

Στοιχεία Κόστους & Κοστολόγηση προϊόντων

οικογένεια Στεργίου



Γιαννουκάς Ξενοφών Α.Μ. 13623
Λίτσκας Θωμάς Α.Μ. 13917

Καθηγητής
Σπυρίδων Γκούμας

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία αφορά στα στοιχεία κόστους και στην κοστολόγηση προϊόντων, που βρίσκουν εφαρμογή στην εταιρία "Ε. & Κ. Στεργίου & ΣΙΑ Ο.Ε.". Η συγκεκριμένη επιχείρηση ανήκει στον ευρύτερο χώρο του κλάδου ειδών διατροφής και ειδικεύεται στην παραγωγή σκευασμάτων, όπως αρτοποιήματα και είδη ζαχαροπλαστικής. Η επιλογή του συγκεκριμένου θέματος στοχεύει στην κατανόηση της οργάνωσης λειτουργίας μίας παραγωγικής μονάδας, με βάση τις κοστολογικές πληροφορίες τις οποίες αντλεί για την επίτευξη των στόχων της, προσδοκώντας το μέγιστο κέρδος. Η εργασία διακρίνεται σε δύο μέρη, το θεωρητικό και την εφαρμογή αυτού, το ερευνητικό. Στο θεωρητικό μέρος, γίνεται αναφορά στην κοστολόγηση ως γενική έννοια και αναλύονται τα πρωτογενή στοιχεία της, τα οποία χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των προϊόντων. Επίσης, γίνεται εκτενής αναφορά σε ξεχωριστό κεφάλαιο, σχετικά με την νομική μορφή της εταιρίας όντας ομόρρυθμη εταιρία, όπου επισημαίνονται τα χαρακτηριστικά μιας Ο.Ε., η διαχείρισή της αλλά και η ευθύνη των εταίρων και τέλος η σχετική νομοθεσία περί φορολογίας της. Παράλληλα το ερευνητικό μέρος αναλώνεται στην κοστολόγηση των προϊόντων της επιχείρησης "Ε. & Κ. Στεργίου & ΣΙΑ Ο.Ε." με βάση την εξωλογιστική μέθοδο, πάνω στην οποία υπολογίζουμε το κόστος ανά μονάδα παραγωγής ενός προϊόντος και προσδιορίζουμε το μικτό κέρδος της επιχείρησης, για κάθε μονάδα προϊόντος που πουλάει στους καταναλωτές. Για την εκπόνηση της λήφθηκαν στοιχεία από το κεντρικό λογιστήριο της εταιρίας και σε συνεργασία με τον προϊστάμενό του, τέθηκαν τα πλαίσια μέσα στα οποία θα κινηθεί η εργασία.

SUMMARY

This paper concerns the costs and pricing of products, which find application in the company E. & K. Stergiou & Co. . This company belongs to the broader field of food industry and specializes in the production of formulations, such as bakery and confectionery. The choice of this topic is aimed at understanding the organization operating of a production unit based on costing information that draws on the achievement of objectives , seeking maximum profit. The work is divided into two parts, the theoretical and applied this research . In the theoretical part , a reference to pricing in a general sense and analyze the raw data , which are used to assign costs to products. Also made extensive reference to a separate chapter on the legal form of the company being a partnership that highlights the features of an O.E , its management and the liability of partners and end of the relevant tax laws of . Alongside the research part of the cost of consumed products of the company E. & K. Stergiou & Co. based on off-balance sheet method on which we calculate the unit cost of a product and determine the gross profit of the company for each unit that sells to consumers. To prepare the data obtained from the central accounts department of the company and working with his boss, set the context within which the work will move.

ΣΥΝΤΟΜΕΥΣΕΙΣ

| | | |
|----------|---|----------------------------------|
| Ε.Γ.Λ.Σ. | → | Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο |
| Γ.Β.Ε. | → | Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα |
| Τεμ. | → | Τεμάχια |
| Φ.Π.Α. | → | Φόρος Προστιθέμενης Αξίας |
| Ο.Ε. | → | Ομόρρυθμη Εταιρία |
| Κ.Β.Σ. | → | Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων |
| Λογ. | → | Λογαριασμός |
| Κ.Φ.Σ. | → | Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων |
| παρ. | → | παράγραφος |
| περ. | → | περίοδος |
| Ν. | → | Νόμος |
| Α.Κ. | → | Αστικός Κώδικας |
| Κ.Φ.Ε. | → | Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος |
| Δ.Ο.Υ. | → | Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία |

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|---|-----------|
| Εισαγωγή..... | 7 |
| <u>Κεφάλαιο 1^ο : Βασικές Έννοιες Κοστολόγησης.....</u> | <u>8</u> |
| 1.1: Έννοια Κοστολόγησης..... | 8 |
| 1.2: Σκοπός και Σημασία Κοστολόγησης..... | 9 |
| 1.3 : Αντικείμενο της Λογιστικής Κόστους..... | 11 |
| <u>Κεφάλαιο 2^ο : Διακρίσεις Κόστους & Πρωτογενή Στοιχεία Κοστολόγησης.....</u> | <u>13</u> |
| 2.1 : Διακρίσεις Κόστους..... | 13 |
| 2.1.1: Άμεσο ή Ειδικό – Έμμεσο ή Γενικό Κόστος..... | 13 |
| 2.1.2: Κόστος Πάγιας – Τρέχουσας Μορφής..... | 14 |
| 2.1.3 : Πραγματικό ή Ιστορικό – Προκαθορισμένο Κόστος..... | 15 |
| 2.1.4 : Οργανικό – Ανόργανο Κόστος..... | 16 |
| 2.1.5 : Ομαλό – Ανώμαλο Κόστος..... | 16 |
| 2.1.6 : Σταθερό – Μεταβλητό – Ημιμεταβλητό Κόστος..... | 17 |
| 2.2 : Κόστος Ειδικό για Επιχειρηματικές Αποφάσεις..... | 18 |
| 2.3 : Πρότυπο Κόστος..... | 21 |
| 2.3.1 : Διαδικασία Προσδιορισμού Πρότυπου Κόστους..... | 22 |
| 2.3.2 : Στοιχεία Πρότυπου Κόστους..... | 23 |
| 2.3.3 : Ποσοτικά Πρότυπα..... | 24 |
| 2.3.4 : Πρότυπες Τιμές..... | 26 |
| 2.4 : Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες & Υλικά Συσκευασίας..... | 27 |
| 2.5 : Κόστος Άμεσης Εργασίας..... | 28 |
| 2.5.1 : Κόστος Εργασίας στην Ελλάδα..... | 29 |

| | | |
|---|--|-----------|
| 2.6 : | Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε)..... | 31 |
| 2.7 : | Φορολογικές Διατάξεις στο Κόστος..... | 33 |
| <u>Κεφάλαιο 3^ο : Σύσταση Ο.Ε.- Διαχείριση και Ευθύνη των Εταίρων- Φορολογία Ο.Ε.....</u> | | <u>34</u> |
| 3.1 : | Ομόρρυθμη Εταιρία..... | 34 |
| 3.2 : | Ίδρυση Ομόρρυθμης Εταιρίας..... | 36 |
| 3.3 : | Ευθύνη των Ομόρρυθμων Εταίρων..... | 37 |
| 3.4 : | Διαχείριση της Ομόρρυθμης Εταιρίας..... | 38 |
| 3.5 : | Φορολογία Ομόρρυθμης Εταιρίας..... | 40 |
| 3.5.1 : | Επιχειρηματικές Αμοιβές..... | 41 |
| <u>Κεφάλαιο 4^ο : Στοιχεία Κόστους και Κοστολόγηση Προϊόντων Έ & Κ. ΣΤΕΡΓΙΟΥ & ΣΙΑ Ο.Ε΄΄.....</u> | | <u>43</u> |
| 4.1 : | Εταιρική Εξέλιξη..... | 43 |
| 4.1.1: | Στοιχεία Αγοράς | 44 |
| 4.1.2 : | Σκοπός της Επιχείρησης..... | 44 |
| 4.1.3 : | Σημαντικά Ορόσημα Επιχειρηματικής Δραστηριότητας..... | 45 |
| 4.1.4 : | Διοίκηση – Διαχείριση της Ο.Ε..... | 46 |
| 4.1.5 : | Στοιχεία Εταίρων - Μέγεθος Επιχείρησης..... | 46 |
| 4.2: | Κοινωνική Ευθύνη Επιχείρησης..... | 48 |
| 4.3 : | Οργανωτική Δομή Επιχείρησης..... | 48 |
| 4.3.1 : | Λειτουργία Παραγωγής..... | 50 |
| 4.4: | Τεχνική Περιγραφή Επενδυτικού Σχεδίου Επιχείρησης..... | 52 |
| 4.4.1 : | Νέα Απασχόληση..... | 53 |
| 4.4.2 : | Κόστος Επενδυτικού Σχεδίου και Πηγές Χρηματοδότησης..... | 54 |

| | |
|--|----|
| 4.5 :Τήρηση Βιβλίου Παραγωγής – Κοστολογίου και Τεχνικών Προδιαγραφών... | 55 |
| 4.5.1 : Επισημάνσεις στις διατάξεις του Βιβλίου Παραγωγής – Κοστολογίου και Τεχνικών Προδιαγραφών..... | 57 |
| 4.5.2 : Χρησιμότητα των Βιβλίων Παραγωγής – Κοστολογίου και Τεχνικών Προδιαγραφών..... | 58 |
| 4.5.3 : Τεχνικές Προδιαγραφές | 58 |
| 4.5.4 : Φύρα Παραγωγής..... | 59 |
| 4.6 : Κοστολόγηση Προϊόντων..... | 61 |
| 4.7 : Απογραφή Πρώτων Υλών..... | 72 |
| Βιβλιογραφία..... | 74 |

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Κοστολόγηση αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι για τις επιχειρήσεις είτε αυτές αποτελούν παραγωγική μονάδα είτε παρέχουν υπηρεσίες. Η σημασία της Κοστολόγησης είναι ιδιαίτερα σημαντική όσον αφορά τις επιχειρήσεις που είναι παραγωγικές μονάδες και οι κοστολογικές πληροφορίες είναι απαραίτητες για την συλλογή πληροφοριών με τις οποίες προγραμματίζουν την παραγωγή είτε μακροπρόθεσμα είτε βραχυπρόθεσμα. Η συγκέντρωση πληροφοριών μέσω της Κοστολόγησης δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να κοστολογούν τα προϊόντα τους πριν ακόμα ξεκινήσει η παραγωγή προσπαθώντας να επιτύχουν πάντα τις χαμηλότερες τιμές κόστους παραγωγής και στη συνέχεια ως απόρροια του κόστους παραγωγής να γίνεται η τιμολόγηση των προϊόντων.

Στη συνέχεια της εργασίας θα επικεντρωθούμε στην εταιρία ``Ε. & Κ. Στεργίου & ΣΙΑ Ο.Ε.`` η οποία ανήκει στον κλάδο των επιχειρήσεων που παράγουν είδη διατροφής περιλαμβάνοντας μια μεγάλη ποικιλία προϊόντων η οποία ξεκίνησε από είδη ζαχαροπλαστικής και αρτοποιίας και με την πάροδο των χρόνων και την ανάπτυξη της επιχείρησης επεκτάθηκε και στην παραγωγή νέων προϊόντων πάντα με γνώμονα την ποιότητα αλλά και σκοπό να κατακτήσει μεγάλο μερίδιο της αγοράς.

Σκοπός και στόχος μας μέσα από την εργασία είναι να δούμε την εταιρική εξέλιξη της επιχείρησης από το 1973 που ξεκίνησε την επιχειρηματική της δραστηριότητα μέχρι σήμερα, η μικρή ανάλυση της απόφασης της επιχείρησης πάνω σε ένα επενδυτικό σχέδιο το οποίο σήμερα που μιλάμε είναι έτοιμο και αφορά την ίδρυση νέου εργαστηρίου παραγωγής προϊόντων αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής και τέλος η κοστολόγηση κάποιων προϊόντων της επιχείρησης με βάση τα πρωτογενή στοιχεία κοστολόγησης που είναι οι Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες, η Άμεση Εργασία και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Μέσω αυτών των στοιχείων υπολογίζουμε το Συνολικό Κόστος Παραγωγής, στη συνέχεια το Κόστος Παραγωγής ανά Μονάδα και τέλος γίνεται ένας προσδιορισμός του Μικτού Κέρδους της επιχείρησης για κάθε μονάδα προϊόντος που πουλάει στο καταναλωτικό κοινό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

1.1:ΕΝΝΟΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας και το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος.

Η κοστολόγηση αποτελεί στην ουσία ένα σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή των προϊόντων της επιχείρησης ή οποιουδήποτε άλλου φορέα κόστους. Όσο πιο εκτεταμένο και λεπτομερειακό είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών, που ονομάζεται επίσης κοστολογικό σύστημα, τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασής του. Σύμφωνα με τα παραπάνω, οι κοστολογικές πληροφορίες είναι απαραίτητες για:

- 1)την κατανομή των γενικών εξόδων
- 2)την κοστολόγηση προϊόντος- έργου – υπηρεσίας
- 3)τη μείωση κόστους
- 4)τον προσδιορισμό κερδοφόρων πελατών
- 5)την λήψη αποφάσεων
- 6)την αποτελεσματικότητα στη διοίκηση

Επειδή όμως οι βιομηχανικές επιχειρήσεις και τα βιομηχανικά προϊόντα που παράγονται από αυτές δεν είναι τα ίδια και δεν υπόκεινται στον ίδιο τρόπο παραγωγής, είναι λογικό ότι τα χαρακτηριστικά των κοστολογικών συστημάτων θα μεταβάλλονται όχι μόνο μεταξύ των επιχειρήσεων διαφόρων βιομηχανικών κλάδων αλλά και μεταξύ των επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο. Αυτό συμβαίνει επειδή, έστω και αν οι επιχειρήσεις ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο, παράγουν προϊόντα τα οποία μπορεί να διαφέρουν είτε στον τρόπο παραγωγής

τους(διαφορετική τεχνολογία, διαφορετικό know-how,διαφορετικοί συντελεστές παραγωγής) είτε στην ποικιλία τους. Επίσης, οι βιομηχανικές αυτές επιχειρήσεις μπορεί να διαφέρουν μεταξύ τους ακόμα και ως προς τον τρόπο λειτουργίας τους και τον τρόπο οργάνωσής τους. Η εξήγηση σε όλο αυτό είναι ότι κάθε επιχείρηση εφαρμόζει διαφορετική στρατηγική και σχεδιασμό σχετικά με τους στόχους της και την μελλοντική πορεία δράσης της για την επίτευξη αυτών.(Ιωάννα Δημοπούλου-Δημάκη, Αθήνα 2006)

Συμπερασματικά, το κάθε κοστολογικό σύστημα πρέπει να ανταποκρίνεται κάθε φορά στις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας κάθε επιχείρησης και να ικανοποιεί τις ανάγκες πληροφόρησης των στελεχών της ώστε να επιτυγχάνεται το μέγιστο κέρδος και το χαμηλότερο από άποψη κόστους αποτέλεσμα.

1.2:ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ο σκοπός της κοστολόγησης είναι να παρέχει πληροφορίες για τον έλεγχο, τον σχεδιασμό και τη λήψη αποφάσεων. Σκοπός κάθε βιομηχανίας, κάθε έργου, και γενικά κάθε εργασίας, που γίνεται είναι προ πάντων να εξυπηρετήσει το κοινωνικό σύνολο ή τουλάχιστον ένα μέρος του και έπειτα να αποδόσει κέρδη σε εκείνον που έχει αναλάβει την εργασία είτε είναι επιχειρηματίας, είτε κρατικός ή άλλος οργανισμός. Μία επιχείρηση για να είναι επιτυχημένη στον κλάδο της πρέπει να καταβάλλει προσπάθεια ώστε τα προϊόντα που θα παράγει και οι υπηρεσίες που θα προσφέρει να συνδυάζουν χαμηλή τιμή και μέγιστη ποιότητα. Το χαμηλό κόστος στους τομείς παραγωγής μιας επιχείρησης επιτυγχάνει την εξοικονόμηση πόρων οι οποίοι θα διατεθούν για την βελτίωση και την εκσυγχρόνιση των παραγωγικών συντελεστών σύμφωνα με τις νέες τεχνολογίες αλλά και στην μεγαλύτερη απήχηση που θα έχει το προϊόν στο ευρύ καταναλωτικό κοινό λόγω χαμηλότερης τιμής σε σχέση με τον ανταγωνισμό. Βέβαια η εφαρμογή χαμηλής κοστολογικής πολιτικής, πρέπει να υπόκειται σε ηθικούς κανόνες οι οποίοι αφορούν το εργασιακό περιβάλλον αλλά και τη διαδικασία παραγωγής του προϊόντος. Πολλές επιχειρήσεις στην προσπάθεια τους να μεγιστοποιήσουν τα κέρδη τους δεν λαμβάνουν υπόψη τους ανήθικες ενέργειες σε βάρος των εργαζομένων τους, απέναντι στη νομοθεσία του κράτους αλλά και των καταναλωτών προσφέροντάς τους ελαττωματικά προϊόντα.

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

1) Η αγορά, δηλαδή οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή οι προτιμήσεις και οι απαιτήσεις των καταναλωτών.

2) Η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, δηλαδή η τιμή ή ποιότητα των προϊόντων της επιχείρησης σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της.

3) Το οικονομικό περιβάλλον, δηλαδή οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία, κ.λπ.

4) Οι συνθήκες παραγωγής, δηλαδή η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών.

5) Το κόστος.

Όσον αφορά τον τελευταίο παράγοντα, ο οποίος είναι το κόστος, όπως προαναφέραμε και παραπάνω, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ένα σύστημα κοστολογικών πληροφοριών που έχει ως απώτερο σκοπό τα εξής παρακάτω:

- την εξεύρεση του, κατά το δυνατό, ακριβέστερου αποτελέσματος της επιχειρήσεως

- την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής

- τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας

- την εξεύρεση του βαθμού της παραγωγικής δραστηριότητας στον οποίο η επιχείρηση επιτυγχάνει το ευνοϊκότερο κόστος (Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, Αθήνα 1991)

Το ακριβές αποτέλεσμα της χρήσεως αποτελεί πολύτιμη και αναγκαία πληροφορία για τις λήψεις των επιχειρηματικών αποφάσεων.

