95.000
Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα 45.000 δρχ. — Σταθερὰ Ἐξοδα 5.000 δρχ.	5.000	—	40.000
	15.000	9,00	135.000

β) Προσδιορισμός του Κόστους Παραγωγής, της Τιμής Κτήσεως και του Αποτελέσματος Προϊόντος Χ

ΠΙΝΑΞ 37

Συστατικά Στοιχεία		Προϊόν Χ		Ποσόν
		Ποσότης	Τιμή Μονάδος	
Κόστους Παραγωγής	Αναλώσεις Ιανουαρίου	1.000	9,00	9.000
	Άμεσος Έργασία	1.500	12,00	18.000
	Έξοδα Θέσεως Κόστους Έργαστηρίου Α: Μεταβλητά Έξοδα	—	—	10.000
	Κόστος Παραγωγής	2.000	18,50	37.000
Τιμής Κτήσεως	Πωληθείσα Παραγωγή Θέσις Κόστους Διαθέσεως — Μεταβλητά Έξοδα 16.000 έν σχέσει πρὸς 444.000 δρχ. = 3,603% ἢ 3,6% κατὰ προσέγγισιν	1.500	18,50	27.750
		45.000	3,6%	1.620
	Τιμή Κτήσεως	1.500	19,58	29.370
Αποτελέσματος Έκμ/σεως	Πωλήσεις	1.500	30,00	45.000
	Τιμή Κτήσεως	1.500	19,58	29.370
	Αποτέλεσμα Έκμεταλλεύσεως	1.500	10,42	+15.630

γ) Προσδιορισμὸς τοῦ Κόστους Παραγωγῆς, τῆς Τιμῆς Κτήσεως καὶ τοῦ Ἀποτελέσματος Προϊόντος Υ

ΠΙΝΑΞ 38

Συστατικά Στοιχεῖα		Προϊόν Υ		Ποσὸν
		Ποσότης	Τιμὴ Μονάδος	
Κόστος Παραγωγῆς	Ἀναλώσεις Ἰανουαρίου	4.000	9,00	36.000
	Ἄμεσος Ἔργασία	6.000	14,00	84.000
	Ἐξοδα Θέσεως Κόστους Ἐργαστηρίου Β: Μεταβλητὰ Ἐξοδα: $78.000 : 6.000 = 13 \text{ δρχ.} \times 2.000$	—	—	26.000
	Κόστος Παραγωγῆς	2.000	73,00	146.000
Τιμὴ Κτήσεως	Πωληθεῖσα Παραγωγή Θέσις Κόστους Λιαθέσεως Μεταβλητὰ Ἐξοδα 16.000 ἐν σχέσει πρὸς 444.000 δρχ. = 3,603% ἢ 3,6% κατὰ προσέγγισιν	1.800	73,00	131.400
		144.000	3,6%	5.184
	Τιμὴ Κτήσεως	1.800	75,88	136.584
Ἀποτέλεσμ. Ἐκμ./σεως	Πωλήσεις	1.800	80,00	144.000
	Τιμὴ Κτήσεως	1.800	75,88	136.584
	Ἀποτέλεσμα Ἐκμεταλλεύσεως	1.800	4,12	+ 7.416

δ) Προσδιορισμός του Κόστους Παραγωγής, της Τιμής Κτήσεως και του Αποτελέσματος του Προϊόντος Ζ

