

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ
ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

ΖΩΓΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ – ΦΙΛΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: κ. **ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ**

ΠΑΤΡΑ 2007

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Σελίδα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	vi
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	vii

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1. Βασικές διακρίσεις της λογιστικής	1
1.2. Έννοιες κόστους – εξόδου – δαπάνης – εσόδου (Προκαταρκτική ορολογία)	3

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΑΣΙΚΑ ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

2.1. Διάρθρωση του κόστους – Στοιχεία του κόστους	8
2.2. Κατηγορίες (διακρίσεις) κόστους	11
2.3. Σημασία κόστους	24
2.4. Θέσεις κόστους	25
2.5. Ενδιάμεσοι και τελικοί φορείς κόστους	27

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

3.1. Ύλεις	28
3.2. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	35
3.3. Αμοιβές και έξοδα τρίτων	38
3.4. Αποσβέσεις	39
3.5. Λοιπές κατηγορίες εξόδων	39
3.6. Γενικά έξοδα εφοδιασμού, διάθεσης, διοίκησης, χρηματοοικονομικά, ερευνών και ανάπτυξης	43

3.7.	Γενικά έξοδα παραγωγής – ΓΒΕ	45
3.8.	Επιμερισμός εξόδων – φύλλο μερισμού	47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

4.1.	Έννοια – σκοπός – χρησιμότητα και εφαρμογή της κοστολόγησης	50
4.2.	Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.	54
4.3.	Διαδικασία κοστολόγησης	56
4.4.	Βασικά συστήματα κοστολόγησης	60
4.5.	Οι λογαριασμοί της κοστολόγησης και η λειτουργία τους	64
4.6.	Πορεία εγγραφής παρακολούθησης του κόστους κατ' είδος και προορισμό	68
4.7.	Εφαρμογές κοστολόγησης	72
4.8.	Παραγωγή ποικιλιών του ίδιου είδους προϊόντος	96

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Η ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ **ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ**

[ΟΜΑΔΑ 9]

5.1.	Ορισμός και στόχοι της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως . .	100
5.2.	Τρόποι λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως . .	102
5.3.	Γενικές αρχές που διέπουν την ανάπτυξη και λειτουργία των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής	104
5.4.	Σε ποια βιβλία καταχωρούνται οι εγγραφές και τηρούνται οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμ/σεως	111

5.5.	Λογαριασμός 90 «ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ»	113
5.6.	Λογαριασμός 91 «ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ –ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ»	133
5.7.	Λογαριασμός 92 «ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ»	147
5.8.	Λογαριασμός 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ»	181
5.9.	Λογαριασμός 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»	216
5.10.	Λογαριασμός 95 «ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ» .	226
5.11.	Λογαριασμός 96 «ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕ- ΛΕΣΜΑΤΑ»	231
5.12.	Λογαριασμός 97 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ»	257
5.13.	Λογαριασμός 98 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»	270
5.14.	Λογαριασμός 99 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛ- ΛΕΥΣΕΩΣ»	275
5.15.	Όμιλος λ/σμών 99 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛ- ΛΕΥΣΕΩΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ» (Όμιλος λ/σμών προαιρετικής χρήσεως)	281
5.16.	Κλείσιμο των λ/σμών της Αναλυτικής Λογιστικής στο τέλος της χρήσεως	282

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

6.1.	Εισαγωγή	284
6.2.	Χαρακτηριστικά της εξατομικευμένης παραγωγής	284
6.3.	Βασικά μεγέθη του κόστους επί εξατομικευμένης παραγωγής	286

6.4.	Τα απαραίτητα για την κοστολόγηση έντυπα	287
6.5.	Επιβάρυνση του κόστους των προϊόντων με το έμμεσο κόστος παραγωγής	289
6.6.	Γενικοί κανόνες Κόστος πρώτων υλών – άμεσης εργασίας σε παραγγελία	291
6.7.	Κόστος βιομηχανικών εξόδων σε παραγγελία	291
6.8.	Συμπλήρωση συνολικού κόστους παραγγελίας	292
6.9.	Τιμή πώλησης σε παραγόμενα με παραγγελία	292
6.10.	Συντελεστής επιβάρυνσης των παραγγελιών με Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.)	293
6.11.	Παράδειγμα καταλογισμού Γ.Β.Ε. σε παραγγελία	294
6.12.	Συντελεστής επιβάρυνσης, τρόπος υπολογισμού	295
6.13.	Σταθερότητα συντελεστή επιβάρυνσης	296
6.14.	Διαφορές στα προϋπολογιστικά Γ.Β.Ε.	296
6.15.	Φύλλο υπολογισμού κόστους παραγγελίας και λογιστικός χειρισμός αυτού	297
6.16.	Διάγραμμα ροής λογιστικών εγγραφών στην εξατομικευμένη κοστολόγηση	299
6.17.	Παράδειγμα	300
6.18.	Λογαριασμοί Συμφωνίας αποθεμάτων Γ.Λ. και Α.Λ.	304
6.19.	Λογιστικός χειρισμός της παραγγελίας	307
6.20.	Διάφορα έξοδα στις παραγγελίες	309
6.21.	Γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογισμένα	310
6.22.	Παράδειγμα Γ.Β.Ε. καταλογισμένων	311
6.23.	Λογαριασμός πωλήσεων	314
6.24.	Πρώτη πρακτική εφαρμογή κοστολόγησης εξατομικευ- μένης παραγωγής στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ.	318

6.25. Δεύτερη πρακτική εφαρμογή κοστολόγησης εξατομικευ- μένης παραγωγής στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ.	327
ΕΠΙΛΟΓΟΣ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	337
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	340
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	351

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία αυτή έγινε με σκοπό να εξετάσουμε και να αναλύσουμε τη μέθοδο κοστολόγησεως που εφαρμόζεται στην εξατομικευμένη παραγωγή.

Ξεκινώντας, παρουσιάσαμε κάποιες εισαγωγικές έννοιες που αφορούν τις βασικές διακρίσεις της λογιστικής καθώς και τις έννοιες κόστους –εξόδου – δαπάνης και εσόδου.

Στη συνέχεια αναλύσαμε τα βασικά είδη κόστους, αναφερόμενοι στη διάρθρωση του κόστους, στα στοιχεία του κόστους, στις κατηγορίες (διακρίσεις) του κόστους, στη σημασία του κόστους, στις θέσεις του κόστους, όπως επίσης και στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς του κόστους.

Συνεχίσαμε με την ανάλυση των στοιχείων του κόστους, εξειδικεύοντας στις αμοιβές και έξοδα προσωπικού, στις αμοιβές και έξοδα τρίτων, στις αποσβέσεις, κ.λπ.

Αμέσως μετά προχωρήσαμε στο κεφάλαιο της κοστολόγησης, το οποίο είναι ένα από τα σημαντικότερα και ουσιαστικότερα κεφάλαια της λογιστικής. Αναφερθήκαμε διεξοδικότερα στην εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση, στη διαδικασία κοστολόγησης, στα βασικά συστήματα κοστολόγησης κ.λπ., παρουσιάζοντας εφαρμογές και παραδείγματα.

Για να κάνουμε πιο κατανοητή τη μέθοδο κοστολόγησεως που θα ακολουθήσουμε στην εξατομικευμένη παραγωγή προβήκαμε στην ανάλυση των λογαριασμών και υπολογαριασμών της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Τέλος, ολοκληρώσαμε την εργασία μας με το κεφάλαιο της κοστολόγησης της εξατομικευμένης παραγωγής, στο οποίο αναλύσαμε τα χαρακτηριστικά της, αναφέραμε τους γενικούς κανόνες που τη διέπουν και με τις κατάλληλες εφαρμογές προσπαθήσαμε να δείξουμε πώς εφαρμόζεται στην πράξη.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως το σπουδαιότερο πληροφοριακό σύστημα σε κάθε οργάνωση.

Η λογιστική του κόστους ειδικότερα αποτελεί ένα από τα σπουδαιότερα στοιχεία του λογιστικού συστήματος, διότι παρέχει πλήθος πληροφοριακών στοιχείων απαραίτητων στην άσκηση των διοικητικών λειτουργιών.

Αρχικά κύριο καθήκον της λογιστικής του κόστους ήταν η συγκέντρωση και κατανομή πραγματοποιούμενων κοστών (ιστορικού κόστους) στους προσωρινούς και τελικούς φορείς τους με σκοπό την αποτίμηση της απογραφής και τον προσδιορισμό του αποτελέσματος.

Σήμερα η λογιστική του κόστους χωρίς να παραμελεί τον αρχικό της ρόλο, έχει διευρύνει τα όριά της προς την κατεύθυνση της παροχής στοιχείων χρήσιμων στην άσκηση των διοικητικών λειτουργιών, το κέντρο των οποίων αποτελεί η διαδικασία λήψεως αποφάσεων.

Η κοστολόγηση, βασικός σπόνδυλος του οικονομικού λογιστού, διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη ζωή και τη δράση των επιχειρήσεων. Γιατί είναι γνωστό, ότι με την επιστημονική κοστολόγηση επιτυγχάνεται ο έλεγχος της αποδόσεως των επιμέρους λειτουργιών και του συνόλου των δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως και εξασφαλίζονται χρησιμότερες πληροφορίες για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής, την επιλογή των συμφερότερων διαδικασιών παραγωγής κ.τ.λ. Κυρίως, όμως, γιατί με την επιστημονική κοστολόγηση παρέχεται στην επιχείρηση η δυνατότητα να εντοπίζει «το άριστο σημείο απασχολήσεώς της», δηλαδή το σημείο στο οποίο επιτυγχάνει το ευνοϊκότερο κόστος και τον ορθολογικότερο συνδυασμό των συντελεστών της παραγωγής, με συνέπεια την αύξηση της παραγωγικότητας και τη μείωση των τιμών των προϊόντων με άμεσες ευεργετικές επιπτώσεις στο κοινωνικό σύνολο.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) αφιερώνει τους λογαριασμούς της ομάδας 9 για την Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευση, δηλαδή για την λογιστική διαδικασία προσδιορισμού του κόστους των λειτουργιών και των προϊόντων, καθώς και για την εξεύρεση των αναλυτικών αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως. Παράλληλα, αποσαφηνίζει τις σχετικές με την κοστολόγηση έννοιες, προσδιορίζει τα κοστολογήσιμα και μη έξοδα, υποδεικνύει ορθολογιστικά κριτήρια –βάσεις –μερισμού και καταλογισμού των εξόδων και του κόστους. Δεν ασχολείται όμως με την Ε.Γ.Λ.Σ. σε βάθος με τα συστήματα, τις μεθόδους και τις τεχνικές της κοστολογήσεως, γιατί τα εξελισσόμενα αυτά θέματα ανήκουν στην αρμοδιότητα της επιστήμης της κοστολογήσεως και όχι της λογιστικής.

Στην παρούσα πτυχιακή μας εργασία προβήκαμε σε ευρεία ανάλυση των στοιχείων του κόστους των συστημάτων και μεθόδων κοστολογήσεως, τις οποίες εμπεδώνουμε με ολοκληρωμένα παραδείγματα. Αναλύουμε το περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας ενός εκάστου λογαριασμού της Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδας 9) και με ολοκληρωμένα παραδείγματα αποσαφηνίζουμε τη λογιστική διαδικασία προσδιορισμού του λειτουργικού κόστους και του κόστους των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών. Εντοπίζουμε τους κανόνες –αρχές κοστολογήσεως που καθιερώνει το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο Κ.Φ.Σ. και υποδεικνύουμε με παραδείγματα την τεχνική της ετήσιας εξωλογιστικής και εσωλογιστικής κοστολογήσεως και το σύστημα της εξατομικευμένης παραγωγής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1. ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Οι αποφάσεις που λαμβάνονται από τις κοινωνικές ομάδες βάσει των πληροφοριών που παρέχονται από το λογιστικό σύστημα διακρίνονται σε:

- Εξωτερικές
- Εσωτερικές

Οι εξωτερικές αποφάσεις λαμβάνονται από τα ενδιαφερόμενα άτομα (κοινωνικές ομάδες) που βρίσκονται εκτός της επιχείρησης (μέτοχοι, πιστωτές, κράτος κ.ά.) ή εντός της επιχείρησης χωρίς όμως να έχουν διοικητικές αρμοδιότητες (π.χ. ενώσεις εργαζόμενων).

Οι κατάλληλες για εξωτερικές αποφάσεις λογιστικές πληροφορίες παρέχονται από τις διάφορες (εξωτερικές) εκθέσεις που συντάσσονται για το σκοπό αυτό (ισολογισμό, αποτελέσματα χρήσεως, σημειώσεις κ.ά.)

Οι εσωτερικές αποφάσεις λαμβάνονται αποκλειστικά από τη διοίκηση, δηλαδή από τους διευθυντές της επιχείρησης με βάση τις λογιστικές πληροφορίες που παρέχονται από τις εσωτερικές εκθέσεις (εκθέσεις κόστους περιόδου κ.ά.).

Οι εσωτερικές εκθέσεις πάλι διακρίνονται σε:

- Εσωτερικές εκθέσεις προς διευθυντές για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο των τρεχουσών δραστηριοτήτων.
- Εσωτερικές εκθέσεις προς διευθυντές για τη λήψη ειδικών αποφάσεων για μακροχρόνια προγράμματα.

Στη διάκριση των αποφάσεων σε εξωτερικές και εσωτερικές αντιστοιχεί η διάκριση της λογιστικής στα εξής δύο μέρη:

- Οικονομική λογιστική ή εξωτερική λογιστική.
- Διοικητική λογιστική ή λογιστική κόστους.

Η περιοχή της οικονομικής λογιστικής ασχολείται κυρίως με τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων, με σκοπό την πληροφοριοδότηση για αποφάσεις εξωτερικές (μετόχων, πιστωτών, κυβερνήσεως κ.τ.λ.). Για αυτό το λόγο ονομάζεται εξωτερική λογιστική.

Αντίθετα, η περιοχή της λογιστικής της διοικήσεως (κόστους) ασχολείται με τις διαδικασίες πληροφοριοδότησης για αποφάσεις εσωτερικές (εσωτερική λογιστική).

Αρχικά ο όρος λογιστική κόστους σήμαινε τους τρόπους συγκέντρωσης ιστορικών (πραγματοποιηθέντων) κοστών και του προσδιορισμού του κόστους κατά παραγωγικό τμήμα του εργοστασίου και κατά μονάδα προϊόντος, με τελικό σκοπό την αποτίμηση των μενόντων (της τελικής απογραφής), ώστε να καταστεί δυνατή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ισολογισμού και εκμεταλλεύσεως.

Η λογιστική του κόστους συνεχίζοντας τον σημαντικό αυτό ρόλο επέκτεινε τα τελευταία χρόνια τα όριά της πέραν από τις οικονομικές καταστάσεις.

Ο πρωταρχικός της ρόλος σήμερα είναι η παροχή, σε όλα τα επίπεδα της διοικήσεως, πληροφοριών διαφόρων τύπων χρήσιμων στη λήψη ενός πλήθους αποφάσεων που επηρεάζουν το μέλλον του Οργανισμού. Σήμερα, οι όροι λογιστική κόστους και λογιστική της διοίκησης είναι πολύ δυσδιάκριτοι.

Η οικονομική λογιστική (εξωτερική) και η διοικητική λογιστική ή λογιστική κόστους (εσωτερική) αποτελούν υποσυστήματα του ευρύτερου λογιστικού συστήματος.

1.2. ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ – ΕΞΟΔΟΥ – ΔΑΠΑΝΗΣ – ΕΣΟΔΟΥ (ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΗ ΟΡΟΛΟΓΙΑ)

Στη λογιστική του κόστους, όπως και σε οποιοδήποτε «τεχνολογικό θέμα» επικρατεί μία ιδιαίτερη γλώσσα, μία χαρακτηριστική ορολογία.

Οι όροι π.χ. «κόστος παραγωγής», «κόστος ευκαιρίας», «κόστος τρέχουσας μορφής», «έξοδο» κ.τ.λ. χρησιμοποιούνται με ειδική έννοια. Πολλές φορές, όμως, συμβαίνει η έννοια που αποδίδεται στον ίδιο όρο να διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση, από λογιστήριο σε λογιστήριο. Διαφορές στην απόδοση της έννοιας των όρων της λογιστικής του κόστους παρατηρούνται ακόμη και στην σχετική λογιστική βιβλιογραφία.

1.2.1. Έννοια – ορισμός κόστους

Για την παραγωγή αγαθών απαιτείται συνδυασμός ανθρωπίνων δυνάμεων και υλικών μέσων, δηλαδή συνεργασία των συντελεστών της παραγωγής: φύση – κεφάλαιο και εργασία.

Ανάλογα δε με τα προϊόντα που παράγονται και τα μέσα, τα οποία κάθε φορά χρησιμοποιούνται, η παραγωγή χαρακτηρίζεται ως Γεωργική, Βιομηχανική, κ.τ.λ. Η παραγωγή των προϊόντων απαιτεί θυσίες, το σύνολο των οποίων αποτελεί το κόστους τους.

Κόστους, γενικά, είναι το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών, οι οποίες απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή μία υπηρεσία ή κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης σε υλικά ή άυλα αγαθά και υπηρεσίες, με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Σύμφωνα, λοιπόν, με τον παραπάνω ορισμό, τα χαρακτηριστικά του κόστους είναι τα εξής:

α) Το κόστος συνιστά επένδυση χρηματικού ποσού. Αυτό σημαίνει ότι ένα χρηματικό ποσό μεταβάλλεται σε στοιχείο χρήσιμο για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις. Αυτό το χρηματικό ποσό μπορεί να αποτελείται από μετρητά, από αξίες αγαθών που μεταβιβάζονται, από αξίες υπηρεσιών που παρέχονται, ακόμη και ανάληψη υποχρεώσεων.

β) Η μορφή της επένδυσης είναι υλικά αγαθά και υπηρεσίες. Δεν συνιστά επομένως κόστος η διάθεση αγοραστικής δύναμης για κάθε είδους δανεισμό, αλλά μόνο για υλικά αγαθά και υπηρεσίες.

γ) Σκοπός του κόστους είναι η επίτευξη εσόδων. Η ιδιότητα αυτή του κόστους είναι εκείνη που του προσδιορίζει το δυναμικό του χαρακτήρα, διότι το καθιστά σαν γέφυρα, η οποία οδηγεί προς το κέρδος. Χωρίς επομένως να προηγηθεί σχηματισμός κόστους, έσοδο δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί και χωρίς έσοδο κέρδος, όπως είναι γνωστό, δεν μπορεί να επιτευχθεί.

Στη βιομηχανία, κόστος είναι το σύνολο των δαπανών, οι οποίες απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος και καλείται βιομηχανικό κόστος.

1.2.2. Έννοια – ορισμός εξόδου

Μεταξύ των εννοιών των όρων «κόστος» και «έξοδο» επικρατεί, σε πολλές περιπτώσεις, σύγχυση, τόσο στην πρακτική, όσο και στη θεωρία.

Οι όροι αυτοί άλλοτε χρησιμοποιούνται ταυτόσημα και άλλοτε ο καθένας τους με κάποια αοριστία.

Έξοδο είναι το «εκπνεύσαν» (το εξαφανισθέν), μέσα σε μία λογιστική περίοδο, κόστος και βαρύνει τα έσοδα της περιόδου αυτής.

Από την ανάλυση του ορισμού προκύπτει ότι το «έξοδο» έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

α) Δημιουργείται από την εκπνοή (εξαφάνιση) κόστους και δεν αποτελεί πλέον, όπως συμβαίνει με το μη εκπνεύσαν κόστος, στοιχείο του ενεργητικού, αλλά στοιχείο διαμορφωτικό του αποτελέσματος (εκπιπόμενο από τα έσοδα).

β) Το έξοδο προϋπήρξε έστω και στιγμιαία, κόστος, χωρίς να συμβαίνει και το αντίθετο. Παράδειγμα:Οι χρησιμοποιηθείσες υπηρεσίες της λειτουργίας διαθέσεως είναι κόστη-έξοδα.

γ) Η έννοια του εξόδου είναι χρονικά ορισμένη. Αυτό σημαίνει, πως τα έξοδα δημιουργούνται από τα εκπνεύσαντα, μέσα στη λογιστική περίοδο, κόστη και πρέπει να εκπεσθούν από τα έσοδα της περιόδου κατά την οποία δημιουργήθηκαν, για να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα ως διαφορά:

$$\text{Έσοδα περιόδου} - \text{έξοδα περιόδου} = \pm \text{αποτέλεσμα περιόδου}$$

1.2.3. Έννοια – ορισμός δαπάνης

Η έννοια του όρου δαπάνη είναι γενική. Περιλαμβάνει και την έννοια του κόστους και την έννοια του εξόδου.

Δαπάνη είναι κάθε ενέργεια, που έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία κόστους ή εξόδου.

Παραδείγματα δαπάνης:

- Αγορά μηχανήματος (δημιουργία κόστους).
- Αγορά πρώτων υλών (δημιουργία κόστους).
- Ανάλυση πρώτων υλών και παραγωγή ετοιμών προϊόντων (μετατροπή κόστους σε κόστος άλλης μορφής).
- Χρησιμοποίηση υλικών συσκευασίας κατά την πώληση προϊόντων στη λειτουργία διάθεση (εκπνοή κόστους – δημιουργία εξόδου).
- Χρησιμοποίηση υπηρεσιών υπαλλήλων λειτουργίας διοικήσεως (κόστος που ταυτόχρονα εξέπνευσε σε έξοδο).

1.2.4. Έννοια – ορισμός εσόδου

Έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα από τις δραστηριότητες της επιχείρησης και

ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων.

Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και οι επιχορηγήσεις, καθώς και άλλα παρόμοιας φύσεως κονδύλια, που καταβάλλονται στην επιχείρηση για να βοηθήσουν να επιτύχει τους σκοπούς της. Στη Γενική Λογιστική έσοδο θεωρείται και η αξία κόστους των παγίων στοιχείων που ιδιοπαράγονται.

Από την ανάλυση της έννοιας του εσόδου διαπιστώνουμε ότι:

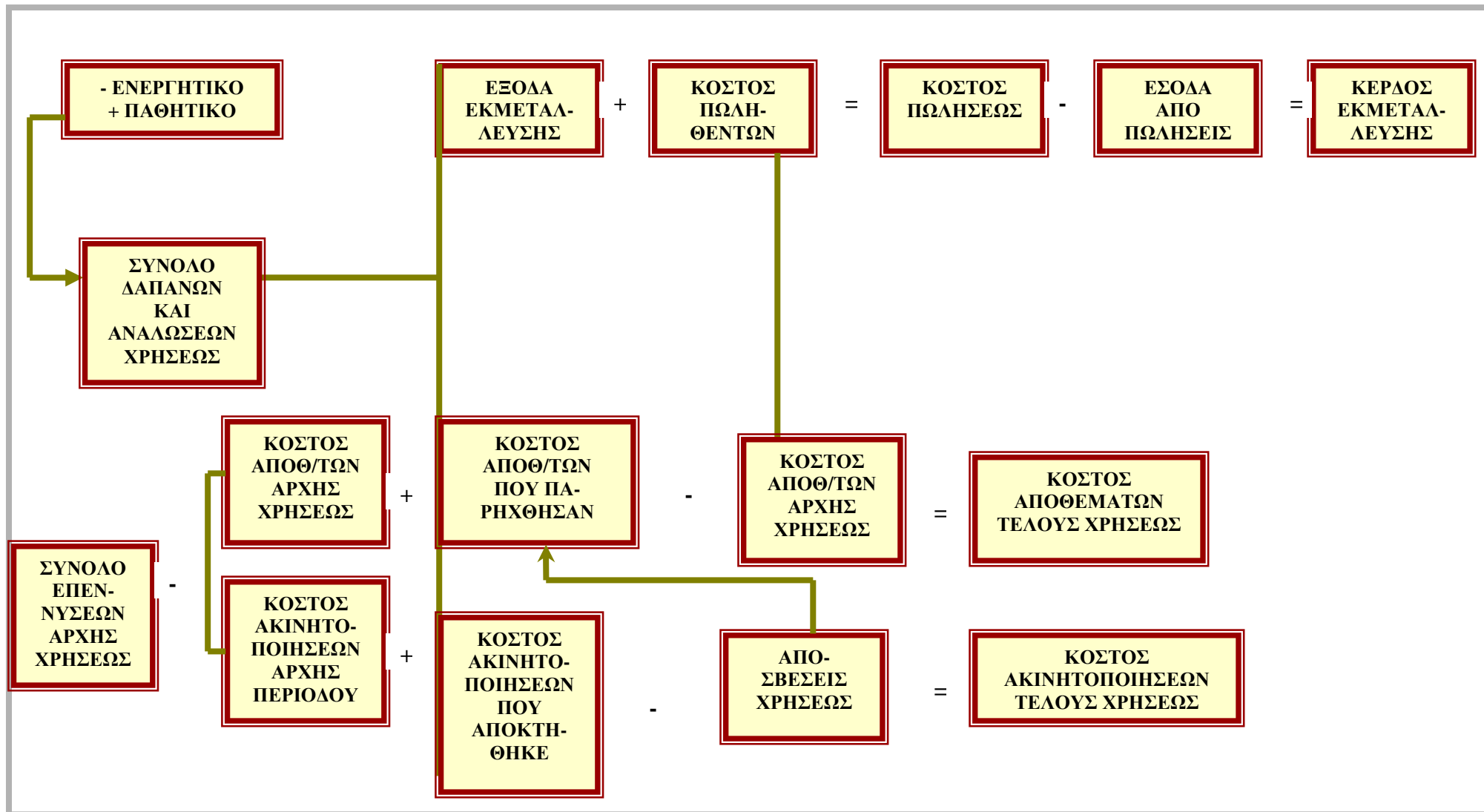
α) Αποκτάται (ως αξία ή απαίτηση ή μείωση υποχρέωσης) από τις δραστηριότητες της επιχείρησης.

β) Προκαλεί αύξηση της καθαρής περιουσίας.

γ) Προέρχεται από έξοδο και θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα.

Ειδικότερες περιπτώσεις εσόδων αποτελούν ο κύκλος εργασιών και η πρόοδος. Κύκλος εργασιών ή τζίρος της επιχείρησης είναι τα έσοδα που πραγματοποίησε η επιχείρηση από τις δραστηριότητές της. Πρόσοδος είναι το έσοδο που προέρχεται από εκμετάλλευση σχετικά σταθερής πηγής και επαναλαμβάνεται σε ορισμένα χρονικά διαστήματα, όπως π.χ. ενοίκια ακινήτων, πρόσοδοι τόκων από τον τοκισμό χρηματικού κεφαλαίου κ.τ.λ.

ΡΟΗ ΚΟΣΤΟΥΣ – ΕΞΟΔΩΝ – ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΑΣΙΚΑ ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

2.1. ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ – ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

2.1.1. Συστατικά του κόστους

Το κόστος περιλαμβάνει τις εξής κατηγορίες εξόδων: α) Ύλεις, β) Αμοιβές προσωπικού, γ) Υπηρεσίες τρίτων, δ) Τόκους, ε) Αποσβέσεις, στ) Ασφάλιστρα και ζ) Φόρους.

2.1.1. Στοιχεία του κόστους

Τα στοιχεία που συνιστούν το κόστος μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες:

α) Στοιχεία του κόστους αναμφισβήτητα:

Κάθε υλικό, το οποίο καταναλώνεται στην παραγωγική διαδικασία, είτε ενσωματώνεται στο κόστος, είτε όχι, αποτελεί στοιχείο του κόστους που δεν μπορεί να αμφισβητηθεί. Τέτοια στοιχεία είναι: Οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα καύσιμα, η κινητήρια δύναμη, τα έξοδα προσωπικού, οι αμοιβές τρίτων (ναύλα – κόμιστρα κ.τ.λ.), τα ασφάλιστρα, οι αποσβέσεις και οι φόροι.

β) Στοιχεία του κόστους αμφισβητούμενα:

Τα στοιχεία για τα οποία υπάρχει αμφισβήτηση ως προς την συγκρότηση του κόστους είναι:

Η αμοιβή του επιχειρηματία, οι επιχειρησιακοί κίνδυνοι και οι τόκοι των κεφαλαίων (ίδιων και ξένων).

2.1.3. Διακρίσεις στοιχείων (εξόδων) του κόστους

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την παραγωγή και τα οποία συνιστούν το κόστος διακρίνονται σε:

α) Άμεσα και έμμεσα έξοδα

Άμεσα έξοδα χαρακτηρίζονται εκείνα τα οποία επιβαρύνουν και αφορούν τους τελικούς φορείς του κόστους συγκεκριμένου προϊόντος ή συγκεκριμένης υπηρεσίας. Π.χ. το ποσό της πρώτης ύλης, η οποία αναλώνεται για ορισμένο προϊόν, τα ημερομίσθια που καταβάλλονται σε μία κατασκευή κ.τ.λ.

Όπως είναι φανερό, η ενσωμάτωση των άμεσων εξόδων στο κόστος είναι εύκολη διότι αυτά είναι γνωστά.

Έμμεσα έξοδα χαρακτηρίζονται εκείνα τα οποία γίνονται συγχρόνως για περισσότερους φορείς κόστους χωρίς να μπορούμε να προσδιορίσουμε αμέσως με ποια αναλογία επιβαρύνουν καθένα φορέα κόστους.

Η ενσωμάτωσή τους κατ' ανάγκη γίνεται υπολογιστικά με βάση ορισμένα κριτήρια, διότι είναι δυνατό να γίνονται για την παραγωγή δύο ή περισσότερων προϊόντων ή να εξυπηρετούν ταυτόχρονα την παραγωγική και τη συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης.

Τέτοια έξοδα είναι:

- i.** Οι δαπάνες διοίκησης του εργοστασίου όπως, αμοιβή τεχνικού διευθυντή του εργοστασίου, του φύλακα, του επόπτη κ.τ.λ., καθώς και οι εισφορές για τις αμοιβές αυτές, η ύδρευση, ο φωτισμός, τα έξοδα καθαρισμού, τα ασφάλιστρα του εργοστασίου, οι αποσβέσεις των μηχανικών εγκαταστάσεων κ.τ.λ. και
- ii.** Οι δαπάνες των βοηθητικών υπηρεσιών της παραγωγής όπως η κινητήρια δύναμη, το συνεργείο επισκευών κ.τ.λ.

Έμμεσα έξοδα τα οποία εξυπηρετούν ταυτόχρονα την παραγωγική και συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης είναι τα έξοδα διοίκησης της επιχείρησης, όπως οι αμοιβές του Γενικού διευθυντή και του διοικητικού προσωπικού και οι εισφορές για τις αμοιβές αυτές, τα ενοίκια των γραφείων, ο φωτισμός, η θέρμανση, η καθαριότητα κ.τ.λ. των γραφείων, οι αμοιβές των

συμβολαιογράφων και δικηγόρων, οι αποσβέσεις των επίπλων των γραφείων, οι φόροι οικοδομών κ.τ.λ.

β) Έξοδα δεδουλευμένα και μη δεδουλευμένα

Έξοδα δεδουλευμένα χαρακτηρίζονται εκείνα που αναλώθηκαν κατά την περίοδο της κοστολόγησης, ανεξάρτητα αν πληρώθηκαν ή οφείλονται, π.χ. ενοίκια ορισμένης χρονικής περιόδου.

Έξοδα μη δεδουλευμένα χαρακτηρίζονται εκείνα που πραγματοποιήθηκαν για άλλη χρονική περίοδο από την περίοδο της κοστολόγησης, π.χ. ασφάλιστρα, ενοίκια κ.τ.λ.

γ) Έξοδα κοστολογήσιμα και μη κοστολογήσιμα

Η σύγχρονη επιστήμη θεωρεί σαν έξοδα κοστολογήσιμα μόνο τα ομαλά (κανονικά έξοδα) που περιλαμβάνονται στο κόστος, π.χ. πρώτες ύλες, ημερομίσθια, η κινητήρια δύναμη, οι αποσβέσεις κ.τ.λ.

Έξοδα μη κοστολογήσιμα είναι εκείνα, που αν και στοιχεία κόστους, δεν θεωρούνται σαν προσδιοριστικά κόστους. Η ορθότερη λογιστική μεταχείρισή τους είναι η μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσης, π.χ. οι τόκοι υπερημερίας, οι προσαυξήσεις φόρων, οι εξαιρετικές αποσβέσεις, οι αποζημιώσεις, οι έκτακτες συναλλαγματικές διαφορές κ.τ.λ.

δ) Έξοδα σταθερά και μεταβλητά

Έξοδα σταθερά είναι εκείνα τα οποία δεν επηρεάζονται από τις αυξομειώσεις της παραγωγικής δραστηριότητας και παραμένουν αμετάβλητα μέχρι σημείου της πλήρους απασχόλησης, π.χ. ενοίκια, μισθοί, τόκοι δανείων, ασφάλιστρα φωτιάς κ.τ.λ. Τα σταθερά έξοδα επηρεάζουν το κόστος της παραγωγής.

2.2. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ (ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος γενικά που αναφέρεται στην παραγωγή των προϊόντων και των εξόδων εκμεταλλεύσεως μπορεί να διακριθεί με δύο κριτήρια:

- α)** Το μηχανισμό της λειτουργίας του και
- β)** Το σκοπό για τον οποίο καταρτίζεται.

Τις διακρίσεις οι οποίες προκύπτουν από την εφαρμογή του πρώτου κριτηρίου ονομάζουμε βασικές, διότι είναι χρήσιμες κατά την εξέταση των τύπων του κόστους (των διακρίσεων), οι οποίοι προκύπτουν από την εφαρμογή του δεύτερου κριτηρίου.