Στις περιπτώσεις που οι τιμές πώλησεως των προϊόντων της επιχείρησης διαμορφώνονται με βάση το κόστος παραγωγής αυτών, η ακριβής κοστολόγηση αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής. Αυτή μερικές φορές καθορίζεται και από τις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στην

αγορά. Σε μία επιχείρηση, οι τιμές θα πρέπει να επαρκούν για την κάλυψη των συνολικών εξόδων, ενώ θα πρέπει να υπάρχουν κάποια περιθώρια κέρδους. Η τιμολογιακή πολιτική, επομένως, θα πρέπει να βασίζεται στην κατανόηση της βασικής συμπεριφοράς του κόστους. Το συνολικό κόστος περιλαμβάνει τρία στοιχεία τα οποία είναι το κόστος των αγαθών που προσφέρονται για πώληση, το κόστος πώλησης και τα γενικά έξοδα που αφορούν το προϊόν. Όλα αυτά τα είδη κόστους πρέπει να ενσωματώνονται στη διαδικασία της τιμολογιακής πολιτικής.

Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας ασκείται με την σύγκριση του πραγματικού με το πρότυπο κόστος και την έρευνα και μελέτη των αποκλίσεων.

1.3: ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Εάν εξετάσει κανείς την ιστορική εξέλιξη του κλάδου της Λογιστικής Κόστους θα διαπιστώσει ότι το κέντρο βάρους και η αρχική αιτία ύπαρξης του κλάδου αυτού της Λογιστικής ήταν η λεπτομερειακή παρακολούθηση της σύνθεσης, της διαμόρφωσης και της αιτιολόγησης ενός πολύ σημαντικού κονδυλίου που εμφανίζεται στις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις και συγκεκριμένα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, δηλαδή του κόστους παραγωγής των πωληθέντων προϊόντων μιας χρονικής περιόδου. Η ανάγκη του προσδιορισμού και της γνώσης του τρόπου διαμόρφωσης του κόστους αυτού επέβαλε την υιοθέτηση λεπτομερέστερης παρακολούθησης και καταχώρησης σε λογαριασμούς ποσών τα οποία η Χρηματοοικονομική Λογιστική παρακολουθεί όχι κατά προορισμό αλλά κατά είδος. Η γνώση της διαμόρφωσης του κόστους παραγωγής των παραγόμενων προϊόντων οδήγησε στη συνέχεια στο επόμενο βήμα, δηλαδή στον **προγραμματισμό** και τον **προϋπολογισμό** του κόστους παραγωγής με βάση τις προϋπολογισμένες ποσότητες των προϊόντων που θα παραχθούν μέσα στην περίοδο αυτή. Όταν έχει προϋπολογιστεί το κόστος παραγωγής που αναμένεται να διαμορφωθεί σε μια μελλοντική περίοδο, το επόμενο βήμα είναι να περιμένει κανείς το πέρασμα του χρόνου με τρόπο ώστε, τμήμα ή ολόκληρη μελλοντική περίοδος για την οποία έχει κάνει τις εκτιμήσεις του, να αρχίσει να αποτελεί παρελθόν. Κατ' αυτόν τον τρόπο θα αρχίσει να έχει στη διάθεση του όχι πλέον εκτιμήσεις σχετικά με τη διαμόρφωση του κόστους αλλά πραγματικά, ή όπως αλλιώς λέγονται **απολογιστικά**, δεδομένα

σχετικά με το πώς διαμορφώθηκε το κόστος παραγωγής. Μετά από τον **προϋπολογισμό** ακολουθεί ο **έλεγχος** του πώς εξελίχθηκαν οι προϋπολογισμοί αυτοί καθώς και του τι φταίει στην περίπτωση που τα πραγματικά δεδομένα διαφέρουν ή αποκλίνουν από τα προϋπολογισμένα μεγέθη.

Στο σημείο αυτό ας κάνουμε μια μικρή αναφορά προσδιορίζοντας τους όρους του **προγραμματισμού** και του **ελέγχου** οι οποίοι βρίσκονται μέσα στο πεδίο εφαρμογής της Λογιστικής Κόστους.

Η διαδικασία πρόβλεψης του μέλλοντος και η σχεδίαση μελλοντικών δραστηριοτήτων για την επωφελέστερη δυνατή χρησιμοποίηση των πόρων που έχει στη διάθεσή της η επιχείρηση, αποτελούν την ουσία του **προγραμματισμού**. (Βλ. Χρήστος Γ. Φλώρος, σύγχρονη ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ των ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, Αθήνα 1993)

Ο **έλεγχος**, αποτελεί ένα σύνολο διαδικασιών, που έχουν σαν αποστολή να διατηρήσουν τις προσπάθειες που καταβάλλουν τα μέλη του οργανισμού, προσανατολισμένες προς την πραγματοποίηση των στόχων. (Βλ. Χρήστος Γ. Φλώρος, σύγχρονη ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ των ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, Αθήνα 1993)

Η επέκταση της χρησιμοποίησης των δεδομένων της Λογιστικής Κόστους στον προγραμματισμό και τον έλεγχο των οικονομικών μονάδων είχε ως συνέπεια την εισχώρηση της στο χώρο της διοίκησης των επιχειρήσεων. Κατά τον προσδιορισμό του **κόστους των παραγόμενων προϊόντων** εκείνο που ουσιαστικά γίνεται είναι η ενσωμάτωση του κόστους της "παραγωγικής" λειτουργίας της επιχείρησης στα παραγόμενα προϊόντα.

Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω, η βοήθεια και η υποστήριξη που δίνει η Λογιστική Κόστους στη διοίκηση της επιχείρησης είναι ο λόγος για τον οποίο η Λογιστική Κόστους ονομάζεται και **Διοικητική Λογιστική**. Επειδή η κάθε είδους επιχείρηση, ανεξάρτητα από το εάν είναι ιδιωτική ή δημόσια, αν είναι εθνική ή πολυεθνική, αν παράγει ένα ή περισσότερα προϊόντα ή αν προσφέρει μία ή περισσότερες υπηρεσίες, πρέπει να διοικηθεί, είναι εμφανές ότι η Λογιστική Κόστους ή η Διοικητική Λογιστική έχει απεριόριστο πεδίο εφαρμογής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ & ΠΡΩΤΟΓΕΝΗ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

2.1: ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

2.1.1: ΑΜΕΣΟ Ή ΕΙΔΙΚΟ- ΕΜΜΕΣΟ Ή ΓΕΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Κριτήριο σε αυτή τη διάκριση είναι η ευκολία ή όχι που ένα είδος κόστους μπορεί να επιβαρύνει το αντικείμενο κοστολόγησης.

Τα **Άμεσα Κόστη**(άμεσα υλικά, άμεσα εργατικά και άμεσες δαπάνες) είναι εκείνα τα οποία μπορούν απευθείας να επιβαρύνουν μια εργασία, μια παραγγελία, ένα προϊόν ή μια υπηρεσία.(Βλ. Ιωάννα Δημοπούλου-Δημάκη, ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, Αθήνα 2006)

Τα *άμεσα υλικά*(ή πρώτες και βοηθητικές ύλες) είναι εκείνα των οποίων διαφαίνεται η φυσική συμμετοχή στην παραγωγή ενός προϊόντος και είναι δυνατό και σκόπιμο να χρεωθούν στο συγκεκριμένο προϊόν.

Τα *άμεσα εργατικά* είναι οι μισθοί και τα ημερομίσθια των εργαζομένων τα οποία είναι δυνατό και σκόπιμο να χρεωθούν στο συγκεκριμένο προϊόν.

Οι *άμεσες δαπάνες* είναι οι δαπάνες ή τα έξοδα που δημιουργούνται ειδικά για ένα συγκεκριμένο προϊόν ή παραγγελία, ή παρτίδα ή υπηρεσία.

Το σύνολο του άμεσου κόστους είναι γνωστό ως **αρχικό κόστος**.

| |
|--|
| Άμεσα υλικά + Άμεσα εργατικά + Άμεσες δαπάνες = Αρχικό Κόστος |
|--|

Έμμεσο Κόστος είναι το κόστος το οποίο δεν μπορεί με προφανή τρόπο να εμφανισθεί και αποδοθεί σε ένα προϊόν ή οποιοδήποτε αντικείμενο κόστους(π.χ. γενικό βιομηχανικό κόστος, κόστος έμμεσης εργασίας κλπ.). Το έμμεσο κόστος χαρακτηρίζεται συχνά και ως κόστος μετατροπής ή γενικό κόστος(Νικόλαος Α. Παναγιώτου, ΕΜΠ 2004)

2.1.2: ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΓΙΑΣ – ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΜΟΡΦΗΣ

Κριτήριο αυτής της διάκρισης είναι το κατά πόσο εύκολα ή όχι ένα είδος κόστους προορίζεται να μετατραπεί σε έξοδο.

-Κόστος τρέχουσας μορφής είναι αυτό που δημιουργείται όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται προορίζονται να μεταπωληθούν, αυτούσια ή έπειτα από κατεργασία, σε βραχύ χρονικό διάστημα, κατά κανόνα όχι μεγαλύτερο από μία διαχειριστική περίοδο, όπως είναι π.χ. τα εμπορεύματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα υλικά, οι αμοιβές προσωπικού, οι αμοιβές υπηρεσιών τρίτων και το ηλεκτρικό ρεύμα.

Το κόστος τρέχουσας μορφής μετατρέπεται, κατ' εξαίρεση, σε κόστος πάγιας μορφής, είτε όταν μεταβάλλεται ο λειτουργικός προορισμός του αντίστοιχου αγαθού (π.χ. από επιχείρηση μεταπώλησεως αυτοκινήτων αποφασίζεται να χρησιμοποιηθούν για τη μετακίνηση του προσωπικού της αυτοκίνητα από εκείνα που προορίζονται για πώληση), είτε όταν το αγαθό αναλώνεται στην παραγωγή άλλου αγαθού που προορίζεται να χρησιμοποιείται για πάγια εκμετάλλευση (π.χ. τα στοιχεία κόστους των ιδιοπαραγόμενων παγίων, όπως είναι τα υλικά, τα ημερομίσθια, το ηλεκτρικό ρεύμα και άλλα, που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των στοιχείων αυτών).

- **Κόστος πάγιας μορφής** είναι αυτό που σχηματίζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα, άμεσα ή έμμεσα, για μακρό χρονικό διάστημα μεγαλύτερο οπωσδήποτε των δώδεκα μηνών, για πάγια εκμετάλλευση. Στην κατηγορία αυτή του κόστους ανήκει π.χ. το κόστος κτήσεως μηχανημάτων, κτιρίων, γηπέδων, επίπλων, μεθόδων παραγωγής (Know - How) ή φήμης και πελατείας.

Το κόστος πάγιας μορφής μετατρέπεται κατά κανόνα σε κόστος τρέχουσας μορφής, είτε μέσω των τμηματικών αποσβέσεων, είτε μέσω της διαδικασίας πώλησεως, όταν πάγια στοιχεία αλλάζουν προορισμό επειδή αποφασίζεται η πώλησή τους.

2.1.3: ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ Ή ΙΣΤΟΡΙΚΟ – ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ

Κριτήριο σε αυτή τη διάκριση είναι ο χρόνος υπολογισμού στα πλαίσια μιας χρήσης.

- **Πραγματικό (ιστορικό) κόστος** είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά. Το πραγματικό κόστος, κατά κανόνα, αναφέρεται π.χ. σε προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται, σε ενσώματα ή ασώματα αγαθά που αγοράζονται ή σε δραστηριότητες και λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.

Το πραγματικό κόστος παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

α. Είναι απαλλαγμένο από υπολογιστικά έξοδα, όπως π.χ. από τόκους ιδίων κεφαλαίων, αυτασφάλιστρα και αμοιβές επιχειρηματία.

β. Στη διαμόρφωσή του δεν συμμετέχουν έξοδα με ανώμαλο χαρακτήρα, όπως π.χ. έξοδα που αντιστοιχούν σε υποαπασχόληση τμήματος ή λειτουργίας, υπερβολικές φύρες βιομηχανοποίησης πρώτης ύλης, έξοδα υπερημερίας λιμένων λόγω καθυστερήσεως παραλαβής πρώτης ύλης ή πρόστιμα καθυστερήσεως πληρωμής φόρων και εισφορών.

-**Προκαθορισμένο κόστος** είναι εκείνο που υπολογίζεται, πριν πραγματοποιηθεί, με διάφορες μεθόδους και διαδικασίες. Χρησιμοποιείται για σύγκριση με τα πραγματικά στοιχεία και την αξιολόγηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Διακρίνεται στις εξής δύο κατηγορίες:

α. **Προϋπολογισμένο Κόστος**, προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα του παρελθόντος και τις συνθήκες που προβλέπεται να διαμορφωθούν κατά τη χρονική περίοδο πραγματοποίησής του. Στον υπολογισμό του έχουν ληφθεί υπόψιν, στο μέτρο του δυνατού, και αστάθμητοι παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν την λειτουργία της επιχείρησης. Αφορά το κόστος της επιχείρησης σαν σύνολο.

β. **Πρότυπο Κόστος** το οποίο ονομάζεται και ιδανικό κόστος δηλαδή η πραγματοποίησή του γίνεται κάτω από ιδανικές συνθήκες(π.χ. χωρίς μηχανικές βλάβες, χωρίς απώλειες προσωπικού κτλ.), χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής μίας μονάδας προϊόντος.

2.1.4: ΟΡΓΑΝΙΚΟ- ΑΝΟΡΓΑΝΟ ΚΟΣΤΟΣ

Κριτήριο αυτής της διάκρισης είναι το κατά πόσον ή όχι η πραγματοποίησή του οφείλεται στην ομαλή λειτουργία της επιχείρησης.

α. **Οργανικό κόστος - έξοδο** είναι εκείνο που αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της οικονομικής μονάδας.

β. **Ανόργανο κόστος - έξοδο** είναι εκείνο που δεν αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δε συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως. Αυτό το κόστος - έξοδο συνδέεται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες, όπως π.χ. στην περίπτωση αγοράς λαχείου από επιχείρηση βιομηχανική ή ευκαιριακής αγοράς ακινήτου με σκοπό την άμεση μεταπώληση ή πραγματοποιήσεως χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών.

2.1.5: ΟΜΑΛΟ- ΑΝΩΜΑΛΟ ΚΟΣΤΟΣ

Κριτήριο της διάκρισης αυτής είναι το κατά πόσον ή όχι η πραγματοποίησή του μπορεί να προβλεφθεί.

α. **Ομαλό κόστος - έξοδο** είναι εκείνο που ενσωματώνεται στο κόστος των διάφορων λειτουργιών της οικονομικής μονάδας με την μορφή που προϋπάρχει, δηλαδή τη μορφή του κόστους, επειδή βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται από τις λειτουργίες αυτές. Η ενσωμάτωση δηλαδή αυτή εξαρτάται από την ομαλότητα ή μη της σχέσεως που υπάρχει μεταξύ του έργου που παράγεται από μία δραστηριότητα ή λειτουργία και του κόστους αυτής.

β. **Ανώμαλο κόστος - έξοδο** είναι εκείνο που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, επειδή κρίνεται ότι δε βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται. Αυτό το κόστος - έξοδο εμφανίζει έντονα τα χαρακτηριστικά της έκτακτης μη οργανικής ζημίας, όπως π.χ. στην περίπτωση υποαπασχολήσεως της οικονομικής μονάδας ή τμημάτων αυτής, το κόστος των σταθερών στοιχείων που αντιστοιχεί στο βαθμό υποαπασχολήσεως.

2.1.6: ΣΤΑΘΕΡΟ – ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ – ΗΜΙΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ

Κριτήριο της διάκρισης αυτής είναι η συμπεριφορά του κόστους σε ενδεχόμενες μεταβολές της δραστηριότητας.

-**Σταθερό Κόστος**, είναι αυτό το οποίο στο σύνολό του δεν επηρεάζεται όταν μεταβάλλεται η δραστηριότητα στα πλαίσια της υπάρχουσας δυναμικότητας.

Το ανά μονάδα σταθερό κόστος μεταβάλλεται αντιστρόφως ανάλογα με την μεταβολή της δραστηριότητας.

-**Μεταβλητό Κόστος**, είναι αυτό που μεταβάλλεται σύμφωνα με τις μεταβολές της δραστηριότητας. Το **ανά μονάδα μεταβλητό κόστος** δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές της δραστηριότητας.

Με κριτήριο τον ρυθμό μεταβολής του συνολικού κόστους σε σχέση με τη δραστηριότητα έχουμε τρεις διαφορετικές κατηγορίες **μεταβλητού κόστους**.

- **Αναλογικό μεταβλητό κόστος (45°)**
- **Αύξον μεταβλητό κόστος ($> 45^\circ$)**
- **Φθίνον μεταβλητό κόστος ($< 45^\circ$)**

α. **Αναλογικό μεταβλητό κόστος** είναι αυτό στο οποίο το σύνολό του μεταβάλλεται με τον ίδιο ρυθμό που μεταβάλλεται η δραστηριότητα (π.χ. άμεση εργασία, πρώτη ύλη).

β. **Αύξον μεταβλητό κόστος** είναι αυτό το οποίο μεταβάλλεται αλλά με ρυθμό μεγαλύτερο από τη δραστηριότητα (π.χ. υπερωριακή απασχόληση προσωπικού).

γ. **Φθίνον μεταβλητό κόστος** είναι αυτό το οποίο στο σύνολό του μεταβάλλεται αλλά με ρυθμό μικρότερο από τη μεταβολή της δραστηριότητας (έκπτωση στο κόστος προμήθειας της πρώτης ύλης).

δ. **Ημιμεταβλητό Κόστος** είναι το κόστος το οποίο στο σύνολό του έχει ένα κομμάτι σταθερού και ένα κομμάτι μεταβλητού κόστους.

2.2:ΚΟΣΤΟΣ ΕΙΔΙΚΟ ΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Το πραγματικό ή ιστορικό κόστος χρησιμοποιείται βασικά για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (αναλυτικών και ολικών) της οικονομικής μονάδας, τα οποία προκύπτουν από την εξίσωση:

$$\text{ΕΣΟΔΑ} - \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΟΔΩΝ} = \text{ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ}$$

Οι οικονομικές μονάδες και ιδίως οι επιχειρήσεις, κατά την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, παράλληλα με τον κοστολογικό τύπο του πραγματικού κόστους, έχουν την δυνατότητα να χρησιμοποιούν και άλλους εξειδικευμένους τύπους, οι βασικότεροι από τους οποίους είναι οι εξής:

- **Κόστος αντικαταστάσεως** , κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. , είναι εκείνο που προκύπτει από την αποτίμηση των στοιχείων των πραγματικών ποσοτικών αναλώσεων ή των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος και γενικά την ανάπτυξη μιας δραστηριότητας στις τρέχουσες τιμές αγοράς.