ΠΙΝΑΞ 39

Συστατικά Στοιχεία		Προϊόν Ζ		Ποσόν
		Ποσότης	Τιμή Μονάδος	
Κόστους Παραγωγής	Αναλώσεις Ιανουαρίου	9.000	9,00	81.000
	Άμεσος Έργασια	10.000	15,00	150.000
	Έξοδα Θέσεως Κόστους Έργαστηρίου Β: — Μεταβλητά Έξοδα: 78.000 : 6.000 = 13 δρχ. × 4.000	—	—	52.000
	Κόστος Παραγωγής	4.000	70,75	283.000
Τιμής Κτήσεως	Πωληθείσα Παραγωγή Θέσις Κόστους Διαθέσεως: — Μεταβλητά Έξοδα 16.000 έν σχέσει πρὸς 444.000 δρχ. = 3,603 % ? 3,6 %	3.000	70,75	212.250
		255.000	3,6 %	9.180
	Τιμή Κτήσεως	3.000	73,81	221.430
Αποτέλεσ. Έκμ/σεως	Πωλήσεις	3.000	85,00	255.000
	Τιμή Κτήσεως	3.000	73,81	221.430
	Αποτέλεσμα Έκμεταλλεύσεως	3.000	11,19	+33.570

ε) Ἀνακεφαλαιώσεις

ΠΙΝΑΞ 40

Συστατικά Στοιχεῖα	Πρώτη Ὑλὴ	Προϊὸν Χ	Προϊὸν Υ	Προϊὸν Ζ	Σύνολον
Ἀγοραὶ	55.000	—	—	—	55.000
Θέσις Κόστους Ἐφοδιασμοῦ	40.000	—	—	—	40.000
Κόστος Ἀγορῶν	95.000	—	—	—	95.000
Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα	40.000	—	—	—	40.000
Σύνολον εἰσαγομένων περιόδου + + Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα	135.000	—	—	—	135.000
Ἀναλώσεις Ἰανουαρίου	—	9.000	36.000	81.000	126.000
Ἄμεσος Ἔργασία	—	18.000	84.000	150.000	252.000
Ἐξοδα Θέσεων Κόστους	—	10.000	26.000	52.000	88.000
Κόστος Παραγωγῆς	—	37.000	146.000	283.000	466.000
Πωληθεῖσα Παραγωγή	—	27.750	131.400	212.250	371.400
Θέσις Κόστους Διαθέσεως	—	1.620	5.184	9.180	15.984
Τιμὴ Κτήσεως	—	29.370	136.584	221.430	387.384
Πωλήσεις	—	45.000	144.000	255.000	444.000
Τιμὴ Κτήσεως	—	29.370	136.584	221.430	387.384
Ἀποτέλεσμα Ἐκμ/σεως	—	+15.630	+7.416	+33.570	+56.616

5.3.3 Μέθοδος Προτύπου Κόστους

α) Προσδιορισμός Κόστους Παραγωγής, Τιμής Κτήσεως και 'Αποτελέσματος Προϊόντος Χ

ΠΙΝΑΞ 41

Συστατικά Στοιχεία		Προϊόν Χ		
		Ποσότης	Τιμή Μονάδος	Ποσόν
Κόστος Παραγωγής	'Αναλώσεις 'Ιανουαρίου	1.000	9,00	9.000
	"Άμεσος Έργασία	—	—	14.000
	"Έμμεσα "Έξοδα	—	—	11.800
	Κόστος Παραγωγής	2.000	17,40	34.800
Τιμή Κτήσεως	Πωληθείσα Παραγωγή	1.500	17,40	26.100
	"Έξοδα Διαθέσεως	45.000	3%	1.350
	Τιμή Κτήσεως	1.500	18,30	27.450
'Αποτέλεσμ. Έκμ./σεως	Πωλήσεις	1.500	30,00	45.000
	Τιμή Κτήσεως	1.500	18,30	27.450
	'Αποτέλεσμα Έκμεταλλεύσεως	1.500	11,70	+17.550