Οι βασικές διακρίσεις του κόστους είναι οι πιο κάτω και τις περιγράφουμε.

2.2.1. Κόστος κατά είδος

Κόστος κατά είδος ή κατά φύση ονομάζουμε το κόστος των καθένα συντελεστών -γενικά της δραστηριότητας της επιχείρησης- το οποίο στηρίζεται σε φυσικά αντικειμενικά κριτήρια.

Αντικειμενική δε φύση κάθε συντελεστού είναι εκείνη που δεν επηρεάζεται από τα λειτουργικά του χαρακτηριστικά αλλά προσδιορίζεται σύμφωνα με τις αντικειμενικές τους ιδιότητες. Η ανάλυση του κόστους κατά είδος ονομάζεται πολλές φορές και ανάλυση των στοιχείων του κόστους της οποίας ισοδύναμος όρος είναι «ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ».

Το πλήθος των συντελεστών της παραγωγής στην πιο πάνω έννοια και ειδικότερα στον τομέα των υλικών είναι άπειρο. Εντούτοις το σύνολο αυτό γενικά των συντελεστών της παραγωγής μπορεί να διακριθεί σε κατηγορίες.

Η ανάλυση των συντελεστών της παραγωγής που χρησιμοποιείται στη Λογιστική του Κόστους γίνεται στις εξής κατηγορίες:

Άμεσα Υλικά, Άμεση Εργασία και Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, η οποία έχει λειτουργικό χαρακτήρα.

Ο σκοπός των τυπικών διακρίσεων του κόστους κατά είδος είναι ειδικότερα:

α) Η εξασφάλιση της συγκρισιμότητας των λογαριασμών Γενικής Εκμετάλλευσης της επιχείρησης που καταρτίζονται κάθε χρόνο και των λογαριασμών εκμετάλλευσης των άλλων ομοειδών επιχειρήσεων.

β) Η τήρηση της φυσιολογικής ροής του κόστους, η οποία διευκολύνει την παγιοποίηση των συστημάτων κοστολόγησης.

Στην Ελλάδα για τις επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας προβλέπεται η εξής τήρηση λογαριασμών κόστους, κατά είδος, που ισοδυναμεί με την υποχρεωτική ανάλυση του κατά είδος κόστους:

1. Αγορές
2. Αμοιβές και Επιβαρύνσεις Προσωπικού
 - i. Αμοιβές Έμμισθου Προσωπικού
 - ii. Αμοιβές Ημερομίσθιου Προσωπικού
 - iii. Αποζημιώσεις Προσωπικού λόγω αποχωρήσεως από την υπηρεσία
 - iv. Κοινωνική Ασφάλιση και άλλες επιβαρύνσεις
3. Ηλεκτρική Ενέργεια και λοιπές παροχές
4. Αμοιβές και παροχές τρίτων
 - i. Αμοιβές και παροχές τρίτων
 - ii. Ναύλοι και Κόμιστρα
 - iii. Επισκευές και Συντηρήσεις
 - iv. Διαφημίσεις και Δημόσια Προβολή
 - v. Ενοίκια
 - vi. Διάφορες Εξωτερικές Υπηρεσίες
 - vii. Ασφάλιστρα
5. Αποσβέσεις
6. Τόκοι και Έξοδα χρηματοδότησης

7. Φόροι και Τέλη
8. Διάφορα Έξοδα.

2.2.2. Κόστος κατά λειτουργία

Το συνολικό κόστος κατά είδος μπορούμε να το παρομοιάσουμε σαν μια που περιέχει -σε καθορισμένα ξεχωριστά διαμερίσματα- τους συντελεστές της παραγωγής και από την οποία οι λειτουργίες της επιχείρησης αντλούν τα μέσα για την επίτευξη των σκοπών τους. Σύμφωνα με αυτά προκύπτει ότι η συνολική αξία των κατά είδος κόστους αναλώσεων ορισμένης περιόδου σε κάποια βιομηχανική επιχείρηση είναι ίση προς το συνολικό κατά λειτουργία κόστος. Εάν επομένως παραστήσουμε την αξία των αναλώσεων για κάθε είδος κατά είδος κόστους ορισμένης περιόδου με τα A_1, A_2, \dots, A_n και το κατά λειτουργία αντιστοίχως κόστος με τα $\Lambda_1, \Lambda_2, \dots, \Lambda_n$ θα έχουμε:

$$1. \quad A_1 + A_2 + \dots + A_n = \Lambda_1 + \Lambda_2 + \dots + \Lambda_n$$

Εάν όμως κάποια λειτουργία χρησιμοποιήσει το έργο άλλης λειτουργίας – όπως κατά κανόνα συμβαίνει- το σύνολο της αξίας των έργων που παρήχθησαν από τις λειτουργίες θα είναι μεγαλύτερο από το σύνολο της αξίας των αναλώσεων κατά είδος κόστος κατά την αξία των αναλώσεων στο έργο των λειτουργιών. Έτσι αν η λειτουργία, η οποία σχηματίζει κόστος από αναλώσεις σε είδος Λ_2 χρησιμοποιεί το έργο της λειτουργίας της οποίας η αξία των αναλωθέντων ειδών είναι Λ_1 το συνολικό κόστος θα είναι:

$$\Lambda_1 + \Lambda_2$$

Επομένως η 1 επαληθεύει αν από το δεξιό σκέλος της αφαιρεθεί η αξία των αναλώσεων του κόστους κατά είδος από τα οποία παρήχθη το έργο που χρησιμοποιήθηκε από την άλλη λειτουργία –στην προκειμένη περίπτωση- του Λ_1 , τότε θα έχουμε:

$$2. \quad A_1 + A_2 + \dots + A_n = \Lambda_1 - \Lambda_1 + (\Lambda_2 + \Lambda_1) + \dots + \Lambda_n$$

Από την πιο πάνω ανάλυση προκύπτει ότι λογιστικών έχουμε δύο τρόπους παρακολούθησης του κόστους των λειτουργιών, δηλαδή.

Κατά τον πρώτο τρόπο οι λογαριασμοί κατά λειτουργία κόστους χρεώνονται με τις δικές τους δαπάνες και με το κόστος του έργου που χρησιμοποιήθηκε από τις άλλες λειτουργίες και πιστώνονται με το κόστος του έργου που χορηγήθηκε σε άλλη ή άλλες λειτουργίες, οπότε το τελικό κόστος του έτοιμου προϊόντος και γενικά του τελικού έργου εμφανίζεται στο λογαριασμό της λειτουργίας της οποίας παράγεται.

Κατά το δεύτερο τρόπο οι λογαριασμοί του κόστους κατά λειτουργία χρεώνονται μόνο με δικές τους δαπάνες και πιστώνεται με χρέωση των λογαριασμών του κόστους του προϊόντος και γενικά του τελικού έργου με την αναλογία που του αντιστοιχεί.

Η σημασία του προσδιορισμού του κόστους κατά λειτουργία είναι πρωταρχική διότι:

- α) Με τον προσδιορισμό του κόστους κατά λειτουργία ελέγχεται η αποτελεσματικότητα των λειτουργιών με τις συνθήκες εξοπλισμού και μεθόδων παραγωγής που υπάρχουν, καθώς και με τις μεθόδους που εφαρμόζονται στην σφαίρα των συναλλαγών. Αυτό επιτυγχάνεται με τη σύγκριση του πραγματικού προς το πρότυπο κόστος κατά λειτουργία.
- β) Διευκολύνεται η λήψη των αποφάσεων για μεταβολές στον υπάρχον εξοπλισμό ή τις μεθόδους συγκρίσεως του κόστους που προκύπτει από τη χρησιμοποίηση άλλων τύπων μηχανημάτων και μεθόδων.
- γ) Αποτελεί τη βάση του προσδιορισμού του συνολικού κόστους για κάθε προϊόν, το οποίο είναι το άθροισμα του κόστους των επιμέρους λειτουργιών, οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή του.

Ο προσδιορισμός του κόστους για κάθε λειτουργία γίνεται με τον λογιστικό προσδιορισμό του πραγματικού κόστους για κάθε κύρια λειτουργία της επιχείρησης. Επομένως προσδιορίζονται:

- § Το κόστος παραγωγής
- § Το κόστος της λειτουργίας αγορών

§ Το κόστος της λειτουργίας των πωλήσεων

§ Το κόστος χρηματοδότησεως

§ Το κόστος Διοικήσεως

Από το λειτουργικό χαρακτήρα κάθε κόστους εξαρτάται ο χαρακτηρισμός του ή μη σαν κόστος–εξόδου και ο περαιτέρω κατάλληλος χειρισμός του. Το κόστος π.χ., των υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγική λειτουργία συνιστά κόστος προϊόντος. Αντίθετα το κόστος των υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν για την άσκηση της δραστηριότητας των λειτουργιών διοίκησης διάθεσης, συνιστά κόστος περιόδου και εκπίπτει από τα έσοδα.

2.2.3. Άλλες διακρίσεις κόστους

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται τα πιο κάτω είδη κόστους που είναι απαραίτητα για τη λειτουργία του εργοστασιακού χώρου και γενικά για την ομαλή ροή της παραγωγής.

1. ΑΡΧΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ή ΠΡΩΤΑΡΧΙΚΟ ή ΒΑΣΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Το αρχικό κόστος αποτελείται από δύο άμεσα συνθετικά στοιχεία του κόστους «ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ» και αποτελεί τον πυρήνα της διαμορφώσεώς του. Τα στοιχεία αυτά είναι:

- α) Τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες)
- β) Τα άμεσα εργατικά (ημερομίσθια)

2. ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ

Το κόστος μετατροπής αποτελείται από τα είδη του κόστους που πραγματοποιούνται για την μετατροπή της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν. Περιλαμβάνει όλα τα είδη κόστους παραγωγής (άμεσα και έμμεσα) εκτός από το κόστος των πρώτων υλών, δηλαδή τα δύο είδη που περιλαμβάνει είναι:

- α) Το κόστος των άμεσων ημερομισθίων.
- β) Το κόστος που δημιουργείται από τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

3. ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Βιομηχανικό κόστος είναι εκείνο το οποίο περιλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών, το κόστος των άμεσων ημερομισθίων και το κόστος των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

4. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ή ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Είναι ένας όρος που περιγράφει κόστος, το οποίο έχει ήδη γίνει ή δεν μπορεί να αποφευχθεί με μια νέα διοικητική απόφαση ή εναλλακτική λύση. Συνήθως, το πραγματικό κόστος δεν θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στη λήψη διοικητικών αποφάσεων.

Επειδή ο προσδιορισμός του κόστους αυτού γίνεται εκ των υστέρων, μετά δηλαδή από την πραγματοποίηση των δαπανών, ονομάζεται και ιστορικό κόστος.

5. ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Είναι το κόστος εκείνο, το οποίο προκύπτει από τον πρόχειρο υπολογισμό των δαπανών, που απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος ή την εκτέλεση ενός μεμονωμένου έργου.

Το προϋπολογιστικό κόστος διαφέρει από το πρότυπο γιατί το προϋπολογιστικό αφορά απλώς την προσπάθεια πρόγνωσης των δαπανών- που πρόκειται να πραγματοποιηθούν- ενώ το πρότυπο εξετάζει το ύψος στο οποίο πρέπει να φθάσουν οι δαπάνες παραγωγής και διάθεσης και πώς θα βελτιωθούν.

6. ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Πρότυπο κόστος είναι εκείνο που υπολογίζεται πριν να πραγματοποιηθεί, με ακριβείς υπολογισμούς οι οποίοι στηρίζονται σε πρότυπα μεγέθη υλικών και εργατικών (ποσοτήτων και τιμών) και σε πρότυπο συντελεστή επιβαρύνσεως Γ.Β.Ε., δηλαδή είναι μια τεχνική που έχει δημιουργηθεί για να βοηθά στο σχεδιασμό των κατάλληλων αποφάσεων.

Το πρότυπο κόστος είναι το μέσο κόστος για την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Επομένως είναι ένα προγραμματισμένο κόστος μονάδας το οποίο μπορεί, σε τελευταία ανάλυση, να είναι διαφορετικό από το πραγματικό κόστος. Συνήθως, το πρότυπο κόστος λαμβάνεται ανά μονάδα παραγωγής, παρά σαν σύνολο κόστος μιας ορισμένης περιόδου.

Το πρότυπο κόστος αποτελεί τη βάση του ελέγχου του πραγματικού κόστους, σε τελική δε ανάλυση, της παραγωγικότητας της επιχείρησης. Ο έλεγχος αυτός γίνεται με τη σύγκριση μεταξύ των πραγματοποιημένων των προτύπων κοστολογικών μεγεθών.

Από τη σύγκριση αυτή προσδιορίζονται οι διαφορές (ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ), στη συνέχεια γίνεται η ανάλυση αυτών και λαμβάνονται τα απαραίτητα διορθωτικά μέτρα, για την εξουδετέρωση των δυσμενών διαφορών και τον καταλογισμό ευθυνών.

7. ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Κανονικό κόστος είναι εκείνο το οποίο διαμορφώνεται με βάση τις δαπάνες που απαιτούνται για την πραγματοποίηση της παραγωγής.

8. ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Συγκριτικό κόστος είναι εκείνο που προσδιορίζεται βάσει ποσοστών, π.χ. αποσβέσεις 5% επί των εξόδων πωλήσεων κ.τ.λ.

9. ΙΔΑΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Ιδανικό κόστος είναι εκείνο το οποίο διαμορφώνεται με βάση τις ιδανικές συνθήκες παραγωγής και χρησιμεύει για συγκρίσεις.

10. ΤΡΕΧΟΝ ΚΟΣΤΟΣ

Με κριτήριο το ρυθμό (την ταχύτητα) κυκλοφορίας τους, το κόστος αυτό διακρίνεται σε:

α) Κόστος τρέχουσας μορφής που συνιστούν οι επενδύσεις σε αγαθά ή υπηρεσίες και έχουν προορισμό την μεταπώληση - αυτούσια ή μετά από επεξεργασία- μέσα σε χρονικό διάστημα – με κανονικές συνθήκες - όχι μεγαλύτερο από μία διαχειριστική χρήση όπως τα εμπορεύματα, τα υλικά στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, τα ημερομίσθια κ.ά., δηλαδή είναι εκείνο που διαπιστώνεται κατά την διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας και περιορίζεται μόνο στα άμεσα έξοδα.

β) Κόστος πάγιας μορφής που είναι το κόστος το οποίο προορίζεται για πάγια εκμετάλλευση, δηλαδή τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού –υλικού ή άυλου- π.χ. κτίρια, μηχανήματα, φήμη, πελατεία, κ.τ.λ.

Το κόστος πάγιας μορφής μετατρέπεται σε κόστος τρέχουσας μορφής κυρίως με τις αποσβέσεις. Αντίστροφα, ένα κόστος τρέχουσας μορφής μπορεί να μετατραπεί σε κόστος πάγιας μορφής, όταν αλλάζει ο λειτουργικός προορισμός του στοιχείου, π.χ. όταν ένα μηχάνημα από αυτά που παράγει η επιχείρηση, αντί να πουληθεί, να παραμείνει στην επιχείρηση για πάγια εκμετάλλευση, δηλαδή σαν πάγιο στοιχείο.

11. ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Απολογιστικό κόστος είναι εκείνο που διαπιστώνεται στο τέλος κάθε περιόδου από τα πραγματικά δεδομένα που έχουν συμβεί.

12. ΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Ολικό κόστος είναι εκείνο το οποίο περιλαμβάνει και τα έξοδα διοίκησης και διάθεσης.

13. ΚΟΣΤΟΣ ΟΡΓΑΝΙΚΟ-ΑΝΟΡΓΑΝΟ

Η διάκριση του κόστους σε οργανικό και ανόργανο γίνεται με κριτήριο το σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται.

α) *ΟΡΓΑΝΙΚΟ* κόστος ονομάζεται εκείνο που πραγματοποιείται προς χάριν της ομαλής εκμετάλλευσης της κύριας και των δευτερευουσών

δραστηριοτήτων της επιχείρησης, π.χ. οι αποσβέσεις των μηχανημάτων. Και από το συσχετισμό του οργανικού κόστους και των οργανικών εσόδων προσδιορίζεται το οργανικό αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης.

β) *ΑΝΟΡΓΑΝΟ* κόστος είναι εκείνο που δεν πραγματοποιείται προς χάριν της ομαλής εκμετάλλευσης, αλλά επ' ευκαιρία -συμπτωματικά- λόγω εκτάκτων γεγονότων.

14. ΚΟΣΤΟΣ ΟΜΑΛΟ-ΑΝΩΜΑΛΟ

Η διάκριση του κόστους σε ομαλό –ανώμαλο γίνεται με κριτήριο την ενσωμάτωσή του στο λειτουργικό κόστος.

α) *ΟΜΑΛΟ* κόστος είναι εκείνο που ενσωματώνεται στο κόστος των λειτουργιών διότι βρίσκεται σε κάποια ομαλή σχέση με τη δραστηριότητα των διαφόρων λειτουργιών, π.χ. το κόστος των ημερομισθίων, των πρώτων υλών.

β) *ΑΝΩΜΑΛΟ* κόστος είναι εκείνο το οποίο πραγματοποιείται ανεξάρτητα από την ομαλή δραστηριότητα των διαφόρων λειτουργιών και για το λόγο αυτό, είναι αυτό που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, π.χ. οι επιπλέον από το νόμο αποσβέσεις, οι υπερβολικές φύρες, οι καταπτώσεις ποινικών ρητρών, οι φορολογικές προσαυξήσεις κ.τ.λ.

15. ΚΟΣΤΟΣ ΕΛΕΓΞΙΜΟ –ΜΗ ΕΛΕΓΞΙΜΟ

α) *ΕΛΕΓΞΙΜΟ* κόστος είναι εκείνο του οποίου η διακύμανσή του εξαρτάται από την ικανότητα και τους χειρισμούς του υπεύθυνου φορέα ευθύνης – προϊσταμένου της λειτουργικής υποδιαίρεσης του οικονομικού οργανισμού στην οποία πραγματοποιείται το κόστος αυτό.

β) *ΜΗ ΕΛΕΓΞΙΜΟ* είναι το κόστος εκείνο που η πορεία του εξελίσσεται ανεπηρέαστη από χειρισμούς υπευθύνων οργάνων, π.χ. οι φόροι, τα τέλη κ.ά.

16. ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΝΟΜΙΚΟ

Αγορανομικό κόστος είναι εκείνο το οποίο σχηματίζεται από τις αγορανομικές διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά. Τα χαρακτηριστικά του αγορανομικού κόστους είναι:

α) Η αναγνώριση της τιμής αντικατάστασης κατά το σχηματισμό του.

β) Οι περιορισμοί που θέτονται καθ' όσον αφορά την αναγνώριση των δαπανών που το διαμορφώνουν. Δεν είναι επομένως το Αγορανομικό κόστος πραγματικό, αλλά «ιδιότυπο κόστος» που διαμορφώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της Αγορανομικής Νομοθεσίας.

γ) Η διαμόρφωσή του αποβλέπει στο να αποτελέσει τη βάση καθορισμού τη τιμής πώλησης (αγορανομική τιμή πώλησης) οικονομικών αγαθών, τα οποία επηρεάζουν σημαντικά τον τιμάρημο του κόστους ζωής, ή αγαθά των οποίων η προσφορά τους, σε σχέση με τη ζήτηση, είναι μειωμένη.

Ο αγορανομικός έλεγχος- γενικά επί των τιμών- ασκείται βασικά:

i. Στον καθορισμό ανωτάτων τιμών.

ii. Στον καθορισμό ανωτάτου ποσοστού κέρδους που προσδιορίζεται ανάλογα με την υπάρχουσα πρόβλεψη του συγκεκριμένου είδους είτε σύμφωνα με τη τιμή αγοράς είτε μετά προηγούμενων κοστολογήσεων για τα κάθε είδη αγορών ή ποσοτήτων παραγωγής.

iii. Στην αναγνώριση κέρδους μόνο για ορισμένο αριθμό διαμεσολαβήσεων μεταξύ παραγωγών και καταναλωτών.

17. ΚΟΣΤΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΟ ή ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΗΣ

Εμπορικό κόστος είναι εκείνο το οποίο συνιστάται από τα εξής στοιχεία:

α) Κόστος παραγωγής ή κόστος αγοράς.

β) Κόστος αποθήκευσης και διατήρησης των αποθεμάτων.

γ) Κόστος –έξοδα πωλήσεως και διαμονής.

δ) Το ανάλογο κέρδος της επιχείρησης.

Όταν το εμπορικό κόστος προσδιορίζεται για κάθε ένα από τα διαφορετικά προϊόντα, η κατανομή των έμμεσων γίνεται με κατάλληλη βάση μερισμού ή με κατάλληλο συντελεστή.

18. ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ –ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ

Η διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό βασίζεται στη ροπή του να μεταβάλλεται ή να παραμένει σταθερό στο σύνολό του, σε σχέση με τις διακυμάνσεις συγκεκριμένης δραστηριότητας. Η δραστηριότητα μιας λειτουργίας (λειτουργικής μονάδας), π.χ. ενός παραγωγικού τμήματος του εργοστασίου μετριέται με κατάλληλο δείκτη για κάθε περίπτωση, π.χ. μονάδες προϊόντος σε μια βιομηχανία ή ώρες άμεσης εργασίας ή ώρες μηχανών κ.τ.λ.

α) ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ

Μεταβλητό κόστος είναι εκείνο το οποίο παραμένει αμετάβλητο ανά μονάδα προϊόντος, αλλά μεταβάλλεται ευθέως στο σύνολό του με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής.

Όταν το μεταβλητό κόστος διακυμαίνεται στο σύνολό του κατά ευθεία αναλογία προς τις ποσοτικές διακυμάνσεις της δραστηριότητας στην οποία αναφέρεται, ονομάζεται **ΑΝΑΛΟΓΙΚΟ**.

β) ΣΤΑΘΕΡΟ

Σταθερό κόστος είναι εκείνο το οποίο μεταβάλλεται στο σύνολό του σε σχέση με τον όγκο παραγωγής, αλλά μεταβάλλεται ανά μονάδα προϊόντος αντίστροφα με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής.

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΥ ΚΑΙ ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το χαρακτηριστικό του «Σταθερού ή Μεταβλητού Κόστους» αναφέρεται στο συνολικό του ποσό, σε σχέση με τις ποσοτικές διακυμάνσεις του επιπέδου δραστηριότητας και όχι στην επιβάρυνση για κάθε μονάδα.

Το μεταβλητό αναλογικό κόστος είναι σταθερό κατά μονάδα. Το σύνολό τους, όμως, αλλάζει αναλογικά προς τις ποσοτικές μεταβολές της δραστηριότητας στην οποία αναφέρεται (πρώτη ύλη).

Το σταθερό κόστος (ενοίκιο) αμετάβλητο στο σύνολό του ποικίλει κατά μονάδα (δραστηριότητας) αντίστροφα προς τις ποσοτικές μεταβολές της δραστηριότητας στην οποία αναφέρεται.

19. ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ –ΑΥΞΩΝ -ΦΘΙΝΟΝ

Η σύγκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό απλώνεται σε όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης (Παραγωγική, Διοικητική, Διάθεση, Χρηματοδότησης) και είναι πολύ σημαντική για την κατάρτιση του προϋπολογισμού και τη διαδικασία λήψεως αποφάσεων.

Η ταξινόμηση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την κατάρτιση του ελαστικού προϋπολογισμού, λόγω της διαφορετικής συμπεριφοράς των δύο αυτών κατηγοριών κόστους, σε σχέση με τις ποσοτικές μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας.

Ο ελαστικός ή δυναμικός προϋπολογισμός είναι σύνολο προβλέψεων, οι οποίες βασίζονται σε διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας. Πολλές φορές μια ακριβής ταξινόμηση σε απολύτως μεταβλητά είδη κόστους είναι αδύνατη, διότι το μεταβλητό κόστος δεν αυξομειώνεται με τον ίδιο ρυθμό που αυξομειώνεται η δραστηριότητα στην οποία αναφέρεται. Τότε στις περιπτώσεις αυτές το μεταβλητό κόστος χαρακτηρίζεται ως:

α) ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΑΥΞΩΝ που είναι όταν αλλάζει με ρυθμό μεγαλύτερο από το ρυθμό αλλαγής της δραστηριότητας στην οποία αναφέρεται, π.χ. το κόστος εργασίας που προσ αυξάνεται κατά 25% για νυχτερινή απασχόληση και κατά 75% για απασχόληση εξαιρέσιμων ημερών.

β) ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΦΘΙΝΟΝ που είναι όταν αλλάζει με ρυθμό μικρότερο από το ρυθμό αλλαγής δραστηριότητας στην οποία αναφέρεται, π.χ. το κόστος μεταφοράς που αυξάνει όσο αυξάνει η ποσότητα που μεταφέρεται, όχι όμως

αναλογικά, λόγω των εκπτώσεων επί των κομίστρων ή της χρησιμοποίησης συμφερότερου μεταφορικού μέσου.

20. ΗΜΙΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ

Ημιμεταβλητό κόστος. Είναι εκείνο που προέρχεται από τον συνδυασμό των δύο προηγούμενων, το οποίο αποτελείται από ένα σταθερό και από ένα μεταβλητό τμήμα. Για το λόγο αυτό το ημιμεταβλητό κόστος ονομάζεται και *ΜΙΚΤΟ ΚΟΣΤΟΣ*, π.χ.:

Η επιχείρηση «Α» ενοικιάζει ένα αυτοκίνητο. Η χρησιμοποίηση του αυτοκινήτου αυτού δημιουργεί για την επιχείρηση ένα σταθερό κόστος (που ονομάζεται πάγιο και είναι ανεξάρτητο από τον αριθμό των χιλιομέτρων που θα γίνουν) και ένα μεταβλητό κόστος (που αφορά το κόστος κάθε χιλιομέτρου). Άλλα παραδείγματα είναι η Δ.Ε.Η., ο Ο.Τ.Ε., η Ε.Υ.Δ.Α.Π. κ.τ.λ.

21. ΚΟΣΤΟΣ ΕΥΚΑΙΡΙΑΣ

Είναι εκείνο με το οποίο μπορεί να συγκριθεί το προϋπολογιστικό κόστος, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις όπου λαμβάνονται αποφάσεις σχετικά με μακροπρόθεσμες επενδύσεις που θα δεσμεύουν σημαντικά κεφάλαια της επιχείρησης για μεγάλο χρονικό διάστημα.

Το κόστος ευκαιρίας ισούται με το όφελος που χάνει η επιχείρηση λαμβάνοντας μια συγκεκριμένη απόφαση και όχι μια άλλη εναλλακτική της.

22. ΚΟΣΤΟΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

Είναι το κόστος που δεν συνδέεται απευθείας με το προϊόν που παράγεται, δεν αποθεματοποιείται και ονομάζεται κόστος περιόδου.

Εάν ένα κόστος περιόδου γίνεται για να επιβαρύνει τα έσοδα ή το εισόδημα μίας μόνο χρονικής περιόδου, ονομάζετε «ΔΑΠΑΝΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ». Εάν όμως γίνεται για να επιβαρύνει τα έσοδα ή το εισόδημα περισσότερων από μίας χρονικής περιόδου ονομάζεται «ΔΑΠΑΝΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ».

Οι δαπάνες κεφαλαίου εμφανίζονται στο Ενεργητικό του Ισολογισμού και μετατρέπονται σε έξοδα τμηματικά ή περιοδικά μέσω των ετήσιων αποσβέσεων.

23. ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ

Το κόστος ενός προϊόντος αποτελείται από όλα τα κόστη που έχουν σχέση με το προϊόν, δηλαδή τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα κόστη αυτά ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται και όταν ολοκληρωθεί η παραγωγή του αποθεματοποιούνται μαζί του.

Όταν πωληθεί το προϊόν και δημιουργηθεί το έσοδο από την πώληση, τότε δικαιολογείται ότι τα κόστη αυτά έγιναν για να πραγματοποιηθούν έσοδα και έτσι το κόστος παραγωγής των παραχθέντων, που μέχρι εκείνη τη στιγμή αποτελούσε περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης, μετατρέπεται με έξοδο, το γνωστό «κόστος πωληθέντων», που αφαιρείται από τα έσοδα της περιόδου.

24. ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ

Είναι εκείνο το οποίο δημιουργείται λόγω της ύπαρξης του φορέα του κόστους.

25. ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ

Είναι οποιοδήποτε κόστος που δεν είναι άμεσο, δηλαδή η ύπαρξή του δεν εξαρτάται μόνο από τον φορέα του κόστους, άρα μπορεί να επιμεριστεί και να επιβαρύνει περισσότερους φορείς κόστους.

2.3. ΣΗΜΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ο προσδιορισμός του κόστους, η ανάλυσή του και η διαμόρφωσή του ανάλογα με την ένταση της παραγωγής και άλλα γεγονότα παρέχουν σημαντικές πληροφορίες για την ορθή κατεύθυνση της βιομηχανικής επιχείρησης. Έτσι γίνεται γνωστή η συμμετοχή των άμεσων και έμμεσων δαπανών στο κόστος της

παραγωγής και ελέγχεται η ποσότητα των προϊόντων που παράγονται σε σχέση με άλλα προϊόντα ή με άλλες βιομηχανικές επιχειρήσεις.

Επίσης γίνεται δυνατός ο προσδιορισμός του αποτελέσματος και λαμβάνονται μέτρα τα οποία αναφέρονται, είτε στην προμήθεια (αγορά) πιο φθηνών και πιο αποδοτικών πρώτων υλών, είτε στην αντικατάσταση των μηχανών με άλλα πιο αποδοτικά, είτε στη χρησιμοποίηση περισσότερο ειδικευμένου τεχνικού και εργατικού προσωπικού.

2.4. ΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η θέση είναι αποτέλεσμα του καταμερισμού της εργασίας, η οποία όμως συνιστά οργανωτική συνένωση ομοειδών έργων. Επομένως μπορεί να αποτελεί θέση μια λειτουργική ενότητα εργασίας ή ένα επίπεδο ευθύνης και ελέγχου μέσα στην εκμετάλλευση ή τέλος και μια απλώς τοπική μονάδα εργασίας.

Η δημιουργία των θέσεων κυριαρχείται από τις εξής απόψεις:

α) Φυσιολογικά ο σχηματισμός των θέσεων παρακολουθεί την πορεία της παραγωγικής διαδικασίας, αρχίζει από τη θέση «ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΣ» (προμήθειες) και προωθείται προς τις θέσεις «ΠΑΡΑΓΩΓΗ», «ΔΙΟΙΚΗΣΗ», «ΔΙΑΘΕΣΗ», προβλέπει ιδιαίτερα γενικές θέσεις, καθώς και τη δυνατότητα υποδιακρίσεως των πιο πάνω θέσεων.

β) Η δημιουργία των θέσεων είναι απαραίτητη προϋπόθεση για τον έλεγχο της οικονομικότητας των διαφόρων λειτουργικών επιπέδων της εκμετάλλευσης. Εδώ προεξέχουσα σημασία έχει ο καθορισμός της ευθύνης, όπου γενικά κυριαρχούν προσωπικά κριτήρια.

γ) Το αποφασιστικό όμως κριτήριο της δημιουργίας και του σχηματισμού των θέσεων είναι η εξασφάλιση του προσδιορισμού του κόστους για κάθε θέση.

Εδώ οι θέσεις αποτελούν μέσο καθοδήγησης των έμμεσων εξόδων προς τους φορείς κόστους.

Σύμφωνα με τα παραπάνω και με βάση την ελληνική και ξένη βιβλιογραφία, οι θέσεις μπορούν να ταξινομηθούν ως εξής:

2.4.1. Ανάλογα της φύσεως των υπηρεσιών που παρέχουν

Σε θέσεις: Εφοδιασμού – Παραγωγής - Διοίκησης και Διάθεσης και το κόστος τους για κάθε μία από αυτές καλείται Κόστος Εφοδιασμού -Κόστος Παραγωγής - Κόστος Διοίκησης και Κόστος Διάθεσης.

2.4.2. Ανάλογα με την επίδραση των θέσεων κόστους κατά την κατανομή των έμμεσων εξόδων

Σε θέσεις: Βοηθητικές -Προσωρινές -Οριστικές

Οριστικές ή κύριες είναι εκείνες των οποίων τα έξοδα βαρύνουν απευθείας το κόστος των έργων (προϊόντων).

Ορισμένα γενικά έξοδα, κοινά σε περισσότερες οριστικές θέσεις (Αποσβέσεις, τόκοι, θέρμανση), αντί να κατανεμηθούν απευθείας στις θέσεις αυτές συγκεντρώνονται σε μια προσωρινή θέση από την οποία στη συνέχεια κατανέμονται στις οριστικές θέσεις.

Τέλος, οι βοηθητικές θέσεις έχουν το χαρακτηριστικό γνώρισμα ότι δεν συμβάλλουν στην παραγωγή έργων, τα οποία προορίζονται για πώληση σε τρίτους, αλλά στην παραγωγή έργων, τα οποία χρησιμοποιούνται από τις κύριες θέσεις μέσα στην εκμετάλλευση και ονομάζονται ενδοεκμεταλλευτικές παροχές, όπως, π.χ., ηλεκτρική ενέργεια, ατμός, επισκευές, κ.τ.λ.

2.5. ΕΝΔΙΑΜΕΣΟΙ ΚΑΙ ΤΕΛΙΚΟΙ ΦΟΡΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Φορείς κόστους, γενικά, είναι τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που παρέχονται, εξαιτίας των οποίων δημιουργούνται τα έξοδα.

Οι φορείς κόστους διακρίνονται σε:

α) Προϊόντα ή υπηρεσίες που δημιουργούνται για να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση (ιδιόχρηση) και προϊόντα ή υπηρεσίες που γίνονται για να πωληθούν σε τρίτους (μεταπώληση).