Ο προσδιορισμός του κόστους αντικαταστάσεως σε περιόδους έντονης διακυμάνσεως των τιμών εξασφαλίζει σημαντική κοστολογική πληροφορία, η οποία χρησιμοποιείται για την άσκηση ορθής πολιτικής τιμών και τον διαχωρισμό των αποτελεσμάτων, των βιομηχανικών κυρίως μονάδων, στο μέρος που προέρχεται από τις διακυμάνσεις των τιμών και στο μέρος εκείνο που προκύπτει από την καθαυτό βιομηχανική δραστηριότητα.

Το κόστος αντικαταστάσεως, κατά τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων, χρησιμοποιείται μακροχρόνια για τον υπολογισμό των διενεργούμενων αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων και ιδίως των ενσωμάτων.

Το κόστος αντικαταστάσεως, είναι ο καταλληλότερος κοστολογικός τύπος για την ορθή στατική απεικόνιση της πραγματικής περιουσιακής καταστάσεως των οικονομικών μονάδων σε δεδομένη στιγμή.

Το κόστος αντικαταστάσεως αποτελεί τη βάση μετρήσεως στη λογιστική του τρέχοντος κόστους.

- **Κόστος διαφορικό** , είναι εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή απασχόληση κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής, ή εκείνο που εξοικονομείται από τη μείωση της παραγωγής ή απασχολήσεως κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής.

Το διαφορικό κόστος προσδιορίζεται τόσο προϋπολογιστικά(προϋπολογιστικό διαφορικό κόστος) , όσο και απολογιστικά (απολογιστικό διαφορικό κόστος).

- **Κόστος οριακό** , είναι εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή η απασχόληση κατά μία μονάδα, ή εκείνο που εξοικονομείται από την μείωση της παραγωγής ή απασχολήσεως κατά μία μονάδα.

Το οριακό κόστος αποτελείται, κατά κανόνα, από μεταβλητά στοιχεία κόστους δηλαδή από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αυτό σταθερά βιομηχανικά έξοδα, γιατί αυτά επιβαρύνουν την προηγούμενη παραγωγή.

Το οριακό κόστος χρησιμοποιείται κυρίως από τις βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής, π.χ. από τις ναυπηγικές για την κατασκευή ενός επιπλέον πλοίου ή αεροπλάνου. Επίσης χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που καθορίζεται τιμή πωλήσεως της πρόσθετης παραγόμενης μονάδας διαφορετική(μικρότερη) από τις τιμές πωλήσεως των ήδη παραγμένων προϊόντων. Προσδιορισμός του οριακού κόστους ενδείκνυται να γίνεται επίσης στις περιπτώσεις μεταβολής της απασχολήσεως.

- **Κόστος υπολογιστικό** , είναι εκείνο που δεν απορρέει από πραγματική κίνηση αξιών και συνεπώς δεν παίρνει μορφή χρηματικής εκροής, όπως γίνεται με το ιστορικό κόστος. Το κόστος αυτό στηρίζεται σε υπολογισμούς και εισάγεται στην κοστολόγηση με καθαρώς αριθμητικό τρόπο.

Κατά τη στάθμιση του υπολογιστικού κόστους πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η απώλεια του εσόδου, που οφείλεται στο γεγονός ότι ο συγκεκριμένος συντελεστής παραγωγής χρησιμοποιείται στην οικονομική μονάδα, αντί να χρησιμοποιείται σε μια δραστηριότητα έξω από αυτήν, ή ότι τα συγκεκριμένα παραγωγικά μέσα χρησιμοποιούνται για το σκοπό Α αντί του σκοπού Β.

- **Κόστος ελέγξιμο και μη ελέγξιμο**, είναι εκείνο που πραγματοποιείται στις τελευταίες λειτουργικές υποδιαιρέσεις της οικονομικής μονάδας. Το κόστος αυτό συνδέεται με συγκεκριμένους φορείς ευθύνης, στους οποίους δίνεται η εξουσία να αποφασίζουν για το τμήμα εκείνο του κόστους για το οποίο θεωρούνται υπεύθυνοι.

Το ελέγξιμο κόστος είναι κατά κανόνα μεταβλητό και συμπίπτει με το άμεσο μεταβλητό κόστος της συγκεκριμένης μονάδας.

Κόστος μη ελέγξιμο δεν υπάρχει στην πραγματικότητα, γιατί οποιοδήποτε κόστος που δεν ελέγχεται σε κάποιο επίπεδο της διοικητικής διαρθρώσεως της οικονομικής μονάδας ελέγχεται σε άλλο ανώτερο επίπεδο, στο οποίο λαμβάνονται αποφάσεις για την διαμόρφωσή του.

- **Κόστος αγορανομικό** , είναι το κόστος που σχηματίζεται σύμφωνα με τις ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις. Τα χαρακτηριστικά του αγορανομικού κόστους είναι ότι:

α) για την αποτίμηση των στοιχείων του κόστους αναγνωρίζεται η τιμή αντικαταστάσεως αντί της τιμής κτήσεως.

β) τίθενται περιορισμοί σχετικά με την αναγνώριση των κοστολογήσιμων εξόδων.

γ) αναγνωρίζονται ορισμένα υπολογιστικά έξοδα.

Σκοπός του κόστους αυτού είναι ο καθορισμός τιμών πωλήσεως των αγαθών που κρίνεται ότι επηρεάζουν σημαντικά το κόστος ζωής ή προσφέρονται σε ανεπαρκείς, σε σχέση με τη ζήτησή τους, ποσότητες. Οι αγορανομικές τιμές πωλήσεως καθορίζονται με την προσθήκη στο αγορανομικό κόστος ενός ποσοστού καθαρού ή μικτού κέρδους.

Το αγορανομικό κόστος προσδιορίζεται κατά κανόνα εξωλογιστικά. Είναι όμως δυνατός ο εσωλογιστικός προσδιορισμός αυτού χάρη στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής (ΟΜΑΔΑ 9), στους οποίους είναι δυνατή η καταχώρηση – παρακολούθηση και των υπολογιστικών εξόδων.

2.3: ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Είναι το ιδανικό κόστος παραγωγής με το οποίο μπορεί να παραχθεί μία μονάδα προϊόντος. Ο υπολογισμός του εξυπηρετεί τη διαδικασία σύγκρισης με το πραγματικό κόστος παραγωγής με σκοπό τον προσδιορισμό συμπερασμάτων σχετικά με τα αίτια που προκαλούν την απόκλιση μεταξύ πραγματικού και πρότυπου κόστους ώστε να διευκολυνθεί η διαδικασία περιορισμού ή εξάλειψης των αποκλίσεων.

Το πρότυπο κόστος επηρεάζεται και διαμορφώνεται βάσει δύο κριτηρίων.

A) το ποσοτικό πρότυπο. Αυτό εκφράζει την ιδανική ποσότητα που απαιτείται για να παραχθεί μία μονάδα προϊόντος. Ο υπολογισμός του γίνεται με ακριβείς μετρήσεις και υπολογισμούς.

B) το χρηματικό πρότυπο. Αυτό εκφράζει το ιδανικό κόστος προμήθειας ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας. Αυτό μπορεί να γίνει με έρευνα της αγοράς όχι όμως σε βάρος της ποιότητας.

2.3.1: ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το πρότυπο κόστος βασίζεται κυρίως σε στοιχεία του παρελθόντος, επειδή ο προσδιορισμός του γίνεται πριν πραγματοποιηθεί. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο ένα καλά οργανωμένο αρχείο, που καλύπτει μία σημαντική χρονική περίοδο, εξασφαλίζει αξιόλογη πηγή για την κατάρτιση του πρότυπου κόστους.

Τα δεδομένα του παρελθόντος ερευνούνται προσεκτικά, έτσι ώστε να απαλλάσσονται από οποιοδήποτε ανώμαλο ή τυχαίο στοιχείο. Εξετάζονται προσεκτικά οι συνθήκες λειτουργίας των διάφορων τμημάτων της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ. η κατάσταση του εξοπλισμού, των μέσων εσωτερικών μεταφορών και διακινήσεων των υλικών, ο βαθμός αυτοματοποίησης ορισμένων παραγωγικών διαδικασιών κ.λπ., και καταβάλλεται προσπάθεια για τον ακριβή προσδιορισμό των μεταβολών που πρόκειται να γίνουν κατά την προϋπολογιστική περίοδο για την οποία θα ισχύει το πρότυπο κόστος. Σκοπός της έρευνας αυτής είναι η επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής προσεγγίσεως στις συγκεκριμένες συνθήκες που θα υπάρξουν κατά τη διάρκεια ισχύος του πρότυπου κόστους.

Σε επόμενη δεύτερη φάση γίνονται σχετικές μετρήσεις και επαληθεύσεις των ποσοτικών στοιχείων, τα οποία συμμετέχουν στη διαμόρφωση του πρότυπου κόστους. Τα αποτελέσματα των μετρήσεων προσαρμόζονται στις συνθήκες που προβλέπεται ότι θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου, στην περίπτωση που είναι διαφορετικές από εκείνες που υπάρχουν κατά το χρόνο των μετρήσεων. Έτσι, οριστικοποιούνται τα ποσοτικά πρότυπα.

Σε τρίτη φάση γίνεται η αποτίμηση των ποσοτικών προτύπων σε πρότυπες τιμές.

Σε τέταρτη φάση και τελευταία φάση γίνεται η κατάρτιση των ελαστικών προϋπολογισμών των έμμεσων εξόδων κατά λειτουργική μονάδα και ο προσδιορισμός του συντελεστή επιβαρύνσεως της μονάδας του προϊόντος, καθώς και η ανάλυση του συντελεστή αυτού σε σταθερό και μεταβλητό μέρος.

2.3.2: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Θεμελιώδης αρχή του συστήματος της πρότυπης κοστολογήσεως είναι η *αρχή των εξαιρέσεων*. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, από το μεγάλο αριθμό των κατ' είδος στοιχείων του κόστους απομονώνονται τα βασικότερα που καλύπτουν το μεγαλύτερο μέρος του πρότυπου κόστους. Τα στοιχεία αυτά παρακολουθούνται ξεχωριστά, ενώ τα υπόλοιπα στοιχεία του κόστους ενώνονται σε ένα ενιαίο σύνολο και παρακολουθούνται συνολικά σαν ένα στοιχείο. Με τον τρόπο αυτόν επιτυγχάνεται αποτελεσματικότερος έλεγχος του συνολικού κόστους με τη μικρότερη δυνατή προσπάθεια.

Με κριτήριο την αρχή των εξαιρέσεων, τα στοιχεία του πρότυπου κόστους περιορίζονται στις εξής τρεις κατηγορίες:

- Άμεσα υλικά
- Άμεση εργασία
- Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ)

Τα άμεσα υλικά ενσωματώνονται άμεσα στο προϊόν που παράγεται, μετρούνται με ακρίβεια κατά την ανάλωσή τους και αναγνωρίζονται εύκολα στον τελικό φορέα κόστους. Όταν η οικονομική μονάδα είναι εντάσεως πρώτων υλών, τα άμεσα υλικά του πρότυπου κόστους καλύπτουν ποσοστό μεγαλύτερο από το 50% του ολικού πρότυπου κόστους παραγωγής.

Η άμεση εργασία περιλαμβάνει μόνο το κόστος του προσωπικού που απασχολείται άμεσα στην παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος, υπολογίζεται εύκολα και βαρύνει το κόστος του τελικού φορέα χωρίς μερισμό.

Όταν η οικονομική μονάδα είναι εντάσεως εργασίας, η άμεση εργασία καλύπτει σημαντικό ποσοστό (γύρω στο 50%) του ολικού πρότυπου κόστους παραγωγής.

Τα ΓΒΕ περιλαμβάνουν όλα τα λοιπά στοιχεία κόστους. Στα ΓΒΕ ενσωματώνονται π.χ. η έμμεση εργασία, τα έμμεσα υλικά παραγωγής, οι αμοιβές τρίτων, οι παροχές τρίτων, οι φόροι και τα τέλη, τα διάφορα έξοδα, οι αποσβέσεις των εγκαταστάσεων

κ.λπ. Όταν η οικονομική μονάδα είναι εντάσεως κεφαλαίου, τα ΓΒΕ καλύπτουν σημαντικό ποσοστό του ολικού πρότυπου κόστους παραγωγής, το οποίο είναι δυνατό να είναι και μεγαλύτερο ακόμη από την άμεση εργασία ή τα άμεσα υλικά.

Δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις προϊόντων, στο κόστος των οποίων κυριαρχούν στοιχεία που περιλαμβάνονται στα ΓΒΕ και τα οποία αποτελούν σημαντικό ποσοστό του ολικού πρότυπου κόστους, όπως π.χ. το νερό ή το ηλεκτρικό ρεύμα στις βιομηχανίες παραγωγής πάγου και ψύχους, το ηλεκτρικό ρεύμα στις βιομηχανίες παραγωγής αλουμινίου κ.λπ. Σε τέτοιες ή παρόμοιες περιπτώσεις τα ειδικά αυτά στοιχεία κόστους αποχωρίζονται από την ομάδα ΓΒΕ και παρακολουθούνται χωριστά, έτσι ώστε να γίνεται αποτελεσματική η παρακολούθηση και ευκολότερος ο έλεγχός τους.

2.3.3: ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, σε μία από τις φάσεις της διαδικασίας προσδιορισμού του πρότυπου κόστους καθορίζονται οι πρότυπες ποσότητες και τιμές των βασικών του στοιχείων, που είναι τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα ΓΒΕ.

Τα ποσοτικά πρότυπα αφορούν και τα τρία στοιχεία του πρότυπου κόστους και αναφέρονται στις ποσότητες που καθορίζεται ότι πρέπει να αναλώνονται για την παραγωγή της μονάδας του συγκεκριμένου προϊόντος ή έργου. Ειδικότερα, σχετικά με τις πρότυπες ποσότητες ισχύουν τα εξής:

α. Η πρότυπη ανάλωση των άμεσων υλικών περιλαμβάνει τις ποσότητες των επιμέρους πρώτων υλών, που είναι απαραίτητες για την παραγωγή μιας μονάδας του προϊόντος.

Κατά τον καθορισμό των ποσοτικών προτύπων λαμβάνονται υπόψη, η κανονική φύρα βιομηχανικής κατεργασίας, οι προδιαγραφές των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται, η κατάσταση του μηχανολογικού εξοπλισμού, το επίπεδο ειδικεύσεως του προσωπικού, η κανονική ή μη συντήρηση των μηχανημάτων και γενικά όλα τα κρίσιμα στοιχεία που διαμορφώνουν τις συνθήκες λειτουργίας, κάτω

από τις οποίες αναμένεται να πραγματοποιηθεί η παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος.

Στα ποσοτικά πρότυπα των άμεσων υλικών δεν περιλαμβάνονται μόνο οι ποσότητες πρώτων υλών που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται, αλλά και εκείνες που εξαφανίζονται και μετατρέπονται σε υποπροϊόντα, σκράπς κ.λπ., κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας.

β. Η πρότυπη ανάλυση της άμεσης εργασίας περιλαμβάνει τον πρότυπο χρόνο που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, που συνήθως εκφράζεται σε ώρες.

Ο προσδιορισμός των πρότυπων ωρών άμεσης εργασίας γίνεται ύστερα από προσεκτική μελέτη των συγκεκριμένων συνθηκών κάτω από τις οποίες θα λάβει χώρα η απασχόληση του προσωπικού για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος.

Τα ποσοτικά πρότυπα άμεσης εργασίας επηρεάζονται και από άλλους παράγοντες, όπως είναι: ο βαθμός ειδικεύσεως του προσωπικού, ο βαθμός αυτοματισμού της διακινήσεως των υλικών, η καταλληλότητα των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιούνται, η κατάσταση των μηχανημάτων, το επίπεδο αυτοματοποίησης των παραγωγικών διαδικασιών, η επαρκής εποπτεία, η αποτελεσματικότητα του ελέγχου κ.λπ.

Ο προσδιορισμός των πρότυπων ωρών άμεσης εργασίας γίνεται για κάθε τμήμα και φάση ή στάδιο παραγωγής, για το οποίο κρίνεται σκόπιμος ο έλεγχος αποδόσεως της άμεσης εργασίας.

γ. Ο πρότυπος συντελεστής των ΓΒΕ περιλαμβάνει το σύνολο των κατ' είδος εξόδων που δεν είναι άμεσα υλικά και άμεση εργασία.

Το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων που διαμορφώνουν τα ΓΒΕ έχει ποσοτική υπόσταση και είναι δυνατό να προσδιορίζεται ο αριθμός των φυσικών μονάδων (ποσοτικά πρότυπα) που απαιτούνται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος.

Η διαδικασία που ακολουθείται για τον καθορισμό των ποσοτικών προτύπων των επιμέρους στοιχείων των ΓΒΕ είναι όμοια με εκείνη που ακολουθείται στην περίπτωση των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας. Υπάρχει όμως σημαντική διαφορά από το γεγονός ότι, οι ποσότητες των κατ' είδος στοιχείων των ΓΒΕ συνδέονται με το προϊόν που παράγεται, κατά κανόνα, έμμεσα και επιβαρύνουν το κόστος με συντελεστή που υπολογίζεται κατά ώρα άμεσης εργασίας, κατά μονάδα παραγόμενου προϊόντος ή έργου.

2.3.4: ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΤΙΜΕΣ

Οι πρότυπες ποσότητες που καθορίζονται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, για να μετατραπούν σε κόστος, πρέπει να πολλαπλασιαστούν με τις αντίστοιχες κατά περίπτωση πρότυπες τιμές. Οι τιμές αυτές είναι προκαθορισμένες και προσδιορίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία των προτύπων.

Πρότυπη τιμή είναι εκείνη στην οποία αναμένεται να αποκτηθεί το συγκεκριμένο στοιχείο του κόστους. Για τον προσδιορισμό της λαμβάνονται υπόψη οι συνθήκες που προβλέπεται να ισχύουν στην αγορά κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου, τα αρχικά αποθέματα, οι συμφωνίες που έχουν γίνει με προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών, τα μέσα και οι δυνατότητες επηρεασμού των τιμών αγοράς των συγκεκριμένων υλικών ή υπηρεσιών που προβλέπεται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα στην παραγωγή των επιμέρους προϊόντων κ.λπ.

2.4: ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ ΚΑΙ ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

Είναι οι παντός είδους πρώτες και βοηθητικές ύλες καθώς και τα υλικά, που αφού κατεργασθούν, ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν.