β) Προσδιορισμός Κόστους Παραγωγής, Τιμής Κτήσεως και 'Αποτελέσματος Προϊόντος Υ

ΠΙΝΑΞ 42

Συστατικά Στοιχεία		Προϊόν Υ		
		Ποσότης	Τιμή Μονάδος	Ποσόν
Κόστος Παραγωγής	'Αναλώσεις 'Ιανουαρίου	4.000	9,00	36.000
	"Άμεσος Έργασία	—	—	70.800
	"Έμμεσα "Έξοδα	—	—	28.000
	Κόστος Παραγωγής	2.000	67,40	134.800
Τιμή Κτήσεως	Πωληθείσα Παραγωγή	1.800	67,40	121.320
	"Έξοδα Διαθέσεως	144.000	3%	4.320
	Τιμή Κτήσεως	1.800	69,80	125.640
'Αποτέλεσμ. Έκμ./σεως	Πωλήσεις	1.800	80,00	144.000
	Τιμή Κτήσεως	1.800	69,80	125.640
	'Αποτέλεσμα Έκμεταλλεύσεως	1.800	10,20	+18.360

γ) Προσδιορισμός τοῦ Κόστους Παραγωγῆς, τῆς Τιμῆς Κτήσεως καὶ τοῦ Ἀποτελέσματος Προϊόντος Ζ

ΠΙΝΑΞ 43

Συστατικά Στοιχεία		Προϊόν Ζ		
		Ποσότης	Τιμή Μονάδος	Ποσόν
Κόστος Παραγωγῆς	Ἀναλώσεις Ἰανουαρίου	9.000	9,00	81.000
	Ἄμεσος Ἔργασία	—	—	130.000
	Ἐμμεσα Ἐξόδα	—	—	56.000
	Κόστος Παραγωγῆς	4.000	66,75	267.000
Τιμῆς Κτήσεως	Πωληθεῖσα Παραγωγή	3.000	66,75	200.250
	Ἐξόδα Διαθέσεως	255.000	3%	7.650
	Τιμή Κτήσεως	3.000	69,30	207.900
Ἀποτελέσμ. Ἐκμ./σεως	Πωλήσεις	3.000	85,00	255.000
	Τιμή Κτήσεως	3.000	69,30	207.900
	Ἀποτέλεσμα Ἐκμεταλλεύσεως	3.000	15,70	+47.100

δ) Ἀνακεφαλαίωσις

ΠΙΝΑΞ 44

Συστατικά Στοιχεία	Προϊόν Χ	Προϊόν Υ	Προϊόν Ζ	Σύνολον
Ἀναλώσεις Ἰανουαρίου Ἄμεσος Ἔργασία Ἐμμεσα Ἐξόδα	9.000	36.000	81.000	126.000
	14.000	70.800	130.000	214.800
	11.800	28.000	56.000	95.800
	34.800	134.800	267.000	436.600
Πωληθεῖσα Παραγωγή Θέσις Κόστους Διαθέσεως Τιμή Κτήσεως	26.100	121.320	200.250	347.670
	1.350	4.320	7.650	13.320
	27.450	125.640	207.900	360.990
Πωλήσεις Τιμή Κτήσεως Ἀποτέλεσμα Ἐκμεταλλεύσεως	45.000	144.000	255.000	444.000
	27.450	125.640	207.900	360.990
	+17.550	+18.360	+47.100	+83.010