β) Προϊόντα και υπηρεσίες της κυρίως εκμετάλλευσης ή κάποιας βοηθητικής εκμετάλλευσης.

γ) Προϊόντα παραγωγής κατά μεμονωμένες παραγγελίες και προϊόντα συνεχούς μαζικής παραγωγής.

Κάθε φορέας κόστους, όπως αναφέρεται και πιο πάνω, είναι συγχρόνως και φορέας εσόδου, πραγματικού -εφόσον πωλείται-, υπολογιστικού -εφόσον ιδιοκαταναλώνεται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

3.1. ΥΛΕΣ

Στις Βιομηχανικές επιχειρήσεις, οι ύλες αποτελούν το βασικό στοιχείο του κόστους. Οι ύλες διακρίνονται σε:

Πρώτες ύλες, Βοηθητικές ύλες, Καύσιμα και λιπαντικά, Ανταλλακτικά και αναλώσιμα υλικά, Υλικά συσκευασίας και Διάφορα αναλώσιμα υλικά.

Το κόστος των υλικών αποτελείται από:

Την τιμή της αγοράς (τιμολογιακή αξία), τα ειδικά έξοδα αγοράς, τα γενικά έξοδα, τα έξοδα αποθήκευσης, τις φυσικές απομειώσεις (φύρες) και τον τόκο του κεφαλαίου που διατέθηκε για αυτές.

3.1.1. Πρώτες ύλες

Οι πρώτες ύλες αποτελούν το πιο βασικό στοιχείο του κόστους. Σαν πρώτη ύλη θεωρείται κάθε υλικό το οποίο καταναλώνεται στην παραγωγική διαδικασία και κατά κανόνα ενσωματώνεται στο προϊόν που παράγεται, π.χ. το βαμβάκι αποτελεί πρώτη ύλη για μια Νηματουργία.

Το νήμα όμως αποτελεί πρώτη ύλη για τη Βιομηχανία Βαμβακερών υφασμάτων.

Η προμήθεια πρώτων υλών από τις Βιομηχανικές επιχειρήσεις αποτελεί το πιο σημαντικό πρόβλημα, διότι κανονικός εφοδιασμός πρώτων υλών σε φθηνές τιμές εξασφαλίζει ευνοϊκά αποτελέσματα.

Για το σκοπό αυτό στις βιομηχανικές επιχειρήσεις λειτουργούν δύο υπηρεσίες: Η υπηρεσία προμηθειών και η υπηρεσία αποθηκών.

α) ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ

Η υπηρεσία προμηθειών ασχολείται με τον κανονικό εφοδιασμό της επιχείρησης σε πρώτες ύλες και άλλα βοηθητικά υλικά. Σαν κανονικός εφοδιασμός νοείται η έγκυρος προμήθεια, η κατάλληλη ποιότητα και η φθηνή τιμή, σε συνδυασμό με τους καλύτερους όρους πληρωμής. Για τον κανονικό εφοδιασμό απαιτείται έρευνα και εκλογή της πιο συμφέρουσας αγοράς βάσει προσφορών.

Ο εφοδιασμός της βιομηχανικής επιχείρησης με πρώτες ύλες πρέπει να γίνεται βάσει του προγράμματος παραγωγής, έτσι ώστε να αποφεύγεται μεγαλύτερη ή μικρότερη, προμήθεια αυτών, τα δε αποθέματα πρέπει κάθε φορά να ανταποκρίνονται στις ανάγκες της παραγωγής. Άλλωστε, η μεγαλύτερη προμήθεια σε ποσότητα από εκείνη που πρέπει να συντελεί στη δέσμευση κεφαλαίων, η δε μικρότερη περιορίζει την παραγωγή.

Για τον κανονικό εφοδιασμό, απαιτείται, όπως, στις αποθήκες πρώτων και βοηθητικών υλών τηρείται για κάθε είδος λογαριασμού κατά ποσότητα σε μορφή καρτέλας, στην οποία πρέπει να αναγράφεται το μέγιστο και ελάχιστο όριο ποσότητας.

Ο υπεύθυνος για την τήρηση του λογαριασμού αυτού, αποθηκάριος, όταν η ποσότητα πλησιάζει το ελάχιστο όριο οφείλει να ειδοποιήσει την αρμόδια υπηρεσία προμηθειών για λήψη απόφασης.

Η υπηρεσία προμηθειών προκειμένου να προμηθευτεί πρώτες ύλες διαβιβάζει σχετική παραγγελία, είτε με επιστολή της προς τον προμηθευτή, είτε μέσω του αντιπροσώπου του και παρακολουθεί την εκτέλεσή της.

Για το σκοπό αυτό οφείλει να τηρεί ειδικό βιβλίο επίδοσης παραγγελιών.

β) ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΑΠΟΘΗΚΗΣ

Επειδή οι βιομηχανικές επιχειρήσεις πρέπει να έχουν πάντοτε στη διάθεσή τους επαρκείς ποσότητες πρώτων και βοηθητικών υλών γίνεται απαραίτητη η ύπαρξη κατάλληλων αποθηκών.

Η διαχείριση των αποθηκών ανατίθεται σε ορισμένα πρόσωπα, τα οποία ονομάζονται αποθηκάριοι.

Ο αποθηκάριος κατά την παραλαβή οφείλει να επαληθεύσει τις ποσότητες που παραλαμβάνει από το σχετικό δελτίο στο οποίο είναι συνημμένο το ζυγολόγιο ή το μετρολόγιο, σε συνδυασμό με το τυχόν αντίγραφο παραγγελίας ή τιμολογίου.

Επίσης να τοποθετεί τα υλικά που παραλαμβάνει μεθοδικά, με τρόπο ώστε να μην καταλαμβάνουν πολύ χώρο, η δε ανεύρεση και εξαγωγή τους να γίνεται χωρίς μετακίνηση άλλων ειδών.

Για την παραλαβή των πρώτων υλών από τον αποθηκάριο εκδίδεται από το λογιστήριο δελτίο εισαγωγής, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία της πρώτης ύλης που παραλαμβάνει.

Το δελτίο εισαγωγής εκδίδεται σε τέσσερα αντίτυπα. Το πρώτο δίνεται στο μεταφορέα για τον προμηθευτή, το δεύτερο και το τρίτο στον αποθηκάριο, ο οποίος συμπληρώνει αυτά με τον αριθμό της αποθήκης και της καρτέλας και την ποσότητα που παραλαμβάνει και τα υπογράφει. Από αυτά κρατάει το ένα σαν αποδεικτικό στοιχείο της παραλαβής και το άλλο το επιστρέφει στο λογιστήριο. Το τέταρτο αντίτυπο παραμένει στο στέλεχος.

Ταυτόχρονα, καταχωρεί σε ειδική καρτέλα το είδος που παρέλαβε και την αναρτά στη θέση στην οποία είναι τοποθετημένο το είδος της πρώτης ύλης, η καρτέλα αποτελεί τον αναλυτικό λογαριασμό. Ο αναλυτικός λογαριασμός τηρείται μόνο κατά ποσότητα.

Παράλληλα, το λογιστήριο καταχωρεί την εισαγωγή στο Αναλυτικό Ημερολόγιο εισαγωγής πρώτων υλών.

Στη συνέχεια ενημερώνει το σχετικό αναλυτικό λογαριασμό, ο οποίος τηρείται κατά ποσότητα και αξία.

γ) ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΡΥΝΟΥΝ ΤΙΣ ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ

Οι πρώτες ύλες, εκτός από την τιμολογιακή τους αξία, επιβαρύνονται και με διάφορα έξοδα, τα οποία είναι απαραίτητα για την προμήθειά τους, την αποθήκευσή τους και την συντήρησή τους. Τα έξοδα αυτά διακρίνονται σε:

- i.** Ειδικά έξοδα αγορών και
- ii.** Γενικά έξοδα αγορών.

i. Ειδικά έξοδα αγορών

Σαν ειδικά έξοδα αγορών θεωρούνται τα μεταφορικά, οι δασμοί, τα φορτοεκφοτωτικά, οι προμήθειες κ.τ.λ. Τα έξοδα αυτά προσαυξάνουν την τιμολογιακή αξία των πρώτων υλών και εμφανίζονται σε χρέωση, στον λογαριασμό «Πρώτες Ύλες» ή «Αγορές πρώτων υλών» ή «Ειδικά έξοδα αγορών». Αν τηρηθεί ο λογαριασμός «Ειδικά έξοδα αγορών», στη συνέχεια μεταφέρονται σε χρέωση του λογαριασμού «Πρώτες ύλες» ή «Αγορές πρώτων υλών».

ii. Γενικά έξοδα αγορών

Σαν γενικά έξοδα αγορών θεωρούνται οι μισθοί, τα έξοδα ταξιδιών, κ.τ.λ., τα οποία θα αναλυθούν παρακάτω.

ΑΛΛΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΡΥΝΟΥΝ ΤΙΣ ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ

Οι πρώτες ύλες επιβαρύνονται και με τις δαπάνες αποθήκευσης οι οποίες είναι: τα ημερομίσθια και οι μισθοί του προσωπικού που απασχολείται στις αποθήκες, οι δαπάνες των υλικών που αναλώνονται για την συντήρησή τους, οι δαπάνες συντήρησης των αποθηκών, οι αποσβέσεις τους, οι απομειώσεις (φύρες), οι τόκοι κ.τ.λ. Η επιβάρυνση των πρώτων υλών για τις παραπάνω δαπάνες γίνεται με τη χρέωση του λογαριασμού «ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ», σε πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών κατά περίπτωση.

«Μισθοί-Ημερομίσθια»	Με βάση την κατάσταση μερισμού των ημερομισθίων και των εισφορών τους.
«Αναλώσιμα υλικά»	Με βάση το δελτίο εξαγωγής υλικών από την αποθήκη.
«Συντηρήσεις και επισκευές»	Με βάση φύλλο μερισμού.
«Αποσβέσεις οικοδομών»	Με βάση φύλλο μερισμού.
«Απομειώσεις και διαφορές»	Με τη διαφορά βάρους χωρίς αξία.
«Τόκοι»	Ο τόκος αμφισβητείται σαν στοιχείο του κόστους

δ) ΕΞΑΓΩΓΗ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΠΟΘΗΚΗ

Η εξαγωγή των πρώτων υλών γίνεται με βάση δελτίου εξαγωγής που εκδίδεται από το λογιστήριο.

Ο αποθηκάριος καταχωρεί τις ποσότητες που δίνει, σύμφωνα με το δελτίο εξαγωγής, σε ξεχωριστή καρτέλα για κάθε είδος, ώστε σε κάθε στιγμή να προσδιορίζεται το απόθεμα που υπάρχει.

Κατά την εξαγωγή των πρώτων υλών από την αποθήκη δημιουργείται το ζήτημα προσδιορισμού της τιμής κτήσης τους, διότι όπως είναι γνωστό οι αγορές των πρώτων υλών γίνονται σε διάφορες ποσότητες, διαφορετικές τιμές και διαφορετικά ειδικά έξοδα.

ε) ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΗΣ

Για τον υπολογισμό της τιμής κτήσης υποδεικνύονται οι πιο κάτω τρόποι ή μέθοδοι:

i) ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΕΣΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΗΣ

Με τη μέθοδο αυτή διαιρείται η αξία των ποσοτήτων που αγοράστηκαν με το πλήθος των μονάδων τους.

ii) ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΕΣΗΣ ΤΙΜΗΣ ΤΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ

Με τη μέθοδο αυτή για κάθε εισαγωγή, βρίσκεται η μέση τιμή υπόλοιπου στην οποία γίνεται η εξαγωγή μέχρι νέας εισαγωγής κ.ο.κ.

iii) ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ (ΤΙΜΗ ΗΜΕΡΑΣ) ΤΙΜΗΣ

Με τη μέθοδο αυτή οι εξαγωγές υπολογίζονται πάντοτε στην τρέχουσα τιμή εκείνης της ημέρας.

iv) ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΕΙΡΑΣ ΕΞΑΝΤΛΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ (FIFO)

Με τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι οι εξαγωγές γίνονται κατά σειρά εισαγωγής τους (σειρά εξάντλησης των αποθεμάτων), έτσι ώστε παραμένουν στην αποθήκη εκείνα που αγοράστηκαν τελευταία.

v) ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΤΙΣΤΡΟΦΗΣ ΣΕΙΡΑΣ ΕΞΑΝΤΛΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ (LIFO)

Με τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι το τελευταίο που εισάγεται εξάγεται πρώτο, δηλαδή είναι αντίθετη της προηγούμενης, δηλαδή της μεθόδου FIFO.

Η εξαγωγή των πρώτων υλών γίνεται κατά κανόνα για βιομηχανοποίησή τους, με σκοπό την πώληση των προϊόντων που θα παραχθούν. Όταν πρόκειται για βιομηχανοποίηση, χρεώνεται ο λογαριασμός «ΠΑΡΑΓΩΓΗ» σε πίστωση του λογαριασμού «ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ».

Η εξαγωγή των πρώτων υλών γίνεται με δελτίο εξαγωγής, το οποίο εκδίδεται σε τέσσερα αντίτυπα. Το πρώτο δίνεται στο τμήμα που ζήτησε τα υλικά, το δεύτερο στο Λογιστήριο, το τρίτο στον Αποθηκάριο και το τέταρτο παραμένει στο στέλεχος.

Ο Αποθηκάριος με βάση τα δελτία εισαγωγής και εξαγωγής θα ενημερώσει αμέσως την καρτέλα αποθήκης, για να επιτυγχάνεται η άμεση εποπτεία και ο έλεγχος των υπολοίπων. Επίσης είναι υποχρεωμένος, όταν η ποσότητα ενός είδους φτάσει στο όριο που έχει οριστεί, να ειδοποιήσει την

υπηρεσία προμηθειών. Ακόμη σε ορισμένα τακτά διαστήματα, π.χ. κάθε μήνα, δίμηνο, κ.τ.λ. υποχρεούται να συντάσσει, με βάση τις καρτέλες αποθήκης, κατάσταση αποθεμάτων, την οποία παραδίδει στην υπηρεσία προμηθειών και στο λογιστήριο. Το λογιστήριο για την εξαγωγή των υλικών ενημερώνει το Αναλυτικό ημερολόγιο εξαγωγής υλών.

3.1.2. Άλλα υλικά

Εκτός από τις πρώτες ύλες οι βιομηχανικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν και διάφορα άλλα υλικά είτε για υποβοήθηση της παραγωγής είτε για κίνηση των μηχανών, συντήρηση και διόρθωσή τους, είτε για συσκευασία των προϊόντων.

Έτσι χρησιμοποιούνται:

Βοηθητικές ύλες, Καύσιμα και Λιπαντικά, Ανταλλακτικά και Εργαλεία, Υλικά συσκευασίας κ.τ.λ.

α) *Βοηθητικές ύλες* καλούνται τα αγαθά εκείνα τα οποία χρησιμοποιούνται στην επεξεργασία των πρώτων υλών, π.χ. χρώματα, κόλλα, ταλκ κ.τ.λ.

Οι βοηθητικές ύλες αγοράζονται κατά ποσότητα, αποθηκεύονται στις αποθήκες βάσει δελτίων εισαγωγής, η εξαγωγή τους από την αποθήκη γίνεται βάσει δελτίων εξαγωγής και παρακολουθούνται με το λογαριασμό «Βοηθητικές Ύλες».

Εκτός από την τιμολογιακή αξία τους επιβαρύνονται και με διάφορα έξοδα παραλαβής, αποθήκευσης, συντήρησης κ.τ.λ., όπως και οι πρώτες ύλες.

Επειδή οι βοηθητικές ύλες χρησιμοποιούνται στην παραγωγή, κατά την κατανάλωσή τους χρεώνεται ο σχετικός λογαριασμός της παραγωγής και πιστώνεται ο λογαριασμός «Βοηθητικές Ύλες». Συνήθως, για να μη γίνονται πολλές εγγραφές, τηρείται ένας πίνακας εξαγωγής βοηθητικών υλών σύμφωνα με τον οποίο σε καθορισμένα χρονικά διαστήματα χρεώνονται τα σχετικά κέντρα κόστους, σε πίστωση του λογαριασμού «Βοηθητικές Ύλες».

β) Καύσιμες ύλες και λιπαντικά. Σαν καύσιμες ύλες και λιπαντικά θεωρούνται το πετρέλαιο, το μηχανέλαιο, άνθρακες κ.τ.λ., τα οποία χρησιμοποιούνται για την κίνηση μηχανών.

Κατά την αγορά τους χρεώνεται ο λογαριασμός «Καύσιμα και λιπαντικά», ο οποίος πιστώνεται κατά διαστήματα με τις ποσότητες που καταναλώνονται.

γ) Ανταλλακτικά και εργαλεία. Σαν ανταλλακτικά θεωρούνται τα πάσης φύσεως εξαρτήματα των διαφόρων μηχανών και σαν εργαλεία εκείνα τα είδη που χρησιμοποιούνται για την επισκευή τους. Κατά την προμήθειά τους χρεώνεται ο λογαριασμός «Ανταλλακτικά και εργαλεία», ο οποίος πιστώνεται κατά διαστήματα με εκείνα που χρησιμοποιούνται, με εκείνα που καταστρέφονται ή χάνονται, σε χρέωση των σχετικών κέντρων κόστους.

δ) Υλικά συσκευασίας. Υλικά συσκευασίας είναι εκείνα τα είδη που χρησιμοποιούνται στη συσκευασία των προϊόντων.

Κατά την προμήθειά τους χρεώνεται ο λογαριασμός «Υλικά συσκευασίας», ο οποίος πιστώνεται κατά διαστήματα με εκείνα που καταναλώνονται για τη συσκευασία, σε χρέωση του λογαριασμού «Παραγωγή».

Τα υλικά συσκευασίας άλλοτε παρέχονται δωρεάν με την πώληση, οπότε η αξία τους επιβαρύνει τα συσκευαζόμενα προϊόντα και άλλοτε γίνονται δεκτά προς επιστροφή, οπότε χρεώνεται ο σχετικός λογαριασμός του πελάτη.

Τα υλικά συσκευασίας που επιστρέφονται όπως είναι φυσικό φθείρονται, γι' αυτό γίνεται και σ' αυτά απόσβεση. Το ποσό της απόσβεσης που αποτελεί έξοδο πώλησης το εμφανίζουμε στη χρέωση του λογαριασμού «Γενικά έξοδα πώλησης».

3.2. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

Οι αμοιβές προσωπικού αποτελούν το δεύτερο στοιχείο του κόστους και διακρίνονται σε:

- α) αμοιβή με ημερομίσθιο ή ωρομίσθιο (εργάτες -τεχνίτες)
- β) αμοιβή με το μήνα (υπάλληλοι)
- γ) αμοιβή κατά αποκοπή έργου
- δ) αμοιβή κατά μονάδα έργου (με το κομμάτι) και
- ε) αμοιβή με ποσοστά.

Αμοιβές προσωπικού θεωρούνται εκείνα τα ποσά που καταναλώνονται στους υπαλλήλους ή εργάτες για την κανονική εργασία που προσφέρουν, για τις υπερωρίες που πραγματοποιούν, για δώρα κ.τ.λ. καθώς και οι εισφορές που πληρώνονται για το Ι.Κ.Α. και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

Για την λογιστική οργάνωση των αμοιβών προσωπικού πρέπει να είναι γνωστά:

α) Η αμοιβή που έχει συμφωνηθεί, β) ο χρόνος απασχόλησης σε τακτική εργασία και σε υπερωρίες, γ) η εργασία που έχει προσφερθεί, δ) το ποσό αμοιβής που πρέπει να πληρωθεί, ε) οι υποχρεωτικές κρατήσεις, στ) οι αντίστοιχες εισφορές που βαρύνουν την επιχείρηση και ζ) ο μερισμός των αμοιβών στην παραγωγή.

Οι υπάλληλοι και οι εργάτες προσλαμβάνονται με σύμβαση στην οποία καθορίζεται ο χρόνος πρόσληψης, η υπηρεσία στην οποία θα ασχοληθούν και η αμοιβή τους.

Για κάθε υπάλληλο τηρείται ειδική καρτέλα και για κάθε εργάτη ειδικό βιβλίο που ονομάζεται «Μητρώο εργατών».

Ο χρόνος προσέλευσης και αποχώρησης των υπαλλήλων σημειώνεται στο βιβλίο παρουσίας προσωπικού, ενώ η εργασία που προσφέρουν και η παραγωγικότητα του καθενός ελέγχεται από τον αρμόδιο διευθυντή του τμήματος.

Ο έλεγχος προσέλευσης, απασχόλησης και αποχώρησης των εργατών-τεχνιτών γίνεται με διάφορους τρόπους:

α) Στις μικρές βιομηχανικές-βιοτεχνικές επιχειρήσεις ο θυρωρός μπορεί να ελέγξει οπτικά την παρουσία των εργατών -τεχνιτών.

β) Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, οι οποίες απασχολούν πολλούς εργάτες εφαρμόζονται διάφορα συστήματα:

i) ΣΥΣΤΗΜΑ ΜΑΡΚΩΝ. Με αυτό το σύστημα για κάθε εργάτη υπάρχει μια μάρκα στην οποία είναι γραμμένο το ονοματεπώνυμό του και ένας αριθμός. Οι μάρκες είναι τοποθετημένες σε πίνακα, ο οποίος έχει επίσης αριθμούς αντιστοίχως με τις μάρκες. Κάθε εργάτης που εισέρχεται παίρνει τη μάρκα του και την ρίχνει μέσα σε κιβώτιο παρουσία του θυρωρού.

Μετά την παρέλευση του χρόνου εισόδου κλείνει ο θυρωρός την είσοδο του εργοστασίου και γίνεται η καταμέτρηση των μαρκών που υπάρχουν μέσα στο κιβώτιο. Με αυτόν τον τρόπο εξακριβώνεται ο αριθμός των εργατών που ήρθαν για εργασία και ενημερώνεται το λογιστήριο.

Στη συνέχεια τοποθετούνται οι μάρκες πάλι στον πίνακα και κατά την έξοδο των εργατών ξαναρίχνονται στο κιβώτιο και έτσι εντάσσεται η ημερήσια κατάσταση των εργατών που προσήλθαν και αποχώρησαν κανονικά ή με καθυστέρηση.

Σύμφωνα με τις καταστάσεις αυτές εντάσσεται η κατάσταση των ημερομισθίων για πληρωμή.

ii) ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΥΤΟΜΑΤΩΝ ΩΡΟΛΟΓΙΩΝ. Για κάθε εργάτη υπάρχει έντυπο δελτίου εργασίας (ΚΑΡΤΑ) στο οποίο γράφεται το ονοματεπώνυμο του εργάτη, το τμήμα στο οποίο εργάζεται και ο αύξοντας αριθμός. Το δελτίο τοποθετείται σε ειδικό πίνακα και κάθε εργάτης κατά την είσοδό του στο εργοτάξιο το παίρνει από τον πίνακα και το τοποθετεί σε ειδικό ωρολόγιο, το οποίο αποτυπώνει στο δελτίο την ώρα της εισόδου του εργάτη και τοποθετείται πάλι στον πίνακα. Το ίδιο γίνεται και κατά την έξοδο των εργατών.

Η πληρωμή των ημερομισθίων γίνεται σύμφωνα με τα δελτία εργασίας, τα οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν και για αποδείξεις πληρωμής.

Το Λογιστήριο μιας Βιομηχανικής επιχείρησης πρέπει να γνωρίζει:

- α)** Το χρόνο εργασίας για κάθε εργαζόμενο και την αμοιβή του.
- β)** Το σύνολο των πληρωτέων ονομαστικών ημερομισθίων.

- γ) Τις κρατήσεις που προβλέπονται από το νόμο.
- δ) Τα τμήματα παραγωγής. Τις βοηθητικές υπηρεσίες που πραγματοποιήθηκαν σε κάθε τμήμα και σε κάθε βοηθητική υπηρεσία.

Για την εξασφάλιση των πιο πάνω πληροφοριών τηρείται για κάθε εργαζόμενο ιδιαίτερο ατομικό δελτίο εργασίας που συντάσσεται από τον αρμόδιο εργοδηγό ή αρχιτεχνίτη ή άλλο ειδικό πρόσωπο αρμόδιο για τον σκοπό αυτό.

Το λογιστήριο σύμφωνα με τα δελτία εργασίας συντάσσει:

- α) Κατάσταση ημερομισθίων κατά τμήμα και στη συνέχεια τη γενική κατάσταση ημερομισθίων.
- β) Φύλλο μερισμού ημερομισθίων.

Για τους μισθούς και λοιπές παροχές που καταβάλλονται στο υπαλληλικό προσωπικό συντάσσεται η μισθοδοτική κατάσταση, όπως και η κατάσταση των ημερομισθίων.

3.3. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ

Αμοιβές τρίτων στις βιομηχανικές επιχειρήσεις θεωρούνται: η προμήθεια που καταβάλλεται σε όσους μεσολάβησαν για τη διάθεση των προϊόντων της επιχείρησης, η αμοιβή που δίνεται στους δικηγόρους και τους κλητήρες για δικαστικούς αγώνες της επιχείρησης, η αμοιβή στους πραγματογνώμονες, στους εκκαθαριστές, στους ελεγκτές, στους οικονομικούς συμβούλους, στους συμβολαιογράφους, στους μηχανικούς κ.τ.λ.

Οι επιχειρήσεις οφείλουν, σύμφωνα με το νόμο 3323/55 «περί φορολογίας εισοδήματος» να παρακρατούν από τις αμοιβές, που καταβάλλουν στους τρίτους, ποσό που αναλογεί σε ποσοστό 20% επί του ακαθάριστου ποσού ως φόρος, και το χαρτόσημο απόδειξης, που υπολογίζεται με ποσοστό 3.60% - ανάλογα με το είδος του παραστατικού που εκδίδεται- και να το αποδίδουν

(φόρο και χαρτόσημο) στο Δημόσιο βάσει ορισμένων δηλώσεων που υποβάλλουν.

Κατά την καταβολή τους χρεώνεται ο λογαριασμός «ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ» και για να διευκολυνθεί ο επιμερισμός του στα κέντρα κόστους αναλύεται σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς.

Οι αμοιβές και τα έξοδα τρίτων επιμερίζονται βάσει φύλλου μερισμού μεταξύ των σχετικών κέντρων κόστους.

3.4. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Οι αποσβέσεις αποτελούν παραγωγική δύναμη, δηλαδή στοιχείο κόστους, διότι θεωρούνται ως ανάλυση κεφαλαίου για παραγωγικό σκοπό.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων, όπως είναι γνωστό από τη Γενική Λογιστική, γίνεται βάσει συντελεστών που καθορίζονται, για κάθε χρόνο, από το Υπουργείο Οικονομικών.

Με το ποσό των αποσβέσεων χρεώνεται ο λογαριασμός «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ», με ανάλυση κατά είδος παγίου στοιχείου και πιστώνονται οι αντίθετοι λογαριασμοί των στοιχείων που γίνεται η απόσβεση. Στη συνέχεια ο λογαριασμός «Αποσβέσεις παγίων» πιστώνεται με το ποσό των αποσβέσεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος σε χρέωση των κέντρων κόστους με βάση φύλλο μερισμού.

3.5. ΛΟΙΠΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΞΟΔΩΝ

3.5.1 Τόκοι

Τα κεφάλαια που χρησιμοποιούνται στις Βιομηχανικές επιχειρήσεις προέρχονται συνήθως από αυτοχρηματοδότηση (ίδια κεφάλαια) και από ξένη χρηματοδότηση (ξένα κεφάλαια). Στην προκειμένη περίπτωση γεννάται το ερώτημα αν οι τόκοι αυτών των κεφαλαίων αποτελούν στοιχείο του κόστους.

Κατά μια εκδοχή, ο τόκος δεν αποτελεί στοιχείο του κόστους, κατ' άλλη, το κόστος πρέπει να επιβαρυνθεί μόνο με τους τόκους του ξένου κεφαλαίου, κατά τρίτη εκδοχή, το κόστος πρέπει να επιβαρυνθεί με τους τόκους του ξένου και του ιδίου κεφαλαίου.

Στην πρώτη περίπτωση, οι τόκοι μεταφέρονται στο τέλος της χρήσης στον λογαριασμό «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ».

Στην δεύτερη περίπτωση, ο τόκος των ξένων κεφαλαίων επιβαρύνει όλα τα κέντρα κόστους -με βάση διάφορα κριτήρια- ή τα κέντρα κόστους για τα οποία πήραμε τα δάνεια.

Στην τρίτη περίπτωση, ο τόκος ξένου και ιδίου κεφαλαίου, επιβαρύνει τα διάφορα κέντρα κόστους, ανάλογα με τα κεφάλαια που χρησιμοποιούνται σ' αυτά.

3.5.2. Τα ενοίκια

Τα ενοίκια -τόσο των καταστημάτων και εκθέσεων, όσο και των μηχανοστασίων- αποτελούν στοιχείο του κόστους εφόσον ανήκουν τα κτίρια σε τρίτους και καταβάλλεται στους δικαιούχους τους ενοίκιο. Διαφορετικά, αν ανήκουν στην ίδια την επιχείρηση, δεν πρέπει το τεκμαρτό ενοίκιο να αποτελεί στοιχείο του κόστους, εκτός αν πρόκειται για επιχείρηση με δύο ή περισσότερους κλάδους εκμετάλλευσης.

3.5.3. Τα ασφάλιστρα

Κατά κανόνα, οι βιομηχανικές επιχειρήσεις ασφαλίζουν τα διάφορα περιουσιακά τους στοιχεία εν όψει διαφόρων κινδύνων στους οποίους είναι εκτεθειμένα.

Κατά την καταβολή ή τον υπολογισμό των ασφαλίσεων χρεώνεται ο λογαριασμός «ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ», ο οποίος για την ευκολία του επιμερισμού τους μπορεί να διασπαστεί σε αναλυτικότερους λογαριασμούς.

Ο μερισμός των ασφαλιστρών μεταξύ των διαφόρων κέντρων κόστους γίνεται με βάση διάφορα κριτήρια. Έτσι:

Τα ασφάλιστρα των οικοδομών μερίζονται ανάλογα με το χώρο που καταλαμβάνει κάθε κέντρο κόστους. Τα ασφάλιστρα των μηχανών βαρύνουν τα σχετικά κέντρα που είναι εγκατεστημένα τα μηχανήματα.

Τα ασφάλιστρα των επίπλων και λοιπού εξοπλισμού μερίζονται μεταξύ των διαφόρων κέντρων κόστους, ανάλογα με την αξία του εξοπλισμού που χρησιμοποιεί κάθε κέντρο κόστους.

Τα ασφάλιστρα υλών (πρώτων, βοηθητικών, καυσίμων και λιπαντικών) βαρύνουν τα Γενικά έξοδα Αγορών, τα ασφάλιστρα των ετοιμών προϊόντων, τα Γενικά έξοδα πωλήσεων κ.ο.κ.

3.5.4. Φόροι

Στις Βιομηχανικές επιχειρήσεις επιβάλλονται φόροι, οι οποίοι διακρίνονται σε:

- α) φόρους που αποτελούν στοιχείο κόστους
- β) παρακρατούμενους φόρους και
- γ) φόρους που επιβάλλονται στα κέρδη.

α) Φόροι που αποτελούν στοιχείο κόστους είναι:

- Φόρος παραγωγής, π.χ. οινοπνεύματος.
- Φόρος οικοδομών γενικά.
- Δημοτικοί φόροι, απορριμμάτων, πεζοδρομίων, κ.τ.λ.
- Φόροι στάθμευσης αυτοκινήτων και άλλοι.

Όταν γίνεται η βεβαίωση των πιο πάνω φόρων χρεώνονται οι σχετικοί λογαριασμοί, σε πίστωση του λογαριασμού «ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ», ο οποίος αναλύεται σε λογαριασμούς ανάλογα με τα είδη αυτών των φόρων.

β) Φόροι που παρακρατούνται είναι:

- Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).
- Ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ).
- Ο φόρος αμοιβών τρίτων και άλλοι.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας υπολογίζεται επί της τιμής πώλησης που προστίθεται ξεχωριστά στο τιμολόγιο και εισπράττεται. Πολλές φορές όμως συμπεριλαμβάνεται στην τιμή πώλησης.

Στην πρώτη περίπτωση, χρεώνεται ο σχετικός λογαριασμός «Πελάτες» ή «ΤΑΜΕΙΟ» κ.τ.λ. και πιστώνεται ο λογαριασμός «Πωλήσεις» με την τιμή πώλησης και ο λογαριασμός «Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη» με το φόρο προστιθέμενης αξίας αναλυτικά.

Στη δεύτερη περίπτωση, όταν δηλαδή ο ΦΠΑ δεν διαχωρίζεται στο τιμολόγιο, τότε με το ποσό του τιμολογίου πιστώνεται ο λογαριασμός «Πωλήσεις» -αλλά κατά μήνα υπολογίζεται ο φόρος εσωτερικά- και χρεώνεται ο λογαριασμός «Πωλήσεις» σε πίστωση «Υποχρεώσεις από φόρους –τέλη». Αν στην πρώτη ύλη με την οποία κατασκευάστηκαν τα προϊόντα που πωλήθηκαν έχει καταβληθεί ΦΠΑ, αφαιρείται με την δήλωση ο φόρος που καταβλήθηκε.

Αν ο φόρος έχει διαχωριστεί στα τιμολόγια αγορών και πωλήσεων, τότε το υπόλοιπο του λογαριασμού «ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ» θα δείχνει την υποχρέωση ή την απαίτηση της επιχείρησης προς το Δημόσιο.