Ειδικότερα οι πρώτες ύλες αποτελούν συνήθως κατά ποσότητα και αξία, την κύρια πηγή του προϊόντος.

Το κόστος αγοράς των υλών κ.λπ. επιβαρύνεται και με τα έξοδα που απαιτούνται για να φθάσουν μέχρι τις αποθήκες του εργοστασίου, όπως τα μεταφορικά, φορτοεκφορτωτικά, ασφάλιστρα κ.λπ.

Εκτός από τις πρώτες ύλες που θεωρούνται άμεσα υλικά, υπάρχουν και τα **έμμεσα υλικά**, τα οποία δεν είναι εύκολο να διακριθούν και να παρακολουθηθούν σε σχέση με το παραγόμενο προϊόν. Για αυτό το λόγο τα έμμεσα υλικά χαρακτηρίζονται και παρακολουθούνται ως Γ.Β.Ε. Πολλές φορές υπάρχει η δυνατότητα άμεσης παρακολούθησης του κόστους της ανάλωσης υλικών που συνήθως χαρακτηρίζονται ως έμμεσα.

Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά τα οποία αγοράζει μια επιχείρηση με σκοπό να χρησιμοποιηθούν για την τακτοποίηση μέσα σε αυτά των εμπορευμάτων ή προϊόντων της και με την κατάσταση αυτή να προσφέρονται στον καταναλωτή. Επίσης προστατεύουν τα αγαθά από τις αλλοιώσεις του περιβάλλοντος και κατά την μεταφορά τους.

Η διαδικασία της αγοράς πρώτων υλών είναι πολύ σημαντική για μια βιομηχανική επιχείρηση διότι ένα μεγάλο μέρος του συνολικού κόστους παραγωγής του προϊόντος αποτελείται από το κόστος της ανάλωσης των πρώτων υλών. (Ιωάννης Δ. Κεχράς, Ιωάννης Κ. Μαυροκορδάτος, Αθήνα 1996)

2.5: ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Το κόστος της άμεσης εργασίας επιβαρύνει το κόστος των παραγόμενων προϊόντων. Επειδή όμως είναι δυνατόν τα παραγόμενα προϊόντα να είναι ποικίλα και να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς την ποσότητα ή την ποιότητα της άμεσης εργασίας η οποία απαιτείται για την παραγωγή τους, είναι απαραίτητο να υπάρχει ανάλυση του πώς και στην παραγωγή ποιων προϊόντων έχει αναλωθεί ο χρόνος του εργατικού προσωπικού.

Ένας τρόπος για να παρακολουθηθεί το πώς και πού το εργατικό προσωπικό της παραγωγικής λειτουργίας αναλύσει το χρόνο του είναι η χρησιμοποίηση των **φύλλων ανάλυσης χρόνου**. Τα φύλλα αυτά συμπληρώνονται από τον ίδιο τον εργαζόμενο ή από τον επιβλέποντα και μπορεί να είναι είτε ημερήσια είτε εβδομαδιαία. Ένας άλλος τρόπος παρακολούθησης είναι η χρησιμοποίηση της **κάρτας εργασίας**. Η διαφορά μεταξύ κάρτας εργασίας και φύλλου ανάλυσης χρόνου είναι ότι η κάρτα εργασίας αναφέρεται σε εργασία που εκτελέστηκε σε σχέση, π.χ., με συγκεκριμένη παραγγελία, ενώ το φύλλο ανάλυσης χρόνου αναφέρεται σε εργαζόμενο.

Συμπερασματικά, ο υπολογισμός του κόστους της άμεσης εργασίας, που αποτελεί τμήμα του συνολικού κόστους παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος, βασίζεται καταρχήν στον υπολογισμό των ωρών που αναλώθηκαν για την παραγωγή της μονάδας αυτής. Στη συνέχεια, με βάση το ωρομίσθιο των εργαζομένων που ασχολήθηκαν με την παραγωγή του, θα προκύψει το ποσό της αμοιβής(τακτικής, έκτακτης, υπερωριακής, κ.λπ.) των εργαζομένων καθώς και το ποσό των εργοδοτικών εισφορών που επιβαρύνουν την επιχείρηση.

Το Τμήμα Κοστολόγησης, γνωρίζοντας αν ένας εργαζόμενος αποτελεί μέρος του άμεσου ή έμμεσου κόστους εργασίας, θα αντιμετωπίσει την αμοιβή του ως στοιχείο του άμεσου κόστους παραγωγής ή των Γ.Β.Ε.(Γεώργιος Βενιέρης, Αθήνα 2005)

2.5.1: ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η Ελλάδα σαν χώρα πάντα ήταν μέσα στις πρώτες χώρες της Ευρώπης με τις τιμές του κόστους εργασίας να είναι αρκετά υψηλές. Το γεγονός αυτό τα τελευταία δύο χρόνια και συγκεκριμένα μετά το πρώτο τρίμηνο του 2010 έχει αλλάξει, με τη χώρα μας να μετατρέπεται σε πρωταθλητή στη μείωσή του κόστους εργασίας, σύμφωνα με έκθεση του Ινστιτούτου Εργασίας και Ανθρώπινου Δυναμικού.

Η μείωση του κόστους εργασίας που παρατηρείται στην ελληνική οικονομία μετά την υπογραφή του Μνημονίου, όπως σημειώνεται στη μελέτη, δεν είναι ομοιόμορφη σε όλους τους κλάδους οικονομικής δραστηριότητας.

Από τα στοιχεία προκύπτει ότι οι κλάδοι με τις αναλογικά μεγαλύτερες μειώσεις του συνολικού κόστους εργασίας είναι τα Ξενοδοχεία και τα Εστιατόρια (-32,5 %), η Παροχή νερού και η επεξεργασία λυμάτων (-28,9 %), και η Παροχή ρεύματος και φυσικού αερίου (-24,7 %).

Αντίθετα, τη μικρότερη μείωση του συνολικού κόστους εργασίας σημείωσαν οι κλάδοι της Δημόσιας Διοίκησης, άμυνας και κοινωνικής ασφάλισης (-9,3 %), της Μεταποίησης (-11,2 %) και του Εμπορίου και επισκευής οχημάτων (-12,6 %).

Η πτωτική πορεία του κόστους εργασίας στην Ελλάδα μετά το πρώτο τρίμηνο του 2010, όπως σημειώνεται, είναι πρωτοφανής σε οξύτητα και διάρκεια, με αποτέλεσμα ο δείκτης το τρίτο τρίμηνο του 2011 να είναι χαμηλότερος από τα επίπεδα του τέταρτου τριμήνου του 2003.

Βάσει των στοιχείων της μελέτης προκύπτει πως ενώ το συνολικό κόστος εργασίας στο σύνολο της χώρας υποχώρησε κατά 14,3% κατά την περίοδο του πρώτου τριμήνου του 2010 έως το τρίτο τρίμηνο του 2011, η μείωση σε ορισμένους κλάδους είναι υπερδιπλάσια από ότι σε άλλους.

Από το 2000 και μετά το κόστος εργασίας στην Ελλάδα ακολουθεί σημαντικά ανοδική πορεία που αντιστρέφεται θεαματικά με την εφαρμογή του Μνημονίου.

Συγκεκριμένα, από το πρώτο τρίμηνο του 2000 έως το πρώτο τρίμηνο του 2010 ο δείκτης συνολικού κόστους εργασίας της Ελλάδας αυξήθηκε σε ονομαστικές τιμές κατά 54,1%, όταν της Πορτογαλίας αυξάνονταν κατά 28,7% και της Γερμανίας κατά μόλις 18,6%.

Όμως, μετά το πρώτο τρίμηνο του 2010, ενώ το κόστος εργασίας στην Πορτογαλία παρέμεινε στάσιμο και στην Γερμανία ακολούθησε ανοδική πορεία (αύξηση 2,8%), στην Ελλάδα παρουσίασε παρατεταμένη μείωση που έφτασε το 14,3%.

Στη μελέτη του καθηγητή Σταύρου Γαβρόγλου, διευθυντή του Εθνικού Ινστιτούτου Εργασίας και Ανθρώπινου Δυναμικού, επισημαίνεται πως ο ρυθμός αύξησης του πραγματικού κόστους εργασίας κατά την προ-μνημονιακή περίοδο πιθανώς ήταν, ελλείπει αντίστοιχης αύξησης της παραγωγικότητας (που δεν εξετάζεται από τη μελέτη), αδύνατο να διατηρηθεί – προσέκρουε στον διεθνή ανταγωνισμό.

Όμως, καταλήγει, ο δεκαπλάσιος ρυθμός μείωσής του κατά τη μετά-μνημονιακή περίοδο είναι, ελλείπει αντίστοιχης μείωσης του κόστους διαβίωσης, ακόμα λιγότερο βιώσιμος - προσκρούει στον κοινωνικό ανταγωνισμό και στον οικονομικό ορθολογισμό.

Τέλος, σύμφωνα με έκθεση που παρουσιάστηκε πρόσφατα στο Ευρωκοινοβούλιο από τον πρόεδρο της Κομισιόν Ζοζέ Μπαρόζο, αναφέρεται ότι η αποκατάσταση της ανταγωνιστικότητας της ελληνικής οικονομίας καθιστά αναγκαία τη συνέχιση της πολιτικής εσωτερικής υποτίμησης και σε αυτό το πλαίσιο το κόστος εργασίας θα πρέπει να μειωθεί κατά 15% την περίοδο 2012-2014.

2.6: ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ(Γ.Β.Ε.)

Τα Γ.Β.Ε. συνιστούν μια δεξαμενή κόστους στην οποία συγκεντρώνεται όλο το έμμεσο βιομηχανικό κόστος, δηλαδή όλες οι δαπάνες οι οποίες δεν μπορούν να αντιστοιχηθούν άμεσα με τις παραγόμενες μονάδες του προϊόντος. Παραδείγματα Γ.Β.Ε. είναι:

- Οι αμοιβές του διοικητικού(υπαλληλικού) προσωπικού του εργοστασίου,
- Η ανάλωση των βοηθητικών υλικών και το κόστος της έμμεσης εργασίας,
- Οι δαπάνες για το φωτισμό, τη θέρμανση και την κίνηση του εργοστασίου,
- Το ενοίκιο του κτιρίου του εργοστασίου,
- Οι αποσβέσεις του κτιρίου, του μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού του εργοστασίου,
- Η συντήρηση των κτιριακών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων της επιχείρησης, κ.λπ.

Τα Γ.Β.Ε. χωρίζονται σε τρεις κατηγορίες ως προς τη συμπεριφορά τους αναφορικά με το επίπεδο της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης:

1. **Μεταβλητά Γ.Β.Ε.** : Τα συνολικά μεταβλητά Γ.Β.Ε. μεταβάλλονται αναλογικά με το επίπεδο της δραστηριότητας της επιχείρησης, εντός του σχετικού εύρους δραστηριότητας, δηλαδή όσο μεγαλύτερος αριθμός μονάδων παράγεται τόσο ψηλότερα είναι τα συνολικά μεταβλητά Γ.Β.Ε., ενώ τα ανά μονάδα μεταβλητά Γ.Β.Ε. παραμένουν αμετάβλητα ανεξάρτητα από τις μεταβολές στο επίπεδο δραστηριότητας. Παραδείγματα μεταβλητών Γ.Β.Ε. είναι η ανάλωση βοηθητικών υλικών και η έμμεση εργασία.

2. **Σταθερά Γ.Β.Ε.**: Τα συνολικά σταθερά Γ.Β.Ε. παραμένουν αμετάβλητα, εντός του σχετικού εύρους, ανεξαρτήτως των μεταβολών στο επίπεδο δραστηριότητας. Παραδείγματα σταθερών Γ.Β.Ε. είναι οι αποσβέσεις, τα ενοίκια κ.λπ. Τα ανά μονάδα σταθερά Γ.Β.Ε. όμως μεταβάλλονται αντίστροφα σε σχέση με τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας. Για παράδειγμα, διπλασιασμός του αριθμού των παραγόμενων μονάδων έτοιμου προϊόντος υποδιπλασιάζει το ανά μονάδα κόστος του ενοικίου του κτιρίου του εργοστασίου(σταθερό Γ.Β.Ε.).

3. **Μικτά Γ.Β.Ε.**: Τα Γ.Β.Ε. της κατηγορίας αυτής δεν ανήκουν εξ ολοκλήρου σε καμία από τις προηγούμενες δύο κατηγορίες. Αντίθετα έχουν χαρακτηριστικά

και από τις δύο. Αντίθετα έχουν χαρακτηριστικά και από τις δύο. Παραδείγματα μικτών Γ.Β.Ε. είναι το ενοίκιο ενός φορτηγού αυτοκινήτου, όταν ένα μέρος του ενοικίου είναι σταθερό και ένα μέρος μεταβλητό, ή οι δαπάνες τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών(ημιμεταβλητά Γ.Β.Ε.) καθώς και ο μισθός ενός εργοδηγού ή προϊσταμένου παραγωγικού τμήματος. Τα μικτά Γ.Β.Ε. πρέπει, για λόγους προγραμματισμού και ελέγχου του κόστους, να διαχωρίζονται τελικά στα δύο μέρη που τα αποτελούν.

Για να προσδιοριστούν τα Γ.Β.Ε. σε μια βιομηχανική επιχείρηση σε αντίθεση με τα άμεσα κόστη που συγκεντρώνονται καθώς συμβαίνουν, τα Γ.Β.Ε. καταλογίζονται στην παραγωγή επί τη βάσει κάποιου πραγματικού μεγέθους(π.χ. ώρες άμεσης εργασίας, μονάδες προϊόντος κ.λπ.) το οποίο πολλαπλασιάζεται επί έναν **προκαθορισμένο συντελεστή καταλογισμού Γ.Β.Ε.** Ο συντελεστής αυτός, είναι ένα κλάσμα, αριθμητής του οποίου είναι η εκτίμηση(προϋπολογισμός) των Γ.Β.Ε. και παρονομαστής η εκτίμηση του επιπέδου παραγωγής.

Για την επιλογή της βάσης υπολογισμού του συντελεστή καταλογισμού, αυτή γίνεται μετά από συνεκτίμηση των εξής παραμέτρων:

1. Πρέπει να υπάρχει όσο το δυνατόν αμεσότερη σχέση μεταξύ των Γ.Β.Ε. και της βάσης που θα επιλεγεί.
2. Επειδή ο συντελεστής καταλογισμού που θα υπολογισθεί θα χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής προϊόντος που μόλις θα έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή του, οι μονάδες μέτρησης του μεγέθους που θα χρησιμοποιηθεί ως βάση θα πρέπει επίσης να είναι γνωστές κατά το χρόνο ολοκλήρωσης της παραγωγής του προϊόντος.

Τις παραμέτρους που αναφέρθηκαν παραπάνω, πληρούν οι μονάδες προϊόντος με την υπόθεση πως όλες οι μονάδες προϊόντος που παράγονται είναι ομοιόμορφες, οι ποσότητες και το κόστος ανάλωσης των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή των ετοιμών προϊόντων, το κόστος της άμεσης εργασίας, οι ώρες της άμεσης εργασίας καθώς και οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων.(Γεώργιος Βενιέρης,2005)

2.7: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΣΤΟ ΚΟΣΤΟΣ

Ο προσδιορισμός του κόστους, κατά τη διάταξη του άρθρου 33α παρ. 4 Ν.Δ. 3323/55, γίνεται ως ακολούθως:

Στην αξία των υλικών, που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή των προϊόντων, συνυπολογίζεται και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, περιλαμβανομένων και των τακτικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Συνεπώς στη φορολογία εισοδήματος το κόστος παραγωγής αφορά το πραγματικό(ιστορικό) μεταποιητικό κόστος και περιλαμβάνει μόνο τις δαπάνες μέχρι το τελευταίο στάδιο της παραγωγής.

Σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. το κόστος παραγωγής υπολογίζεται με τη μέθοδο του ιστορικού κόστους. Στο άρθρο 28 παρ. 2 εδάφιο 6 Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι το ιστορικό υπολογίζεται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους της λογιστικής, αρκεί να εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Το ιστορικό κόστος, σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής, είναι απαλλαγμένο από τα διάφορα ανώμαλα έξοδα (πρόστιμα, φύρες, υποαπασχολήσεις κ.λπ.) , και υπολογίζεται σύμφωνα με τα παραπάνω.

Έτσι με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με τα έξοδα διοικήσεως κ.λπ. λειτουργιών.(Ιωάννης Δ. Κέχρας-Ιωάννης Κ. Μαυροκορδάτος, Αθήνα 1996)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : ΣΥΣΤΑΣΗ Ο.Ε. – ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

3.1: ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Ομόρρυθμη εταιρία είναι η εμπορική με νομική προσωπικότητα προσωπική εταιρία , η οποία έχει σκοπό τη διενέργεια εμπορικών πράξεων υπό εταιρική επωνυμία και της οποίας όλοι οι εταίροι (ομόρρυθμοι εταίροι) ευθύνονται έναντι των εταιρικών δανειστών *απεριόριστως και εις ολόκληρον*. (άρθρα 20 και 22 Εμπ. Ν.)

Η ομόρρυθμη εταιρία έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

α) Έχει *νομική προσωπικότητα* , που σημαίνει ότι έχει δική της περιουσία ξεχωριστή από τις ατομικές περιουσίες των εταίρων της , έχει δική της βούληση που εκφράζεται με τα αρμόδια όργανά της , συναλλάσσεται με τους τρίτους και αποκτά δικαιώματα και υποχρεώσεις ως αυτοτελές νομικό πρόσωπο (άρθρο 70 Α.Κ.) και ευθύνεται για τα εταιρικά χρέη δια της ίδιας της περιουσίας.

β) Είναι *εμπορική* , γιατί έχει κατ' ανάγκη σκοπό εμπορικό , δηλαδή τη διενέργεια εμπορικών πράξεων. Κατά την επικρατούσα γνώμη , την εμπορική ιδιότητα έχουν και οι ομόρρυθμοι εταίροι.

γ) Έχει *εταιρική επωνυμία* , δηλαδή δικό της όνομα με το οποίο προσδιορίζεται στον κύκλο των εταιρικών συναλλαγών.

Δεν απαιτείται στην επωνυμία της εταιρίας να αναφέρεται το αντικείμενο της επιχειρήσεως , αρκεί να αναφέρονται σε αυτήν τα '' ονόματα των συνεταίρων'' (άρθρο 21 Εμπ. Ν.). Δεν είναι όμως απαραίτητο να αναγράφονται σε αυτήν τα ονόματα όλων των εταίρων. Αρκεί να περιλαμβάνεται το όνομα ενός ή ορισμένων εταίρων και να προστεθούν οι λέξεις '' και Σία'' με την οποία υποδηλώνονται οι λοιποί εταίροι.