5.3.4 Σύγκρισις 'Αποτελεσμάτων

ΠΙΝΑΞ

Μέθοδος Ὑμογενῶν Θέσεων		Μέθοδος Ὑρθολογικοῦ Καταλογισμοῦ Σταθερῶν Ὑξόδων	
Ὑποτελέσματα Ὑκμεταλλεύσεως Διαρκὲς Ὑπογραφή (Εἰσαγωγαι - Ὑξαγωγαι) (ἡ κόστος κατὰ μονάδα ἐπὶ θεωρητικοῦ τελικοῦ ἀποθέματος) — Πρώτη Ὑλη: 150.000 — 140.000 = 10.000 — Προτὸν Χ: 40.000 — 30.000 = 10.000 — Προτὸν Ὑ: 154.000 — 138.600 = 15.400 — Προτὸν Ζ: 300.000 — 225.000 = 75.000 <u>110.400</u>	+ 32.640	Διαρκὲς Ὑπογραφή (Εἰσαγωγαι - Ὑξαγωγαι) (ἡ κόστος κατὰ μονάδα ἐπὶ θεωρητικοῦ τελικοῦ ἀποθέματος) — Πρώτη Ὑλη: 147.000 — 137.200 = 9.800 — Προτὸν Χ: 39.800 — 29.850 = 9.950 — Προτὸν Ὑ: 152.400 — 137.160 = 15.240 — Προτὸν Ζ: 296.600 — 222.450 = 74.150 <u>109.140</u>	+ 36.336
		Διευθέτησις Διαρκοῦς Ὑπογραφῆς 110.400 — 109.140 =	+ 1.260
		Νὰ ἐκπεσθοῦν: Σταθερὰ Ὑξόδα μὴ καταλογιστέα — Θέσις Κόστους Ὑφοδιασμοῦ 10.000 × 0,3 = 3.000 — Θέσις Κόστους Ὑργαστηρίου Β 12.000 × 0,2 = 2.400	+ 37.596 — 5.400
		Νὰ προοτεθοῦν: Σταθερὰ Ὑξόδα ὑπερκαταλογισθέντα — Θέσις Κόστους Διαθέσεως 1.760 × 0,2 = — Ὑξόδα ὑπόλοιπα Θέσεων Κόστους Μερισθέντα 18.204 Ὑντὶ τῶν 18.112	+ 32.196 + 352 + 92
	+ 32.640		+ 32.640

45

Μέθοδος Άμεσου Κόστους		Μέθοδος Προτύπου Κόστους	
Διαρκής Άπογραφή (Εισαγωγαι - Έξαγωγαι) (ή κόστος κατά μονάδα επί θεωρητικού τελικού αποθέματος)	+ 56.616	Διαρκής Άπογραφή (Εισαγωγαι - Έξαγωγαι) (ή κόστος κατά μονάδα επί θεωρητικού τελικού αποθέματος)	+ 83.010
— Πρώτη Ύλη: 135.000 — 126.000 = 9.000		— Πρώτη Ύλη: (15.000 — 14.000) × 9 = 9.000	
— Προϊόν Χ: 37.000 — 27.750 = 9.250		— Προϊόν Χ: 34.800 — 26.100 = 8.700	
— Προϊόν Υ: 146.000 — 131.400 = 14.600		— Προϊόν Υ: 134.800 — 121.320 = 13.480	
— Προϊόν Ζ: 283.000 — 212.250 = 70.750		— Προϊόν Ζ: 267.000 — 200.250 = 66.750	
103.600		97.930	
Διευθέτησις Διαρκούς Άπογραφής		Διευθέτησις Διαρκούς Άπογραφής	
110.400 — 103.600 =	+ 6.800	(110.400 — 97.930)	
Νά εκπεσθούν:	+ 63.416	Νά εκπεσθούν:	+ 12.470
Σταθερά Έξοδα μη καταλογιστέα	— 30.760	Άποκλίσεις	+ 95.480
— Άρχικόν Απόθεμα 5.000		— Επί Πρώτων Ύλων	— 62.840
— Θέσις Εφοδιασμού 10.000		105.000 — 90.000 = 15.000	
— Θέσις Έργαστηρίου Α 2.000		— Επί Άμεσου Έργασίας	
— Θέσις Έργαστηρίου Β 12.000		252.000 — 214.800 = 37.200	
— Θέσις Διαθέσεως 1.760		— Επί Έξόδων Κατασκευής	
Νά εκπεσθούν:	+ 32.656	102.000 — 95.800 = 6.200	
Έξοδα πόλοιπα Θέσεων Κόστους	— 16	— Επί Έξόδων Διαθέσεως	
Διάθεσις:		17.760 — 13.320 = 4.440	
Νά καταλογισθούν = 16.000			
Κατελογίσθησαν = 15.984			
	+ 32.640		+ 32.640

5.3.5 Καθαρόν Ἀποτέλεσμα Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς

Μία διαφορά ἔχει διαπιστωθῇ εἰς ὅ,τι ἀφορᾷ τὴν ποσότητα τοῦ τελικοῦ ἀποθέματος τῆς πρώτης ὕλης:

— Ἀρχικὸν Ἀπόθεμα	5.000 Kg
— Ἀγοραὶ	10.000 »
	15.000 »
Χρησιμοποίησις	—14.000 »
— Τελικὸν Ἀπόθεμα θεωρητικὸν	1.000 »
— Πραγματικὸν ὑπόλοιπον	990 »
Διαφορὰ Ἀπογραφῆς	10 »

Τὰ 10 κιλά διαφορά ἀποτιμῶνται πρὸς 10 δρχ./Kg, ἥτοι ἐν συνόλῳ 10 Kg $\times$ 10 δρχ. = 100 δρχ. Ἄρα, Ἀποτέλεσμα Καθαρόν τῆς Ἀναλυτικῆς Λογιστικῆς $32.640 - 100 = 32.540$ δρχ.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Άδαμοπούλου, Δ.: Κόστος - Κοστολόγησις, Θεσσαλονίκη 1966 (πολυγραφημένα σημειώσεις).
2. Άδαμοπούλου, Δ.: Τὸ πρότυπον κόστος, Θεσσαλονίκη 1960 (πολυγραφημένον).
3. Άδαμοπούλου, Δ.: Παρατηρήσεις καὶ δυσχέρειαι εἰς τὴν κατάρτισιν τοῦ σχεδίου λογαριασμῶν καὶ εἰδικώτερον τὴν ἔνταξιν καὶ λειτουργίαν τῶν λογαριασμῶν, Ἐπιστημονικὴ Ἑπετηρὶς Α.Β.Σ.Θ. 1969 - 1970, τόμος II, Θεσσαλονίκη 1970.
4. Γεηγοριάδης, Δ.: Οἰκονομικὸς Λογισμὸς. Τεῦχος Α': Λογιστικὸν Σχέδιον, Β' ἔκδοσις, Ἀθῆναι 1973.
5. Γεηγοριάδης, Δ.: Θεωρία τοῦ Κόστους - Ἐννοιολογικὴ ἀνάλυσις τῶν στοιχείων τοῦ κόστους, Ἐκδοσις Β', Θεσσαλονίκη 1976.
6. Γεηγοριάδης, Δ.: Γενικαὶ Ἀρχαὶ Οἰκονομικοῦ Λογισμοῦ, Θεσσαλονίκη 1976.
7. Ζάπτα, Β.: Λογιστικὴ Κόστους, I, Ἀθῆναι.
8. Ζάπτα, Β.: Λογιστικὴ Κόστους, II, Ἀθῆναι.
9. Ζευγαρίδης, Σ.: Ἡ διερεύνησις τοῦ ἐμπορικοῦ κόστους, Ἀθῆναι 1969.
10. Ζευγαρίδης, Σ. - Παπαδοπούλου, Δ.: Ἐμπορικὸν κόστος καὶ διερεύνησις τοῦ Νεκροῦ Σημεῖου τοῦ Κύκλου Ἑργασιῶν, Ἀθῆναι 1976.
11. Κουκουλῆ, Δ.: Πρότυπος κοστολόγησις - Μελέτη καὶ ἀνάλυσις τῶν ἀποκλίσεων, Θεσσαλονίκη 1970.
12. Κουκουλῆ, Δ.: Προβλήματα Οἰκονομικῆς τῶν Ἐκμεταλλεύσεων καὶ Βιομηχανικῆς Λογιστικῆς, Θεσσαλονίκη 1971.
13. Κουκουλῆ, Δ.: Περιπτωσιακὴ σπουδὴ Προϋπολογιστικῆς Διοικήσεως, Θεσσαλονίκη, Δεκέμβριος 1975.
14. Κουκουλῆ, Δ.: Ἀρχαὶ Διοικήσεως Ἐπιχειρήσεων, Θεσσαλονίκη 1976.
15. Λαζαρίδης, Ι. - Δημοπούλου, Α.: Περιπτωσιακαὶ Διερευνήσεις Ἐπιχειρησιακῶν Προβλημάτων, Τεῦχος Α', Θεσσαλονίκη 1976.
16. Μειμάρογλου, Μ.: Ἡ διαμόρφωσις τοῦ κόστους συναρτῆται τοῦ βαθμοῦ δραστηριότητος εἰς τὰς βιομηχανικὰς ἐπιχειρήσεις, ΕΛ.ΚΕ.ΠΑ., Ἀθῆναι.
17. Παπαδημητρίου, Δ.: Βιομηχανικὸς Λογισμὸς, Τόμος Α' - Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ, Ἀθῆναι 1967.
18. Παπαδημητρίου, Δ.: Πρότυπον Κόστος, Ἀθῆναι 1958.
19. Σαρσέντη, Β.: Εἰδικὰ θέματα Ἐπιχειρησιακοῦ Λογισμοῦ, Θεσσαλονίκη 1970.
20. Σαρσέντη, Β.: Θέματα Λογισμοῦ καὶ Ἐλέγχου Δράσεως Ἐπιχειρήσεων, Θεσσαλονίκη 1973.
21. Σαρσέντη, Β.: Μαθήματα Κοστολογήσεως τῆς Βιομηχανικῆς Παραγωγῆς, Θεσσαλονίκη 1973.
22. Τσιμάρα, Μ.: Κόστος - Κοστολόγησις, Ἀθῆναι 1964.
23. Τσιμάρα, Μ.: Σημασία, Σκοποὶ καὶ Προβλήματα Κοστολογήσεως, ΕΛ.ΚΕ.ΠΑ.
24. Χατζηβασιλείου, Β.: Μελέτη καὶ Διερεύνησις Προβλήματος Προτύπου Κοστολογήσεως, Θεσσαλονίκη 1974.
25. Χρυσοκέρη, Ι.: Βιομηχανικὸς Λογισμὸς, Ἀθῆναι 1967 - 1968.