γ) Φόρος επί των κερδών

Ο φόρος που επιβάλλεται στα κέρδη αφαιρείται από τα αποτελέσματα χρήσεως.

3.6. ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΥ, ΔΙΑΘΕΣΗΣ, ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ, ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ, ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

3.6.1. Γενικά έξοδα εφοδιασμού (αγορών)

Στο λογαριασμό με τον τίτλο «Γενικά έξοδα Αγορών» συγκεντρώνονται όλα τα έξοδα που έχουν σχέση με τις αγορές, δηλαδή: προμήθειες, αποθήκευσης και διαφύλαξης των πρώτων και βοηθητικών υλών, καύσιμα, Αμοιβές προσωπικού της υπηρεσίας προμηθειών και αποθηκών, ενοίκια και έξοδα συντήρησης αποθηκών, αποσβέσεις κτιρίων και επίπλων, ποσοστό των εξόδων διοίκησης και κάθε άλλο έξοδο, το οποίο συνδέεται με την αγορά των υλών.

Τα γενικά έξοδα αγορών επιβαρύνουν ή το σύνολο των υλικών που αγοράστηκαν ή μερίζονται μεταξύ των διαφόρων κέντρων κόστους, ανάλογα με τις ύλες που χρησιμοποιούν.

3.6.2. Γενικά έξοδα διάθεσης (πώλησεως)

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται οι αμοιβές και οι εργοδοτικές εισφορές για το προσωπικό της υπηρεσίας πωλήσεων, οι διαφημίσεις, τα ενοίκια, οι φόροι οικοδομών, οι αποσβέσεις κτιρίων, εγκαταστάσεων κ.τ.λ. γραφείων και αποθηκών της υπηρεσίας πωλήσεων και ένα ποσοστό των Γενικών εξόδων Διοίκησης.

Εκτός από τα γενικά έξοδα πωλήσεων, το κόστος των πωληθέντων επιβαρύνουν και τα ειδικά έξοδα πωλήσεων, τα οποία γίνονται για την πώληση ορισμένων προϊόντων, π.χ. συσκευασίας, μεταφορικά, φορτοεκφορτωτικά κ.τ.λ. Έτσι, με την επιβάρυνση του βιομηχανικού κόστους και με τα έξοδα πωλήσεων, προσδιορίζεται το ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ.

3.6.3 Γενικά έξοδα διοίκησης

Στο λογαριασμό με τον τίτλο «Γενικά έξοδα Διοίκησης» συγκεντρώνονται οι αμοιβές και οι εργοδοτικές εισφορές του προσωπικού της

Διοίκησης, τα ενοίκια, οι αποσβέσεις των κτιρίων και επίπλων των Γραφείων, η γραφική ύλη, ο φωτισμός, η θέρμανση και η καθαριότητα των Γραφείων, ταχυδρομικά και τηλεγραφικά έξοδα κ.τ.λ.

Τα γενικά έξοδα διοίκησης μερίζονται μεταξύ των γενικών εξόδων Αγορών, πωλήσεων και βιομηχανικών εξόδων (Παραγωγής).

3.6.4. Χρηματοοικονομικά έξοδα

Οι λειτουργίες της Βιομηχανικής επιχείρησης, υπό το πρίσμα των δαπανών συνιστούν περιοχές δαπανών που ονομάζονται ειδικότερα κέντρα κόστους.

Η χρηματοοικονομική λειτουργία σε μια βιομηχανική επιχείρηση προκαλεί τις δαπάνες δανειακού κεφαλαίου, καθώς και άλλες, σχετικές με τις χρηματοληπτικές και χρηματοδοτικές διαδικασίες.

Τα χρηματοοικονομικά έξοδα, στα οποία περιλαμβάνεται και ο τόκος του ίδιου κεφαλαίου, δεν πρέπει να συνυπολογίζεται -όπως τα λειτουργικά έξοδα- στο κόστος παραγωγής, αλλά να αφαιρούνται από το μικτό κέρδος. Επομένως, το λειτουργικό κέρδος είναι τελείως ανεπηρέαστο από τη διάκριση των κεφαλαίων σε ίδια και ξένα και από τη μεταξύ τους αναλογία.

Σχετικά με την ενσωμάτωση στο κόστος παραγωγής του τόκου, υποστηρίχθηκαν από τους θεωρητικούς της λογιστικής διάφορες απόψεις.

Από το λειτουργικό κέρδος, ένα μέρος θα μεταβιβαστεί σε τρίτους, για τον τόκο των κεφαλαίων τους. Το μέρος αυτό θα το στερηθεί, φυσικά, ο επιχειρηματίας.

Αν ο επιχειρηματίας διέθετε όλα τα κεφάλαια -το λειτουργικό κέρδος- που θα ήταν αμετάβλητο σε μέγεθος- θα περιέχονταν ολόκληρο στον ίδιο και θα είχαμε ταύτιση επιχειρηματικού κέρδους και αποδόσεως επιχειρηματία.

Επομένως, ο τόκος και όλα τα χρηματοοικονομικά έξοδα αποτελούν ένα μέρος του λειτουργικού κέρδους που διανέμεται μεταξύ επιχειρηματία και

τρίτων και δεν αποτελούν κόστος. Η πραγματική τους μορφή στο επιχειρηματικό κύκλωμα είναι «ΔΙΑΝΟΜΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ».

3.7. ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ – ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

Όλα τα άλλα έξοδα -πλην των πρώτων υλών και άμεσων ημερομισθίων που πραγματοποιούνται στην παραγωγική λειτουργία για την παραγωγή των προϊόντων και υπηρεσιών- συνιστούν τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (κόστη) Γ.Β.Ε. ή Γ.Β.Κ.

Αναλυτικότερα, στα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ή έξοδα παραγωγής περιλαμβάνονται τα έξοδα (κόστη):

α) Έμμεσα υλικά, **β)** Έμμεσα ημερομίσθια και **γ)** Λοιπά βιομηχανικά έξοδα.

3.7.1. Έμμεσα Υλικά

Κατά τις τεχνικές διαδικασίες μεταποίησης των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα χρησιμοποιούνται ορισμένα υλικά, που είναι απαραίτητα για την συμπλήρωση των προϊόντων, όπως:

Διάφορα οξέα, Ηλεκτρόδια για συγκολλήσεις μετάλλων, διάφορες κόλλες, προκάκια, σπάγκοι, χαρτικά, χρωστικές ύλες κ.λπ.

Τα υλικά αυτής της κατηγορίας ονομάζονται έμμεσα υλικά, διότι δεν είναι εφικτή -ή είναι οικονομικά ασύμφορη λόγω της μικρής τους αξίας- η παρακολούθηση της χρησιμοποιήσεώς τους κατά προϊόν, όταν παράγονται διαφορετικά προϊόντα όπως συμβαίνει κατά κανόνα.

3.7.2. Έμμεσα ημερομίσθια - Έμμεσα εργατικά

Έμμεσα είναι τα ημερομίσθια των εργαζομένων που δεν ενεργούν απευθείας επί των πρώτων υλών (αντίθετα με τους άμεσους εργάτες) αλλά συμβάλλουν κατά τρόπο έμμεσο στην διεξαγωγή της παραγωγικής διαδικασίας.

Είναι τα ημερομίσθια των εργαζομένων που η παρουσία τους κρίνεται απαραίτητη για να μπορέσουν να αποδώσουν οι άμεσοι εργάτες.

Στην κατηγορία αυτή υπάγεται η εργασία των εποπτών, των συντηρητών μηχανών, καθαριστών του εργοστασιακού χώρου, θυρωρών εργοστασίου, νυκτοφυλάκων, υπαλλήλων τεχνικής υπηρεσίας και άλλων.

Η έμμεση εργασία εισφέρεται για την ταυτόχρονη ολοκλήρωση της κατασκευής πολλών διαφορετικών προϊόντων και γι' αυτό αποτελεί έμμεσο κόστος. Η αμοιβή της δεν είναι εύκολο να διαχωριστεί κατά προϊόν. Είναι «κοινό» κόστος και γι' αυτό συμπεριλαμβάνεται στα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα και αποτελεί ένα μεγάλο μέρος αυτών.

3.7.3 Λοιπά Βιομηχανικά Έξοδα (Κόστη)

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται τα λοιπά έξοδα που είναι απαραίτητα για την λειτουργία του εργοστασιακού χώρου και γενικά για την ομαλή ροή της παραγωγής, όπως:

Η κινητήρια δύναμη, ο φωτισμός και η ύδρευση του εργοστασίου, τα τηλεφωνικά –τηλεγραφικά– TELEX, οι αποσβέσεις των μηχανών και του κτιρίου του εργοστασίου, τα ασφάλιστρα του εργοστασίου, οι φόροι και τα τέλη της παραγωγής, τα γενικά έξοδα εφοδιασμού, που θεωρούνται προέκταση του κόστους των υλικών που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή.

Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα είναι κοινά και κατανέμονται στα προϊόντα ύστερα από υπολογισμό, βάσει συντελεστού.

Σύμφωνα με την πιο πάνω ανάλυση, το κόστος παραγωγής –η Βιομηχανικό ή Εργοστασιακό- περιλαμβάνει μόνο τα τρία αυτά στοιχεία (πρώτες ύλες ή άμεσα υλικά, άμεσα εργατικά και Γενικά Βιομηχανικά έξοδα) που είναι απαραίτητα για την δημιουργία των προϊόντων. Τίποτε άλλο.

Έτσι, το βιομηχανικό κόστος είναι ανεξάρτητο από οποιονδήποτε άλλο παράγοντα που τυχόν υπεισέρχεται στο παραγωγικό κύκλωμα (έξοδα διοικητικής λειτουργίας, λειτουργίας διάθεσης, χρηματοοικονομικής κ.λπ.). Το

κόστος παραγωγής του προϊόντος που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο αντιπροσωπεύει καθαρά το κόστος γεννήσεώς του. Είναι το κόστος που πραγματοποιήθηκε μέχρι την ώρα που το προϊόν φεύγει από το εργοστάσιο για την αποθήκη ετοιμών προϊόντων. Για το λόγο αυτό είναι απόλυτα συγκρίσιμο.

Οι συγκρίσεις αυτές που γίνονται είναι μεταξύ κόστους της ίδιας επιχείρησης, διαφορετικών όμως περιόδων, ή κόστους της ίδιας περιόδου ομοειδών επιχειρήσεων.

3.8. ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΕΞΟΔΩΝ–ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ

Κατά τον Κ.Β.Σ. όλα τα έξοδα παρακολουθούνται σε διαφορετικούς λογαριασμούς ανάλογα με το είδος και τον σκοπό για τον οποίο γίνονται. Κάθε ένας δε από τους λογαριασμούς αυτούς υποδιαιρείται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. σε άλλους δευτεροβάθμιους ή αναλυτικούς λογαριασμούς.

Στους λογαριασμούς αυτούς πρέπει να βρίσκονται όλα τα ποσά εκείνα με τα οποία θα επιβαρυνθεί το κόστος (αρχικό και βιομηχανικό) μέσα σε μια κοστολογική περίοδο. Αυτό όμως δεν είναι δυνατό, διότι ορισμένα από αυτά δεν είναι γνωστά, όπως π.χ. οι αποσβέσεις που υπολογίζονται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, οι τόκοι των ξένων κεφαλαίων που υπολογίζονται ανά τρίμηνο ή εξάμηνο και άλλα έξοδα που έχουν καταχωρηθεί -περισσότερα απ' ότι αναλογούν στο χρονικό διάστημα της κοστολόγησης- κ.λπ.

Στην περίπτωση αυτή γίνεται προσεκτική έρευνα και καθορίζονται ποια ακριβώς από τα έξοδα αφορούν το χρονικό διάστημα της κοστολόγησης και αφαιρούνται εκείνα που δεν ανήκουν. Προστίθενται όμως και εκείνα που ανήκουν και δεν έχουν καταχωρηθεί.

Αφού προσδιοριστούν μ' αυτόν τον τρόπο τα ποσά που αφορούν την κοστολογική περίοδο, καταχωρούνται σε στήλες με ένα τεχνολογικό μέσο που ονομάζεται ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ.

Το φύλλο επιμερισμού είναι μια πολύστηλη κατάσταση, που περιλαμβάνει τουλάχιστον τις στήλες:

ΤΙΤΛΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ, ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΜΟΥ - ΒΑΣΗ (ΚΡΙΤΗΡΙΟ) ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ- ΚΑΙ ΜΙΑ ΣΤΗΛΗ ΓΙΑ ΚΑΘΕ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ.

Οι διάφορες λειτουργίες της επιχείρησης και οι υποδιαιρέσεις τους συνιστούν ισάριθμες θέσεις ή κέντρα κόστους.

Ο αριθμός των λειτουργικών αυτών υποδιαιρέσεων, των θέσεων, εξαρτάται βασικά από την οργανωτική δομή του οργανισμού. Τα κυριότερα και τα πιο συνηθισμένα τμήματα (λειτουργικές θέσεις) στα οποία διαχωρίζεται μια βιομηχανική επιχείρηση. Είναι τα εξής:

α) Το τμήμα (λειτουργία) εφοδιασμού, με αντίστοιχο λογαριασμό «ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΥ».

β) Το τμήμα (ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ) παραγωγής, με αντίστοιχο λογαριασμό «ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ» ή «ΓΕΝ. ΒΙΟΜ. ΕΞΟΔΑ».

γ) Το τμήμα (ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ) διοίκησης, με αντίστοιχο λογαριασμό «ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ».

δ) Το τμήμα (ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ) διάθεσης, με αντίστοιχο λογαριασμό «ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ» και

ε) Το τμήμα «ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ» χρηματοοικονομικά, με αντίστοιχο λογαριασμό «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΞΟΔΑ».

Για να έχει επιτυχία ο μερισμός των γενικών εξόδων στα διάφορα τμήματα λαμβάνονται υπ' όψη κριτήρια, τα οποία πρέπει να προσεγγίζουν την πραγματικότητα.

Για τον μερισμό, π.χ., του φωτισμού στα διάφορα τμήματα λαμβάνεται σαν βάση ο όγκος κάθε τμήματος τον οποίο φωτίζει, για τα ενοίκια τα τετραγωνικά μέτρα του χώρου που καταλαμβάνει κάθε λειτουργία, κ.ο.κ. Στη συνέχεια, σύμφωνα με το φύλλο επιμερισμού, γίνονται οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές, με τις οποίες τα ποσά από τους λογαριασμούς των

εξόδων κατά είδος μεταφέρονται στους λογαριασμούς των εξόδων κατά λειτουργία.

Η αναταξινόμηση των ειδών κόστους (εξόδων) κατά λειτουργία είναι πρωταρχικής σημασίας διότι:

α) Καθιστά γνωστό το κόστος κάθε λειτουργικής περιοχής και κάθε υποδιαιρέσεώς της.

β) Διευκολύνει τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών, διότι καθιστά δυνατή τη σύγκριση πραγματοποιηθέντων–προϋπολογισθέντων και τον προσδιορισμό των αποκλίσεων κάθε λειτουργικής περιοχής ή υποδιαιρέσεώς της. Έτσι είναι δυνατή η απόδοση ευθυνών στους προϊσταμένους των λειτουργικών περιοχών που αποτελούν περιοχές κόστους και ταυτόχρονα περιοχές ευθύνης.

γ) Παρέχει στη Διοίκηση στοιχεία χρήσιμα στη λήψη αποφάσεων σχετικών με ό,τι αφορά την αναδιοργάνωση των λειτουργιών.

δ) Από το λειτουργικό χαρακτήρα κάθε κόστους εξαρτάται ο χαρακτηρισμός του ή μη ως κόστους–εξόδου και ο πιο πέρα κατάλληλος λογιστικός χειρισμός του. Το κόστος, π.χ., των υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγική λειτουργία συνιστά κόστος προϊόντος. Αντίθετα, το κόστος των υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν για την άσκηση της δραστηριότητας των λειτουργιών διοίκησης, διαθέσεως, συνιστά κόστος περιόδου και εκπίπτει από τα έσοδα.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ

Στο φύλλο επιμερισμού εμφανίζεται και το κόστος των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας και να συνιστούν μαζί με το ποσό των Γενικών εξόδων παραγωγής το κόστος παραγωγής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

4.1. ΕΝΝΟΙΑ – ΣΚΟΠΟΣ – ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

4.1.1. Έννοια

Η κοστολόγηση έχει σαν αντικείμενο το συστηματικό προσδιορισμό και έλεγχο του κόστους παραγωγής και διάθεσης των οικονομικών αγαθών.

Η κοστολόγηση ακόμη έχει σαν αντικείμενο όχι μόνο την αριθμητική διαδικασία, με την οποία βρίσκεται το κόστος σε μια δεδομένη στιγμή, αλλά και τον καθορισμό των προϋποθέσεων της αριθμητικής επεξεργασίας, όπως είναι ο προσδιορισμός των ουσιαστικών στοιχείων και οι διάφοροι μέθοδοι αποτίμησής τους, κ.τ.λ.

4.1.2. Σκοπός

Ο σκοπός της κοστολόγησης είναι η παροχή κάθε χρήσιμης πληροφορίας στη διοίκηση της επιχείρησης για να μπορεί αυτή να εκτελεί το έργο της κατά τρόπο αποτελεσματικό.

Με τα στοιχεία που παρέχονται σ' αυτή, θα μπορέσει η διοίκηση να διαπιστώσει τυχόν υπεξαιρέσεις ή κλοπές ή σπατάλες, ποια τμήματα (κέντρα κόστους) της επιχείρησης είναι κερδοφόρα και ποια ζημιογόνα, ποια τα κατώτατα όρια τιμών πωλήσεων κ.τ.λ.

4.1.3. Χρησιμότητα

Η χρησιμότητα της κοστολόγησης έγκειται:

- α)** Στον προσδιορισμό της τιμής πώλησης.
- β)** Στην παροχή πληροφοριών για έλεγχο των μερικών στοιχείων του κόστους.
- γ)** Στην παροχή στοιχείων για την αποτίμηση των απογραφών.
- δ)** Στη διευκόλυνση των διαφόρων ελέγχων.

4.1.4 Εφαρμογή

Η επιτυχία της κοστολόγησης προϋποθέτει ακριβή γνώση της διάρθρωσης της επιχείρησης, της πραγματοποιημένης παραγωγικής διαδικασίας και των προϊόντων που παράγονται:

α) ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η όλη επιχείρηση διακρίνεται σε:

- Κύρια κέντρα δραστηριότητας και
- Βοηθητικές υπηρεσίες

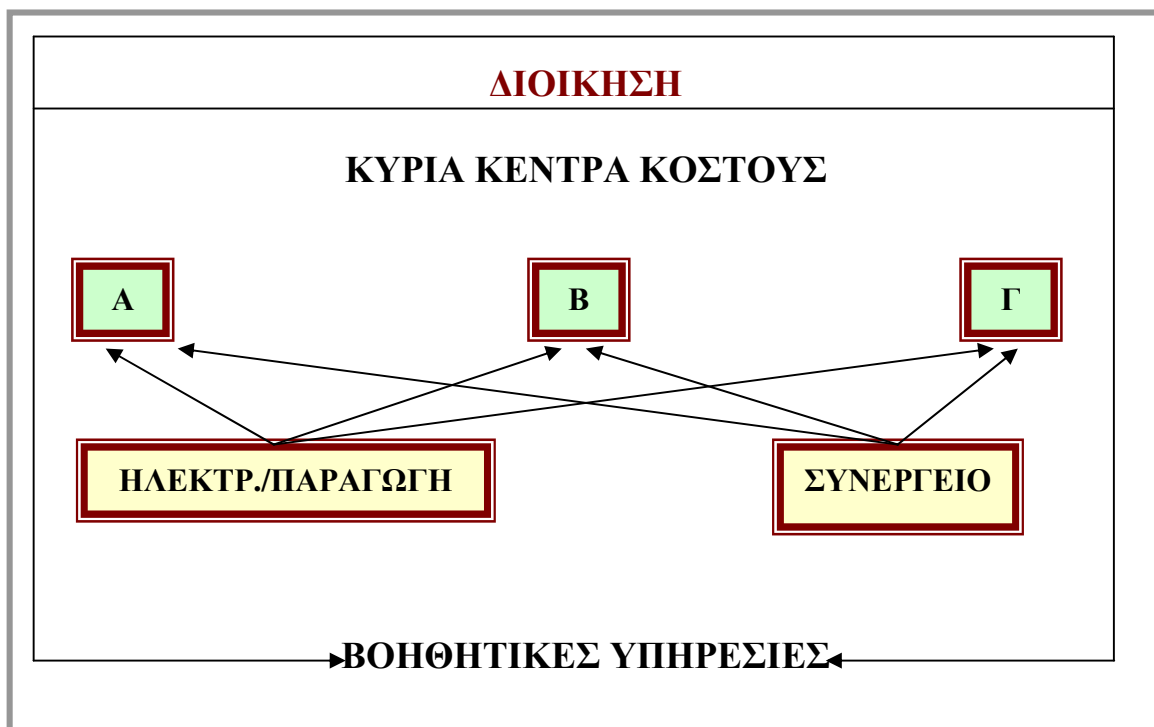
ΚΥΡΙΑ ΚΕΝΤΡΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Κύρια κέντρα δραστηριότητας χαρακτηρίζονται τα τμήματα της επιχείρησης στα οποία πραγματοποιείται το κύριο έργο της παραγωγής, π.χ. κλωστήριο, υφαντήριο, βαφείο κ.τ.λ.

ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Βοηθητικές υπηρεσίες χαρακτηρίζονται τα τμήματα εκείνα της επιχείρησης, τα οποία λειτουργούν για την εξυπηρέτηση των κύριων κέντρων δραστηριότητας, όπως είναι η ατμοπαραγωγή, το συνεργείο επισκευών, κ.τ.λ.

Μεταξύ των κυρίων κέντρων δραστηριότητας και των βοηθητικών υπηρεσιών υπάρχει μια αλληλεξάρτηση, η εξής:



Η λογιστική συγκέντρωση όλων των άμεσων και έμμεσων εξόδων, τα οποία πραγματοποιούνται σε κάθε κέντρο δραστηριότητας, χαρακτηρίζεται σαν θέση κόστους.

Με τη δημιουργία μιας θέσης κόστους επιτυγχάνεται η κοστολόγηση των υπηρεσιών που παρέχονται από αυτές.

Έτσι το κόστος ηλεκτροπαραγωγής θα περιλαμβάνει τα καύσιμα, τα εργατικά που καταβάλλονται, τις αποσβέσεις του κτιρίου ηλεκτροπαραγωγής, ποσοστό των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Ποσοστό γενικών εξόδων διοίκησης και ποσοστό των εξόδων χρηματοδότησης.

Κατά κανόνα, οι θέσεις κόστους είναι αντίστοιχες με τα τεχνολογικά τμήματα της επιχείρησης. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις που δύο τεχνολογικά τμήματα παρακολουθούνται με μία θέση κόστους, π.χ., σε μία βιομηχανία που επεξεργάζεται μαζί το πλυντήριο, το στεγνωτήριο και το βαφείο, μπορεί να αποτελέσουν μία θέση κόστους. Επίσης ένα τεχνολογικό κέντρο μπορεί να

παρακολουθείται με δύο θέσεις κόστους. Αυτό συμβαίνει όταν το κύριο παραγωγικό κέντρο περιλαμβάνει δύο ή περισσότερα εργαστήρια.

Θέσεις κόστους αποτελούν επίσης η διοικητική και οικονομική λειτουργία. Επομένως θέση κόστους είναι:

Η συναλλακτική λειτουργία (εφοδιασμός, διάθεσης), η παραγωγική, η διοικητική και η χρηματοοικονομική.

β) ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Η παραγωγή πραγματοποιείται με ορισμένους τεχνικούς όρους, η γνώση των οποίων είναι απαραίτητη για τον ακριβή προσδιορισμό των θέσεων κόστους.

Έτσι η παραγωγή διακρίνεται σε μηχανική, χημική και χειροποίητη. Αυτή μπορεί να είναι μαζική και δε διακεκριμένα προϊόντα (παραγγελία). Επίσης είναι δυνατό να παράγεται ένα προϊόν –ή περισσότερα- και στη συνέχεια να παράγονται υποπαράγωγα, υπολείμματα και τέλος, μπορεί να απαιτούνται μία ή περισσότερες διαδοχικές ενέργειες.

γ) ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ

Με την παραγωγική διαδικασία κατασκευάζονται διάφορα προϊόντα, τα οποία μπορεί να είναι ίδια (προκειμένου για μονοπαραγωγή) ή να διαφέρουν κατά το μέγεθος, το σχήμα, το βάρος, την ποιότητα κ.τ.λ.

Π.χ.:

- Παραγωγή κρασιού ενιαίας ποιότητας –παραγωγή περισσότερων προϊόντων, από τα οποία ένα είναι το κύριο προϊόν, τα δε άλλα υποπαράγωγα, αλεύρι, πίτουρα, λάδι–ελαιοπυρήνες κ.τ.λ.- παραγωγή δύο ή περισσότερων προϊόντων, τα οποία διαχωρίζονται κατά την παραγωγική διαδικασία υποβάλλονται σε ιδιαίτερη κατεργασία. Φωτιστικό πετρέλαιο–βενζίνη κ.τ.λ.

- Παραγωγή ενός ή περισσότερων προϊόντων από τα οποία προκύπτουν υπολείμματα κ.τ.λ.

Σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις μέχρι σε ένα σημείο παραγωγικής διαδικασίας προκύπτει, ένα συνδεδεμένο κόστος, το οποίο πρέπει να μεριστεί μεταξύ όλων των προϊόντων και υπολειμμάτων που παράγονται.

4.2. ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

4.2.1. Κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή λειτουργίας. Η κοστολόγηση σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους, αναφέρεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται, παράγονται και πωλούνται στις επιχειρηματικές ή μη δραστηριότητες που αναπτύσσονται, και γενικά, στη λειτουργία οποιασδήποτε οργανωτικής υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδας.

4.2.2. Η κοστολόγηση παρουσιάζεται με δύο, βασικά, ξεχωριστές μεταξύ τους μορφές, τις ακόλουθες:

α) Την ολοκληρωμένη μορφή ή εσωλογιστική κοστολόγηση, κατά την οποία το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται από στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στους οικείους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών, που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών.

Με την πλήρη αυτή μορφή της η κοστολόγηση οδηγεί στον σχηματισμό του κόστους, όχι μόνο της παραγωγικής λειτουργίας και των υποδιαίρεσών της, αλλά και των υπολοίπων βασικών λειτουργιών της μονάδας, ώστε να προκύπτει από τους λογαριασμούς της κοστολογικής οργάνωσης (λογαριασμοί του

Σχεδίου Λογαριασμών) τουλάχιστον μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν (ή υπηρεσία) ή κατά ομάδα προϊόντων.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση προϋποτίθεται ότι στηρίζεται στη λογιστικοποίηση (με λογιστικές εγγραφές) των κοστολογικών στοιχείων για το σχηματισμό αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

Δεδομένου ότι στην εσωλογιστική κοστολόγηση, το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς, οι κοστολογικές επεξεργασίες αφορούν το έμμεσο κόστος. Οι επεξεργασίες αυτές γίνονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία των οικείων λογαριασμών, ως αποτέλεσμα δε αυτών προκύπτουν οι καταστάσεις (φύλλα μερισμού - επιμερισμού) με τους σχετικούς υπολογισμούς κατανομής. Οι καταστάσεις αυτές αποτελούν στοιχείο αναφοράς του τρόπου προσδιορισμού και συνθέσεως του κόστους των φορέων και δικαιολογητικό των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών που, κατά περίπτωση, γίνονται για τη λογιστικοποίηση του εμμέσου κόστους.

β) Την ατελή μορφή ή εξωλογιστική κοστολόγηση, κατά την οποία το λειτουργικό κόστος δε σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Στη μορφή αυτή κοστολόγησης το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Έτσι, η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων (της απογραφής) στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα.

Η κοστολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται σαν εξωλογιστική στις εξής περιπτώσεις:

i. Όταν τα στοιχεία του κόστους παρακολουθούνται μεν εσωλογιστικά, αλλά για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δεν γίνεται οποιαδήποτε κοστολογική επεξεργασία, ούτε το κόστος αυτό συνδέεται με τους τελικούς φορείς. Στην περίπτωση αυτή το κόστος των αποθεμάτων ετοίμων και

ημιτελών προϊόντων, στο τέλος της χρήσεως, προσδιορίζεται εμπειρικά με σκοπό την αποτίμηση της απογραφής.

Τέτοια παραδείγματα αφορούν τις επιχειρήσεις, οι οποίες κατά κανόνα δεν εφαρμόζουν σύστημα διαρκούς απογραφής αποθεμάτων και δεν εκδίδουν στοιχεία παρακολουθήσεως των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων μέσα στη μονάδα.

- ii.** Όταν τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους, ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους και το κόστος των φορέων, παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποσοτικοί και κατ' αξία μερισμοί και καταλογισμοί γίνονται αυθαίρετα και δεν στηρίζονται σε παραστατικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα, όπως είναι π.χ., τα δελτία βιομηχανοποίησης και παραγωγής, τα δελτία απασχόλησης προσωπικού, οι τεχνικές προδιαγραφές και τα ποσοτικά πρότυπα.
- iii.** Όταν τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος δεν παρακολουθούνται στο σύνολό τους λογιστικά, όπως π.χ., στις περιπτώσεις που δεν τηρούνται πλήρη λογιστικά βιβλία.

4.3. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

4.3.1. Εντολές εργοστασίου

Από την πλευρά της οργάνωσης η αποτελεσματική διεξαγωγή των εργασιών της βιομηχανικής επιχείρησης και μάλιστα εκείνων που αναφέρονται στην παραγωγική λειτουργία αυτής, επιβάλλει την κατάρτιση εγγραφών για το σκοπό αυτόν οδηγών, οι οποίες ονομάζονται εντολές εργοστασίου. Με την έκδοση των εντολών αυτών μπαίνουν (τίθενται) σε κίνηση οι συναφείς δραστηριότητες της επιχείρησης.

Οι εντολές του εργοστασίου δεν είναι μεγάλες, είναι σαφείς στο περιεχόμενο και απευθύνονται προς τον υπεύθυνο που έχει οριστεί για την εκτέλεση της εντολής. Οι κυριότερες από τις εντολές αυτές είναι οι πιο κάτω:

α) ΕΝΤΟΛΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Εντολή παραγωγής είναι εκείνη με την οποία κινείται η διαδικασία της παραγωγής ορισμένου ετοιμού προϊόντος ή μέρας ετοιμού προϊόντος όταν αυτό είναι σύνθετο.

Η εντολή παραγωγής μπορεί να αφορά:

- i.** Την παραγωγή προϊόντος κατά παραγγελία πελάτου.
- ii.** Την παραγωγή προϊόντος που προσδιορίζεται για τη δημιουργία αποθέματος και στη συνέχεια στη διάθεσή του.
- iii.** Την παραγωγή διαμέσου ή ημικατεργασμένου προϊόντος ή μέρους προϊόντος που προσδιορίζεται για περαιτέρω βιομηχανοποίηση ή συναρμολόγηση ή για πώληση ως έχει.
- iv.** Την κατασκευή ειδών εξοπλισμού, τα οποία προορίζονται για διαρκή χρήση από την ίδια την επιχείρηση. Σε αυτήν την περίπτωση οι εντολές παραγωγής ονομάζονται και εντολές κατασκευών ή εντολές βελτίωσης.

Πριν να εκδοθεί η εντολή της παραγωγής προγραμματίζονται όλες οι ενέργειες που αφορούν την εκτέλεσή τους. Σε μια, π.χ. μηχανουργική επιχείρηση, το μηχανολογικό τμήμα προσδιορίζει τα υλικά, τα οποία θα χρησιμοποιηθούν και τα λοιπά σημεία της βιομηχανοποίησης. Το σχεδιαστήριο καταρτίζει τα σχέδια προς καθοδήγηση των παραγωγικών τμημάτων.

Όταν όλες οι αρχικές οδηγίες συγκεντρωθούν, η εντολή επιστρέφει στο τμήμα σχεδιασμού της παραγωγής, το οποίο θέτει σε εφαρμογή τις οδηγίες του μηχανολογικού τμήματος. Για το σκοπό αυτόν το τμήμα παραγωγής προβαίνει:

- i.** στην πρόβλεψη των απαραίτητων υλικών,
- ii.** στην δρομολόγηση της παραγγελίας,
- iii.** στον χρονικό προγραμματισμό εκτέλεσης της παραγγελίας.

Για την εξασφάλιση των υλικών που απαιτούνται λαμβάνονται πληροφορίες από τις αποθήκες για τα υπάρχοντα υλικά και ζητείται με αίτηση προς το τμήμα προμηθειών, η αγορά για τα υλικά, που δεν υπάρχει απόθεμα στις αποθήκες.

Σχεδιάζεται η πορεία της εργασίας για την εκτέλεση της παραγγελίας και δίνεται ιδιαίτερη προσοχή για τον προσδιορισμό της σειράς που θα ακολουθήσει στην κατεργασία. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να καταβάλλεται κάθε φροντίδα για τον περιορισμό των εσωτερικών μεταφορών και την αποφυγή των διακινήσεων που δεν χρειάζονται. Για να επιτευχθεί αυτό καταρτίζεται κατάσταση ΧΡΟΝΙΚΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ, ώστε η εργασία που είναι προς εκτέλεση να προσεγγίζει κάθε μηχανή, όταν η μηχανή αυτή είναι διαθέσιμη για την εκτέλεση αυτής της εργασίας.