δ) Υφίσταται *απεριόριστη και εις ολόκληρον* ευθύνη όλων των εταίρων έναντι των εταιρικών δανειστών.

Κατ' αρχή έναντι των εταιρικών δανειστών έχει ευθύνη η εταιρία , αφού έχει δική της νομική προσωπικότητα. Λόγω όμως του αυστηρού προσωπικού χαρακτήρα της εταιρικής αυτής μορφής , ο νόμος (άρθρο 22 Εμπ. Ν.) ορίζει ότι για τα εταιρικά χρέη ευθύνονται και οι εταίροι.

Απεριόριστη ευθύνη σημαίνει ότι για τα χρέη της εταιρίας καθένας εταίρος ευθύνεται και δια της ατομικής του περιουσίας.

Εις ολόκληρον ευθύνη σημαίνει ότι καθένας εταίρος ευθύνεται για το συνολικό ποσό των υποχρεώσεων της εταιρίας και δεν απαιτείται προηγούμενη εκτέλεση κατά της εταιρίας. Η ευθύνη καθενός εταίρου είναι ευθεία , πρωτογενής και προσωπική. (Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης , Αθήνα 2000)

ε) Ο εταίρος που αποχωρεί από την εταιρία, εξακολουθεί να ευθύνεται απέναντι στους τρίτους για τις υποχρεώσεις της εταιρίας που δημιουργήθηκαν πριν από την αποχώρηση του και μέχρι τη δημοσίευση του τροποποιημένου καταστατικού στο οποίο περιλαμβάνεται η σύμβαση αποχώρησης του εταίρου.

στ) Οι απαιτήσεις των εταιρικών δανειστών κατά των ομορρύθμων εταίρων, σε περίπτωση που λύεται η εταιρία και αποχωρεί εταίρος, σύμφωνα με την επικρατούσα στην επιστήμη και νομολογία άποψη, παραγράφονται μετά από μία πενταετία από τη λύση της εταιρίας ή την αποχώρηση του εταίρου (Γαρυφαλλιά Σερελέα, Αθήνα 2000).

3.2: ΙΔΡΥΣΗ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Η Ο.Ε. καταρτίζεται με ιδιωτικό έγγραφο. Από το καταστατικό αυτό της σύστασης της Ο.Ε., το πρωτότυπο κατατίθεται στο Πρωτοδικείο, ένα αντίτυπο κατατίθεται στην εφορία, ένα παραμένει στην εταιρία και από ένα αντίτυπο δίνεται στους εταίρους. Μπορεί να συσταθεί η Ο.Ε. και από τους ίδιους τους εταίρους ή από το λογιστή τους (δηλαδή χωρίς δικηγόρο).

Στο έγγραφο αυτό που ονομάζεται καταστατικό αναφέρονται όλοι οι όροι της σύμβασης της εταιρίας δηλαδή τα ονόματα, οι κατοικίες των εταίρων, το αντικείμενο, η επωνυμία, ο τίτλος, η έδρα, ο χρόνος διάρκειας, τα ποσά συνεισφοράς και αντίστοιχα τα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη και ζημιές κάθε εταίρου, οι διαχειριστές, η εξουσία τους κ.λπ.

Αφού συνταχθεί το καταστατικό και αφού υπογραφεί από όλους τους εταίρους, δύο αντίγραφα του προσκομίζονται, μέσα σε 15 ημέρες από τη σύνταξή τους, μαζί με τη σχετική δήλωση, στη Δ.Ο.Υ. έδρας της εταιρίας, για να καταβληθεί εκεί ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου και το χαρτόσημο του Ν. 1882/90.

Ο φόρος αυτός είναι 1% πάνω στο εταιρικό κεφάλαιο. Το ένα αντίγραφο το κρατάει η Δ.Ο.Υ., ενώ το άλλο βεβαιωμένο από τη Δ.Ο.Υ μέσα σε τριάντα μέρες από την χρονολογία της σύνταξής του, δίνεται στον γραμματέα του Πρωτοδικείου. Αν το καταστατικό δημοσιευτεί (δηλ. παραδοθεί στον γραμματέα του Πρωτοδικείου) μετά την λήξη του μήνα από την σύνταξή του, τότε η Ο.Ε. δεν είναι άκυρη αλλά θα εμφανίζεται όμως στους τρίτους σαν Ο.Ε. από την δημοσίευσή της και μετά.

Κατόπιν ένα εταιρικό επικυρωμένο από το Πρωτοδικείο μεταβιβάζεται στην εφορία. Εκεί συμπληρώνονται επίσης για κάθε ομόρρυθμο εταίρο όλα τα έντυπα που συμπληρώνονται και στην ατομική επιχείρηση.

Στην συνέχεια η Δ.Ο.Υ. εκδίδει τη βεβαίωση άδειας άσκησης της λειτουργίας της Ο.Ε. Με την άδεια αυτή η Ο.Ε. μπορεί να θεωρήσει στο τμήμα του Κ.Φ.Σ. της Δ.Ο.Υ τα βιβλία και τα στοιχεία της κατηγορίας που ανήκει (π.χ. για την α' κατηγορία ένα βιβλίο αγορών και τιμολόγια).

Οι εισφορές των εταίρων μπορεί να είναι σε χρήμα ή σε διάφορα περιουσιακά στοιχεία (μηχανήματα κ.λπ.). Είναι δυνατόν όμως να συσταθεί Ο.Ε. με εισφορά από μερικούς εταίρους μόνο προσωπικής εργασίας, οπότε θα αποτιμηθεί η αξία της εργασίας αυτής από την εφορία για την καταβολή του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων κ.λπ. Στις περιπτώσεις που ένας τουλάχιστον από τους εταίρους εισφέρει χρήμα ή περιουσιακά στοιχεία ο υπολογισμός της αξίας της εισφερόμενης εργασίας από τους άλλους εταίρους γίνεται συνήθως με αναλογία των ποσοστών συμμετοχής στα κέρδη και τις ζημιές.

3.3: ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ

Κατ' αρχή έναντι των πιστωτών ευθύνεται η ίδια η εταιρία, αφού αυτή έχει δική της νομική προσωπικότητα και περιουσία. Ο Εμπ. Ν. (άρθρο 22) καθορίζει με αυστηρότητα τον προσωπικό χαρακτήρα της Ο.Ε. που είναι η *αλληλέγγυα* και *απεριόριστη ευθύνη* των εταίρων της.

Βασικό χαρακτηριστικό της Ο.Ε. είναι ότι:

- Όλοι οι εταίροι ευθύνονται, και ο καθένας μόνος του, όχι μόνο για τις δικές του ενέργειες αλλά και για τις ενέργειες όλων των άλλων (*αλληλέγγυα ευθύνη*).
- Οι συνέπειες της συνολικής εταιρικής ευθύνης επεκτείνονται πέρα από την εταιρική εισφορά κάθε εταίρου και φτάνουν μέχρι και την προσωπική τους περιουσία (*απεριόριστη ευθύνη*).
- Η κάλυψη της συνολικής εταιρικής ευθύνης μπορεί να γίνεται και από έναν μόνο εταίρο (στο ολόκληρο ευθύνη).

Αλληλέγγυα είναι η ευθύνη των εταίρων, γιατί σύμφωνα με τον Εμπ. Ν. (άρθρο 22), κάθε ομόρρυθμος εταίρος, αναφερόμενος στο καταστατικό της Ο.Ε., υπόκειται αλληλέγγυα (συνυπεύθυνα μαζί με τους άλλους) σε όλες τις υποχρεώσεις της εταιρίας. Δηλαδή οι δανειστές της Ο.Ε. μπορούν να επιδιώξουν την είσπραξη των απαιτήσεων τους στρεφόμενοι όχι μόνο κατά της εταιρίας, αλλά και κατά οποιουδήποτε άλλου ομόρρυθμου εταίρου και τότε ακόμη που οι απαιτήσεις των

δανειστών έχουν υπογραφεί από έναν μόνο από τους εταίρους, με την εταιρική επωνυμία και για λογαριασμό της εταιρίας. Ο ομόρρυθμος όμως εταίρος, ο οποίος πλήρωσε από την ιδιωτική του περιουσία την απαίτηση των δανειστών έχει δικαίωμα να ασκήσει αγωγή κατά των άλλων ομόρρυθμων εταίρων και να απαιτήσει να του καταβάλλουν την αναλογία τους, σύμφωνα με το καταστατικό, στις πληρωθείσες από αυτόν, απαιτήσεις των δανειστών.

Απεριόριστη είναι η ευθύνη κάθε ομόρρυθμου εταίρου γιατί επεκτείνεται, πέρα από την εταιρική του εισφορά και μέχρι την προσωπική του περιουσία.

Ολόκληρη είναι η ευθύνη κάθε εταίρου, αφού αυτός πληρώνει μόνος του την ευθύνη της εταιρίας στο σύνολο της. (Δίκαιος Π. Καούνης, Αθήνα 2008)

3.4: ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων, σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα (άρθρο 748) « ανήκει, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, σε όλους μαζί τους εταίρους. Για κάθε πράξη χρειάζεται η συναίνεση όλων των εταίρων. Αν κατά την εταιρική σύμβαση η απόφαση λαμβάνεται κατά πλειοψηφία, σε περίπτωση αμφιβολίας η πλειοψηφία υπολογίζεται με βάση τον συνολικό αριθμό των εταίρων».

Ο Διαχειριστής ή οι διαχειριστές στις Ο.Ε. πρέπει να προβλέπονται από το καταστατικό. Η πρόβλεψη αυτή διευκολύνει την ομαλή λειτουργία της εταιρίας. Αν η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανατέθηκε σε έναν ή σε μερικούς εταίρους τότε οι υπόλοιποι αποκλείονται από τη διαχείριση.

Αν έχει ανατεθεί, από το καταστατικό, η διαχείριση σε περισσότερους από έναν εταίρους ή σε όλους τους εταίρους με την έννοια ότι ο καθένας τους μπορεί να ενεργεί μόνος, καθένας από τους λοιπούς εταίρους μπορεί, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, να εναντιωθεί στην ενέργεια μιας πράξης, μόνο πριν από την εκτέλεσή της. Δηλαδή δεν μπορεί να αξιώνει δικαίωμα από ζημιές που προκάλεσε η πράξη του εταίρου Διαχειριστή μεταγενέστερα, γιατί ήδη τον έχει εξουσιοδοτήσει αυτός, μέσω του καταστατικού, να ενεργεί και για λογαριασμό του.

Οι πράξεις του διαχειριστή, που αποδεικνύονται ότι γίνονται για τα συμφέροντα της εταιρίας, άσχετα αν γίνονται με άγνοια των άλλων εταίρων, δεσμεύουν την εταιρία.

Αν υπάρχουν περισσότεροι από ένας εταίροι-διαχειριστές, ο καθένας τους δικαιούται να ενεργεί μόνος χωρίς τη συναίνεση των άλλων ή και παρά την εναντίωσή τους, αν πρόκειται για επείγον μέτρο από την παράλειψη του οποίου απειλείται σοβαρή ζημία της εταιρίας.

Αν υπάρχουν περισσότεροι από ένας εταίροι-διαχειριστές, τότε ο τρόπος της διαχείρισης πρέπει να ορίζεται στο καταστατικό. Η διαχείριση, σε αυτές τις περιπτώσεις, μπορεί να παραχωρείται στην ομοψηφία ή την πλειοψηφία των εταίρων. Στις προσωπικές εταιρίες και συγκεκριμένα στις Ο.Ε. , όταν ο νόμος αναφέρεται σε πλειοψηφία, εννοεί την πλειοψηφία *σε άτομα* και όχι την πλειοψηφία *σε μερίδες κεφαλαίου*. Δηλαδή την πλειοψηφία του συνόλου των εταίρων ή του συνόλου των διαχειριστών και όχι την πλειοψηφία των παρευρισκομένων, ίσως, τη στιγμή εκείνη της συνάθροισής τους.

Διαχειριστής μπορεί να διοριστεί και τρίτο πρόσωπο, που δεν είναι εταίρος. Ο διορισμός του εταίρου ή μη εταίρου διαχειριστή, μπορεί να γίνεται από το καταστατικό ή και με άλλο τρόπο (όπως ομόφωνη απόφαση των εταίρων, δικαστική απόφαση, κ.λπ.)

Ο διαχειριστής, εταίρος ή μη εταίρος, δεν έχει δικαίωμα να ενεργεί πράξεις, για δικό του λογαριασμό ή για ξένο, που είναι αντίθετες με τα συμφέροντα της εταιρίας.

Η ανάκληση του διορισμένου, από το καταστατικό, διαχειριστή γίνεται μόνο για σπουδαίο λόγο. Η απόφαση της ανάκλησης γίνεται ομόφωνα από τους λοιπούς εταίρους, εκτός αν υπάρχει αντίθετη συμφωνία μεταξύ τους. Συμφωνία στο καταστατικό που να αποκλείει την ανάκληση του διαχειριστή για οποιοδήποτε λόγο, είναι άκυρη. Σπουδαίος λόγος θεωρείται ιδίως η βαριά παράβαση καθηκόντων ή η ανικανότητα για τακτική και σωστή διαχείριση.

Παραίτηση του δικαιώματος της διαχείρισης, που του έχει ανατεθεί με την εταιρική σύμβαση (καταστατικό), έχει ο εταίρος- διαχειριστής, μόνο για σπουδαίο λόγο. Συμφωνία που να του αποκλείει το δικαίωμά του αυτό, είναι άκυρη. Όποιος όμως παραιτείται άκαιρα και χωρίς σπουδαίο λόγο που να δικαιολογεί την άκαιρη

παραίτηση, ευθύνεται για τη ζημία που μπορεί να προκαλέσει στην εταιρία η παραίτησή του.

Ο εταίρος ή οι εταίροι που ασκούν διαχείριση, δεν έχουν το δικαίωμα να αμείβονται για αυτόν το λόγο, έκτος αν υπάρχει συμφωνία μεταξύ τους. Στην περίπτωση συμφωνίας για αμοιβή των εταίρων, τότε η αμοιβή αυτή δεν αποτελεί *δαπάνη αμοιβής εργασίας*, αλλά αποτελεί *ανάληψη μελλοντικών κερδών χρήσης* ή *ανάληψη κεφαλαίου*, αν δεν υπάρξουν κέρδη. (Δίκαιος Π. Καούνης, Αθήνα 2008)

3.5: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. (Ν 2238/1994) , δηλαδή οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές καθώς και οι μη κερδοσκοπικές εταιρίες , οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) , φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10, του ως άνω νόμου. Οι υπόχρεοι αυτοί , παρόλο που κατά κανόνα , αντιπροσωπεύουν μορφές εταιρικής δράσης , δεν κατατάσσονται από το φορολογικό νόμο στα νομικά πρόσωπα , τα οποία απαριθμούνται στο άρθρο 101 (Α.Ε. – Ε.Π.Ε. – συνεταιρισμοί κλπ.) και συνεπώς , δεν υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 109. Χαρακτηρίζονται δε από έναν ιδιότυπο τρόπο φορολόγησης , που καθιερώθηκε για πρώτη φορά με το νόμο 2065/1992 και έχουν ως κύριο στοιχείο την διάσπαση των κερδών τους σε δύο μέρη. Το πρώτο μέρος των κερδών θα φορολογηθεί στο όνομα της εταιρίας, ενώ το δεύτερο μέρος , θα ονομαστεί επιχειρηματικές αμοιβές και θα φορολογηθεί στο όνομα των υπόχρεων φυσικών προσώπων – μελών.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 6, του Ν 3842/2010 αντικαταστάθηκε ολόκληρη η παρ. 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε και τα κέρδη πλέον των προσωπικών εταιριών (όπως αναφέρθηκαν πιο πάνω), φορολογούνται με συντελεστή 25%.

Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν, μετά την αφαίρεση:

α) Των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης,

β) Των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους εταίρους, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, εκτός φυσικά από την επιχειρηματική αμοιβή, η οποία θα δηλωθεί στις φορολογικές δηλώσεις των εταίρων-μελών-φυσικών προσώπων και θα φορολογηθεί μαζί με τα τυχόν λοιπά εισοδήματά τους (άρθρο 28 Κ.Φ.Ε.), με τις γενικές διατάξεις.

Σημαντική διαφοροποίηση καθιερώνεται με τις παραπάνω αλλαγές, σε σχέση με τους συντελεστές φορολόγησης αφού το ποσό των επιχειρηματικών αμοιβών, θα αφαιρεθεί από τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα και το υπόλοιπο των κερδών θα φορολογηθεί στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή 20%. (Νικόλαος Σγουρινάκης, Αθήνα 2011)

3.5.1: ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ

Οι επιχειρηματικές αμοιβές υπολογίζονται για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής, αποκλειστικά για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, καθώς και για τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες όμως κοινωνίες, μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου ή κοινωνού επί του 50% των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας, τα οποία δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια φορολογική δήλωσή της.

Σημειώνεται ότι η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής και η λήψη της από του δικαιούχους, είναι υποχρεωτική.

Στην περίπτωση που υπάρχουν περισσότεροι ομόρρυθμοι εταίροι ή κοινωνοί με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται, κάθε έτος, από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται σε ειδικό χώρο του εντύπου, της αρχικής ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της (έντυπο Ε5).

Σύμφωνα με τις αλλαγές που επέφερε ο Ν 3842/2010, ο ομόρρυθμος εταίρος ή ο κοινωνός, που συμμετέχει σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες και υπάγεται λόγω ποσοστού συμμετοχής στην ομάδα των τριών, φορολογείται για την επιχειρηματική του αμοιβή από όλες τις εταιρίες ή κοινωνίες στις οποίες συμμετέχει. Με το προηγούμενο καθεστώς, η υποχρέωση λήψης επιχειρηματικής αμοιβής, ομόρρυθμου εταίρου ή κοινωνού, περιοριζόταν (στην περίπτωση που συμμετείχε σε περισσότερες από μία εταιρίες) στην εταιρία από την οποία ελάμβανε το μεγαλύτερο κέρδος. (Νικόλαος Σγουρινάκης, Αθήνα 2011)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ “ Ε. & Κ. ΣΤΕΡΓΙΟΥ Ο.Ε.”

4.1: ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ

Η επιχείρηση συστήθηκε το έτος 1973 στη Νέα Φιλαδέλφεια Αττικής. Το 1985 μετεγκαταστάθηκε στη Μεταμόρφωση Αττικής, σε πολύ μεγαλύτερο χώρο και εκεί συνέχισε να παράγει είδη αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής, όπου επέκτεινε την παραγωγική της δραστηριότητα σε σφολιατοειδή, είδη catering και σάντουιτς, συμβαδίζοντας με τις τότε απαιτήσεις της αγοράς.