ΓΑΛΛΙΚΗ

1. *Bourguin, M.*: Traité de comptabilité industrielle, Dunod 1965.
2. *Brunet, Ch.*: Technique de la comptabilité analytique d'exploitation, Editions Foucher 1952.
3. *Chardonnet, L.*: Comptabilité analytique, Paris, Editions J. Delmas et Cie 1968.
4. *Cibert, A.*: Comptabilité analytique, Dunod 1968.
5. *Lauzel, P.*: Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 2^e édit. (Paris, Sirey 1967) Collection Administration des entreprises.
6. *Lauzel, P. et Cibert, A.*: Comptabilité analytique d'exploitation, Paris, Foucher, Collection Le Plan Comptable Commenté, tome IV.
7. *Martin, A.-J.*: Standards et budgets d'exploitation. Contrôle budgétaire, Delmas 1953.
8. *Martin, A.-J.*: Comptabilité analytique d'exploitation (Paris, Delmas 1952). Tome 1. Notions préliminaires, étude des prix de revient réels, inventaire permanent. résultats analytiques. Tome 2. Organisation et tenue de la comptabilité analytique, phases progressives d'application, comptabilité du Plan comptable général, exemple numérique.
9. *Moisson, M.*: Pratique de l'établissement du prix de revient (Paris, Editions d'organisation 1963).
10. *Parenteau, J. et Charmont, C.*: Calcul des prix de revient et comptabilité industrielle, principes de contrôle budgétaire et application des prix standards, 4^e édition (Paris, édit. Hommes et Techniques 1952).
11. *Perrin, G.*: Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode G. P. (Paris, Dunod 1962).
12. *Tucker, S.-A.*: L'évaluation des coûts et détermination des prix de revient par la méthode T.H.M. (Paris, Dunod 1966).
13. *Wheller, L.*: Comptabilité de gestion. Traduction de l'anglais (Bruxelles, édit. Comptabilité et productivité).