Το αντικείμενο του χρονικού προγραμματισμού είναι η διατήρηση της παραγγελίας σε κίνηση και η αποφυγή καθυστερήσεων, οι οποίες προκύπτουν από την έλλειψη υλικών, ή αντίθετα από την συμφόρηση, η οποία προκαλείται όταν συγκεντρώνονται στις θέσεις εργασίας πολλά υλικά, τα οποία δεν είναι άμεσα απαραίτητα για αυτές τις θέσεις.

Ο χρονικός προγραμματισμός της παραγωγής είναι ιδιαίτερα χρήσιμος στις βιομηχανίες ειδών, τα οποία παράγονται με συναρμολόγηση.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΝΤΟΛΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

β) ΕΝΤΟΛΗ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ

Εντολή μετακίνησης είναι εκείνη που δίνει οδηγίες στο τμήμα εσωτερικών μεταφορών του εργοστασίου να μεταφέρει τα στοιχεία (υλικά, τεμάχια κ.λπ.) που αναφέρονται σε αυτή, σε ορισμένη θέση.

γ) ΕΝΤΟΛΗ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ

Εντολή επισκευής είναι εκείνη που παρέχει στο συνεργείο επισκευών του εργοστασίου για την εκτέλεση επισκευής σε κάποιο στοιχείο του εξοπλισμού.

δ) ΕΝΤΟΛΗ ΦΟΡΤΩΣΗΣ

Εντολή φόρτωσης είναι εκείνη που παρέχει οδηγίες στο Τμήμα φόρτωσης, για την αποστολή των προϊόντων ή άλλων στοιχείων που αναγράφονται σε αυτή στο καθορισμένο παραλήπτη.

4.3.2 Σχετικά έγγραφα διακίνησης των αποθεμάτων

α) Αίτηση Αγοράς

Αίτηση αγοράς είναι εκείνη που εκδίδεται -από τους αρμόδιους που είναι εξουσιοδοτημένοι για το σκοπό αυτό- και ζητούν από το τμήμα προμηθειών την αγορά των υλικών που αναγράφονται σε αυτήν.

β) Παραγγελία Αγοράς

Παραγγελία αγοράς είναι εκείνη που αποστέλλεται στον προμηθευτή και με την οποία βεβαιώνεται η αγορά που θα γίνει από αυτόν διευκρινίζοντας ταυτόχρονα και τους όρους που θα πραγματοποιηθεί η αγορά.

γ) Αίτηση παραδόσεως υλικών

Αίτηση παραδόσεως υλικών είναι εκείνη με την οποία τα τμήματα και οι βοηθητικές υπηρεσίες ζητούν από τις αποθήκες την παράδοση των ειδών που αναφέρονται σε αυτές.

Για την εκτέλεση των συγκεκριμένων αιτήσεων οι αποθήκες εκδίδουν δελτία εξαγωγής. Είναι όμως δυνατόν οι ίδιες οι αιτήσεις εκτέλεσης της παραδόσεως με την υπογραφή αυτού που παραλαμβάνει τα είδη που αναφέρονται σε αυτές να αναπληρώνουν τα δελτία εξαγωγών.

4.3.3 Λογιστικά παραστατικά στοιχεία (δικαιολογητικά)

Λογιστικά παραστατικά στοιχεία ή δικαιολογητικά είναι ειδικότερα τα γραμμάτια εισπράξεως, τα εντάλματα πληρωμής και οι εντολές των εξωταμειακών εγγραφών.

α) *Γραμμάτιο Είσπραξης*

Γραμμάτιο Είσπραξης είναι το δικαιολογητικό έγγραφο με το οποίο βεβαιώνεται η είσπραξη που έγινε σχετικά με τον λογαριασμό που πιστώθηκε (ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΟ ΚΑΙ ΑΤΟΜΙΚΟ -ΕΙΔΙΚΟ).

β) *Ένταλμα Πληρωμής*

Ένταλμα Πληρωμής είναι το παραστατικό στοιχείο με το οποίο βεβαιώνεται η πληρωμή που έγινε σχετικά με τον λογαριασμό που χρεώθηκε (ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΟ ΚΑΙ ΑΤΟΜΙΚΟ -ΕΙΔΙΚΟ).

γ) *Εντολή λογιστικής εγγραφής*

Εντολή λογιστικής εγγραφής είναι το παραστατικό στοιχείο (έγγραφο) με το οποίο καθορίζεται από λογιστικά γεγονότα τα οποία προκαλούν την κίνηση του ταμείου.

4.4. ΒΑΣΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Λογιστική κοστολόγηση ονομάζουμε γενικά το προσδιορισμό κάποιου κόστους και ειδικά του κόστους παραγωγής και διάθεσης των προϊόντων με λογιστικές εγγραφές, οι οποίες στηρίζονται σε απαραίτητους υπολογισμούς.

Σύστημα λογιστικής κοστολόγησης είναι ο μηχανισμός του προσδιορισμού του κόστους των προϊόντων.

Τα βασικά συστήματα κοστολόγησης είναι δύο: α) το σύστημα της εξατομικευμένης κατά προϊόν ή γενικά για κάθε έργο κοστολόγησης και β) το σύστημα κατά φάση κοστολόγησης. Η επιλογή τους εξαρτάται –όπως αναφέρεται πιο κάτω- ειδικά από τον χαρακτήρα της κατεργασίας και από τη φύση της βιομηχανοποίησης.

4.4.1. Κοστολόγηση κατά προϊόν και κατά έργο

Όταν τα προϊόντα που παράγονται από την ίδια επιχείρηση είναι διάφορα μεταξύ τους -όπως συμβαίνει με τις παραγγελίες των πελατών που παράγουν οι

επιχειρήσεις- καθένα από αυτά συνιστά αντικείμενο ιδιαίτερης κοστολόγησης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν υπάρχει παραγωγή που να μετράται σε ομοειδείς μονάδες (π.χ. τόνοι τσιμέντου), αλλά παραγωγή, η οποία αποτελείται από προϊόντα, των οποίων η κάθε μονάδα τους είναι διαφορετική από τα άλλα (π.χ. κατασκευή ενός ατμολέβητα, ενός αποστακτήρα, ενός εκχυληστήρα ή ενός ατμολέβητα με ορισμένες προδιαγραφές και άλλους διαφορετικές). Αυτό σημαίνει ότι και οι πρώτες ύλες θα είναι διαφορετικές για κάθε προϊόν και η άμεση εργασία και οι υπόλοιπες έμμεσες δαπάνες.

Από τη διαφορά επομένως της φύσης για κάθε ένα από τα προϊόντα, επιβάλλεται και η ιδιαίτερη για το καθένα λογιστική κοστολόγηση.

Αλλά εκτός από τις παραγγελίες των πελατών που παράγουν οι επιχειρήσεις και άλλες επιχειρήσεις για τη δημιουργία- αποθεμάτων παράγουν και επιδιώκουν στη συνέχεια, τη διάθεσή τους εφαρμόζοντας την εξατομικευμένη κοστολόγηση. Έτσι αυτό το σύστημα εφαρμόζεται συχνά από τα χυτήρια, από τις βιομηχανίες λιπαρών προϊόντων κ.τ.λ.

Οι λόγοι για τους οποίους επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα για μελλοντική διάθεση εφαρμόζουν το σύστημα της κοστολόγησης κατά προϊόν είναι η ταυτόχρονος παραγωγή περισσότερων προϊόντων ή η διαφορά επί της ποιότητας των πρώτων υλών, που κάθε φορά βιομηχανοποιούνται και επομένως από την οποία, τόσο η ποιότητα των προϊόντων που παράγονται από αυτές, όσο και το κόστος τους, ποικίλλει κατά μερίδα πρώτης ύλης.

Σε κάθε προϊόν που τίθεται για παραγωγή και γενικά σε κάθε έργο που τίθεται για εκτέλεση δίνεται ένας αριθμός κατά το χρόνο που εκδίδεται η εντολή της παραγωγής ή η εντολή της εκτέλεσης. Με τους αριθμούς εξατομικεύονται τα προϊόντα τόσο μέσα στο εργοστάσιο κατά την εκτέλεση της κατεργασίας όσο και στους λογαριασμούς. Συνήθως οι αριθμοί αυτοί δίνονται κατά αριθμητική σειρά (1, 2, 3 κ.τ.λ.).

Κανονικά μια εντολή παραγωγής είναι αρκετή να καλύψει ολόκληρη την παραγωγή του προϊόντος, αλλά πολλές φορές κατασκευάζονται επί μέρους

τεμάχια, τα οποία παραμένουν προσωρινά αποθηκευμένα και αργότερα χρησιμοποιούνται κατά την συναρμολόγηση του τελικού προϊόντος. Στις περιπτώσεις αυτές κάθε κομμάτι από τα τεμάχια αυτά κατασκευάζεται με έκδοση ιδιαίτερης εντολής παραγωγής και στη συνέχεια εκδίδεται άλλη εντολή για την τελική συναρμολόγηση του προϊόντος.

Η εξατομικευμένη κοστολόγηση κατά προϊόν ονομάζεται επίσης και κοστολόγηση κατά εντολή παραγωγής ή κατά μερίδα.

Η εμφάνιση του κόστους παραγωγής στην εξατομικευμένη κοστολόγηση είναι συνήθως η εξής:

Πρώτες ύλες (άμεσα υλικά)	705 €
Άμεση εργασία (εργατικά)	572 €
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	<u>485 €</u>
Σύνολο	1.762€

Εάν για κοστολόγηση είναι κομμάτι κάποιων προϊόντων ή τεμαχίων, το σύνολο των δαπανών παραγωγής της διαιρείται με τον αριθμό των παραχθέντων. Έτσι αν, π.χ., παρήχθησαν 3.000 τεμάχια με τις πιο πάνω συνολικές δαπάνες, το κόστος για κάθε ένα τεμάχιο είναι $1.762:3.000=0,58$ €

4.4.2 Κοστολόγηση κατά φάση

Όταν η παραγωγή των προϊόντων πραγματοποιείται με διαδοχικές σειρές πανομοιότυπων κατεργασιών, το συνολικό κόστος συγκεντρώνεται κατά κατεργασία ή κατά φάση και διαιρείται με τον αριθμό των φάσεων των ημικατεργασμένων ή ετοιμών προϊόντων που παρήχθησαν.

Σαν προϊόν νοείται στην προκειμένη περίπτωση, όχι μόνο το τελικό αλλά και κάποιο ενδιάμεσο τεμάχιο, το οποίο στη συνέχεια συναρμολογείται μαζί με άλλα σε προϊόν.

Τέτοιες συνθήκες παρατηρούνται ειδικότερα στις βιομηχανίες προϊόντων μαζικής παραγωγής που παράγονται υπό διαρκή ροή και στις βιομηχανίες

προϊόντων, τα οποία συναρμολογούνται από μέρη, τα οποία παράγονται με καθορισμένη σειρά πανομοιότυπων κατεργασιών.

Τυπικό παράδειγμα συνθηκών κοστολόγησης κατά φάση από πλευράς βιομηχανιών, οι οποίες κατεργάζονται φυσικά προϊόντα (γεωργίας ή ορυκτά), είναι οι ανεμόμυλοι, τα διυλιστήρια πετρελαίου κ.τ.λ. και από πλευράς μηχανολογικών βιομηχανιών είναι οι βιομηχανίες αυτοκινήτων.

Το κατά φάση κόστος παραγωγής της μονάδας του προϊόντος έχει την εξής εμφάνιση:

ΦΑΣΗ Νο 1

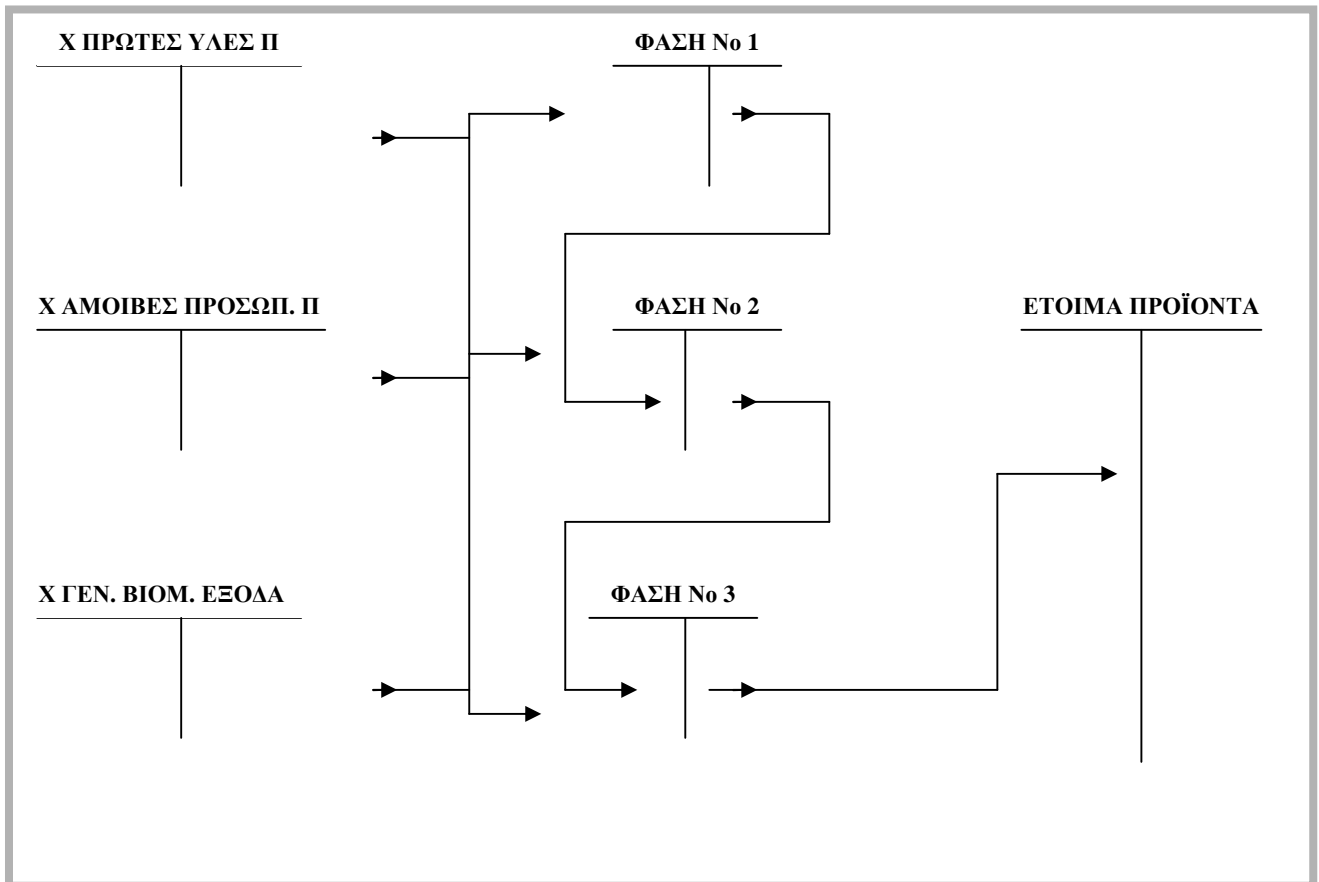
Πρώτες ύλες	792 €	
Άμεση εργασία	1188 €	
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	<u>396 €</u>	2.376 €
Παρήχθησαν μονάδες 1000		
Κόστος κατά μονάδα		2,376 €

ΦΑΣΗ Νο 2

Πρώτες ύλες	132 €	
Άμεση εργασία	330 €	
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	<u>198 €</u>	660 €
Παρήχθησαν μονάδες 800		
Κόστος κατά μονάδα		0,825 €
Σύνολο		3,201 €

Λογιστικώς το κόστος του προϊόντος εμφανίζεται στον λογαριασμό της τελευταίας φάσης της παραγωγής, ο οποίος περιλαμβάνει το κόστος όλων των προηγούμενων φάσεων, διότι κάθε φάση χρεώνεται με τον κόστος της προηγούμενης κατά κόστος που αντιστοιχεί στην ποσότητα των ημικατεργασμένων που μεταφέρθηκε σε αυτή.

Το σχετικό διάγραμμα των εγγραφών έχει ως εξής:



Σχήμα: ΒΑΣΙΚΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

4.5. ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ

Για την ευχέρεια της κοστολόγησης καταρτίζεται πλήρες λογιστικό δελτίο, στο οποίο μεταξύ των άλλων προβλέπονται:

- Οι λογαριασμοί της συναλλακτικής δραστηριότητας, δηλαδή οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής
- Οι θέσεις κόστους και οι αντίστοιχοι λογαριασμοί τους που προβλέπονται κατά περίπτωση παραγωγής και σύμφωνα με τη διάρθρωση της βιομηχανικής επιχείρησης.

Στους λογαριασμούς που προβλέπονται από τη Γενική Λογιστική περιλαμβάνονται και οι λογαριασμοί για τα άμεσα και έμμεσα έξοδα, στους οποίους καταχωρούνται τα στοιχεία του βιομηχανικού και εμπορικού κόστους.

4.5.1. Λογαριασμοί άμεσων εξόδων

Οι κυριότεροι λογαριασμοί των άμεσων εξόδων είναι:

α) ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ, β) ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ, γ) ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΑ.

Οι λογαριασμοί «Πρώτες ύλες» και «Βοηθητικές ύλες» χρεώνονται με την αρχική αξία (τιμολογιακή αξία) και με τα ειδικά έξοδα των πρώτων βοηθητικών υλών που αγοράζονται. Πιστώνονται δε με τις πρώτες βοηθητικές ύλες που χορηγούνται για Βιομηχανοποίηση (ή πωλούνται), επίσης με την αρχική αξία.

Ο λογαριασμός «Ημερομίσθια» χρεώνεται με τα ποσά που πληρώνονται σε ημερομίσθια για την κατεργασία (παραγωγή) και πιστώνεται σε χρέωση (μεταφορά) των λογαριασμών παραγωγής.

4.5.2. Λογαριασμοί έμμεσων εξόδων

Οι κυριότεροι λογαριασμοί έμμεσων εξόδων, -όπως αναπτύχθηκαν στο προηγούμενο κεφάλαιο-, είναι:

«ΕΝΟΙΚΙΑ» «ΜΙΣΘΟΙ» «ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ» «ΦΟΡΟΙ- ΤΕΛΗ»
«ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ» «ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ» «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ»
«ΦΩΤΙΣΜΟΣ» «ΥΔΡΕΥΣΗ» «ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ» κ.τ.λ.

Η λειτουργία αυτών είναι γνωστή από το προηγούμενο κεφάλαιο και από τη Γενική Λογιστική, δηλαδή χρεώνονται με τα ποσά που πληρώνονται, ή υπολογίζονται και πιστώνονται μεταφερόμενοι σε χρέωση των θέσεων (κέντρων) κόστους με τη σύνταξη φύλλου μερισμού.

4.5.3. Διάμεσοι λογαριασμοί

Οι διάμεσοι λογαριασμοί που μπορεί να λειτουργήσουν σε μια βιομηχανική επιχείρηση είναι:

«Πρώτες ύλες για παραγωγή» ή «Παραγωγή σε εξέλιξη» ή «Πρώτες ύλες για Βιομηχανοποίηση», «Βοηθητικές ύλες για ανάλυση» κ.ο.κ.

Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται με την αρχική αξία των υλών που χορηγούνται για Βιομηχανοποίηση, καθώς και με τα γενικά έξοδα αγορών και πιστώνονται σε χρέωση των λογαριασμών παραγωγής.

4.5.4. Οι θέσεις κόστους και οι αντίστοιχοι λογαριασμοί

Ανάλογα με το μέγεθος, το είδος και τη διάρθρωση της επιχείρησης, οι θέσεις κόστους και οι αντίστοιχοι λογαριασμοί είναι:

ΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

«ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΣ»

«ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑ» «ΠΑΡΑΓΩΓΗ»

«ΔΙΑΘΕΣΗ»

«ΔΙΟΙΚΗΣΗ»

«ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ» «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΞΟΔΑ»

«ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ»

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

«ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΑΓΟΡΩΝ»

«ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ»

«ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΣ»

«ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ»

«ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΞΟΔΑ»

«ΣΥΝΕΡΓΕΙΟ –ΒΑΦΕΙΟ Κ.Τ.Λ.»

Η λειτουργία των πιο πάνω λογαριασμών, όπως αναπτύχθηκε και στο προηγούμενο κεφάλαιο είναι:

α) Γενικά έξοδα Αγορών

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται όλα τα έξοδα που έχουν σχέση με τις αγορές.

Τα γενικά έξοδα αγορών επιβαρύνουν ή το σύνολο των υλών που αγοράστηκαν ή μερίζονται μεταξύ των διαφόρων κέντρων κόστους ανάλογα με τις ύλες που χρησιμοποιούν.

β) Γενικά Βιομηχανικά έξοδα ή έξοδα παραγωγής

Στο λογαριασμό αυτόν συγκεντρώνονται όλα τα έξοδα του εργοστασίου, σαν γενικά βιομηχανικά έξοδα χαρακτηρίζονται οι μισθοί του διοικητικού προσωπικού του εργοστασίου και οι εισφορές για τους μισθούς αυτούς, το ηλεκτρικό ρεύμα, οι αποσβέσεις, η ύδρευση, οι επισκευές, τα υλικά συσκευασίας, κ.τ.λ.

γ) Έξοδα πωλήσεων

Τα έξοδα πωλήσεων διακρίνονται σε Ειδικά και Γενικά έξοδα πωλήσεων.

- i.** *Ειδικά έξοδα πωλήσεων.* Στον λογαριασμό αυτόν συγκεντρώνονται τα έξοδα τα οποία γίνονται για την πώληση ορισμένων προϊόντων, π.χ. μεταφορικά, φορτοεκφορτωτικά, συσκευασίας κ.τ.λ.
- ii.** *Γενικά έξοδα πωλήσεων.* Στο λογαριασμό αυτόν συγκεντρώνονται: οι αμοιβές και εργοδοτικές εισφορές του προσωπικού της υπηρεσίας πωλήσεων, οι διαφημίσεις, τα ενοίκια, οι φόροι οικοδομών, οι αποσβέσεις κ.τ.λ.

Τα ειδικά και γενικά έξοδα πωλήσεων επιβαρύνουν το κόστος των πωληθέντων προϊόντων. Έτσι με την επιβάρυνση του βιομηχανικού κόστους και με τα έξοδα πωλήσεων, προσδιορίζεται το ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ.

δ) Γενικά έξοδα διοίκησης

Στον λογαριασμό αυτόν συγκεντρώνονται, οι αμοιβές και εργοδοτικές εισφορές του προσωπικού της διοίκησης, τα ενοίκια, οι αποσβέσεις των κτιρίων και επίπλων των γραφείων, η γραφική ύλη, ο φωτισμός, η θέρμανση κ.τ.λ.

ε) Χρηματοοικονομικά έξοδα

Στον λογαριασμό αυτόν συγκεντρώνονται τα έξοδα αγοράς χρήματος, δηλαδή οι τόκοι δανείων, οι προεξοφλητικοί τόκοι, οι προμήθειες και τα έξοδα τραπεζών και τα εισπρακτικά έξοδα των συναλλαγματικών.

στ) Λογαριασμοί βοηθητικών υπηρεσιών

Οι βοηθητικές υπηρεσίες διαφέρουν μεταξύ των βιομηχανικών υπηρεσιών. Το είδος και ο αριθμός των βοηθητικών υπηρεσιών εξαρτάται από το είδος και το μέγεθος της βιομηχανικής επιχείρησης.

Κάθε βοηθητική υπηρεσία παρακολουθείται με ξεχωριστό λογαριασμό στον οποίο συγκεντρώνονται όλα τα έξοδα λειτουργίας της, π.χ. «Ηλεκτροπαραγωγή», «Χημείο» κ.τ.λ.

ζ) Παραγωγή

Στον λογαριασμό αυτόν συγκεντρώνονται τα:

- i.** Άμεσα έξοδα που πραγματοποιούνται για την παραγωγή, όπως οι πρώτες και βοηθητικές ύλες και τα ημερομίσθια με τις εισφορές τους.
- ii.** Έμμεσα έξοδα, δηλαδή το κόστος των βοηθητικών υπηρεσιών και η αναλογία των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Και ο λογαριασμός «ΠΑΡΑΓΩΓΗ» αποτελεί θέση κόστους και εμφανίζεται με τον τίτλο «ΠΑΡΑΓΩΓΗ Α», «ΠΑΡΑΓΩΓΗ Β» ή «ΚΛΩΣΤΗΡΙΟ», «ΥΦΑΝΤΟΥΡΓΕΙΟ» κ.τ.λ.

Οι πιο πάνω λογαριασμοί δεν παρακολουθούνται σαν περιληπτικοί λογαριασμοί, αλλά σχηματίζονται βάσει φύλλου μερισμού των έμμεσων δαπανών κατ' είδος.

4.6. ΠΟΡΕΙΑ ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟ

Τα έξοδα που συγκεντρώθηκαν σε κάθε θέση κόστους επιβαρύνουν τους σχετικούς φορείς κόστους, για τον καταλογισμό των οποίων χρησιμοποιούμε διάφορα κριτήρια.

4.6.1. Κόστος εφοδιασμού

Φορείς κόστους των γενικών εξόδων αγορών κατά μία εκδοχή είναι όλες οι ύλες που αγοράστηκαν. Κατ' άλλη εκδοχή -και πιο ορθή- οι ποσότητες που αναλώθηκαν.

Η επιβάρυνση γίνεται με καταλογισμό αυτών ανάλογα της αξίας ή ανάλογα με τις μονάδες βάρους, μήκους κ.τ.λ.

Αν έχουμε π.χ., για καταλογισμό Γενικά έξοδα αγορών ποσού 60.000 € και έχουν αγοραστεί:

Πρώτη ύλη Α μονάδες 3000 προς 12 € = 36000

Πρώτη ύλη Β μονάδες 2000 προς 7 € = 14000

και έχουν αναλωθεί:

Πρώτη ύλη Α μονάδες 2000 προς 12€ = 24000

Πρώτη ύλη Β μονάδες 1000 προς 7€ = 7000

Θα έχουμε τον πιο κάτω μερισμό:

α) ΜΕΡΙΣΜΟΣ ΟΛΩΝ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΠΟΥ ΑΓΟΡΑΣΤΗΚΑΝ

1^η Βάση μερισμού: η αξία της πρώτης ύλης

A 36000 • 60000: 50000= 43200

B 14000 • 60000: 50000= 16800 60000

2^η Βάση μερισμού: οι μονάδες βάρους

A 3000 • 60000: 5000= 36000

B 2000 • 60000: 5000= 24000 60000

3^η Βάση μερισμού: η αξία και ο οι μονάδες βάρους

(είναι συνδυασμός των δύο προηγούμενων)

A 43200 • 36000: 72200= 72200:2= 39600

B 16800 • 24000: 40800= 24000:2= 20400 60000

α) ΜΕΡΙΣΜΟΣ ΜΕ ΤΟ ΠΟΣΟ ΤΩΝ ΥΛΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΩΘΗΚΑΝ

1^η Βάση επιμερισμού: η αξία των αναλωθέντων υλών

A $24000 \cdot 60000 : 31000 = 46451.612$

B $7000 \cdot 60000 : 31000 = \underline{13548,387}$ 60000

2^η Βάση επιμερισμού: οι μονάδες που αναλώθηκαν

A $2000 \cdot 60000 : 3000 = 40000$

B $1000 \cdot 60000 : 3000 = \underline{20000}$ 60000

3^η Βάση επιμερισμού: η αξία και οι μονάδες

A $4645 \cdot 1,612 + 40000 = 8.645 \cdot 1,612 : 2 = 43225,806$

B $1354 \cdot 8,387 + 20000 = 3354 \cdot 8,387 : 2 = \underline{16774,193}$ 60000

Επομένως, το κόστος εφοδιασμού αποτελείται:

α) Από την αξία των πρώτων υλών.

β) Από τα έξοδα αγορών (τα οποία επιβαρύνουν άμεσα τις πρώτες ύλες), ειδικά έξοδα και

γ) Από τα γενικά έξοδα αγορών.

Τα γενικά έξοδα αγορών καταλογίζονται επί της αξίας των πρώτων υλών, οι οποίες δίνονται για την παραγωγή, βάσει μιας των πιο πάνω βάσεων. Έτσι η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και τα γενικά έξοδα αγορών μας δίνουν το κόστος εφοδιασμού, δηλαδή το κόστος των υλών που παραδόθηκαν στο εργοστάσιο για κατεργασία.

4.6.2. Βιομηχανικό κόστος

Φορείς κόστους των γενικών βιομηχανικών εξόδων είναι τα προϊόντα. Η επιβάρυνση γίνεται με μερισμό τους μεταξύ των προϊόντων που παράγονται, ανάλογα με την αξία των πρώτων υλών ή ανάλογα με τα ημερομίσθια ή σε συσχετισμό και των δύο. Π.χ.:

Γενικά βιομηχανικά έξοδα για καταλογισμό 9000

ΠΡΟΪΟΝ Α: Αξία πρώτων υλών 3000, ημερομίσθια 5000

ΠΡΟΪΟΝ Β: Αξία πρώτων υλών 20000, ημερομίσθια 3000

1^η Βάση μερισμού: η αξία των πρώτων υλών

ΠΡΟΪΟΝ Α $30000 \cdot 9000 : 50000 = 5400$ ή 18% επί των πρώτων υλών

ΠΡΟΪΟΝ Β $20000 \cdot 9000 : 50000 = 3600$ ή 18% επί των πρώτων υλών

2^η Βάση μερισμού: τα ημερομίσθια

ΠΡΟΪΟΝ Α $5000 \cdot 9000 : 8000 = 5625$ ή 112,5%

ΠΡΟΪΟΝ Β $5000 \cdot 9000 : 8000 = 3375$ ή 112,5%

3^η Βάση μερισμού: αξία πρώτων υλών και ημερομισθίων

ΠΡΟΪΟΝ Α $35000 \cdot 9000 : 58000 = 5431,03$ ή 15,517%

ΠΡΟΪΟΝ Β $23000 \cdot 9000 : 58000 = 3568,97$ ή 15,517%

Επομένως, το βιομηχανικό κόστος αποτελείται από:

α) Το κόστος εφοδιασμού.

β) Τα ημερομίσθια που πληρώθηκαν για την παραγωγή του προϊόντος και

γ) Τα έξοδα παραγωγής ή Γενικά Βιομηχανικά έξοδα παραγωγής.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα επιβαρύνουν τα προϊόντα που παράγονται βάσει μιας από τις πιο πάνω βάσεις.

4.6.3. Εμπορικό κόστος

Φορείς κόστους των γενικών εξόδων πωλήσεων είναι τα προϊόντα που πωλούνται. Η επιβάρυνσή τους γίνεται είτε με βάση το κόστος των πωλήσεων, είτε με βάση την τιμή πώλησής τους, είτε με βάση τις μονάδες που πωλήθηκαν.

Π.χ., έστω γενικά έξοδα πωλήσεων για καταλογισμό 20000 € και οι μονάδες των πωλήσεων, για το προϊόν Α 300 τιμή πώλησης 280 € και για το προϊόν Β 400 τιμή πώλησης 150 €

Το Βιομηχανικό κόστος για κάθε μονάδα Α=200 € και Β=100 €

α) Με βάση το Βιομηχανικό κόστος

$$\begin{array}{l} A \quad 300 \cdot 200 = 60000 \cdot 20000 : 100000 = \quad 12000 \\ B \quad 400 \cdot 100 = 40000 \cdot 20000 : 100000 = \quad \underline{8000} \\ \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad 20000 \end{array}$$

β) Με βάση την τιμή πώλησης

$$\begin{array}{l} A \quad 300 \cdot 280 = 84000 \cdot 20000 : 144000 = \quad 11666,667 \\ B \quad 400 \cdot 150 = 60000 \cdot 20000 : 144000 = \quad \underline{8333,333} \\ \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad 20000 \end{array}$$

γ) Με βάση τις μονάδες που πωλήθηκαν

$$20000 : 700 = 28,5 \cdot 271428$$

$$\begin{array}{l} \text{Επομένως: } A \quad 300 \cdot 28,5 \cdot 71428 = \quad 8571,4284 \\ \quad \quad \quad B \quad 400 \cdot 28,5 \cdot 71428 = \quad \underline{11428,5717} \\ \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad \quad 20000 \end{array}$$

Επομένως το εμπορικό κόστος αποτελείται:

α) Από το βιομηχανικό κόστος των μονάδων που πωλήθηκαν

β) Από τα ειδικά έξοδα πωλήσεων και

γ) Από τα γενικά έξοδα πωλήσεων

Τα γενικά έξοδα πωλήσεων μερίζονται ανάλογα με μια από τις πιο πάνω βάσεις.

4.7. ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Αναφέρθηκε πιο πάνω ότι για την ευχέρεια της κοστολόγησης απαιτείται πλήρης γνώση της διάρθρωσης της επιχείρησης, της παραγωγικής διαδικασίας και των προϊόντων που παράγονται, καθώς και κατάρτιση ολοκληρωμένου λογιστικού σχεδίου.

Από την παραγωγική διαδικασία προκύπτουν ένα ή περισσότερα προϊόντα, άλλοτε κύρια και δευτερεύοντα και άλλοτε κύρια προϊόντα και υποπροϊόντα, ελαττωματικά, κακότεχνα προϊόντα κ.τ.λ.

Τέλος, η παραγωγή -η παραγωγική διαδικασία- είτε είναι απλή είτε απαιτεί διαδοχικούς μετασχηματισμούς.