Η επιτυχημένη πορεία της επιχείρησης, είχε σαν αποτέλεσμα ο παραγωγικός χώρος του βιομηχανοστασίου της, να είναι ανεπαρκής. Έτσι προκειμένου να καλυφθούν οι ανάγκες της ζήτησης, τον Απρίλιο του 1999, η επιχείρηση αγόρασε οικόπεδο με κτίριο στη λεωφόρο Τατοΐου 343, στη θέση Μονοπάτι, στις Αχαρνές Αττικής, με σκοπό την κατασκευή και λειτουργία νέας παραγωγικής μονάδας.

Το 2004, η επιχείρηση μετέφερε τμήματα της παραγωγικής της διαδικασίας, καθώς και το δίκτυο διάθεσης των προϊόντων της στην παραπάνω διεύθυνση.

Από τότε, η εταιρία προσπαθεί συνέχεια να εκσυγχρονίζει τις εγκαταστάσεις της και τις μεθόδους παραγωγής, προκειμένου να βελτιώνει και να σταθεροποιεί την ποιότητα των προϊόντων της.

Η επιχείρηση σήμερα διαθέτει νέο σύγχρονο μηχανολογικό εξοπλισμό και εγκαταστάσεις και οι διαδικασίες παραγωγής είναι πιστοποιημένες κατά ISO 22000.

4.1.1: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΟΡΑΣ

Η επιχείρηση ανήκει στον ευρύτερο χώρο του κλάδου ειδών διατροφής και ειδικότερα στον υποκλάδο των ειδών διατροφής από ζύμη.

Σε αυτά τα είδη διατροφής, περιλαμβάνονται ο άρτος, λοιπά αρτοσκευάσματα, είδη ζαχαροπλαστικής, σφολιάτες κ.λπ.

Πρόκειται δηλαδή για προϊόντα που έχουν ενταχθεί στην καθημερινή ζωή του Έλληνα καταναλωτή και μάλιστα σε σημαντικό βαθμό με προοπτικές ανάπτυξης.

Η εταιρία "Ε. & Κ. Στεργίου Ο.Ε.", έχει αντιληφθεί τις αυξημένες καταναλωτικές ανάγκες και απαιτήσεις και με καταβάλλει συνεχώς προσπάθειες για να αναβαθμίσει την ποιότητα των προϊόντων της αυξάνοντας παράλληλα και την παραγωγή της πάντα στα πλαίσια του ανταγωνισμού που διέπει τον κλάδο δραστηριότητας της.

4.1.2: ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Βάσει του τροποποιημένου καταστατικού της εταιρίας, σκοπός της είναι:

- 1) Η παρασκευή, η εμπορία γενικά και η διάθεση στην κατανάλωση χονδρικής ή λιανικής: α) κάθε είδους προϊόντα ζαχαροπλαστικής και αρτοποιίας, β) αρτοσκευάσματα και σάντουιτς και γ) κάθε είδους πιττοειδών προϊόντων, έτοιμων και ψημένων ή κατεψυγμένων.
- 2) Η εταιρία δύναται: α) να διανέμει τα προϊόντα της είτε με δικό της δίκτυο διανομής είτε με αντιπροσώπους, β) να ιδρύει υποκαταστήματα οπουδήποτε στην Ελλάδα ή την αλλοδαπή, γ) να διαθέτει τα προϊόντα της σε πλοία, αεροπλάνα, τρένα και σε κάθε σημείο που παρουσιάζει επιχειρηματικό ενδιαφέρον, δ) να επεκταθεί στην παρασκευή, επεξεργασία και εμπορία άλλων συναφών προϊόντων, ε) να εγκαθιστά αυτόματους πωλητές και στ) να αναπτύσσει δίκτυο franchising.

4.1.3: ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ ΟΡΟΣΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

1958: Στο κέντρο της Αθήνας (περιοχή Λ. Αλεξάνδρας), ο Γεώργιος Στεργίου, ο σύζυγος της Ευγενίας Στεργίου και πατέρας των αδελφών Δημητρίου και Παναγιώτη Στεργίου, ξεκίνησε την πώληση γλυκών τασιού, από τοποθετημένα καφάσια επί του ποδηλάτου του, σε καφεενία της περιοχής.

1965: Δημιουργία μικρού εργαστηρίου σάντουιτς και διάθεσής τους στο προσωπικό στρατιωτικών οχημάτων όπου είχαν μόνιμο χώρο στάθμευσης στο Πεδίο Άρεως. Ο Γεώργιος Στεργίου αγόραζε τις πρώτες ύλες και ακολούθως έφτιαχνε τα προϊόντα ο ίδιος. Οι συναλλαγές ήταν τοις μετρητοίς.

1967: Στη Νέα Φιλαδέλφεια γίνεται έναρξη παραγωγής μικρών αρτιδίων που προορίζονται για σάντουιτς, καθώς και παραγωγής γλυκών τασιού. Επίσης, πραγματοποιείται η αγορά δύο μικρών φορτηγών οχημάτων για την διανομή των προϊόντων.

1973: Ίδρυση της Ε. & Κ. Στεργίου Ο.Ε.

1985: Μεταφορά της παραγωγικής δραστηριότητας και των χονδρικών πωλήσεων στη Μεταμόρφωση. Στη Νέα Φιλαδέλφεια παραμένουν οι λιανικές πωλήσεις.

1989: Δημιουργία νέου καταστήματος λιανικών πωλήσεων στη Μεταμόρφωση.

1992: Αγορά εγκαταστάσεων στη Νέα Φιλαδέλφεια για λιανικές πωλήσεις.

1994: Επέκταση και ανακαίνιση του καταστήματος Μεταμόρφωσης.

2000: Λειτουργία θυγατρικής με την επωνυμία «Διανομές Στεργίου Α.Ε.».

2003: Πανελλήνια κάλυψη των κυριότερων αλυσίδων Super Market.

2004: Μεταφορά τμημάτων της διαδικασίας, καθώς και το δίκτυο διάθεσης των προϊόντων της σε νέες παραγωγικές εγκαταστάσεις στο ιδιόκτητο οικόπεδο στις Αχαρνές. Επίσης, η εταιρία την ίδια χρονιά είχε πετυχημένη συμμετοχή στους Ολυμπιακούς Αγώνες «Αθήνα 2004».

2011: Απόφαση για την ίδρυση εργαστηρίου παραγωγής προϊόντων αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής στην Κηφισιά Αττικής.

4.1.4: ΔΙΟΙΚΗΣΗ-ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΗΣ Ο.Ε.

Σύμφωνα με το άρθρο 7 του καταστατικού της εταιρίας, διαχειρίστρια και εκπρόσωπος της εταιρίας ορίζεται η Ευγενία σύζυγος Γεωργίου Στεργίου, η οποία θα εκπροσωπεί την εταιρία σε κάθε δημόσια ή άλλη αρχή (Δικαστική ή Διοικητική). Σε περίπτωση κωλύματός της, αναπληρώνεται στη διαχείριση και την εκπροσώπηση από το σύζυγό της, Γεώργιο Στεργίου, ο οποίος θα διορίζεται από αυτή με συμβολαιογραφικό έγγραφο.

4.1.5: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ-ΜΕΓΕΘΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η Εταιρία « Ε. & Κ. Στεργίου Ο.Ε.», κατατάσσεται στις Μεσαίες Επιχειρήσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στους κανονισμούς (ΕΚ) 70/2001 και (ΕΚ) 364/2004 της Επιτροπής.

Παρατίθεται πίνακας με τις συμμετοχές των εταίρων:

| Όνοματεπώνυμο | Ποσοστό | Ποσό συμμετοχής € |
|---------------------------|----------------|--------------------------|
| Ευγενία Στεργίου | 33,33% | 699.473,34 |
| Παναγιώτης Γ. Στεργίου | 8,33% | 174.868,33 |
| Δημήτριος Γ. Στεργίου | 8,33% | 174.868,33 |
| Ελένη Κ. Στεργίου | 25% | 174.868,33 |
| Δημήτριος Κ. Στεργίου | 25% | 174.868,33 |
| Σύνολο | 100% | 2.098.420,00 |

Οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και στις ζημιές ως εξής:

| Όνοματεπώνυμο | Ποσοστό |
|------------------------|----------------|
| Ευγενία Στεργίου | 33,33% |
| Παναγιώτης Γ. Στεργίου | 8,33% |
| Δημήτριος Γ. Στεργίου | 8,33% |
| Ελένη Κ. Στεργίου | 25% |
| Δημήτριος Κ. Στεργίου | 25% |
| Σύνολο | 100% |

4.2: ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Το ΙΔΡΥΜΑ ΝΕΟΛΑΙΑΣ & ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΜΑΘΗΣΗΣ του υπ. Παιδείας ανέλαβε την δαπάνη και την εποπτεία, της διαδικασίας για την διανομή τoστ σε σχολεία της Αθήνας, όπου μαθητές τους υποσιτίζονται.

Μετά από διαγωνισμό, επιλέχθηκε ανάδοχος για την παρασκευή και διανομή 815 τεμαχίων τoστ την ημέρα, τα οποία θα πρέπει να παραδίδονται μεταξύ 7:30 π. μ. έως 8:30 π. μ., σε τέσσερα (4) Σχολεία και έξι (6) Νηπιαγωγεία στην Αθήνα.

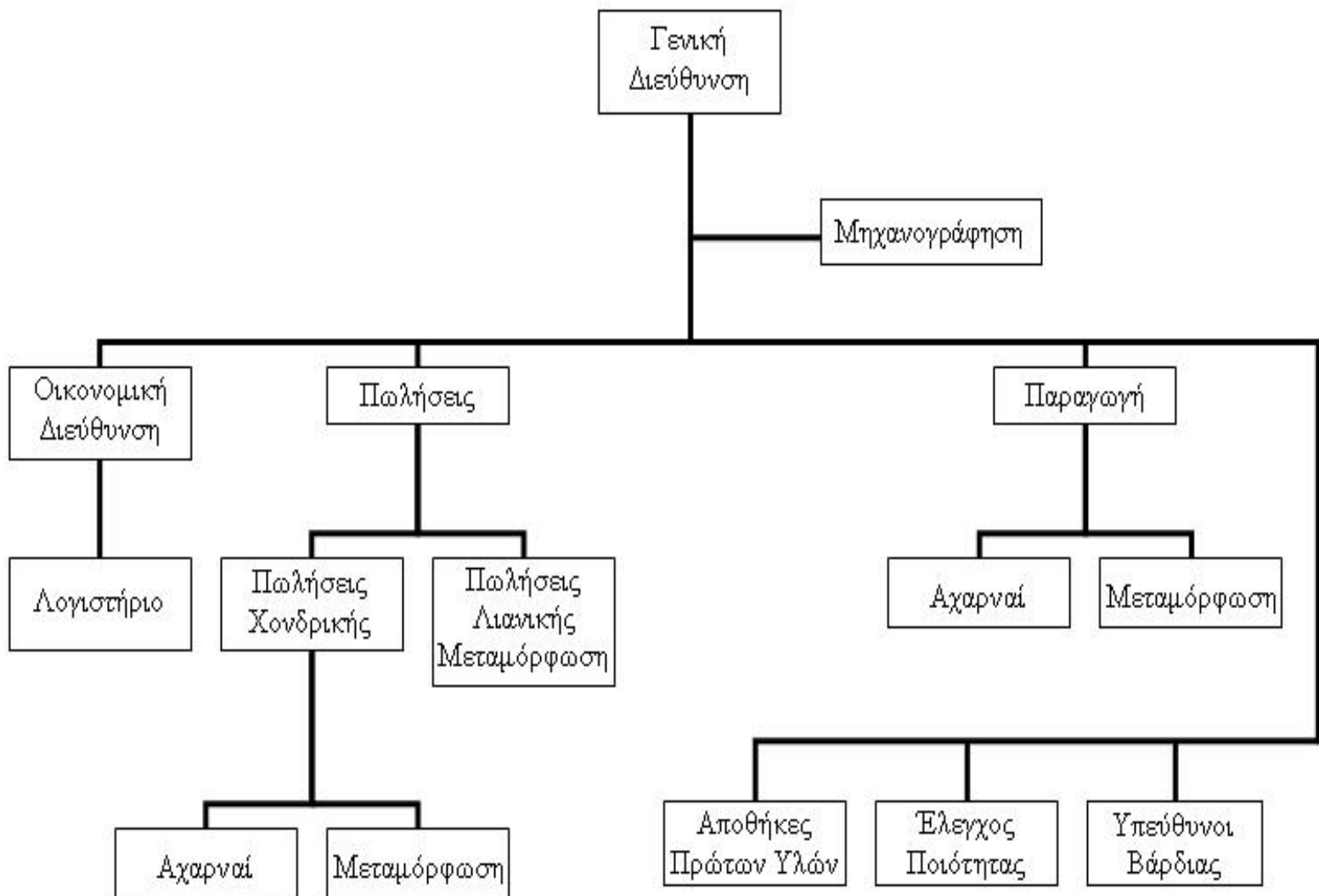
Μεταξύ έξι (6) ενδιαφερομένων μέσα στην περιοχή της Αθήνας και από τη σύγκριση των προσφορών η Επιτροπή του διαγωνισμού διαπίστωσε ότι συμφέρουσα είναι η προσφορά της εταιρείας "Ε. & Κ. ΣΤΕΡΓΙΟΥ & ΣΙΑ Ο.Ε." με τιμή 0.59€/ τεμάχιο μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α..

4.3: ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Οι διακριτές οργανωτικές δομές της επιχείρησης είναι:

- α. Παραγωγή
- β. Διάθεση
- γ. Οικονομική διεύθυνση
- δ. Διασφάλιση ποιότητας

Παρατίθεται σχηματικά το οργανόγραμμα της επιχείρησης.



4.3.1: ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Από άποψη οργανωτική, ως λειτουργία της παραγωγής εννοούμε το σύνολο εκείνων των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, που αποσκοπούν στη δημιουργία των αγαθών τα οποία ως εκ της φύσεως και του προορισμού της, αυτή παράγει. Η επιχείρηση ως σύστημα δέχεται από το περιβάλλον τις εισροές (υπηρεσίες υποδομής, ανθρώπινες υπηρεσίες, υλικά μέσα κ.λπ.) τις επεξεργάζεται και τις μετατρέπει σε εκροές. Η λειτουργία της παραγωγής ουσιαστικά δεν είναι τίποτε άλλο παρά αυτή η ίδια διαδικασία της μετατροπής. Ως εκ τούτου, η λειτουργία αυτή, στην πραγματικότητα, έχει θέση σε όλες τις τυπικές οργανώσεις, ανεξάρτητα από την ονομασία με την οποία εμφανίζεται.

Η έννοια της λειτουργίας της παραγωγής είναι άμεσα κατανοητή όταν αναφέρεται κυρίως στις βιομηχανικές επιχειρήσεις. Η λειτουργία της παραγωγής στις επιχειρήσεις αυτές, συνίσταται στη διαδικασία συνδυασμού του φυσικού κεφαλαίου, των τεχνικών και λοιπών μέσων και της ανθρώπινης εργασίας, για την επεξεργασία πρώτων υλών και τη μετατροπή τους σε προϊόντα. (Χρήστος Γ. Φλώρος, Αθήνα 1993)

Στην επιχείρησή μας, ο υπεύθυνος παραγωγής έχει την άμεση ευθύνη για την καλή και αποδοτική λειτουργία του εργοστασίου και την συντήρηση των μηχανημάτων.

Είναι επίσης υπεύθυνος για τον προγραμματισμό και υλοποίηση της παραγωγής σύμφωνα με το πρόγραμμα των αποθεμάτων και τις παραγγελίες που έχει αποδεχθεί η εταιρία, τον προγραμματισμό καθώς και την μέριμνα για τον εφοδιασμό με τις απαιτούμενες πρώτες και βοηθητικές ύλες, για τα θέματα υγιεινής και ασφάλειας των εργαζομένων, την τήρηση όλων των στοιχείων ευθύνης του σχετικά με την εφαρμογή του Συστήματος Ποιότητας της εταιρίας καθώς και την τήρηση των απαιτήσεων Διαχείρισης Ποιότητας στα τμήματα που προϊστάται.

Ο υπεύθυνος παραγωγής είναι εν γένει αρμόδιος και υπεύθυνος να λαμβάνει όλα τα προβλεπόμενα και απαιτούμενα μέτρα για την αποδοτικότερη, ασφαλή και νόμιμη λειτουργία όλων των παραγωγικών εγκαταστάσεων και να προβλέπει και να εισηγείται αρμοδίως κάθε μέτρο προς ικανοποίηση του σκοπού αυτού. Είναι επίσης αρμόδιος για την εφαρμογή των κανόνων προστασίας του περιβάλλοντος.

Τη θέση υπευθύνου παραγωγής διατηρεί ο κ. Παναγιώτης Στεργίου, ο οποίος εποπτεύει δύο υπεύθυνους παραγωγικής διαδικασίας, έναν για κάθε εργοστάσιο (έδρα Μεταμόρφωση, υποκατάστημα Αχαρναί) τον Γ. Μάντζωρο και την Ε. Κωστάντου αντίστοιχα.

Η επιχείρηση παράγει φρέσκα προϊόντα αλεύρου, ζαχαροπλαστικής, σάντουιτς, catering, και σφολιατοειδή, τα οποία παράγονται και διακινούνται καθημερινά.

Οι κύριες πρώτες ύλες που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων της, είναι αλεύρι, ζάχαρη, βούτυρο, μαργαρίνες, έλαια, τυριά, αλλαντικά. Η προμήθεια των πρώτων υλών γίνεται εξ ολοκλήρου από την ελληνική αγορά στην οποία αφθονούν.

Ο σημερινός μηχανολογικός εξοπλισμός της επιχείρησης είναι καινούριος και σύγχρονος, λόγω δε της μεγάλης ζήτησης των προϊόντων, ο βαθμός απασχόλησής του βρίσκεται σε υψηλά επίπεδα.