4.7.1. Παραγωγή ενός προϊόντος

Η παραγωγή ενός προϊόντος δεν παρουσιάζει δυσχέρειες στην κοστολόγηση διότι όλα τα άμεσα και έμμεσα έξοδα συγκεντρώνονται στον λογαριασμό «ΠΑΡΑΓΩΓΗ», ο οποίος φανερώνει το κόστος του προϊόντος που παράχθηκε, π.χ.:

Έστω η βιομηχανία «ΜΠΕΤΟΝ Α.Ε.» παράγει ένα προϊόν το «Α» και για την παραγωγή του διατέθηκαν:

α) Άμεσα έξοδα

- i.** Πρώτες ύλες αξίας 200000 €
- ii.** Βοηθητικές ύλες 40000 €
- iii.** Ημερομίσθια 60000 €

β) Έμμεσα έξοδα

- i.** Ενοίκια 36000 €
- ii.** Ασφάλιστρα 20000 €
- iii.** Συντηρήσεις 12000 €
- iv.** Αποσβέσεις 30000 € και
- v.** Μισθοί 22000 €

Όλα τα πιο πάνω έξοδα θεωρούνται κοστολογήσιμα.

Από την παραγωγική διαδικασία παρήχθησαν 10.000 μονάδες του προϊόντος «Α».

Ζητείται: Να βρεθεί: α) Το κόστος των κυρίων θέσεων κόστους, β) το βιομηχανικό κόστος του προϊόντος «Α» και γ) το εμπορικό του κόστος.

ΛΥΣΗ:

1. Κατά την παράδοση των πρώτων και βοηθητικών υλών στο εργοστάσιο θα γίνει η εξής εγγραφή:

93 Παραγωγή σε εξέλιξη		240000	
93.00 Παραγωγή «Α»	240000		
24 Πρώτες και Βοηθητικές ύλες			240000
24.00 Πρώτες ύλες	200000		
24.01 Βοηθητικές ύλες	40000		
Παράδοση πρώτων και Βοηθητικών υλών Δελτίο εξαγωγής Νο 45			

2. Για τα έμμεσα έξοδα θα συνταχθεί φύλλο μερισμού:

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΜΜΕΣΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Α/Α	Λογαριασμοί εξόδων	Ποσό μερίσμ.	ΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ			
			Γ.Ε.Δ.	Γ.Ε.Α.	Γ.Β.Ε.	Γ.Ε.Π.
1	Ενοίκια	36000	4000	10000	-	22000
2	Μισθοί	22000	10000	3000	4000	5000
3	Συντηρήσεις	12000	3000	9000	-	-
4	Ασφάλιστρα	20000	1000	3000	5000	11000
5	Αποσβέσεις	30000	2000	6000	18000	4000
	ΣΥΝΟΛΟ	120000	20000	31000	27000	42000
	Επιμερισμός Γεν. Εξόδ. Διοίκ.		↙	4000	11000	5000
				35000	38000	47000

Παρατήρηση: Ο μερισμός έγινε αυθαίρετα.

Με βάση το φύλλο μερισμού θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

1

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		58000	
23.11 Έξοδα Λειτουργίας Αγορών	31000		
23.12 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής	27000		
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		62000	
80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	62000		
80.02.00 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας 2.000.000			
80.02.01 Έξοδα Λειτουργικής διάθεσης 4.200.000			
60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ			22000
60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού	22000		
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ			68000
62.04 Ενοίκια	36000		
62.05 Ασφάλιστρα	20000		
62.07 Επισκευές συντήρ.	12000		
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓ. ΚΟΣΤΟΣ			30000
66.01.01 Αποσβέσεις κτιρίων	8000		
66.02 Αποσβέσεις Μηχανημάτων	12000		
66.03 Αποσβέσεις Μεταφορικών Μέσων	6000		
66.04 Αποσβέσεις επίπλων	4000		
Σύμφωνα με το φύλλο μερισμού			

2

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		15000	
23.11 Έξοδα λειτουργίας Αγορών	4000		
23.12 Έξοδα λειτουργίας Παραγωγής	11000		
Σε μεταφορά			

Από μεταφορά		
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		5000
80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	5000	
80.02.00 Έξοδα λειτουργ. διάθεσης		
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		20000
80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	2000	
80.02.00 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας. Επανεπιμερισμός εξόδων Διοίκησης στα κέντρα κόστους		

3. Τα Γενικά Έξοδα Αγορών επιβαρύνουν τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που καταναλώθηκαν ανάλογα με την αξία τους

Πρώτες ύλες $200000 \cdot 35000 : 240000 = 29166,67$

Βοηθητικές ύλες $40000 \cdot 35000 : 240000 = 5833,33$, οπότε γίνεται η εξής εγγραφή:

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		35000		
23.00 Παραγωγή «Α»	35000			
<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 0 10px;"> Πρώτες ύλες για βιομηχανοποίηση 29166,67 Βοηθητ. ύλες για βιομηχανοποίηση 5833,33 </td> <td style="border: none;"></td> </tr> </table>	Πρώτες ύλες για βιομηχανοποίηση 29166,67 Βοηθητ. ύλες για βιομηχανοποίηση 5833,33			
Πρώτες ύλες για βιομηχανοποίηση 29166,67 Βοηθητ. ύλες για βιομηχανοποίηση 5833,33				
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		35000		
23.11 Έξοδα Λειτουργίας Αγορών	35000			
Καταλογισμός γενικών εξόδων Αγορών				

4. Βιομηχανικό κόστος

- α) Το κόστος των πρώτων υλών που αναλώθηκαν.
- β) Το κόστος των βοηθητικών υλών που αναλώθηκαν.
- γ) Τα άμεσα ημερομίσθια που πληρώθηκαν και
- δ) Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που πληρώθηκαν. Όλα τα πιο πάνω επιβαρύνουν το κόστος του προϊόντος με τις εξής εγγραφές:

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		98000	
23.00 Παραγωγή «Α»	98000		
[Πρώτες ύλες για βιομηχανοποίηση 78400			
[Βοηθητ. ύλες για βιομηχανοποίηση 19600			
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ			38000
23.12 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής	38000		
60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ			60000
60.01 Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού	60000		
Επιβάρυνση Κόστους Παραγωγής			
21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ		373000	
21.00 Προϊόντα έτοιμα	373000		
21.00.00 Προϊόν «Α» 10.000X37,3			
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ			373000
23.00 ΠΑΡΑΓΩΓΗ «Α»	373000		
[Πρώτες ύλες για βιομηχαν. 307566,67			
[Βοηθητ. ύλες για βιομηχαν. 65.438,33			
Βιομηχανικό κόστος 10.000 μονάδων			
ή 37,3 ανά μονάδα βιομηχανικό κόστος			

Με τις πιο πάνω ενέργειες και εγγραφές βρέθηκαν:

α) Τα έξοδα για κάθε είδος δαπάνης (οι λογαριασμοί εξόδων).

β) Το κόστος των λειτουργιών της επιχείρησης Εφοδιασμού ευρώ 31000, κατεργασίας 27000, πωλήσεων 42000 και διοίκησης 20000.

γ) Το κόστος των κυρίων θέσεων κόστους: Γενικών εξόδων αγορών 35000, γενικών Βιομηχανικών εξόδων 38000 και Γενικών εξόδων πωλήσεων 47000.

δ) Το βιομηχανικό κόστος των προϊόντων που παρήχθησαν 10.000 μονάδων 373000, δηλαδή 37,3 κατά μονάδα.

5. Εμπορικό κόστος

Αν δεχθούμε ότι έχουν πραγματοποιηθεί και ειδικά έξοδα πωλήσεων 14000 ευρώ, τότε το εμπορικό κόστος του προϊόντος «Α» θα είναι:

α) Βιομηχανικό Κόστος	373000
β) Ειδικά έξοδα πωλήσεων	14000
γ) Γενικά έξοδα πωλήσεων	<u>47000</u>
ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	434000

Και $434000 : 10.000 = 4,34$ € κατά μονάδα με την προϋπόθεση ότι πωλήθηκαν και οι 10.000 μονάδες.

Αν όμως, οι μονάδες που πωλήθηκαν είναι 8.000, τότε το εμπορικό κόστος θα είναι:

α) Βιομηχανικό κόστος $8.000 \times 37,3$	298400
β) Ειδικά έξοδα πωλήσεων	14000
γ) Γενικά έξοδα πωλήσεως	<u>47000</u>
ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΩΝ	359400

Αν δεχθούμε ότι οι 8000 μονάδες πωλήθηκαν με 50 ευρώ κατά μονάδα συμπεριλαμβανομένου και του Φ.Π.Α., με συντελεστή 8% θα έχουμε τις εξής εγγραφές:

1		
30 ΠΕΛΑΤΗΣ		400000
30.00 Πελάτες εσωτερικού	400000	
30.000.00.XX...		
71.00 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ	370370,37	370370,37
71.00 Πωλήσεις ετοιμών προϊόντων		
71.00.000 Πώληση προϊόντος «Α»		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		29629,63
54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας	2962963	
54.0008 Φ.Π.Α. 8%		
Πώληση 8.000 μονάδων προς 50		
2		
71 ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΪΟΝ.ΕΤΟΙΜ. & ΗΜΙΤ.		61000
71.00 Πωλήσεις ετοιμών προϊόντων	61000	
71.00.00 Πώληση προϊόντος «Α»		
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		14000
64.14 Ειδικά έξοδα πωλήσεων	14000	
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		47000
80.02 Έξοδα μη προσδ.των μικτών απ/των	47000	
80.02.02 Έξοδα Λειτουργ. Διάθεσης		
Σε μεταφορά		

Από μεταφορά			
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ			
3			
71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝ. ΕΤΟΙΜ. & ΗΜΙΤ.		298400	
71.00 Πωλήσεις ετοιμών προϊόντων	298400		
71.00.00 Πώληση προϊόντος «Α»			
21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ & ΗΜΙΤΕΛΗ			298400
21.00 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ	298400		
21.00.00 ΠΡΟΪΟΝ «Α»			
Μεταφορά βιομηχανικού κόστους 8000 μονάδων που πωλήθηκαν			

Μετά τις εγγραφές αυτές ο λογαριασμός «Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών» εμφανίζει με το πιστωτικό υπόλοιπό του το πραγματικό οικονομικό αποτέλεσμα που προέκυψε, δηλ. 40600 κέρδος, ο δε λογαριασμός «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή» θα παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο 74600, όσο είναι το κόστος των 2000 μονάδων ($2000 \times 37,3 = 74600$) που δεν πωλήθηκαν.

4.7.2. Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής

α) Γενικά

Όταν πρόκειται για συνεχή παραγωγή παρουσιάζονται δυσχέρειες στην κοστολόγηση, διότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί αφορούν και την παραγωγή που ολοκληρώθηκε και την παραγωγή που δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί.

Η δυσχέρεια αυτή αντιμετωπίζεται με υπολογισμό των άμεσων και έμμεσων δαπανών, οι οποίες ανήκουν στην μη ολοκληρωμένη παραγωγή και

αφαιρούνται από τον λογαριασμό «ΠΑΡΑΓΩΓΗ», οπότε με το υπόλοιπό του χρεώνεται ο λογαριασμός «ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ» σε πίστωση του λογαριασμού «ΠΑΡΑΓΩΓΗ».

Έτσι, ο λογαριασμός «ΠΑΡΑΓΩΓΗ» με το χρεωστικό υπόλοιπό του θα παρουσιάζει το κόστος των προϊόντων που δεν έχουν ολοκληρωθεί και βρίσκονται στο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας (Ημικατεργασμένα), ο δε λογαριασμός «ΕΤΟΙΜΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ» θα εμφανίζει το κόστος των προϊόντων που παρήχθησαν.

β) Κοστολόγηση των ημικατεργασμένων μονάδων

(Ισοδύναμες μονάδες)

Όταν στην αρχή ή στο τέλος της κοστολογικής περιόδου υπάρχουν ημικατεργασμένες μονάδες, όπως συνήθως συμβαίνει, ο υπολογισμός του κόστους του σταδίου της έτοιμης μονάδας δεν είναι δυνατόν να γίνει αν δεν καθοριστεί πρώτα το κόστος των ημικατεργασμένων.

Ο προσδιορισμός του κόστους των ημικατεργασμένων μονάδων μπορεί να γίνει όταν οι μονάδες εκφραστούν ως έτοιμες.

Για την έκφραση αυτή προσδιορίζεται από τους τεχνικούς και τον υπεύθυνο του σταδίου ο βαθμός επεξεργασίας των μονάδων (βιομηχανοποίησή τους) στο στάδιο αυτό σε ποσοστό επί τοις εκατό σε σχέση με μια πλήρως επεξεργασμένη (στο ίδιο στάδιο) μονάδα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ (αναλυτικότερα)

- i.** Ας υποθέσουμε ότι στην αρχή της περιόδου δεν υπήρχαν στο στάδιο I ημικατεργασμένες μονάδες και ότι από τις 5000 μονάδες που εισήχθησαν για κατεργασία, προωθήθηκαν στο στάδιο II μόνο οι 4000 ενώ οι 1000 βρίσκονται στο τέλος της περιόδου επεξεργασμένες (και ως προς τα τρία στοιχεία του κόστους) κατά ποσοστό 50% (σε σχέση φυσικά με μία μονάδα που η κατεργασία της στο στάδιο I συμπληρώθηκε κατά 100%).

Επομένως, οι 1000 ημικατεργασμένες μονάδες ισοδυναμούν με $1000 \times 50\% = 500$ έτοιμες. Αν οι 500 αυτές μονάδες προστεθούν στις 4000 μονάδες που η κατεργασία τους στο στάδιο I συμπληρώθηκε, θα βρεθεί η ισοδύναμη παραγωγή του σταδίου I.

Ωστε ισοδύναμη παραγωγή περιόδου σταδίου I $= 4000 + 500 = 4500$ μονάδες και αν υποθέσουμε ακόμη ότι το συνολικό κόστος του σταδίου I κατά την περίοδο αυτή ήταν 9000 € και το κόστος μιας έτοιμης μονάδας θα βρεθεί αν διαιρέσουμε το κόστος του σταδίου με τον αριθμό των ετοιμών (με την ισοδύναμη παραγωγή του σταδίου) που στην προκειμένη περίπτωση είναι:

$4000 \cdot 100\% + 1000 \cdot 50\% = 4000 + 500 = 4500$ μονάδες και το μέσο κόστος μιας έτοιμης μονάδας $= 9000 : 4500 = 2$ €

Κόστος μονάδων που μεταφέρθηκαν στο στάδιο II.

μονάδες $4000 \cdot 100\% \times 2 \text{ €} = 8000$

Κόστος ημικατεργασμένων μονάδων

μονάδες $1000 \cdot 50\% \times 2 = \quad \underline{1000} \quad \quad 9000$

- ii. Ο βαθμός τελειοποίησης όμως των ημικατεργασμένων μονάδων δεν είναι πάντοτε ο ίδιος. Τα τρία στοιχεία του κόστους (Υλικά, Εργατικά και ΓΒΕ) δεν αναλώνονται ταυτόχρονα.

Οι πρώτες ύλες έχουν προτεραιότητα. Εισάγονται στο εργοστάσιο για να υποστούν κατεργασία, η οποία θα ολοκληρωθεί μετά από ορισμένο χρονικό διάστημα από τους εργάτες. Στο διάστημα αυτό πραγματοποιούνται και τα ΓΒΕ. Επομένως στην περίπτωση αυτή ο προσδιορισμός του κόστους των ετοιμών και ημικατεργασμένων γίνεται ως εξής:

Ας υποθέσουμε ότι κατά την περίοδο Ιανουαρίου στο στάδιο I δεν υπήρχε αρχική απογραφή (ημικατεργασμένες μονάδες) και ότι κατά την περίοδο αυτή το κόστος του σταδίου ήταν:

Υλικά	9000	
Εργατικά	6000	
Γεν. Βιομηχ. Έξοδα	<u>3450</u>	18450

Κόστος ετοιμών σταδίου I που μεταφέρθηκαν στο στάδιο II $4000 \cdot 3,45 =$	13800	
Κόστος ημικατεργασμένων στάδιο I		
Σε υλικά μονάδες $2000 \cdot 100\% \cdot 1,5 =$	3000	
Σε εργατικά μονάδες $2000 \cdot 50\% \cdot 1,2 =$	1200	
Σε ΓΒΕ μονάδες $2000 \cdot 30\% \cdot 0,75 =$	<u>450</u>	<u>4650</u>
		18450

**Λογιστική εγγραφή της μεταφοράς του κόστους των 4000 μονάδων στο
στάδιο II**

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		1380	
23.00 Προϊόντα σε κατεργασία	13800		
23.00.01 Στάδιο κατεργασίας II			
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ			
23.00 Προϊόντα σε κατεργασία	13800		13800
23.00.00 Στάδιο κατεργασίας I			
Μεταφορά κόστους σταδίου I			

Ύστερα από την παραπάνω εγγραφή ο λογαριασμός «ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΣΕ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑ ΣΤΑΔΙΟ I» θα εμφανίζεται κατά την 31/1 ως εξής:

ΧΡΕΩΣΗ	23.00.00	ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΣΕ ΚΑΤΕΡΓ. ΣΤΑΔΙΟ I	ΠΙΣΤΩΣΗ
Υλικά	9000	Μεταφορά στάδιο II	43800
Εργατικά	6000	Ημικατεργασμένα (Αποθέματα)	4650
ΓΒΕ	<u>3450</u>		
	18450		<u>18450</u>

iii. Το πρόβλημα του προσδιορισμού του κόστους ενός σταδίου που αντιστοιχεί σε μία μονάδα του προϊόντος εμφανίζεται πολυπλοκότερο όταν στο στάδιο αυτό, εκτός από το τελικό απόθεμα αυτής της περιόδου, υπήρχε και αρχικό απόθεμα.

Το υπόλοιπο, π.χ., του λογαριασμού «Προϊόντα σε κατεργασία στο πιο πάνω «Στάδιο Ι» την 1/2 ήταν 4650 €

Είναι η αρχική απογραφή ημικατεργασμένων (τελική προηγούμενης περιόδου) και αναλύεται με τον τρόπο που αναφέραμε πιο πάνω.

Ας υποθέσουμε λοιπόν ότι:

- 1ο.** Κατά την περίοδο του Φεβρουαρίου τέθηκαν σε κατεργασία στο στάδιο Ι 7000 μονάδες και ότι μέχρι το τέλος της περιόδου αυτής μεταφέρθηκαν στο στάδιο ΙΙ -μετά τη συμπλήρωση της πρώτης κατεργασίας τους– οι 5000 μονάδες.
- 2ο.** Ο βαθμός επεξεργασίας των 4000 ημικατεργασμένων μονάδων κατά την 28/2 ήταν 100% για τα υλικά και 50% για τα εργατικά και τα ΓΒΕ.
- 3ο.** Κατά την περίοδο του Φεβρουαρίου το κόστος για κάθε στοιχείο στο στάδιο Ι ήταν:

Υλικά	€	10500	
Εργατικά	€	6750	
Γεν. Βιομ. Έξοδα	€	<u>5280</u>	22530

Με τα δεδομένα αυτά η ισοδύναμη παραγωγή περιόδου Φεβρουαρίου του σταδίου Ι και το κόστος μονάδας θα προσδιοριστούν ως εξής:

1ο. ΚΙΝΗΣΗ ΜΟΝΑΔΩΝ

- α)** Αρχικό απόθεμα μονάδες 2000+7000 που τέθηκαν σε κατεργασία = 9000 μονάδες
- β)** Μονάδες 9000 μείον 5000 μονάδες (2000 αρχικές + 3000 νέες) που προωθήθηκαν στο στάδιο ΙΙ= 4000 μονάδες τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων περιόδου.

2ο. ΙΣΟΔΥΝΑΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΥ

α) Ως προς τα υλικά $*7000 \cdot 100\%$ =7000 μον.

Ως προς τα εργατικά $2000 \cdot 50\% ** +3000 \cdot 100\%$

$+4000 \cdot 50\%$ =6000 μον.

β) Ως προς τα ΓΒΕ $2000 \cdot 70\% ** +3000 \cdot 100\%$

$+4000 \cdot 50\%$ =4600 μον.

3ο. ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΣΤΑΔΙΟΥ Ι ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΥ

Υλικά €1050 : 7000 μον. (ΙΙΙ) = 1,5 €

Εργατικά €6750 : 6000 μον. (ΙΙΙ) = 1,125 €

ΓΒΕ 5280 : 6400 μον. (ΙΙΙ) = 0,825 €

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ = 3,45 €

* Το αρχικό απόθεμα ως προς τα υλικά ήταν βαθμού βιομηχανοποίησης 100%.

** Για να συμπληρωθεί η κατεργασία τους.

γ) ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΟΥ ΠΡΟΩΘΕΙΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΠΟΜΕΝΗ ΦΑΣΗ

Στις επιχειρήσεις ομοιόμορφης και συνεχούς παραγωγής οι ημικατεργασμένες μονάδες στην αρχή της περιόδου, σύμφωνα με τη φυσική ροή (τη φυσική τους πορεία), θα συμπληρωθούν και θα προωθηθούν πρώτες στο επόμενο στάδιο για να υποστούν την επόμενη κατεργασία.

Το κόστος όλων των μονάδων της περιόδου που μεταφέρθηκαν στο επόμενο στάδιο θα περιλαμβάνει:

- i. Το κόστος της αρχικής απογραφής (των ημικατεργασμένων).
- ii. Το κόστος της συμπληρωματικής κατεργασίας.
- iii. Το κόστος των υπολοίπων που επίσης μεταφέρθηκαν μέσα στην ίδια περίοδο.

Με τα δεδομένα του παραδείγματος της προηγούμενης παραγράφου οι 5000 μονάδες που μεταφέρθηκαν κατά την περίοδο στο στάδιο ΙΙ αποτελούνται από τις 2000 μονάδες της αρχικής απογραφής του Φεβρουαρίου (τελικής απογραφής Ιανουαρίου) που περατώθηκαν πρώτες και από τις υπόλοιπες 3000 μονάδες που εισήχθησαν για κατεργασία κατά την περίοδο του Φεβρουαρίου και συμπληρώθηκαν μέσα στην ίδια περίοδο.

Το κόστος τους θα περιλαμβάνει:

α)	Το κόστος του αρχικού αποθέματος	=4650 €	
β)	Το κόστος της συμπληρωματικής κατεργασίας του αρχικού αποθέματος, δηλαδή:		
	i. Υλικά		0
	ii. Εργατικά	$2000 \cdot 50\% \cdot 1,125 =$	1125
	iii. ΓΒΕ	$2000 \cdot 70\% \cdot 0,825$	<u>1155</u> = 2280
γ)	Το κόστος των υπολοίπων που επίσης μεταφέρθηκαν		
		$3000 \cdot 100\% \cdot 3,45 =$	<u>10350</u>
			17280

Το κόστος της τελικής απογραφής ημικατεργασμένων περιόδου Φεβρουαρίου θα ισούται αναλυτικά με:

Υλικά	$4000 \cdot 1,5 \cdot 100\% =$	6000	
Εργατικά	$4000 \cdot 1,125 \cdot 50\% =$	2250	
ΓΒΕ	$4000 \cdot 0,825 \cdot 50\% =$	<u>1650</u>	<u>9900</u>
			27180

Ο λογαριασμός «ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΣΕ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑ – ΣΤΑΔΙΟ 1 (28/2) θα εμφανίζεται ως εξής:

ΧΡΕΩΣΗ	23.00.00	ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΣΕ ΚΑΤΕΡΓ. ΣΤΑΔΙΟ Ι (28/2)	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αρχικό απόθεμα	4650	Επεξεργασία σε στάδιο ΙΙ	17280
Υλικά	10500	Απόθεμα 28/2	9900
Εργατικά	6750		
ΓΒΕ	<u>5280</u>		
	27180		<u>27180</u>

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η Βιομηχανική Επιχείρηση «ΑΕΤΟΣ Α.Β.Ε.» εφαρμόζει τη μέθοδο κόστους διαδικασίας.

Η παραγωγή του προϊόντος «Α» συμπληρώνεται σε τέσσερα διαδοχικά κύρια παραγωγικά τμήματα.

Πρώτες ύλες χρησιμοποιούνται μόνο στο 1^ο τμήμα.

Τα παρακάτω λογιστικά δεδομένα αφορούν την κίνηση του παραγωγικού τμήματος 4 κατά το μήνα Μάιο.

α)	1/5 υπόλοιπο 1.600 μονάδες συμπληρωμένες κατά το 1/4 και ως προς τα δύο στοιχεία του κόστους ευρώ	30450
β)	Από παραγωγικό τμήμα 3, 4.300 μονάδες ευρώ	56437,5
γ)	Εργατικά ευρώ	91875
δ)	Γενικά Βιομηχανικά έξοδα ευρώ	23887,5
ε)	Κατά το μήνα Μάιο συμπληρώθηκε η κατεργασία των 1.600 μονάδων της 1.5 και 3.500 μονάδων επί πλέον	

Κατά την 31/5 απομένουν 800 μονάδες συμπληρωμένες κατά 1/4 (και ως προς τα δύο στοιχεία του κόστους).

στ)	Λογιστικά δεδομένα του Ιουνίου	
i.	Από παραγωγικό τμήμα 3 μονάδες 5.500, κόστος	61875
ii.	Εργατικά	88200
iii.	Γενικά Βιομηχανικά έξοδα	22050
ζ)	Κατά το μήνα Ιούνιο όλες οι ημικατεργασμένες μονάδες που υπήρχαν στην αρχή ολοκληρώθηκαν και από τις 5.500 νέες μονάδες παρέμειναν στο τέλος του μήνα μόνο 1.500 μονάδες συμπληρωμένες κατά 1/5 (και ως προς τα δύο στοιχεία του κόστους).	

ΖΗΤΟΥΝΤΑΙ:

- α) Οι υπολογαριασμοί για τον προσδιορισμό της ισοδύναμης παραγωγής των περιόδων Μαΐου – Ιουνίου και για τον καθορισμό του κατά μονάδα κόστους των δύο περιόδων.
- β) Οι ημερολογιακές εγγραφές Μαΐου-Ιουνίου και
- γ) Η εμφάνιση του λογαριασμού «ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΣΕ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑ – ΤΜΗΜΑ 4», Μαΐου και Ιουνίου.

I. ΛΥΣΗ

1ο. ΙΣΟΔΥΝΑΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΜΑΪΟΥ

- α) Συμπληρωματική επεξεργασία 1.600 μονάδες $\cdot \frac{3}{4} =$ 1.200 έτοιμες
- β) Ολοκλήρωση 3.500 μονάδες $\cdot \frac{4}{4} =$ 3.500 έτοιμες
- γ) Ημικατεργασμένες των $\frac{3}{5}$ 800 μονάδες $\cdot \frac{1}{4} =$ 200 έτοιμες
 $=$ 4.900 έτοιμες

2ο. ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΚΑΤΑ ΤΟ ΜΗΝΑ ΜΑΙΟ

- α) Εργατικά $91875:4.900 =$ 18,75 €
- β) Γ.Β.Ε. $23887,5 : 4.900 =$ 4,875 € 23,625

3ο. ΚΟΣΤΟΣ ΕΤΟΙΜΩΝ ΜΗΝΟΣ ΜΑΪΟΥ

- α) Κόστος 1600 μονάδων συμπληρωμένων κατά το $\frac{1}{4}$ 30450
Κόστος συμπληρωματικής κατεργασίας των 1600 μον.
 $1600 \cdot \frac{3}{4} \cdot 23,625$ 28350
μονάδες $1600 \cdot 36,75 =$ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ 58800
- β) Κόστος 3.500 μονάδων
Κόστος προηγούμενου τμήματος $3500 \cdot 13,125^* =$ 45937,5
 $^*(56437,5:4300=13,125)$
Κόστος τμήματος $3500 \cdot 23,625 =$ 82687,5
Μονάδες $3500 \cdot 36,75 =$ 128625
Κόστος έτοιμων μηνός Μαΐου $(58800+128625) =$ 187425

4ο. ΚΟΣΤΟΣ ΗΜΙΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ 31/5

α) Κόστος προηγούμενου τμήματος μον. $800 \cdot 13,125 =$	10500
β) Κόστος τμήματος $800 \cdot 1/4 \cdot 23,625 =$	<u>4725</u>
ΣΥΝΟΛΟ $(187425+15225) =$	<u>202650</u>

II. ΙΣΟΔΥΝΑΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΙΟΥΝΙΟΥ

1ο. α) Συμπληρωματική επεξεργασία μονάδες $800 \cdot 3/4 =$	600 έτοιμες
β) Ολοκλήρωση μονάδες $4.000 \cdot 4/4 =$	4.000 έτοιμες
γ) Ημικατεργασμένες στις 30/6 μονάδες $1.500 \cdot 1/5 =$	<u>300</u> έτοιμες
ΙΣΟΔΥΝΑΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ	<u>4.900</u> έτοιμες

2ο. ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΙΟΥΝΙΟ

α) Εργατικά $88200 : 4.900 =$	18 €
β) Γ.Β.Ε. $22050 : 4.900 =$	<u>4,5</u> €
Κόστος μονάδας	<u>22,5</u> €

3ο. ΚΟΣΤΟΣ ΕΤΟΙΜΩΝ ΙΟΥΝΙΟΥ

α) Κόστος 800 μονάδων (Αρχικής Απογραφής)	15220	
συμπληρωμένων κατά $1/4 =$		
Κόστος ολοκλήρωσέως τους κατά	<u>13500</u>	28725
μήνα Ιουνίου $800 \cdot 3/4 \cdot 22,5 =$		
β) Κόστος 4000 μονάδων		
Κόστος προηγούμενου σταδίου $4000 \cdot 11,25^* =$	45000	
* $(61875 : 5.500 = 11,25)$		
Κόστος Ιουνίου $4000 \cdot 22,5 =$	<u>90000</u>	135000

4ο. ΚΟΣΤΟΣ ΗΜΙΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΩΝ (30/6)

Κόστος προηγούμενου σταδίου, μονάδες

1.500 • 11,25 =	16875	
Κόστος Ιουνίου 1.500 • 1/5 • 22,5=	<u>6750</u>	<u>23625</u>
		<u>187350</u>

III. ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΜΑΪΟΥ

1		
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		56437,5
23.00 Προϊόντα σε κατεργασία	56437,5	
23.00.03 Κατεργασία τμήμα Νο 4		
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		56437,5
23.00 Προϊόντα σε κατεργασία	56437,5	
23.00.02 Κατεργασία τμήμα Νο 3		
Μεταφορά μονάδων 4300X1312,5		
2		
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		91875
23.00 Προϊόντα σε κατεργασία	91875	
23.00.03 Κατεργασία τμήμα Νο 4		
60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		91875
60.01 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού	91875	
Επιβάρυνση με εργατικά Μαΐου		
3		
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		23887,5
23.00 Προϊόντα σε κατεργασία	23887,5	
23.00.03 Κατεργασία τμήμα Νο4		
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		23887,5
Σε μεταφορά		

Από μεταφορά		
23.12 Γενικά έξοδα παραγωγής	23887,5	
Επιβάρυνση με Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα		
4		
21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ		187425
21.00 Προϊόντα	187425	
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		187425
23.00 Προϊόντα σε κατεργασία	187425	
23.00.03 Κατεργασία τμήμα Νο4		
Παραγωγή 5100 μονάδων ετοιμών προϊόντων μηνός Μαΐου προς 3675 η κάθε μία		

ΧΡΕΩΣΗ 23.00.03 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΣΕ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑ ΤΜΗΜΑΤΟΣ 4 ΠΙΣΤΩΣΗ

1/5 Υπόλοιπο (μ.1600•¼)	30450	Έτοιμες μον. 1600•36,75	58800
3/5 Από τμ.3 (4300X13,125)	56437,5	Έτοιμες μον.3500•36,75	128625
Εργατικά μηνός Μαΐου	91875	31/5 Υπόλ. Μον. 800•¼	15225
Γενικά Βιομ. Έξοδ. Μαΐου	<u>23887,5</u>		
ΣΥΝΟΛΟ	202650	ΣΥΝΟΛΟ	202650

IV. ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΙΟΥΝΙΟΥ

1			
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		61875	
23.00 Προϊόντα σε κατεργασία	61875		
23.00.03 Κατεργασία τμήμα Νο 4			
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ			61875
23.00 Προϊόντα σε κατεργασία	61875		
23.00.02 Κατεργασία τμήμα Νο 3			
Μεταφορά 5500 μονάδων προς 11,25			
2			
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		88200	
23.00 Προϊόντα σε κατεργασία	88200		
23.00.03 Κατεργασία τμήμα Νο 4			
60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ			88200
60.01 Αμοιβές Ημερομισθίων προσωπικού	88200		
Επιβάρυνση με εργατικά μηνός Ιουνίου			
3			
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		22050	
23.00 Προϊόντα σε κατεργασία	22050		
23.00.03 Κατεργασία τμήμα Νο4			
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ			22050
23.12 Γενικά έξοδα παραγωγής	22050		
Επιβάρυνση με γενικά βιομηχανικά έξοδα			
4			
21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ		163725	
21.00 Προϊόντα έτοιμα	163725		
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ			163725
Σε μεταφορά			

Από μεταφορά		
23.00 Προϊόντα σε κατεργασία	163725	
23.00.03 Κατεργασία τμήμα Νο4		
Παραγωγή μηνός Ιουνίου		
μηνός Μαΐου προς 3675 η κάθε μία		

ΧΡΕΩΣΗ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΣΕ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑ ΤΜΗΜΑ 4 (ΙΟΥΝΙΟΣ)		ΠΙΣΤΩΣΗ	
1/6 Υπόλ. μον. 800•¼	15225	Έτοιμες μον. 800•35,90625	28725
Από μήμα 3 μον. 5500•11,25	61875	Έτοιμες μον. 4000•33,75	135000
Εργατικά	88200	30/6 υπόλοιπο ημικατεργασ.	
Γενικά Βιομ. Έξοδ.	<u>22050</u>	μονάδων 1500•1/5	<u>23625</u>
ΣΥΝΟΛΟ	187350	ΣΥΝΟΛΟ	187350

4.7.3. Υπολογισμός φύρας και απορρόφησή της στο κόστος παραγωγής

Και στις επιχειρήσεις μαζικής παραγωγής είναι σχεδόν αναπόφευκτο ένα ποσοστό φύρας που διαπιστώνεται από τη μειωμένη απόδοση των τμημάτων σε μονάδες παραγωγής.

Η μείωση της απόδοσης ενός τμήματος εξακριβώνεται από την σύγκριση των εξαγωγών με τις εισαγωγές και τα αποθέματα. Η φύρα ή απώλεια των μονάδων μπορεί να οφείλεται σε διάφορους λόγους, όπως, π.χ. στη θερμότητα (εξάτμιση).

Οι μονάδες που χάνονται όπως είναι φυσικό μειώνουν τον αριθμό των μονάδων με τον οποίο θα διαιρεθεί το συνολικό κόστος και κατά συνέπεια αυξάνουν το κόστος –κατά μονάδα- των προϊόντων.

Αν οι απώλειες παρουσιαστούν στο πρώτο στάδιο, δηλαδή στην πρώτη κατεργασία, ο προσδιορισμός του κόστους για κάθε μονάδα προϊόντος δεν παρουσιάζει δυσκολίες από την πλευρά των υπολογισμών.

Στην περίπτωση αυτή το κόστος κάθε μονάδας ισούται με το πηλίκο της διαίρεσης του συνολικού κόστους του σταδίου με την ισοδύναμη παραγωγή, για τον προσδιορισμό της οποίας, όμως, δεν λαμβάνονται υπόψη οι μονάδες που χάθηκαν (απωλέσθηκαν).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Σε βιομηχανική επιχείρηση με δύο στάδια παραγωγής, σε μια περίοδο έχουμε:

ΣΤΑΔΙΟ Ι

α) Αρχική απογραφή	0	
β) Μονάδες που τέθηκαν σε κατεργασία	10.000	
γ) Μονάδες που μεταφέρθηκαν στο στάδιο ΙΙ	7.000	
δ) Τελική απογραφή	2.000	
(Βαθμός τελειοποίησης υλικά 100%		
Εργατικά και Γ.Β.Ε. 50%		
ε) Μονάδες που χάθηκαν	<u>1.000</u>	10.000

ΙΣΟΔΥΝΑΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Υλικά μ. 7000 + μ. 2000 • 100% = 9000 μ.

Εργατικά μ. 7000 + μ. 2000 • 50% = 8000 μ.

Γ.Β.Ε. μ. 7000 + μ. 2000 • 50% = 8000 μ.

<u>ΚΟΣΤΟΣ ΣΤΑΔΙΟΥ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ</u>	<u>ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ</u>
Υλικά	16550 : 9000	1,85
Εργατικά	8880 : 8000	1,11
Γ.Β.Ε.	<u>5920</u> : <u>8000</u>	<u>0,74</u>
	31450	3,7

Ωστε οι χαμένες μονάδες δεν λήφθηκαν υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ισοδύναμης παραγωγής.

Αν δεν υπήρχαν απώλειες και η τελική απογραφή ήταν 3000, τότε η ισοδύναμη παραγωγή και το κόστος μονάδας θα ήταν:

$$\text{Υλικά μ. } 7000 + 3000 \cdot 100\% = 10.000 \text{ μονάδες}$$

$$\text{Ημερομίσθια μ. } + 3000 \cdot 50\% = 8.500 \text{ μονάδες}$$

$$\text{Γ.Β.Ε. μ. } 7000 + 3000 \cdot 50\% = 8.500 \text{ μονάδες}$$

Το κόστος για κάθε μονάδα θα ήταν:

Υλικά	16550	:	10.000	1,665
Εργατικά	8880	:	8.500	1,0447
Γ.Β.Ε.	<u>5920</u>	:	<u>8.500</u>	<u>0,6965</u>
				3,4062

Δηλαδή 3,4062 αντί 3,7 που είναι λόγω των απωλειών 1.000 μονάδων. Η ελάττωση λοιπών των μονάδων κατά 1.000 λόγω των απωλειών, είχε ως συνέπεια την αύξηση του κόστους κατά $\text{€}3,7 - 3,4062 = 0,2938$ κατά μονάδα, μια που το (ίδιο) συνολικό κόστος του σταδίου μοιράστηκε σε λιγότερες μονάδες.

4.8. ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΟΙΚΙΛΙΩΝ ΤΟΥ ΙΔΙΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ

Παραγωγή του ίδιου είδους προϊόντος υπάρχει, όταν μια βιομηχανική επιχείρηση ή ένα παραγωγικό της τμήμα παράγει πολλά είδη του ίδιου προϊόντος χρησιμοποιώντας την ίδια πρώτη ύλη. Π.χ., μια βιομηχανία νημάτων παράγει νήματα Νο 15, 20, 25, 30 κ.τ.λ.

Στην προκειμένη περίπτωση, δημιουργείται πρόβλημα για την κοστολόγηση των διάφορων ποικιλιών, διότι κάθε ποικιλία είτε απαιτεί περισσότερο ή λιγότερα εργατικά, είτε επιβαρύνεται με περισσότερα ή λιγότερα έμμεσα έξοδα κ.τ.λ. Επομένως υπάρχει δυσχέρεια στον μερισμό των εξόδων παραγωγής.

Η δυσχέρεια αυτή αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τη σχέση η οποία υπάρχει μεταξύ των διάφορων ποικιλιών ως προς τα έξοδα παραγωγής, π.χ. για την παραγωγή μιας μονάδας από την ποικιλία «Α» απαιτούνται 20% περισσότερα ή λιγότερα έξοδα κ.τ.λ.

Γι' αυτό λαμβάνεται σαν βάση μια ποικιλία και προσδιορίζεται η διαφορά –σε ποσοστό– των εξόδων που απαιτούνται για την παραγωγή κάθε μονάδας των άλλων ποικιλιών. Τα ποσοστά αυτά ονομάζονται συντελεστές ισοτιμίας ή δυσχέρειας.

Όταν καθοριστεί ο συντελεστής ισοτιμίας, ο μερισμός των εμμέσων εξόδων είναι εύκολος, διότι γίνεται με βάση τον συντελεστή ισοτιμίας για κάθε ποικιλία.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ: Έχουν διατεθεί για την παραγωγή τριών ποικιλιών οι πιο κάτω ποσότητες βαμβακιού:

$$\text{Ποικιλία No 30 κιλá } 3600 \cdot 20 = 72000$$

$$\text{Ποικιλία No 40 κιλá } 5700 \cdot 16 = 91200$$

$$\text{Ποικιλία No 50 κιλá } 220 \cdot 10 = 22000$$

Οι δαπάνες παραγωγής έφτασαν στο ποσό των 60000 €

Παρήχθησαν:

Νήμα No 30 κιλá 3000, No 40 5000 κιλá και No 50 2000 κιλá.

Οι συντελεστές ισοτιμίας σε σχέση με το νήμα No 30 θα είναι:

$$\text{No 30 συντελεστής ισοτιμίας } 20: 20 = 1$$

$$\text{No 40 συντελεστής ισοτιμίας } 20: 16 = 1,25$$

$$\text{No 50 συντελεστής ισοτιμίας } 20: 10 = 2$$

ΛΥΣΗ

1^ο Αναγωγή με τις μονάδες παραγωγής:

$$\text{No 30 κιλá } 3000 \cdot 1 = 3000$$

$$\text{No 40 κιλá } 5000 \cdot 1,25 = 6250$$

$$\text{No 40 κιλá } 2000 \cdot 2 = \underline{4000}$$

ΣΥΝΟΛΟ μονάδων παραγωγής με αναγωγή ισοτιμίας 13250

2° Μερισμός δαπανών

Νήμα Νο 30 =>60000 • 3000:13.250=	13580
Νήμα Νο 40 =>60000 • 6250:13.250=	28300
Νήμα Νο 50 =>60000 • 4000:13.250=	18120

3° Κοστολόγηση

Νήμα Νο Αξίας πρώτης ύλης + Δαπάνες παραγωγής = Κόστος ΑΝΑ ΚΙΛΟ

30	72000	+ 13580	= 85580	=> 28,53
40	91200	+28300	= 119500	=>23,9
50	22000	+ 18120	= 40120	=>20,06
	185200	+ 60000	= 245200	

4° Εγγραφές

1

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ

23.00 Παραγωγή νημάτων

23.00.00 Νήμα Νο 30 72000

23.00.01 Νήμα Νο 40 91200

23.00.02 Νήμα Νο 50 22000

24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ

24.00 Πρώτες ύλες

24.00.00 Βαμβάκι Νο 30 κιλά

3600X2=72000

24.00.01 Βαμβάκι Νο 40 κιλά

5700X16=91200

24.00.02 Βαμβάκι Νο 50 κιλά

220X10=2200

Χορήγηση πρώτης Ύλης ΔΕ Νο 150

Σε μεταφορά

		185200	
	185200		
			18520000
	1852200		

Από μεταφορά		
2		
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		60000
23.00 Παραγωγή νημάτων	60000	
23.00.00 Νήμα Νο 30 13580		
23.00.01 Νήμα Νο 40 28300		
23.00.02 Νήμα Νο 50 18120		
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		60000
23.12 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής	60000	
Καταλογισμός Γενικών Βιομηχανικών εξόδων		
3		
21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ		245200
21.00 Προϊόντα έτοιμα	245200	
21.00.00 Νήμα Νο 30 κιλά 3000X28,53		
21.00.01 Νήμα Νο 40 κιλά 5000X23,9		
21.00.02 Νήμα Νο 50 κιλά 2000X20,06		
23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ		245200
23.00 Παραγωγή νημάτων	245200	
23.00.00 Νήμα Νο 30 85880		
23.00.01 Νήμα Νο 40 119500		
23.00.02 Νήμα Νο 50 40120		
Κόστος παραγωγής ετοιμών νημάτων		

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Η ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ [ΟΜΑΔΑ 9]

5.1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

Η Γενική ή Χρηματοοικονομική Λογιστική (General of Financial Accounting) αποσκοπεί στην παρακολούθηση των σχέσεων της οικονομικής μονάδας προς τους τρίτους και στον προσδιορισμό των εσόδων και εξόδων συγκεντρωτικά, ώστε να καθίσταται δυνατός ο προσδιορισμός του συνολικού αποτελέσματος. Ειδικότερα η γενική λογιστική αποσκοπεί:

- Στην παρακολούθηση των συναλλαγών της οικ. μονάδας με τους τρίτους.
- Στην συγκέντρωση των ολικών εσόδων και εξόδων.
- Στον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος της οικον. μονάδας.
- Στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Στον εσωτερικό έλεγχο της διαχειρίσεως.
- Στην κατάρτιση των φορολογικών δηλώσεων.

Οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής καταλαμβάνουν τις ομάδες 1-8 του Σχεδίου Λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. και λειτουργούν σε ανεξάρτητο κύκλωμα, δηλαδή χρεώνονται και πιστώνουν μόνο μεταξύ τους και απαγορεύεται η χρέωση ή πίστωση αυτών με πίστωση ή χρέωση λογαριασμών των ομάδων 9 και 10.

Η αναλυτική λογιστική έρχεται να συμπληρώσει τη γενική λογιστική. Στην αναλυτική λογιστική παρακολουθούνται οι ποσοτικές μεταβολές, οι μορφολογικές μετατροπές και οι πολυπληθείς συνθέσεις των αποθεμάτων, των εξόδων, των εσόδων και των εκτάσεων και ανόργανων αποτελεσμάτων για το

σηματισμό του λειτουργικού και του κατά φορέα κόστους, τον προσδιορισμό των αναλυτικών και των συνολικών αποτελεσμάτων της οικον. μονάδας και τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του συνόλου της εκμεταλλεύσεως και των τμημάτων αυτής.

Οι βασικοί στόχοι της αναλυτικής λογιστικής είναι:

- Η εξεύρεση του κόστους των βασικών λειτουργιών και των υποδιαϊρέσεων τους (κέντρα κόστους) των οικον. μονάδας.
- Η εξεύρεση του κόστους των παραγόμενων προϊόντων κατά κατηγορία και είδος.
- Η εξεύρεση των μικτών αποτελεσμάτων κατά κατηγορία και κατ' είδος πωλούμενων αποθεμάτων και
- Η αναλυτική λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων κατά κατηγορία και κατ' είδος, ποσότητα και αξία.

Αναλυτικότερα οι σκοποί της αναλυτικής λογιστικής είναι:

α) Ο αναλυτικός προσδιορισμός του κόστους των βασικών λειτουργιών, των υπολειτουργιών και των λειτουργικών μονάδων της οικον. μονάδας.

β) Ο προσδιορισμός του κόστους των αγαθών που αγοράζονται και των έτοιμων και ενδιάμεσων προϊόντων και υπηρεσιών που παράγονται, στην τελευταία ποιοτική ή άλλης φύσεως υποδιαϊρέση και για κάθε φάση ή στάδιο επεξεργασίας.

γ) Ο προσδιορισμός των μικτών και καθαρών αναλυτικών αποτελεσμάτων για κάθε είδος ή ομάδα προϊόντων, για κάθε τμήμα ή κλάδο εκμεταλλεύσεως για κάθε φορέα ευθύνης, γεωγραφική περιοχή πωλήσεων κ.λπ.

δ) Ο έλεγχος της αποδοτικότητας των φορέων διοικητικής εξουσίας αρμοδιότητας και ευθύνης, δια της συγκρίσεως του έργου που πραγματοποιείται με το αντίστοιχο του προγράμματος δράσεως.

ε) Ο προσδιορισμός αναλυτικών βραχύχρονων αποτελεσμάτων.

στ) Ο προσδιορισμός των διαφόρων κατηγοριών ειδών κόστους, κατάλληλου για τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων και

ζ) Η αναλυτική παρακολούθηση των αποθεμάτων.

5.2. ΤΡΟΠΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

Βασικό σύστημα λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως είναι το σύστημα της πλήρους αυτονομίας της έναντι της γενικής λογιστικής. Υπό το σύστημα αυτό οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής αναπτύσσονται και λειτουργούν μέσα στο κλειστό κύκλωμα των λογαριασμών της ομάδας 9, όπως θα αποσαφηνιστεί στα επόμενα.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 1.100-6) προβλέπει όμως ότι «είναι δυνατό να συγχωνεύονται και να λειτουργούν σε ένα ενιαίο σύστημα λογιστικής (στο αυτό λογιστικό κύκλωμα) η γενική και η αναλυτική λογιστική, με την προϋπόθεση ότι η αναλυτική λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δε θα αλλοιώνονται οι βασικές αρχές των παρ. 1101 και 1102» του Ε.Γ.Λ.Σ., δηλ.: α) η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, των εξόδων και εσόδων και β) η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές.

Στο σύστημα της συλλειτουργίας, γενικής και αναλυτικής λογιστικής, είναι δυνατό τα αποθέματα –συμπεριλαμβανομένων και αναλυτικών λογαριασμών αποθήκης- να τηρούνται στην ομάδα δύο (2) του Ε.Γ.Λ.Σ., τα έσοδα συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών λογαριασμών μικτών αποτελεσμάτων στην ομάδα επτά (7) του Ε.Γ.Λ.Σ. και τα αναλυτικά αποτελέσματα να προσδιορίζονται στους λογαριασμούς της ομάδας οκτώ (8) του Ε.Γ.Λ.Σ.

Με το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής επιτυγχάνεται:

α) Ο προσδιορισμός βραχύχρονων αποτελεσμάτων, εσωλογιστικά, χωρίς τη διατάραξη της κανονικής ροής των εγγράφων στη γενική λογιστική. Ο μηνιαίος προσδιορισμός των αποτελεσμάτων προϋποθέτει χρονικές τακτοποιήσεις των αγορών και πωλήσεων και μηνιαίες κατανομές των εξόδων εσόδων και αποτελεσμάτων, που είναι δυνατό να γίνονται μόνο στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής, αφήνοντας αναλλοίωτους τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

β) Η καθαρότητα του περιεχομένου και του ύψους των λογαριασμών: αποθεμάτων, οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων κατ' είδος στη γενική λογιστική, μεγέθη που συγκροτούν το λογαριασμό Γενικής Εκμεταλλεύσεως, το υπόλοιπο του οποίου εμφανίζει το οργανικό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

γ) Ο καταμερισμός του λογιστικού έργου και ο πλήρης διαχωρισμός τηρήσεως της αναλυτικής λογιστικής από ιδιαίτερα πρόσωπα ή σε διάφορους χώρους (εργοστάσια, καταστήματα κ.λπ.)

Στο σύστημα της αυτόνομης τηρήσεως της αναλυτικής λογιστικής καταλογίζεται το μειονέκτημα της τηρήσεως ορισμένων λογαριασμών, τόσο στη γενική όσο και στην αναλυτική λογιστική, με συνέπεια το εντεύθεν αυξημένο λογιστικό κόστος. Το μειονέκτημα όμως αυτό εξουδετερώνεται σχεδόν πλήρως σήμερα με την καθολική χρήση των Η/Υ. Κατά τη γνώμη μας, το σύστημα της αυτονομίας πλεονεκτεί έναντι του συστήματος της συλλειτουργίας και για το λόγο αυτόν η ανάπτυξη των λογαριασμών της ομάδας 9 και του τρόπου λειτουργίας τους στο παρόν πόνημα βασίζεται στο αυτόνομο σύστημα της αναλυτικής λογιστικής.

5.3. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗΝ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Από την μελέτη του Ε.Γ.Λ.Σ. προκύπτουν οι ακόλουθες γενικές αρχές που διέπουν την ανάπτυξη, τη λειτουργία και τον τρόπο ενημερώσεως των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

5.3.1 Οι υποχρεωτικοί λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής και η ανάπτυξή τους

Οι λογαριασμοί της ομάδας 9 διακρίνονται σε λογαριασμούς υποχρεωτικής και προαιρετικής τηρήσεως. Οι υποχρεωτικής τηρήσεως λογαριασμοί είναι οι ακόλουθοι (Ε.ΣΥΛ., γνωμ. 270/1996):

ΟΙ ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ

- 90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί
- 92 Κέντρα (θέσεις) κόστους
- 93 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)
- 94 Αποθέματα
- 96 Έσοδα–μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
- 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

ΟΙ ΥΠΟΓΡΑΜΜΙΣΜΕΝΟΙ ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- 92.01 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας
- 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
- 92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
- 92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας
- 92.20 Εμπορεύματα
- 94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- 94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

- 94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη
- 94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες –υλικά συσκευασίας
- 94.25 Αναλώσιμα υλικά
- 94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
- 94.28 Είδη συσκευασίας

ΟΙ ΥΠΟΓΡΑΜΜΙΣΜΕΝΟΙ ΤΡΙΤΟΒΑΘΜΙΟΙ

- 94.20.97 Εμπορεύματα σε τρίτους
- 94.21.97 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή σε τρίτους
- 94.22.97 Υποπροϊόντα και υπολείμματα σε τρίτους
- 94.23.97 Προϊόντα υπό κατεργασία σε τρίτους
- 94.24.97 Πρώτες και βοηθητικές ύλες -υλικά συσκευασίας σε τρίτους
- 94.25.00 Μικτά εργαλεία
- 94.25.01 Λιγνίτης
- 94.25.02 Πετρέλαιο
- 94.25.03 Μαζούτ
- 94.25.97 Αναλώσιμα υλικά σε τρίτους
- 94.26.97 Ανταλλακτικά παγίων σε τρίτους
- 94.28.00 Είδη συσκευασίας στις αποθήκες
- 94.28.50 Επιστρεπτέα είδη συσκευασίας σε τρίτους
- 94.28.97 Είδη συσκευασίας σε τρίτους

Όλοι οι άλλοι δευτεροβάθμιοι κ.λπ. λογαριασμοί που προβλέπονται στο Σχέδιο Λογαριασμών αναπτύσσονται από την επιχείρηση ελεύθερα, σύμφωνα με τις ανάγκες της.

Συνοπτική περιγραφή του περιεχομένου και της αποστολής καθενός υποχρεωτικού λογαριασμού της α.λ. παρέχονται στην επόμενη σελίδα.

5.3.2. Οι προαιρετικοί λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής και η ανάπτυξή τους

Όλοι οι άλλοι, εκτός από τους παραπάνω, λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής είναι προαιρετικοί. Δηλαδή προαιρετικοί λογαριασμοί είναι οι ακόλουθοι:

91 Ανακατάταξη εξόδων –αγορών και εσόδων

95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

Οι παραπάνω λογαριασμοί καταρχήν δεν είναι υποχρεωτικοί, γίνονται όμως υποχρεωτικοί από τη στιγμή που η επιχείρηση θα αποφασίσει να ακολουθήσει διαδικασίες και να παρακολουθήσει γεγονότα που προβλέπονται και παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς αυτούς.

Οι προαναφερόμενοι λογαριασμοί αναπτύσσονται ελεύθερα από την επιχείρηση σύμφωνα με τις ανάγκες της.

Επισημαίνουμε ότι επί μηνιαίας τήρησης της ομάδας 9 καθίσταται εκ των πραγμάτων υποχρεωτική η τήρηση των λογαριασμών 91 και 97 και, συνεπώς, η προαιρετικότητα περιορίζεται μόνο στην τήρηση των λογαριασμών 95 και 99.

Συνοπτική περιγραφή του περιεχομένου και της αποστολής καθενός προαιρετικού λογαριασμού της α.λ. παρέχεται στην μεθεπόμενη σελίδα

ΟΙ ΒΑΣΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝ/ ΝΟΙ Λ/ΣΜΟΙ

Για την μεταφορά
στην α.λ. των:

- § Αρχικών αποθ/των
- § Αγορών
- § Εξόδων κατ' είδος
- § Εσόδων κατ' είδος
- § Αποτελεσμάτων (λ. 81-85)

92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

Συγκεντρώνεται το
κόστος κατά
προορισμό έξοδα
λειτουργίας:

- § Παραγωγής
- § Διοικήσεως
- § Ερευνών –
αναπτύξεως
- § Διαθέσεως
- § Χρηματοοικονομικής

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Συγκεντρώνεται το
κόστος κατά είδος
προϊόντος

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Παρακολουθούνται
τα αποθέματα:

- § Αγοραζόμενα
- § Παραγόμενα

96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝ/ΚΑ ΑΠ/ΤΑ

Παρακολουθούνται:

- § Τα έσοδα της
ομάδας 7
- § Το κόστος των
πωλημένων
- § Τα άμεσα έξοδα
πωλήσεων
- § Τα μικρά
αναλυτικά
αποτελέσματα
εκμεταλλεύσεως

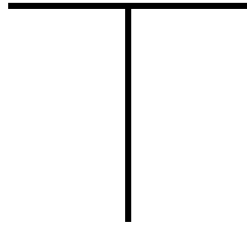
98 ΑΝΑΛ/ΚΑ ΑΠΟΤΕΛ/ΤΑ

Συγκεντρώνονται στο
τέλος της περιόδου τα
υπόλοιπα όλων των
αποτελεσμάτων:

- § Έκτακτα και
ανόργανα αποτ/τα (λ.
81)
- § Έξοδα και έσοδα
προηγούμενων
χρήσεων (λ. 82)
- § Προβλέψεις για
έκτακτους κινδύνους
(λ. 83)
- § Πρόσθετες
αποσβέσεις (λ. 85)
- § Μικτά αναλυτικά
αποτελέσματα
- § Αποτελέσματα
χρήσεως

ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

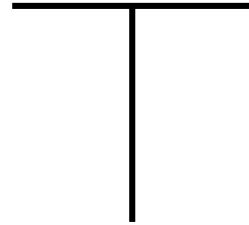
91 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ-ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΛΟΔΩΝ



Εξυπηρετεί τις εξής ανάγκες:

- § Την κατάταξη των εξόδων και εσόδων κατά τρόπο διαφορετικό της γ.λ. και α.λ.
- § Την ομαδοποίηση των έμμεσων εξόδων για την κατανομή τους με κοινό κριτήριο.
- § Την εξεύρεση βραχύχρονων αποτελεσμάτων στα πλαίσια της α.λ.

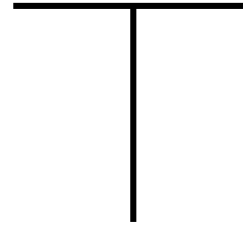
95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ



Παρακολουθούνται:

- § Οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος.

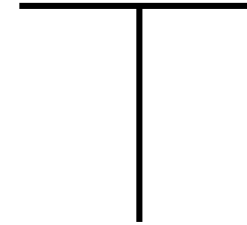
97 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤ/ΣΜΟΥ



Παρακολουθούνται:

- § Οι διαφορές μεταξύ των εξόδων που καταχωρήθηκαν στη γ.λ. και εκείνων που ενσωματώθηκαν στο κόστος στην α.λ.
- § Ομοίως οι διαφορές εσόδων.
- § Οι διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους στα τελικά προϊόντα.

99 ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ



Χρησιμοποιείται με σκοπό:

- § Είτε συνδέσμου μεταξύ των αναλυτικών ημερολογίων της α.λ. του ίδιου υποκαταστήματος ή εργοστασίου (Διάμεσοι λ/σμοί).
- § Είτε συνδέσμου μεταξύ εργοστασίων ή υποκαταστημάτων της επιχειρήσεως (αντικρυζόμενοι λ/σμοί).

Σημείωση:

Οι λ/σμοί αυτοί είναι προαιρετικής τηρήσεως. Γίνονται υποχρεωτικοί από τη στιγμή που η επιχείρηση θα αποφασίσει να ακολουθήσει εκείνες τις διαδικασίες που προβλέπονται και παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς αυτούς.

5.3.3. Υποχρέωση προσδιορισμού του κόστους

Όλες οι επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τον κλάδο στον οποίο ανήκουν (π.χ. βιομηχανικές, εμπορικές, μεταλλευτικές, τεχνικές, παροχής υπηρεσιών κ.τ.λ.) πρέπει υποχρεωτικά να παρακολουθούν και να προσδιορίζουν το κόστος κατά λειτουργία στους ακόλουθους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λ/σμούς του 92:

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- 92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
- 92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
- 92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Οι λ/σμοί αυτοί τηρούνται υποχρεωτικά μόνο εφ' όσον στην επιχείρηση υπάρχει και δραστηριοποιείται η αντίστοιχη λειτουργία. Έτσι π.χ. μία εμπορική επιχείρηση στην οποία δεν υπάρχει λειτουργία παραγωγής δεν υποχρεούται να τηρεί το λ/σμό 92.00 «Έξοδα λειτουργία παραγωγής».

Οι παραπάνω δευτεροβάθμιοι λ/σμοί αναλύονται σε τριτοβάθμιους κατά κέντρο κόστους και κάθε λ/σμός κέντρου κόστους αναλύεται παραπέρα σε υπολ/σμούς αντίστοιχους τουλάχιστον προς τους πρωτοβάθμιους λ/σμούς της ομάδας 6.

5.3.4 Υποχρέωση προσδιορισμού του κόστους κατ' είδος παραγόμενου προϊόντος

Η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να προσδιορίζει το κόστος κατ' είδος παραγόμενου προϊόντος ή πάγιου στοιχείου ή παρεχόμενης υπηρεσίας σε υπολ/σμούς του λ/σμού 93 «κόστος παραγωγής». Ο προτελευταίος βαθμός αναλύσεως του λ/σμού αυτού είναι το είδος του παραγόμενου προϊόντος, όπως τα είδη προσδιορίζονται και παρακολουθούνται από τις μερίδες αποθήκης. Για κάθε είδος, δηλαδή, προϊόντος προσδιορίζεται και παρακολουθείται εσωλογιστικά στο λ/σμό 93 «κόστος παραγωγής» το κόστος του, με ανάλυση

στα τρία τουλάχιστον στοιχεία του: (α) άμεσα υλικά (β) άμεση εργασία και (γ) γενικά βιομηχανικά έξοδα.

5.3.5. Τρόποι ενημερώσεως των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής

Οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να ενημερώνουν τους λ/σμούς της αναλυτικής λογιστικής με τις αγορές των αποθεμάτων, τα οργανικά έξοδα και έσοδα κατ' είδος και τα ανόργανα έσοδα-έξοδα και αποτελέσματα, ακολουθώντας έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

- Τα δεδομένα των αγορών αποθεμάτων, οργανικών εξόδων, οργανικών εσόδων και ανόργανων αποτελεσμάτων καταχωρούνται πρώτα στη γενική λογιστική και στη συνέχεια, όχι αργότερα από το τέλος του μήνα, μεταφέρονται στους λ/σμούς της αναλυτικής λογιστικής.
- Τα δεδομένα των αγορών αποθεμάτων, οργανικών εξόδων, οργανικών εσόδων και ανόργανων εξόδων, εσόδων και αποτελεσμάτων καταχωρούνται ταυτόχρονα στους λ/σμούς της γενικής λογιστικής και στους λ/σμούς της αναλυτικής λογιστικής.

Οι επιχειρήσεις υποχρεούνται επίσης να ενημερώνουν όλους τους λ/σμούς της αναλυτικής λογιστικής ακολουθώντας τα εξής:

- α.** Οι πρωτοβάθμιοι λ/σμοί 90-99 είναι δυνατό να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με οποιαδήποτε τρόπο (π.χ. από τα συγκεντρωτικά αριθμητικά στοιχεία των ισοζυγίων των αναλυτικών λ/σμών τους), με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται τουλάχιστον κάθε μήνα. Με την ευχέρεια της ενημερώσεως αυτής παρέχεται στις επιχειρήσεις η δυνατότητα να λειτουργούν τους δευτεροβάθμιους λ/σμούς των 90-99 σαν πρωτοβάθμιους και με τους υπολ/σμούς τους να εξασφαλίζουν μεγαλύτερες αναλύσεις.
- β.** Όταν η επιχείρηση κάνει χρήση της δονητικής ευχέρειας να τηρεί μόνο τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους ή τριτοβάθμιους λ/σμούς χωρίς περαιτέρω

αναλύσεις, είναι υποχρεωμένη να απεικονίζει στους τηρούμενους λ/σμούς αναλυτικές εγγραφές, από τις οποίες να προκύπτουν οι ακόλουθες πληροφορίες:

- Ο αύξοντας αριθμός του παραστατικού, με το οποίο γίνεται η λογιστικοποίηση και καταχώρηση στο λ/σμό του σχετικού ποσού.
- Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό που καταχωρείται στη χρέωση ή την πίστωση του λ/σμού.

γ. Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα που εξασφαλίζουν αναλυτικές εκτυπώσεις των ισοζυγίων, σύμφωνα με ολοκληρωμένο υπόδειγμα των υποχρεωτικών και προαιρετικών λ/σμών του Σχεδίου Λ/σμών της ομάδας 9, επιτρέπεται η μη τήρηση αναλυτικών μερίδων, π.χ. καρτελών. Η ευχέρεια αυτή παρέχεται υπό την προϋπόθεση ότι κάθε αναλυτικός λ/σμός απεικονίζει την κατά χρέωση και πίστωση προοδευτική κίνηση λογιστικής, για τον οποίο τηρείται αναλυτική μερίδα στην οποία απεικονίζονται οι επιμέρους λογιστικές εγγραφές διαμορφώσεως της κινήσεώς του.

5.4. ΣΕ ΠΟΙΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΟΥΝΤΑΙ ΟΙ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΚΑΙ ΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

Το Υπ. Οικονομικών στην εγκύκλιο του αριθ. 1082121.591/Πολ. 1206/17.7.1996, σχετικά με το εξεταζόμενο θέμα, αναφέρει τα εξής:

«Με την ευκαιρία αυτή σημειώνεται ότι, όπως είχε διευκρινιστεί με την εγκύκλιό μας 1033737/232/ΠΟΛ. 1155/5.3.1993, οι εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής καταχωρούνται, είτε στο τηρούμενο γενικό ημερολόγιο, επί κλασσικού συστήματος, είτε στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων ή στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο, επί συγκεντρωτικού συστήματος, καθώς επίσης και στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού. Οι εγγραφές αυτές μπορεί να λειτουργούν, είτε σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα από τη γενική λογιστική, είτε στο αυτό λογιστικό κύκλωμα, αλλά η αναλυτική λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δε θα αλλοιώνονται οι αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.

»Επίσης, μπορεί η καταχώρηση των εγγραφών της αναλυτικής λογιστικής να γίνεται σε ειδικό (χωριστό) ημερολόγιο, το οποίο μπορεί να τηρείται, αθεώρητο, με την προϋπόθεση βέβαια, ότι δεν θα καταχωρούνται στο ημερολόγιο, το οποίο μπορεί να τηρείται αθεώρητο, με την προϋπόθεση βέβαια, ότι δεν θα καταχωρούνται στο ημερολόγιο αυτό οικονομικές πράξεις πρωτογενώς».

»Επίσης υπενθυμίζεται ότι, όπως είχε διευκρινιστεί με την Εγκύκλιό μας 1083657/572/ΠΟΛ: 1226/17.6.1993, καθόσον αφορά την τήρηση γενικού καθολικού των λ/σμών της αναλυτικής λογιστικής (90-99), οι σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Θεώρηση, τήρηση, φύλαξη, κ.τ.λ.) έχουν εφαρμογή, όπως και για τους λοιπούς πρωτοβάθμιους λ/σμούς (της Γενικής Λογιστικής)».

«Τέλος σημειώνεται ότι, λεπτομέρειες σχετικά με τον τρόπο τήρησης της αναλυτικής λογιστικής και άλλα θέματα παρέχονται με την Γνωμ. Του Ε.Σ.Υ.Λ. 270/2273/10.7.1996».