4.4: ΤΕΧΝΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω η εταιρία ‘‘Ε. & Κ. ΣΤΕΡΓΙΟΥ & ΣΙΑ Ο.Ε.’’ το 2011 αποφάσισε την ίδρυση νέου εργαστηρίου παραγωγής αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής με έδρα την Κηφισιά Αττικής. Η συγκεκριμένη επένδυση γίνεται με σκοπό την ακόμα μεγαλύτερη αύξηση των πωλήσεων της επιχείρησης στο ευρύ κοινό παράγοντας καινοτόμα προϊόντα εξαιρετικά υψηλής ποιότητας σε ένα περιβάλλον που θα διέπεται από υψηλές προδιαγραφές. Έτσι θα αυξηθεί η δυναμικότητα παραγωγής της επιχείρησης αλλά και η παραγωγικότητα των μονάδων της με ανάλογη αύξηση της διάθεσης των προϊόντων της. Επίσης, στο νέο εργαστήριο θα παράγονται προϊόντα τα οποία σήμερα η επιχείρηση δεν παράγει είτε θα παράγονται υφιστάμενα προϊόντα με σημαντικές αναβαθμίσεις στην ποιότητα και στην ποικιλία τους. Ειδικότερα:

- **Μαρμελάδες.** Η επιχείρηση σήμερα δεν παράγει μαρμελάδες οι οποίες είναι προϊόντα με σταθερή ζήτηση και σημαντικά περιθώρια κέρδους. Οι μαρμελάδες που θα παράγονται θα πωλούνται απευθείας στους πελάτες, αλλά και θα χρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες για την παραγωγή άλλων προϊόντων της επιχείρησης(π.χ. τούρτες), κάτι που θα μειώσει το **κόστος προμήθειας** της συγκεκριμένης πρώτης ύλης και θα αναβαθμίσει την ποιότητα σε σχέση με την σημερινή, αφού θα είναι προϊόν που θα παράγει η ίδια η επιχείρηση.
- **Παγωτά.** Με τη νέα μηχανή παραγωγής αλλά και την συσκευαστική μηχανή επιτυγχάνεται σημαντική αναβάθμιση της ποιότητας του προϊόντος και **μειώνεται σημαντικά το κόστος**. Επίσης, η συσκευαστική μηχανή παγωτού θα αυτοματοποιήσει και θα επιταχύνει την διαδικασία συσκευασίας, με αποτέλεσμα την **μείωση του κόστους** και την ποσοτική ομοιομορφία στο προσφερόμενο προϊόν.

Αναλύοντας την απόφαση της επιχείρησης για την **ιδιοπαραγωγή μαρμελάδων**, ρόλο σε μια τέτοια απόφαση δεν παίζει μόνο το οικονομικό όφελος που μπορεί να έχει η επιχείρηση στην περίπτωση που το αυξητικό κόστος ιδιοπαραγωγής είναι χαμηλότερο από το κόστος προμήθειας, αλλά και άλλοι ποιοτικοί παράγοντες.

Ένας τέτοιος παράγοντας είναι η μείωση της εξάρτησης από τους εξωτερικούς προμηθευτές ως προς το χρόνο της παράδοσης των προμηθειών, διότι σε περίπτωση καθυστερήσεων μπορεί να επηρεασθεί η παραγωγική διαδικασία της ίδιας της επιχείρησης, αλλά και η δυνατότητα εξασφάλισης καλύτερης ποιότητας προϊόντων από εκείνης των προμηθευτών. Τα κόστη που είναι σχετικά με την αγορά από εξωτερικό προμηθευτή είναι τα κόστη της αγοράς καθώς και οποιαδήποτε άλλη δαπάνη πρέπει να υποστεί η επιχείρηση μέχρι να έλθουν τα προμηθευόμενα είδη στον τόπο παραλαβής. (Γεώργιος Βενιέρης, Αθήνα 2005)

4.4.1: ΝΕΑ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ

Με την ολοκλήρωση της παρούσας επένδυσης θα έχουν προσληφθεί, στη νέα παραγωγική μονάδα, επιπλέον τριανταπέντε άτομα, ως ακολούθως:

-Τρία (3) άτομα ως διοικητικοί υπάλληλοι(υπεύθυνοι καταστήματος), με ετήσιο μισθολογικό κόστος 67.200,00 ευρώ.

-Ένα (1) άτομο ως υπεύθυνος παραγωγικής διαδικασίας, με ετήσιο μισθολογικό κόστος 25.200,00 ευρώ.

-Εικοσιπέντε (25) άτομα ως πωλητές, με συνολικό ετήσιο μισθολογικό κόστος 455.000,00 ευρώ.

-Έξι (6) άτομα ως εργάτες παραγωγής, με ετήσιο μισθολογικό κόστος 126.000,00 ευρώ.

4.4.2: ΚΟΣΤΟΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΚΑΙ ΠΗΓΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ

Κόστος Επένδυσης

Το κόστος του παρόντος επενδυτικού σχεδίου , διαμορφώνεται στον παρακάτω πίνακα ως εξής:

| ΔΑΠΑΝΗ | Κόστος € |
|---|------------------|
| ΚΤΙΡΙΑΚΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ | 394.500 |
| ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ (ΕΡΓΑ ΥΠΟΔΟΜΗΣ ΚΑΙ ΕΡΓΑ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΧΩΡΟΥ) | 21.280 |
| ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ | 682.347 |
| ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ | 150.000 |
| ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ | 170.224 |
| ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕΛΕΤΩΝ ΚΑΙ ΑΜΟΙΒΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ | 12.000 |
| Συνολικό Κόστος επένδυσης | 1.430.351 |

Χρηματοδότηση Επένδυσης

Το επενδυτικό σχέδιο θα χρηματοδοτηθεί εξ' ολοκλήρου από τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης (χρηματικά διαθέσιμα).

Πρόκειται για μη διανεμηθέντα κέρδη τα οποία έχουν ήδη φορολογηθεί . Στις προσωπικές εταιρείες – ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες – δεν προβλέπεται φορολόγηση των μη διανεμηθέντων κερδών, διότι έχουν ήδη φορολογηθεί στο σύνολό τους στην πηγή και επίσης δεν υπάρχει υποχρέωση σχηματισμού αποθεματικών.

4.5: ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ-ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΩΝ

Η τήρηση του βιβλίου παραγωγής – κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών είναι υποχρεωτική σε επιτηδευματίες που πωλούν τα αγαθά τους μετά από προηγούμενη επεξεργασία , αδιάφορα αν αυτή γίνεται σε εργοστάσια ή εργαστήρια δικά τους ή τρίτων και εφόσον έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας και βιβλίου αποθήκης.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον τελευταίο νόμο 3522 του 2006, ο επιτηδευματίας που είναι υπόχρεος στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, τηρεί για τα ίδια προϊόντα στην έδρα του ή στο υποκατάστημα που εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα:

1) Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος προϊόντος, στην οποία αναγράφονται:

α) Εντός δέκα ημερών από την ολοκλήρωση της πρώτης παραγωγής κάθε προϊόντος οι τεχνικές προδιαγραφές αυτού. Οι τεχνικές προδιαγραφές περιλαμβάνουν πλην των άλλων τεχνικών δεδομένων τη για κάθε μονάδα παραγόμενου έτοιμου προϊόντος απαιτούμενη ποσότητα πρώτων υλών, καθώς και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, καθώς και την προϋπολογιζόμενη φύρα παραγωγής. Για τα εξατομικευμένα αγαθά που κατασκευάζονται κατόπιν παραγγελίας του πελάτη αντί της αναγραφής τεχνικών προδιαγραφών καταχωρείται πριν από την έναρξη της παραγωγής στο βιβλίο

τεχνικών προδιαγραφών ή στο βιβλίο αποθήκης πλήρης περιγραφή των προϊόντων που παραγγέλλονται.

β) Μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού οι κανόνες του καταμερισμού του εργοστασιακού κόστους, οι οποίοι ακολουθούνται πάγια.

2) Βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος, στο οποίο:

α) Συγκεντρώνονται το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού οι εντός της διαχειριστικής περιόδου που έληξε ποσότητες πρώτων υλών που αναλώθηκαν για την παραγωγή έτοιμου προϊόντος, καθώς και των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, σε μερίδες κατ' είδος, καθώς και οι ποσότητες έτοιμου προϊόντος που παρήχθησαν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

β) Προσδιορίζεται για το έτοιμο προϊόν το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού το εργοστασιακό κόστος με βάση τους καταχωρημένους στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών κανόνες.

Δεν υποχρεούνται σε τήρηση αυτών:

α) Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας

β) Οι επιτηδευματίες που τηρούν υποχρεωτικά βιβλίο αποθήκης, αλλά ασκούν εμπορία και όχι παραγωγή αγαθών

γ) Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλίο αποθήκης προαιρετικά

δ) Οι επιτηδευματίες που επεξεργάζονται αγαθά τρίτων (ΦΑΣΟΝ). Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που οι φασονίστες έχουν και παραγωγή δικών τους αγαθών , αυτονόητο είναι ότι για τα δικά τους αγαθά, έχουν υποχρέωση τήρησης του βιβλίου παραγωγής – κοστολογίου, εφόσον βεβαίως είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίου αποθήκης.

ε) Για την κατασκευή παγίων για τις ανάγκες της ίδιας επιχείρησης (ιδιοπαραγωγή).

4.5.1 : ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΩΝ

1. Επανακαθιερώθηκε από 01/01/1995 (άρθρα 43 παρ. 4,66 περ. ιδ΄ Ν. 2214/94) και τηρείται θεωρημένο. Τμήμα του βιβλίου παραγωγής- κοστολογίου αποτελούσαν και οι τεχνικές προδιαγραφές , οι οποίες στην πράξη καταχωρούντο σε ιδιαίτερο βιβλίο. **Από 01/01/2003** (Ν. 3052/02) το βιβλίο παραγωγής- κοστολογίου διασπάται και στις διατάξεις σε «Παραγωγής-Κοστολογίου» (αθεώρητο) και σε «Τεχνικών Προδιαγραφών» (θεωρημένο).
2. **Τηρούνται** από επιχειρήσεις επεξεργασίας (βιομηχανικές – βιοτεχνικές).
3. **Είναι εξωλογιστικά βιβλία.** Όποια παραγωγική επιχείρηση τηρεί, είτε προαιρετικά, είτε υποχρεωτικά, την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. (κοστολόγηση) τηρεί μόνο θεωρημένο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, στο οποίο καταχωρούνται οι συνταγές παραγωγής είναι σε κάθε περίπτωση θεωρημένο.
4. **Τα βιβλία αυτά τηρούνται στην έδρα.** Στο υποκατάστημα τηρούνται μόνο όταν εξάγεται αυτοτελώς λογιστικό αποτέλεσμα.
5. **Τηρείται** και στα δύο βιβλία ξεχωριστή μερίδα για κάθε είδος παραγόμενου (έτοιμου) προϊόντος. Τα ενδιάμεσα στάδια παραγωγής ενός αγαθού παρακολουθούνται μόνο όταν παράγονται ευδιάκριτα προϊόντα τα οποία θεωρούνται σαν έτοιμα και πωλούνται ως έχουν ή χρησιμοποιούνται ως πρώτη ύλη για την παραγωγή άλλων προϊόντων.
6. **Το βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου** και το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών τηρούνται για τον ουσιαστικό έλεγχο της παραγωγής, αλλά και για την κατάρτιση του κοστολογίου.

4.5.2: ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ – ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΩΝ

α) Τηρούνται για τον ουσιαστικό έλεγχο της παραγωγής αλλά και για την κατάρτιση του κοστολογίου.

β) Πρέπει να γίνεται συμφωνία συνόλου δαπανών με το σύνολο των επιμερισθεισών δαπανών.

γ) Το ποσοστό της φύρας αποτελεί ένδειξη περί της ειλικρίνειας μιας επιχείρησης, σε ό,τι αφορά την ποσοτική παραγωγή της. Ο έλεγχος όμως πρέπει να γίνεται όχι μόνο στο γενικό ποσοστό της φύρας αλλά και στο ποσοστό κάθε προϊόντος, και αντίστροφα.

δ) Επαλήθευση των αναγραφόμενων τεχνικών προδιαγραφών με το παραγόμενο αγαθό είτε με βάση μελέτες ή στοιχεία είτε με παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας.

ε) Ποσοτικές επαληθεύσεις πρώτων και λοιπών υλών, σε συνδυασμό με τη συνολική παραγωγή έτοιμων προϊόντων.

στ) Επαλήθευση του εμφανιζόμενου μικτού κέρδους πώλησης, καθώς και της αποτίμησης της απογραφής.

ζ) Στις εκθέσεις ελέγχου πρέπει να υπάρχει ειδικό κεφάλαιο για το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών.

4.5.3: ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ

Τεχνική προδιαγραφή ενός προϊόντος είναι το σχέδιο της παραγωγής του ή η προϋπολογισθείσα ποσοτική περιγραφή των απαιτούμενων υλικών και της φύρας αυτών για την παραγωγή μιας μονάδας έτοιμου προϊόντος, κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες παραγωγής, καθώς και τα τεχνικά δεδομένα με τα οποία προσδιορίζονται τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα του συγκεκριμένου αγαθού.

Οι τεχνικές προδιαγραφές περιλαμβάνουν, πλην των άλλων τεχνικών δεδομένων, για κάθε μονάδα παραγόμενου υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, καθώς και

την προϋπολογισμένη φύρα παραγωγής. Δηλαδή, με απλά λόγια στη μερίδα (καρτέλα) του κάθε αγαθού γράφεται «**η συνταγή παραγωγής του**».

Η επιχείρηση πριν από την αναγραφή των τεχνικών προδιαγραφών πρέπει, πέρα από τη μελέτη παραγωγής του προϊόντος και την τυχόν προϋπάρχουσα εμπειρία, να πραγματοποιήσει δοκιμαστική-πειραματική παραγωγή για να διαπιστώσει και προσδιορίσει τις απαιτούμενες ποσότητες πρώτων και λοιπών υλών, καθώς και τη φύρα παραγωγής, ούτως ώστε ο προϋπολογισμός της παραγωγής του κάθε αγαθού, να προσεγγίζει τη πραγματικότητα.

Σε κάθε μερίδα του βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου αναγράφονται, πριν από την έναρξη της παραγωγής οι τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος. Όταν μεταβάλλονται, κατά τη διάρκεια της παραγωγής, οι τεχνικές προδιαγραφές πρέπει να ενημερωθούν οι αντίστοιχες μερίδες με τη μεταβολή αυτή. Η ενημέρωση πρέπει να γίνει πριν από την έναρξη της νέας παραγωγής. Απαραίτητο είναι να αναγράφεται και η χρονολογία έναρξης της παραγωγής του προϊόντος με τις νέες προδιαγραφές, για να γίνουν οι αναγκαίες συμφωνίες και ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Αν η μεταβολή των τεχνικών προδιαγραφών είναι ουσιαστική, είναι δυνατόν να τροποποιείται το είδος του παραγόμενου αγαθού και να απαιτείται η τήρηση χωριστής μερίδας. (Δημήτρης Παρ. Σταματόπουλος, Αθήνα 1996)

4.5.4: Η ΦΥΡΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η προϋπολογισμένη φύρα αναγράφεται στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ως ποσοστό επί των ποσοτήτων πρώτων και λοιπών στοιχείων που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Σωστό είναι να αναγράφεται και με πρόβλεψη φυσιολογικών αποκλίσεων.

Η αναγραφή της φύρας μπορεί να αναγράφεται και ως ποσοστό επί των ποσοτήτων του έτοιμου προϊόντος, αν αυτό είναι βέβαια πρακτικά δυνατό. Εν τέλει όποιος τρόπος επιλεγεί πρέπει να ακολουθείται παγίως για να προκύπτουν συγκρίσιμα στοιχεία.

Η σύγκριση της προϋπολογισμένης φύρας γίνεται με την πραγματική φύρα παραγωγής, η οποία προκύπτει απολογιστικά.

Η επαλήθευση της βιομηχανικής φύρας πρέπει να γίνεται όχι μόνο κατά προϊόν, αλλά και συνολικά για όλα τα προϊόντα.

Η προϋπολογισθείσα φύρα συγκρίνεται τόσο με την απολογιστική (πραγματική) φύρα όσο και με την πραγματοποιούμενη φύρα από άλλες ομοειδής επιχειρήσεις.

Η διαφορά μεταξύ προϋπολογισθείσης και πραγματικής φύρας, όταν η απόκλιση δεν είναι φυσιολογική, πρέπει να δικαιολογείται από εξαιρετικά γεγονότα ή τις συνθήκες παραγωγής, γιατί είναι δυνατόν να συνιστά απόκρυψη παραγωγής με αποτέλεσμα την απόρριψη των βιβλίων.

Η διαφορά όμως του ποσοστού της φύρας με το ποσοστό ομοειδών επιχειρήσεων δεν αποτελεί πάντοτε κριτήριο, αφού η φύρα προσδιορίζεται και από τις ειδικές συνθήκες παραγωγής, τον τεχνολογικό εξοπλισμό κ.λπ. της συγκεκριμένης επιχείρησης.
(Δημήτρης Παρ. Σταματόπουλος, Αθήνα 1996)

4.6: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Με βάση τον παρακάτω πίνακα θα αναλύσουμε τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζεται το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος στο σύνολό του, το κόστος παραγωγής ανά μονάδα προϊόντος χρησιμοποιώντας και την αναλογική προσέγγιση και τέλος θα γίνει ένας υπολογισμός του μικτού κέρδους της επιχείρησης με βάση την τελική τιμή πώλησης του προϊόντος στον καταναλωτή. Ο υπολογισμός γίνεται με βάση το μικτό κέρδος επειδή δεν συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα διάθεσης και τα έξοδα διοίκησης.

Η Κοστολόγησή μας, εξωλογιστικά πάντα θα γίνει στα εξής προϊόντα: Προφιτερόλ, Μηλόπιτα και Κλασσικό Φρατζολάκι Γαλοπούλα Τυρί

| Προϊόντα | Μονάδα Μέτρησης | Ποσότητες Παραγωγής | Μέση Τιμή Τεχν. Πρ. | Κόστος Α&Β Υλών&Υλ. Συσκ. | Υλικά Άμεσα Αναλ. | Δαπάνες Προσωπ. | ΓΒΕ | Λοιπά ΓΒΕ | Συνολικό Κόστος |
|--------------------------------|-----------------|---------------------|---------------------|---------------------------|-------------------|------------------|------------------|------------------|-------------------|
| Χωρ. Φρατζ. Καπ. Ζαμ.& Εμ. | TEM. | 7.741,00 | 0,36 | 2.774,87 | 380,99 | 1.437,36 | 718,73 | 1.099,71 | 5.312,04 |
| Φρατ. Λ. Ντομ. Σαλ. Μπυρ, Ζαμ. | TEM. | 11.477,00 | 0,29 | 3.350,84 | 423,64 | 1.598,41 | 799,20 | 1.222,85 | 6.172,10 |
| Κλασσικ Φρατζ. Γαλ. Τυρί | TEM. | 16.509,00 | 0,33 | 5.500,33 | 553,99 | 2.090,20 | 1.045,10 | 1.599,09 | 9.189,58 |
| Προφιτερόλ | TEM. | 165.914,00 | 0,28 | 46.846,71 | 4.454,04 | 16.805,04 | 8.402,52 | 12.856,56 | 76.508,30 |
| Μηλόπιτα | TEM. | 345.251,00 | 0,14 | 47.831,40 | 8.496,05 | 35.055,52 | 16.027,76 | 24.523,81 | 104.410,73 |
| Σύνολα | - | 546.892,00 | - | 106.304,15 | 14.308,71 | 53.986,53 | 26.993,31 | 41.302,02 | 201.592,75 |

ΠΡΟΦΙΤΕΡΟΛ

| | |
|---|--------------------|
| Παραγωγή | 165.914,00 τεμ. |
| Κόστος Α & Β Υλών και Υλικών Συσκευασίας..... | 46.846,71 € |
| + Υλικά Άμεσα Αναλώσιμα..... | <u>4.454,04 €</u> |
| = Κόστος Υλικών που Αναλώθηκαν..... | 51.300,75 € |
| + Κόστος Άμεσης Εργασίας..... | <u>16.805,04 €</u> |
| = Κόστος Υλικών Και Εργασίας..... | 68.105,79 € |
| + Γ.Β.Ε.(Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα)..... | <u>8.402,52 €</u> |
| = ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ..... | 76.508,31 € |

Κόστος ανά Μονάδα Παραγωγής = 76.508,31 € / 165.914,00 τεμ. = 0,46 €

| | |
|-----------------------------|--|
| Κόστος Υλικών ανά μονάδα | = 51.300,75 € / 165.914,00 τεμ. = 0,31 € |
| +Κόστος Εργασίας ανά μονάδα | = 16.805,04 € / 165.914,00 τεμ. = 0,10 € |
| +Γ.Β.Ε. ανά μονάδα | = 8.402,52 € / 165.914,00 τεμ. = <u>0,05 €</u> |
| | 0,46 € |

Σύμφωνα με την αναλογική προσέγγιση έχουμε τα εξής:

Το Κόστος Υλικών αποτελεί το 67,4%(0,31€ /0,46€ ×100) του κόστους παραγωγής.

Το Κόστος Εργασίας αποτελεί το 21,7%(0,10€ /0,46€ ×100) του κόστους παραγωγής.

Τα Γ.Β.Ε. αποτελούν το 10,9%(0,05€ /0,46€ ×100) του κόστους παραγωγής.

Υπολογισμός μικτού κέρδους επιχείρησης για κάθε μονάδα προϊόντος:

| | |
|-----------------------------------|----------------|
| Τιμή Πώλησης Μονάδος | = 1,70€ |
| - Φ.Π.Α. 23% | = <u>0,39€</u> |
| = Καθαρή Αξία Μονάδος | = 1,41€ |
| - Κόστος Παραγωγής ανά μονάδα | = <u>0,46€</u> |
| = Μικτό κέρδος επιχείρησης | = 0,95€ |

ΜΗΛΟΠΙΤΑ

Παραγωγή..... 345.251,00 τεμ.

| | |
|---|---------------------|
| Κόστος Α κ Β Υλών και Υλικών Συσκευασίας..... | 47.831,40 € |
| + Υλικά Άμεσα Αναλώσιμα..... | <u>8.496,05 €</u> |
| = Κόστος Υλικών που Αναλώθηκαν..... | 56.327,45 € |
| + Κόστος Άμεσης Εργασίας..... | <u>32.055,52 €</u> |
| = Κόστος Υλικών και Εργασίας..... | 88.382,97 € |
| + Γ.Β.Ε. | <u>16.027,76 €</u> |
| = ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ..... | 104.410,73 € |

Κόστος ανά Μονάδα Παραγωγής= 104.410,73 € / 345.251,00 τεμ.= 0,30 €

| | |
|--------------------------------|--|
| Κόστος Υλικών ανά Μονάδα = | 56.327,45 € / 345.251,00 τεμ.= 0,16 € |
| + Κόστος Εργασίας ανά Μονάδα = | 32.055,52 € / 345.251,00 τεμ.= 0,09 € |
| + Γ.Β.Ε. ανά Μονάδα | = 16.027,76 € / 345.251,00 τεμ.= <u>0,05 €</u> |
| | 0,30 € |

Σύμφωνα με την αναλογική προσέγγιση έχουμε τα εξής:

Το Κόστος Υλικών αποτελεί το 53%(0,16 € / 0,30 € × 100) του κόστους παραγωγής.

Το Κόστος Εργασίας αποτελεί το 30%(0,09 € / 0,30 € × 100) του κόστους παραγωγής.

Τα Γ.Β.Ε. αποτελούν το 17%(0,05 € / 0,30 € × 100) του κόστους παραγωγής.

Υπολογισμός μικτού κέρδους επιχείρησης για κάθε μονάδα προϊόντος:

| | |
|-----------------------------------|-----------------|
| Τιμή Πώλησης Μονάδος | = 0,70 € |
| - Φ.Π.Α. 23% | = <u>0,16 €</u> |
| = Καθαρή Αξία Μονάδος | = 0,54 € |
| - Κόστος Παραγωγής ανά Μονάδα | = <u>0,30 €</u> |
| = Μικτό Κέρδος Επιχείρησης | = 0,24 € |

ΚΛΑΣΣΙΚΟ ΦΡΑΤΖΟΛΑΚΙ ΓΑΛΟΠΟΥΛΑ ΤΥΡΙ

| | |
|---|-------------------|
| Παραγωγή..... | 16.509,00 τεμ. |
| Κόστος Α & Β Υλών και Υλικών Συσκευασίας..... | 5.500,33 € |
| + Υλικά Άμεσα Αναλώσιμα..... | <u>553,99 €</u> |
| = Κόστος Υλικών που Αναλώθηκαν..... | 6.054,32 € |
| + Κόστος Άμεσης Εργασίας..... | <u>2.090,20 €</u> |
| = Κόστος Υλικών και Εργασίας..... | 8.144,52 € |
| + Γ.Β.Ε..... | <u>1.045,10 €</u> |
| = ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ..... | 9.189,62 € |

Κόστος ανά Μονάδα Παραγωγής= 9.189,62 € / 16.509,00 τεμ. = 0,56€

Κόστος Υλικών ανά Μονάδα = 6.054,32 € / 16.509,00 τεμ. = 0,37 €

Κόστος Εργασίας ανά Μονάδα = 2.090,20 € / 16509,00 τεμ. = 0,13 €

Γ.Β.Ε. ανά Μονάδα = 1.045,10 € / 16.509,00 τεμ. = 0,06 €

0,56 €

Σύμφωνα με την αναλογική προσέγγιση έχουμε τα εξής:

Το Κόστος Υλικών αποτελεί το 66,1%(0,37 € / 0,56 € × 100) του κόστους παραγωγής.

Το Κόστος Εργασίας αποτελεί το 23,2%(0,13 € / 0,56 € × 100) του κόστους παραγωγής.

Τα Γ.Β.Ε. αποτελούν το 10,7%(0,06 € / 0,56 € × 100) του κόστους παραγωγής.

Υπολογισμός μικτού κέρδους επιχείρησης για κάθε μονάδα προϊόντος:

| | |
|-----------------------------------|-----------------|
| Τιμή Πώλησης Μονάδος | = 1,90 € |
| - Φ.Π.Α 23% | = <u>0,43 €</u> |
| = Καθαρή Αξία Μονάδος | = 1,47 € |
| - Κόστος Παραγωγής ανά Μονάδα | = <u>0,56 €</u> |
| = Μικτό Κέρδος Επιχείρησης | = 0,91 € |

ΦΡΑΤΖΟΛΑΚΙ ΛΙΑΣΤΗ ΝΤΟΜΑΤΑ, ΣΑΛΑΜΙ ΜΠΥΡΑΣ, ΖΑΜΠΙΟΝ

| | |
|---|-------------------|
| Παραγωγή..... | 11.477,00 τεμ. |
| Κόστος Α & Β Υλών και Υλικών Συσκευασίας..... | 3.350,84 € |
| + Υλικά Άμεσα Αναλώσιμα..... | <u>423,64 €</u> |
| = Κόστος Υλικών που Αναλώθηκαν..... | 3.774,48 € |
| + Κόστος Άμεσης Εργασίας..... | <u>1.598,41 €</u> |
| = Κόστος Υλικών και Εργασίας..... | 5.372,89 € |
| + Γ.Β.Ε..... | <u>799,20 €</u> |
| = ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ..... | 6.172,09 € |

Κόστος ανά Μονάδα Παραγωγής= 6.172,09 € / 11.477,00 τεμ. = 0,54 €

Κόστος Υλικών ανά Μονάδα = 3.774,48 € / 11.477,00 τεμ. = 0,33 €

Κόστος Εργασίας ανά Μονάδα = 1.598,41 € / 11.477,00 τεμ. = 0,14 €

Γ.Β.Ε. ανά Μονάδα = 799,20 € / 11.477,00 τεμ. = 0,07 €

0,54 €

Σύμφωνα με την αναλογική προσέγγιση έχουμε τα εξής:

Το Κόστος Υλικών αποτελεί το 61%(0,33 € / 0,54 € × 100) του κόστους παραγωγής.

Το Κόστος Εργασίας αποτελεί το 26%(0,14 € / 0,54 € × 100) του κόστους παραγωγής.

Τα Γ.Β.Ε. αποτελούν το 13%(0,07 € / 0,54 € × 100) του κόστους παραγωγής

Υπολογισμός μικτού κέρδους επιχείρησης για κάθε μονάδα προϊόντος:

| | |
|-----------------------------------|-----------------|
| Τιμή Πώλησης Μονάδος | = 2,10 € |
| - Φ.Π.Α. 23% | = <u>0,48</u> € |
| = Καθαρή Αξία Μονάδος | = 1,62 € |
| - Κόστος Παραγωγής ανά Μονάδα | = <u>0,54</u> € |
| = Μικτό Κέρδος Επιχείρησης | = 1,08 € |

ΧΩΡΙΑΤΙΚΟ ΦΡΑΤΖΟΛΑΚΙ ΚΑΠΝΙΣΤΟ ΖΑΜΠΙΟΝ, ΕΜΕΝΤΑΛ

| | |
|---|-------------------|
| Παραγωγή..... | 7.741,00 τεμ. |
| Κόστος Α & Β Υλών και Υλικών Συσκευασίας..... | 2.774,87 € |
| + Υλικά Άμεσα Αναλώσιμα..... | <u>380,99 €</u> |
| = Κόστος Υλικών που Αναλώθηκαν..... | 3.155,86 € |
| + Κόστος Άμεσης Εργασίας..... | <u>1.437,46 €</u> |
| = Κόστος Υλικών και Εργασίας..... | 4.593,32 € |
| + Γ.Β.Ε..... | <u>718,73 €</u> |
| = ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ..... | 5.312,04 € |

Κόστος ανά Μονάδα Παραγωγής= 5.312,04 € / 7.741,00 τεμ.= 0,69 €

| | |
|-----------------------------|--|
| Κόστος Υλικών ανά Μονάδα | = 3.155,86 € / 7.741,00 τεμ.= 0,41 € |
| Κόστος Εργασίας ανά Μονάδα | = 1.437,46 € / 7.741,00 τεμ. = 0,19 € |
| Γ.Β.Ε. ανά Μονάδα Προϊόντος | = 718,73 € / 7.741,00 τεμ. = <u>0,09 €</u> |
| | 0,69 € |

Σύμφωνα με την αναλογική προσέγγιση έχουμε τα εξής:

Το Κόστος Υλικών αποτελεί το 59,4%(0,41 € / 0,69 € × 100) του κόστους παραγωγής.

Το Κόστος Εργασίας αποτελεί το 27,5%(0,19 € / 0,69 € × 100) του κόστους παραγωγής.

Τα Γ.Β.Ε. αποτελούν το 13,1%(0,09 € / 0,69 € × 100) του κόστους παραγωγής

Υπολογισμός μικτού κέρδους επιχείρησης για κάθε μονάδα προϊόντος:

| | | |
|-----------------------------------|---|---------------|
| Τιμή Πώλησης Μονάδος | = | 1,80 € |
| - Φ.Π.Α. 23% | = | <u>0,41 €</u> |
| = Καθαρή Αξία Μονάδος | = | 1,39 € |
| - Κόστος Παραγωγής ανά Μονάδα | = | <u>0,69 €</u> |
| = Μικτό Κέρδος Επιχείρησης | = | 0,70 € |

4.7: ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ

Η λογιστική τήρηση των αποθηκών, έχει ως στόχο τον προσδιορισμό του κόστους της ανάλωσης των πρώτων υλών που χορηγούνται από την αποθήκη υλικών προς τα παραγωγικά τμήματα που συμμετέχουν στην παραγωγική διαδικασία. Ο προσδιορισμός του κόστους της ανάλωσης εξαρτάται από δύο παράγοντες. Ο ένας αφορά το **χρονικό σημείο** υπολογισμού του κόστους. Ο δεύτερος αφορά τη **μέθοδο αποτίμησης** των αποθεμάτων που χρησιμοποιείται για να προσδιορισθεί το κόστος ανάλωσης.

Προκειμένου για τις πρώτες ύλες, υπάρχουν δύο συστήματα συγκέντρωσης του κόστους ανάλωσης. Το ένα στηρίζεται στη μέθοδο της **περιοδικής απογραφής** όπου το κόστος των πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν στη παραγωγή υπολογίζεται περιοδικά, δηλαδή στο τέλος κάποιων προκαθορισμένων χρονικών περιόδων, π.χ. , κάθε έτος, εξάμηνο, κ.λπ.

Το άλλο σύστημα συγκέντρωσης του κόστους ανάλωσης στηρίζεται στη μέθοδο της **διαρκούς ή συνεχούς απογραφής**, όπου το κόστος της ανάλωσης της πρώτης ύλης πρέπει να είναι γνωστό κατά το χρόνο της χορήγησής της από την αποθήκη προς την παραγωγή. Η μέθοδος αυτή προσφέρεται περισσότερο για την έγκαιρη κοστολόγηση των παραγομένων προϊόντων, το σωστότερο προσδιορισμό της τιμής πώλησής τους και τη συνεχή παροχή πληροφοριών που έχουν άμεση σχέση με τον έλεγχο τόσο του κόστους των αποθεμάτων όσο και του κόστους παραγωγής των προϊόντων.

Στην εργασία μας, θα υπολογίσουμε το κόστος ανάλωσης πρώτων υλών, με βάση την απογραφή των πρώτων υλών για το έτος 2011. Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της περιοδικής απογραφής το κόστος της ανάλωσης προκύπτει έμμεσα, δηλαδή ως διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσεως της διαθέσιμης ποσότητας μιας πρώτης ύλης και του κόστους κτήσεως του τελικού αποθέματος (όπως αυτό έχει προκύψει από τη φυσική απογραφή) της ύλης αυτής. Η μέθοδος αυτή μπορεί να είναι ικανοποιητική για τις επιχειρήσεις οι οποίες δεν έχουν άμεσο πρόβλημα υπολογισμού του κόστους των πωληθέντων προϊόντων σε συχνότερα χρονικά διαστήματα.

Γίνεται ο εξής υπολογισμός με τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής:

| | |
|---|------------------------|
| Αρχικό Απόθεμα Πρώτων Υλών..... | 176.740,240 € |
| + Αγορές Πρώτης Ύλης..... | <u>5.080.541,128 €</u> |
| = Διαθέσιμη Ποσότητα Πρώτης Ύλης..... | 5.257.281,368 € |
| - Τελικό Απόθεμα Πρώτων Υλών..... | <u>159.848,320 €</u> |
| = Κόστος Πρώτων Υλών που Αναλώθηκαν..... | 5.097.433,048 € |

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

BENIΕΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ, Λογιστική Κόστους , 2^η Έκδοση , Pela Ioannidou Publishing, Αθήνα 2005

ΔΗΜΟΠΟΥΛΟΥ – ΔΗΜΑΚΗ ΙΩΑΝΝΑ, Διοικητική Λογιστική Κοστολόγηση / Προϋπολογισμοί / Λήψη Αποφάσεων, Εκδοτικός Οίκος INTERBOOKS, Αθήνα 2006

ΚΑΟΥΝΗΣ Π. ΔΙΚΑΙΟΣ, Λογιστική Εταιριών- Διοικητική Διαχειριστική και Χρηματοοικονομική Λογιστική των Εταιρικών Επιχειρήσεων, Έκδοση Ιδίου του Συγγραφέα, Αθήνα 2008

ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, Λογιστικά Κοστολόγηση Φοροτεχνικά Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Κ' Έκδοση, Θεσσαλονίκη 1991

ΚΕΧΡΑΣ Δ. ΙΩΑΝΝΗΣ, ΜΑΥΡΟΚΟΡΔΑΤΟΣ Κ. ΙΩΑΝΝΗΣ , Βιβλίο Αποθήκης Παραγωγής – Κοστολογίου, Αθήνα 1996

ΣΑΚΕΛΛΗΣ Ι. ΕΜΜΑΛΟΥΗΛ, Κοστολόγηση Εσωλογιστική & Εξωλογιστική, Εκδόσεις « ΒΡΥΚΟΥΣ» Ο.Ε. , Αθήνα 1991

ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος- Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση, 4^η Έκδοση, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2011

ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Πρακτικό βοήθημα Βασικές Έννοιες, 2^η Έκδοση, Εκδόσεις ELFORIN, Αθήνα 2003

ΦΛΩΡΟΣ Γ. ΧΡΗΣΤΟΣ, Σύγχρονη διοικητική των Επιχειρήσεων, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 1993

Στοιχεία 'Ε. & Κ. Στεργίου & ΣΙΑ Ο.Ε.' από προϊστάμενο λογιστηρίου

Πηγές από Internet:

[Http://www.taxheaven.gr/pagedata/logsxedio/1_5_kostos.htm](http://www.taxheaven.gr/pagedata/logsxedio/1_5_kostos.htm) Πρόσβαση την 17/3/2012

[Http://www.hellas2.wordpress.com/2012/04/19/κομισιόν-μείωση-15-του-εργατικού-κόστου/](http://www.hellas2.wordpress.com/2012/04/19/κομισιόν-μείωση-15-του-εργατικού-κόστου/). Πρόσβαση την 19/04/2012

http://news247.gr/oikonomia/oikonomika/oi_misthoi_sthn_ellada_prin_kai_meta_to_mnh_monio.1597809.html. Πρόσβαση την 19/04/2012