Επισημαίνουμε σχετικώς τα ακόλουθα:

- Όπως είναι ευνόητο, επί μηνιαίας τηρήσεως της αναλυτικής λογιστικής, οι εγγραφές αυτής δεν είναι δυνατόν να καταχωρούνται στο Ημερολόγιο Εγγραφών Ισολογισμού, που αναφέρει η παραπάνω εγκύκλιος.
- Κατά τη γνώμη μας, όλες οι εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής είναι δευτερογενείς. Τούτο είναι οφθαλμοφανές για τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στη γενική λογιστική και ταυτόχρονα ή περιοδικά μεταφέρονται στους λ/σμούς της αναλυτικής λογιστικής. Αλλά και στις περιπτώσεις που στους λ/σμούς της αναλυτικής λογιστικής καταχωρούνται ποσά που δεν έχουν ακόμα καταχωρηθεί στους λ/σμούς της γενικής λογιστικής, και αυτό γίνεται κυρίως για τη χρονική τακτοποίηση των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων στη διάρκεια της χρήσεως, τα ποσά αυτά σε ετήσια βάση πρέπει απαραιτήτως να είναι ίσα με τα αντίστοιχα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στους λ/σμούς της γενικής λογιστικής, σύμφωνα με τις γενικές αρχές της Λογιστικής και τις

διατάξεις του Κ.Β.Σ. Συνεπώς, σε ετήσια βάση όλα τα ποσά (εξόδων, εσόδων, αποτελεσμάτων και αποθεμάτων) που έχουν καταχωρηθεί στην αναλυτική λογιστική έχουν καταχωρηθεί παράλληλα (πρότερον ή ύστερον) και στη γενική λογιστική. Κατά συνέπεια, όλες οι εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής είναι δευτερογενείς και, συνεπώς, οι ημερολογιακές εγγραφές αυτής είναι δυνατό να καταχωρούνται σε «ειδικό (χωριστό) αθεώρητο ημερολόγιο»».

5.5. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90 «ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ»

5.5.1. Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 90

Για την επεξεργασία των στοιχείων του κόστους, το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους και τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, των υπηρεσιών ή του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων, καθώς και του κόστους των εσόδων ή του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων, καθώς και του κόστους των εσόδων και των αναλυτικών αποτελεσμάτων (κατ' είδος ή ομάδα προϊόντων, κατά κλάδο εκμεταλλεύσεως ή κατά περιοχή ευθύνης) είναι αναγκαία η μεταφορά στους λ/σμούς της α.λ. των ακόλουθων δεδομένων της γενικής λογιστικής:

- των αρχικών αποθεμάτων (ομάδα 2)
- των αγορών αποθεμάτων (ομάδα 2)
- των οργανικών εξόδων κατ' είδος (ομάδα 6)
- των οργανικών εσόδων κατ' είδος (ομάδα 7)
- των ανόργανων εξόδων, εσόδων και αποτελεσμάτων των λ/σμών 81-85 (ομάδα 8).

Τα δεδομένα των λ/σμών των ομάδων αυτών αποτελούν κατά κάποιο τρόπο την πρώτη ύλη που επεξεργάζεται η α.λ. για τον προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων και των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Η διατήρηση ανέπαφων των λ/σμών των ομάδων 2,6,7 και 8 της γενικής λογιστικής κατά την παραπάνω μεταφορά, κυρίως για να υπάρχει η δυνατότητα κατάρτισεως του λ/σμού της «γενικής εκμεταλλεύσεως», επιτυγχάνεται με τη χρησιμοποίηση, μέσα στο σύστημα της α.λ., διαμέσων –αντικριζόμενων λ/σμών.

Οι λ/σμοί αυτοί αποτελούν τη γέφυρα δια της οποίας γίνεται η εν λόγω μεταφορά, χωρίς να θίγονται ή να κινούνται οι οικείοι λ/σμοί της γενικής λογιστικής. Δηλαδή, με τη χρησιμοποίηση των λ/σμών αυτών επιτυγχάνεται η μεταφορά στην α.λ. κονδυλίων, τα οποία προηγούμενα έχουν καταχωρηθεί στη γενική λογιστική, χωρίς καμία μεταβολή (πιστοχρέωση) των λ/σμών της λογιστικής αυτής, οι οποίοι έτσι παραμένουν καθαροί και ανεπηρέαστοι από τις εγγραφές, τις επεξεργασίες κ.τ.λ. που γίνονται στην α.λ.

Οι χρησιμοποιούμενοι για τη μεταφορά αυτή λ/σμοί καλούνται διάμεσοι, γιατί παρεμβάλλονται μεταξύ των λ/σμών των δύο τομέων της λογιστικής και αντικριζόμενοι επειδή αντικρίζουν απόλυτα τους λ/σμούς των ομάδων 2,6,7 και 8 της γενικής λογιστικής και συγκεκριμένα:

Λ/σμοί Αναλυτικής Λογιστικής

Λ/σμοί Γενικής Λογιστικής	Χρεούμενοι	Πιστούμενοι
Ομάδα 2:		
- Αποθέματα απογραφής	94 «αποθέματα»	90.01 «αρχικά αποθέματα λογισμένα»
- Αγορές χρήσεως	94 «αποθέματα»	90.02 «αγορές λογισμένες»
Ομάδα 6:	92 «κέντρα κόστους»	90.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα»
Ομάδα 7:	90.07 «οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα»	96 «έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως»
Ομάδα 8:		
- Έξοδα-ζημίες	98.99 «αποτελέσματα χρήσεως»	90.08 «αποτελέσματα λογισμένα»
- Έσοδα-κέρδη	90.08 «αποτελέσματα λογισμένα»	98.99 «αποτελέσματα χρήσεως»

Εκτός από διάμεσοι και αντικριζόμενοι, οι σχολιαζόμενοι λ/σμοί καλούνται επίσης και αντανakλαστικοί, επειδή τα στοιχεία που καταχωρήθηκαν στη γενική λογιστική αντανakλώνται (καθρεπτίζονται) στους λ/σμούς της α.λ.

Από τα παραπάνω εξάγεται το γενικό συμπέρασμα ότι υπάρχει αντιστοιχία και ισότητα μεταξύ των λογιστικών μεγεθών που καταχωρούνται στις ομάδες 2,6,7 και 8 (λ. 81-85) της γενικής λογιστικής και των μεγεθών που καταχωρούνται στην α.λ. Η ισότητα όμως αυτή δεν είναι απόλυτη, γιατί παραβιάζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Δεν είναι απαραίτητο όλα τα κονδύλια των αποθεμάτων, εξόδων, εσόδων και αποτελεσμάτων που καταχωρήθηκαν στη γενική λογιστική να μεταφέρονται στην α.λ. Είναι δυνατό λ.χ., ο λ/σμός «ασφάλιστρα» να χρεώθηκε με δαπάνη που να αφορά προγενέστερη ή μεταγενέστερη περίοδο ασφαλίσεως σε σχέση με την περίοδο κοστολογήσεως. Στην α.λ. όμως, οι λ/σμοί κόστους της περιόδου πρέπει να επιβαρυνθούν με τα ασφάλιστρα που αφορούν την περίοδο αυτήν και συνεπώς είναι δυνατό στους λ/σμούς της α.λ. να μεταφερθεί μέρος μόνο από το ποσό των ασφαλίστρων που καταχωρήθηκε στη γενική λογιστική.

β) Στην α.λ. είναι δυνατό να καταχωρούνται δαπάνες ή έσοδα που δεν έχουν καταχωρηθεί στη γενική λογιστική ή έχουν καταχωρηθεί σ' αυτή με ποσά διαφορετικά.

Αυτό κυρίως συμβαίνει:

- ∅ Λόγω της διαφοράς της περιόδου λογισμού στη γενική λογιστική σε σχέση με την περίοδο κοστολόγησεως στην α.λ. Οι προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία λ.χ., λογίζονται στη γ.λ. στο τέλος του έτους, ενώ στην α.λ. κατά την περίοδο λογισμού του κόστους, η οποία δυνατό να είναι μηνιαία, τριμηνιαία κ.τ.λ.
- ∅ Λόγω υπολογιστικών εξόδων, τα οποία είναι δυνατό να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολ/σμούς του 90 (π.χ. 90.09). τέτοια έξοδα είναι λ.χ. η αμοιβή του επιχειρηματία, ο τόκος του ίδιου κεφαλαίου, η αμοιβή Know-How που αντιστοιχεί στον ίδιο τον επιχειρηματία, καθώς και τα υπολογιστικά έσοδα (π.χ. τεκμαρτό ενοίκιο ιδιόκτητου ακινήτου). Τα υπολογιστικά έξοδα και έσοδα δεν καταχωρούνται στους λ/σμούς της γενικής λογιστικής, επειδή δεν αντιπροσωπεύουν πραγματικές χρηματικές εκροές ή εισροές, είναι δυνατό όμως να καταχωρούνται στην α.λ. προκειμένου να εκτιμούνται ορθά τα αναλυτικά αποτελέσματα.

5.5.2. Βασικές αρχές που διέπουν το περιεχόμενο και τη λειτουργία των υπολογαριασμών του 90

Το σχολιαζόμενο λ/σμό 90 διέπουν οι ακόλουθες βασικές αρχές:

- Η ανάπτυξη των υπολογαριασμών του 90 γίνεται κατά τρόπο που να εξασφαλίζει την αποστολή του.
- Οι υπολογαριασμοί του 90 χρησιμοποιούνται μόνο για την εγγραφή (μεταφορά) των δεδομένων της γενικής λογιστικής στην αναλυτική λογιστική.

Ιδού οι συνήθειες εγγραφές πιστοχρεώσεως των υπολ/σμών του 90:

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

κ.τ.λ.

(εις) 90 Διάμεσοι–αντικρυζόμενοι λογαριασμοί

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα

90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα

κ.τ.λ.

Μεταφορά αξίας αποθεμάτων ενάρξεως

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

94.24 Πρώτες και Βοηθ. ύλες–Υλικά συσκευασίας

κ.τ.λ.

(εις) 90 Διάμεσοι –αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.02 Αγορές λογισμένες

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

90.02.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες—Υλικά συσκευασίας λογισμένα
κ.τ.λ.

Μεταφορά αξίας αγορών της περιόδου

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

κ.τ.λ.

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

κ.τ.λ.

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.03.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

κ.τ.λ.

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

92.04.65 Τόκοι και συναφή έξοδα

(εις) 90 Διάμεσοι –αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα

κ.τ.λ.

Μεταφορά των οργανικών κατ' είδος

90 Διάμεσοι –αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες

κ.τ.λ.

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

(εις) 96 Έσοδα–μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

κ.τ.λ.

Μεταφορά των οργανικών εσόδων κατ' είδος

98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.04.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

κ.τ.λ.

(εις) 90 Διάμεσοι–αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα

90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα

κ.τ.λ.

Μεταφορά των έκτακτων και ανόργανων εξόδων και ζημιών

90 Διάμεσοι –αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα

90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα

κ.τ.λ.

(εις) 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.04.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα

κ.τ.λ.

Μεταφορά των εκτάκτων και ανόργανων εσόδων και κερδών

- Η πορεία ενημερώσεως των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής με τα δεδομένα των λογαριασμών των ομάδων 2,6,7 και 8 της γενικής λογιστικής.

- Στο τέλος τη χρήσεως τα υπόλοιπα των υπολ/σμών του 90 συμφωνούν με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λ/σμών της γενικής λογιστικής.
- Οι υπολογαριασμοί του 90 κλείνουν με το άρθρο κλεισίματος των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής.

5.5.3. Λειτουργία των υπολογαριασμών του 90

5.5.3.1. Λ/σμός 90.01 «Αρχικά αποθέματα λογισμένα»

Ο λ/σμός πιστώνεται στην αρχή της χρήσεως, με χρέωση, με χρέωση του 94, και των υπολ/σμών του, με την αξία των αρχικών αποθεμάτων.

Οι υπολ/σμοί του 90.01 αναπτύσσονται κατά τρόπο που τα δύο τελευταία τους ψηφία να συμπίπτουν με τους κωδικάριθμους των αντίστοιχων πρωτοβάθμιων λ/σμών της ομάδας 2, δηλαδή:

Γενική Λογιστική

20 Εμπορεύματα

21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

κ.τ.λ.

Αναλυτική Λογιστική

90.01.20 Εμπορεύματα

90.01.21 Προϊόν. έτοιμα & ημιτ. λογισμ.

90.01.22 Υποπροϊόντ. & υπολείμ. λογισμ.

κ.τ.λ.

Οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να αναπτύξουν τον προκείμενο λ/σμό 90.01 κατά τρόπο που να εξυπηρετεί καλύτερα τις ανάγκες τους.

Ο λ/σμός χρεώνεται, στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των λ/σμών της α.λ. που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

5.5.3.2. Λ/σμός 90.02 «Αγορές λογισμένες»

Οι λογ/σμοί του 90.02 αναπτύσσονται κατά τρόπο που τα δύο τελευταία ψηφία τους να συμπίπτουν με τους κωδικάριθμους των αντίστοιχων πρωτοβάθμιων λ/σμών της ομάδας 2, δηλαδή:

Γενική Λογιστική

20 Εμπορεύματα

24 Πρώτες και βοηθ. ύλες

κ.τ.λ.

Αναλυτική Λογιστική

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα

90.02.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες λογισμ.

κ.τ.λ.

Ο λ/σμός πιστώνεται με το κόστος των αγορών, όπως αυτό διαμορφώνεται και καταχωρείται στους λ/σμούς της γενικής λογιστικής. Ειδικότερα ο λ/σμός πιστώνεται:

(α) Με χρέωση των οικείων υπολ/σμών αποθεμάτων του 94, για τη μεταφορά στην α.λ. των δεδομένων των αντίστοιχων λ/σμών αγορών της ομάδας 2, δηλαδή γίνεται η εγγραφή:

94.20 Εμπορεύματα

κ.τ.λ.

(εις) 90.02 Αγορές λογισμένες

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα

κ.τ.λ.

(β) Με χρέωση του λ/σμού 91.02 «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)», στην περίπτωση που παραλαμβάνονται αγαθά που αγοράστηκαν χωρίς να έχουν παραληφθεί τα οικεία δικαιολογητικά. Στην περίπτωση αυτή γίνονται οι εγγραφές:

Κατά την παραλαβή των αγαθών, με βάση προσωρινές (προϋπολογιστικές) τιμές:

94.20 Εμπορεύματα

κ.τ.λ.

(εις) 91.02 Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες
(Προϋπολογιστικά)

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα

κ.τ.λ.

Μετά την παραλαβή των δικαιολογητικών αγοράς και την καταχώρηση της αξίας τους στους λ/σμούς της ομάδας 2:

91.02 Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες
(Προϋπολογιστικά)

90.02.20 Αγορές εμπορευμάτων

κ.τ.λ.

(εις) 90.02 Αγορές λογισμένες

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα

κ.τ.λ.

Αν μετά την τελευταία εγγραφή ο λ/σμός 91.02 παρουσιάζει υπόλοιπο (διαφορά μεταξύ προϋπολογισμένης και πραγματικής τιμής), η διαφορά μεταφέρεται στους οικείους υπολ/σμούς του 94 «αποθέματα». Αν η μεταφορά αυτή δεν είναι εφικτή (λ.χ. γιατί χρησιμοποιήθηκαν τα αγορασμένα και προσδιορίστηκε το κόστος παραγωγής), η διαφορά μεταφέρεται στο λ/σμό 97.02.06 «διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών».

Σημειώνεται ότι η χρησιμοποίηση του λ/σμού 91, (δηλαδή οι παραπάνω δύο γραφές), γίνονται μόνο στις περιπτώσεις που στη γενική λογιστική δεν έγινε χρονική τακτοποίηση των αγορών σύμφωνα με όσα αναπτύσσουμε στο παρόν

έργο. Αν έγινε τέτοια χρονική τακτοποίηση, στην αναλυτική λογιστική μεταφέρονται τα προϋπολογιστικά ποσά που έχουν καταχωρηθεί στη γενική λογιστική.

Ο λ/σμός 90.02 χρεώνεται στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των λ/σμών της α.λ. που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

5.5.3.3. Λ/σμός 90.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα»

Στο λ/σμό αυτόν παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατ' είδος οργανικά έξοδα, τα οποία –οριστικά και εκκαθαρισμένα ή προϋπολογιστικά όταν γίνεται χρήση της δυνητικής ευχέρειας προϋπολογιστικών καταχωρήσεων– έχουν καταχωρηθεί προηγούμενα (ή ταυτόχρονα) στους οικείους λ/σμούς της ομάδας 6 της αναλυτικής λογιστικής. Οι υπολ/σμοί του 90.06 αναπτύσσονται κατά τρόπο που τα δύο τελευταία ψηφία τους να συμπίπτουν με τους κωδικάριθμους των αντίστοιχων πρωτοβάθμιων λ/σμών της ομάδας 6, π.χ.:

Γενική Λογιστική

60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
κ.λ.π.

Αναλυτική Λογιστική

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπ.
λογισμένα

90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
λογισμένα
κ.τ.λ.

Οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να αναπτύσσουν το λ/σμό 90.06 αναλυτικότερα ή περιληπτικότερα, σύμφωνα με τις ανάγκες τους. Στην περίπτωση αυτή απαραίτητη προϋπόθεση είναι ότι, στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού, οι υπολ/σμοί του 90.06 θα εμφανίζουν αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων τους ίσο αλλά αντίθετο με το αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων των λ/σμών της ομάδας 6.

Και στα δύο συστήματα ενημερώσεως οι υπολ/σμοί του 90.06 πιστώνονται με βέβαια και εκκαθαρισμένα ή προϋπολογισμένα κονδύλια εξόδων κατ' είδος, με χρέωση των λογ/σμών:

(α) 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους», στους υπολ/σμούς του οποίου διαμορφώνεται το λειτουργικό κόστος των τμημάτων ή λειτουργιών και γενικά των κέντρων κόστους ολόκληρης της επιχείρησης.

(β) 91.00 και 91.01 ή άλλων υπολ/σμών του 91, στους οποίους γίνεται προομαδοποίηση ή ανακατάταξη οργανικών εξόδων κατ' είδος πριν από τη μεταφορά τους στους λ/σμούς των κέντρων ή φορέων κόστους.

(γ) 91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό», όταν πρόκειται για έμμεσα έξοδα που κατά τη στιγμή της λογιστικοποίησής τους, είτε δεν είναι γνωστός ο φορέας ή το κέντρο κόστους που αφορούν, είτε δεν είναι γνωστό το ποσοστό με το οποίο θα επιβαρύνουν το φορέα ή το κέντρο κόστους και συνεπώς για το μερισμό τους πρέπει προηγούμενα να καταρτιστεί φύλλο μερισμού.

(δ) 91.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», όταν τα κατ' είδος οργανικά έξοδα λογίζονται προηγούμενα στα κέντρα ή στους φορείς κόστους με τιμές υπολογιστικές ή με τη χρήση ειδικών συντελεστών.

(ε) 93 «κόστος παραγωγής», στους υπολ/σμούς του οποίου σχηματίζεται το κόστος των ενδιάμεσων και τελικών φορέων, και μόνο όταν πρόκειται για τα άμεσα στοιχεία κόστους.

(στ) 97.02.02 «διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα», στους υπολ/σμούς του οποίου μεταφέρονται έξοδα, που εξαιτίας του μεγέθους τους και των συνθηκών πραγματοποιήσεώς τους, κρίνεται ότι δεν πρέπει να ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος και η συγκρισιμότητά τους από χρήση σε χρήση.

(ζ) 97.02.05 «διαφορές πραγματικών –κοστολογημένων εξόδων», στους υπολ/σμούς του οποίου μεταφέρονται διαφορές λογισμένων και κοστολογημένων εξόδων, για να μην αλλοιώνεται το ήδη σχηματισμένο λειτουργικό κόστος και το κόστος των τελικών φορέων.

Η λειτουργία του σχολιαζόμενου λ/σμού συνοψίζεται στο ακόλουθο σχήμα:

90.06 «ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ»

Χρεώνεται:

- με τις μειώσεις κονδυλίων εξόδων που έχουν ήδη μεταφερθεί στην α.λ. με πίστωση των οικείων λ/σμών της α.λ.
- στο τέλος της χρήσεως με πίστωση των λ/σμών της α.λ που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Πιστώνεται με χρέωση των λ/σμών:

- 92 «κέντρα κόστους» για την καταχώρηση στην α.λ. των οργανικών εξόδων που έχουν καταχωρηθεί στην ομάδα 6 (οριστικά – εκκαθαρισμένα ή προϋπολογιστικά) και τα οποία, με βάση το «Φύλλο Μερισμού», έχουν συγκεντρωθεί κατά λειτουργίες και κέντρα κόστους της παραγωγικής λειτουργίας.
- 91.00 και 91.01 όταν γίνεται προομαδοποίηση ή ανακατάταξη οργανικών εξόδων κατ' είδος πριν από τη μεταφορά τους στο λ/σμό 92.
- 91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό», όταν κατά τη μεταφορά τους στην α.λ. των οργανικών εξόδων δεν είναι γνωστός ο φορέας ή το κέντρο κόστος που αφορούν ή το ποσοστό μερισμού αυτών στους φορείς και τα κέντρα κόστους.
- 91.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)».
- 93 «κόστος παραγωγής», όταν πρόκειται για άμεσα στοιχεία κόστους, στην περίπτωση που επιτρέπεται και κρίνεται σκόπιμο να μην περάσουν προηγούμενα από το λ/σμό 92.
- 97.02.02 «διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα.
- 97.02.05 «διαφορές πραγματικών – κοστολογημένων εξόδων».

Οι υπολ/σμοί του 90.06 χρεώνονται με τις μειώσεις κονδυλίων εξόδων τα οποία έξοδα έχουν ήδη επιβαρύνει τους λ/σμούς της α.λ.

Ο λ/σμός 90.06 χρεώνεται στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των λ/σμών της α.λ. που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

5.5.3.4. Λ/σμός 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα»

Στο λ/σμό αυτόν παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατ' είδος οργανικά έσοδα, τα οποία προηγούμενα (ή ταυτόχρονα) καταχωρούνται στους οικείους λ/σμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής. Οι υπολ/σμοί του 90.07 αναπτύσσονται με τρόπο που τα δύο τελευταία ψηφία τους να συμπίπτουν με τους κωδικάριθμους των αντίστοιχων πρωτοβάθμιων λ/σμών της ομάδας 7, π.χ.:

Γενική Λογιστική

70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων
και ημιτελών

κ.τ.λ.

Αναλυτική Λογιστική

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων
λογισμένες

90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων
και ημιτελών λογισμένες

κ.τ.λ.

Ο λ/σμός χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

(α) για τη μεταφορά στην α.λ. των οργανικών εσόδων κατ' είδος τα οποία έχουν προηγουμένως καταχωρηθεί στους λ/σμούς της ομάδας 7. Η μεταφορά των εσόδων είναι δυνατό να γίνει είτε μέσω των λ/σμών 96.00-96.19, είτε απευθείας στους οικείους υπολ/σμούς του 96.22. Δηλαδή γίνεται η εγγραφή:

90.70 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες

90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών λογισμένες

κ.τ.λ.

(εις) 96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων

96.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

κ.τ.λ.

ή

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

96.22.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

κ.τ.λ.

(β) για την προομαδοποίηση ή ανακατάταξη των οργανικών εσόδων, που γίνεται πριν από τη μεταφορά των εσόδων στους οικείους υπολ/σμούς του 96, όπως π.χ., στην περίπτωση συγκεντρώσεως των εσόδων κατά περιοχή, οπότε γίνονται οι εγγραφές:

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες

90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

κ.τ.λ.

(εις) 91.02 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.02.70 Πωλήσεις Μακεδονίας

91.02.71 Πωλήσεις Πελοποννήσου

κ.τ.λ.

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

91.01 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.02.00 Πωλήσεις Μακεδονίας

91.02.01 Πωλήσεις Πελοποννήσου

κ.τ.λ.

(εις) 96.22. Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.00 Πωλήσεις Μακεδονίας

96.22.01 Πωλήσεις Πελοποννήσου

κ.τ.λ.

(γ) Όταν τα κατ' είδος οργανικά έσοδα ενσωματώνονται προηγούμενα στην α.λ. είτε στους οικείους υπολ/σμούς του 96, είτε στους οικείους υπολ/σμούς του 91.06, με υπολογιστικές τιμές.

(δ) Όταν προκύπτουν διαφορές μεταξύ πραγματοποιημένων και λογισμένων εσόδων μετά τη μεταφορά των εσόδων στην α.λ. και τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων. Στην περίπτωση αυτή θα γίνει η εγγραφή:

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων λογισμένα

(εις) 97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων –λογισμένων εσόδων

97.03.13 Διαφορές από επιχορηγ. & διάφορα έσοδα πωλήσεων

Οι υπολ/σμοί του 90.07 πιστώνονται με τις μειώσεις των εσόδων που καταχωρούνται στους οικείους λ/σμούς της ομάδας 7, με χρέωση των οικείων λ/σμών της α.λ. που είχαν προηγούμενα πιστωθεί ή, όταν αυτό δεν κρίνεται σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό, με χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 97.03.

Ο λ/σμός 90.07 πιστώνεται στο τέλος της χρήσεως, με χρέωση των λ/σμών της α.λ. που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

5.5.3.5. Λ/σμός 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα»

Στο λ/σμό αυτόν παρακολουθούνται περιληπτικά τα κονδύλια των αποτελεσμάτων των λ/σμών της ομάδας 8, τα οποία καταχωρούνται προηγούμενα (ή ταυτόχρονα) στους οικείους λ/σμούς της ομάδας αυτής. Οι υπολ/σμοί του 90.08 αναπτύσσονται με τρόπο που τα δύο τελευταία ψηφία τους να συμπίπτουν με τους κωδικάριθμους των αντίστοιχων πρωτοβάθμιων λ/σμών της ομάδας 8.

Ο λ/σμός λειτουργεί κατά το ακόλουθο σχήμα:

90.08 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ»

Χρεώνεται με πίστωση των λ/σμών:

- 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» για τη μεταφορά των εκτάκτων και ανόργανων εσόδων, των έκτακτων κερδών, των εσόδων προηγούμενων χρήσεων, των εσόδων από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων των λ/σμών 81-84 της γενικής λογιστικής.
- 91.08 «αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» όταν προηγείται η ενσωμάτωση των παραπάνω αποτελεσμάτων στην αναλυτική λογιστική και υπολογιστικές τιμές, πριν λογιστικοποιηθούν και καταχωρηθούν στους οικείους λ/σμούς της ομάδας 8.

Δηλαδή είχε γίνει η εγγραφή:

91.08 Αποτελέσματα ενσωματωμένα
προϋπολογιστικά
(εις) 98.99 Αποτελ/τα χρήσεως

Και στη συνέχεια γίνεται η εγγραφή:

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα
(εις) 91.08 Αποτελέσματα εν-
σωματωμένα
(προϋπολογιστικά)

Πιστώνεται με χρέωση των λ/σμών:

- 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» για τη μεταφορά των εκτάκτων και ανόργανων εξόδων, των εκτάκτων ζημιών, των εξόδων προηγούμενων χρήσεων, των προβλέψεων, των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων των λ/σμών 81-85 της γενικής λογιστικής.
- 91.08 «αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» όταν προηγείται η ενσωμάτωση των παραπάνω αποτελεσμάτων στην αναλυτική λογιστική, πριν λογιστικοποιηθούν και καταχωρηθούν στους οικείους λ/σμούς της ομάδας 8.

Δηλαδή είχε γίνει η εγγραφή:

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως
(εις) 91.08 Αποτ/τα ενσωματω-
μένα (προϋπολογιστικά)

Και στη συνέχεια γίνεται η εγγραφή:

91.08 Αποτελέσματα ενσωματωμένα
(προϋπολογιστικά)
(εις) 90.08 Αποτελέσματα λογι-
σμένα

Στο τέλος της χρήσεως οι υπολ/σμοί που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα πιστώνονται και οι υπολ/σμοί που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα χρεώνονται με αντίστοιχη χρέωση ή πίστωση των λ/σμών της α.λ. που παρουσιάζουν πιστωτικά ή χρεωστικά υπόλοιπα.

5.5.3.6. Λ/σμός 90.06 «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα»

Στο λ/σμό αυτόν παρακολουθούνται τα υπολογιστικά έξοδα (όπως π.χ. τόκος ιδίων κεφαλαίων, αμοιβή επιχειρηματία ή αντασφάλιστρα), τα οποία εντάσσονται στην α.λ. Στον ίδιο λ/σμό παρακολουθούνται οι διαφορές εξόδων που εντάσσονται στην α.λ., χωρίς να έχει προηγηθεί η καταχώρησή τους στη γενική. Ο λ/σμός 90.09 λειτουργεί όταν η επιχείρηση δεν επιθυμεί να τη χρησιμοποίηση του λ/σμού 97 για την παραπάνω ένταξη των διαφόρων εξόδων και των προϋπολογιστικών εξόδων.

Η εναλλακτική αυτή ευχέρεια χειρισμού των υπολογιστικών εξόδων – όπως και των διαφόρων εξόδων και των υπολογιστικών εσόδων– εξασφαλίζει τη δυνατότητα προσδιορισμού διαφορετικού συνόλου αναλυτικών αποτελεσμάτων από εκείνα της γ.λ., από τα οποία διαφέρουν κατά υπολογιστικά έξοδα και έσοδα που έχουν ενταχθεί στην α.λ.

Ο λ/σμός λειτουργεί κατά το ακόλουθο σχήμα:

90.09 «ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ»

Χρεώνεται, στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των λ/σμών της α.λ. που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Πιστώνεται με χρέωση των λ/σμών:

- 91.00, 91.01 και 91.05 κατά την ενσωμάτωση π.χ. των υπολογιστικών εξόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.
- 92 «κέντρα κόστους» κατά την ενσωμάτωση των ίδιων παραπάνω υπολογιστικών εξόδων στο λειτουργικό κόστος, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξή τους.

5.5.3.7. Λ/σμός 90.10 «Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα»

Στο λ/σμό παρακολουθούνται τα υπολογιστικά έσοδα, δηλ. τα έσοδα που δεν εμφανίζονται στη γ.λ. (όπως λ.χ. επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών της περιόδου, οι οποίες δεν είναι εκκαθαρισμένες) τα οποία καταχωρούνται στην α.λ.

Ο παρών λ/σμός λειτουργεί, όταν η επιχείρηση δεν επιθυμεί τη χρησιμοποίηση του λ/σμού 97 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» για την καταχώρηση των υπολογιστικών εσόδων.

Ο λ/σμός λειτουργεί κατά το ακόλουθο σχήμα:

90.10 «ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ»

Χρεώνεται με πίστωση των λ/σμών:	Πιστώνεται, στο τέλος της χρήσεως, με χρέωση των λ/σμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.
<ul style="list-style-type: none">• 91.02 «οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα» κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη ή ομαδοποίηση.• 96.00-96.19 ή 96.22 κατά την ενσωμάτωση των εσόδων αυτών απευθείας στους λ/σμούς των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξη ή ομαδοποίησή τους.	

5.6. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91 «ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ-ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ»

5.6.1. Περιεχόμενο και σκοποί του λογαριασμού 91

Ο λ/σμός 91 λειτουργεί σαν διάμεσος και παρεμβάλλεται μεταξύ του λ/σμού 90 και των λοιπών λ/σμών της α.λ

Στο τέλος της χρήσεως, πριν ολοκληρωθεί ο προσδιορισμός των ολικών αναλυτικών αποτελεσμάτων, ο λ/σμός 91 πρέπει να είναι εξισωμένος.

Η ανάπτυξη και το περιεχόμενο των υπολ/σμών του 91 γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης, που προκύπτουν από την κοστολογική της οργάνωση.

Ο λ/σμός εξυπηρετεί τους ακόλουθους ειδικότερους σκοπούς:

α. Τη διευκόλυνση της μεταφοράς στην α.λ. των έμμεσων εξόδων. Δηλαδή, όταν τα κονδύλια εξόδων που μεταφέρονται στην α.λ. δεν έχουν άμεση σχέση με ορισμένο κέντρο ή φορέα κόστους και για τον λόγο αυτόν δεν είναι δυνατός ο μερισμός τους στα κέντρα ή τους φορείς κόστους τη στιγμή της καταχωρήσεως στη γ.λ. και της μεταφοράς τους στην α.λ.

β. Τη χρονική τακτοποίηση των αποθεμάτων (αγορών και πωλήσεων) και τη χρονική κατανομή των εξόδων–εσόδων και αποτελεσμάτων μέσα σε πλαίσια της α.λ., προκειμένου η επιχείρηση να προσδιορίζει βραχύχρονα αποτελέσματα.

γ. Την κατάταξη των εξόδων κατά τρόπο διάφορο από εκείνο της γ.λ. και από εκείνο της κατατάξεώς τους μέσα στους λ/σμούς του λειτουργικού κόστους και του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

δ. Η συγκέντρωση των κατ' είδος εξόδων σε ομάδες εξόδων, ο μερισμός των οποίων είναι δυνατό να γίνει με βάση κοινή μονάδα έργου ή κριτηρίου.

ε. Η κατάταξη των εσόδων με τρόπο διάφορο από εκείνο που κατατάσσονται στους λ/σμούς της ομάδας 7 της γ.λ. και από εκείνο που κατατάσσονται στους υπολ/σμούς του 96 της α.λ.

5.6.2. Λ/σμός 91.00 «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά»

Ο λ/σμός χρησιμοποιείται όταν επιθυμούμε να διαχωρίσουμε το κόστος ενός τμήματος ή μιας λειτουργίας σε σταθερό και μεταβλητό και να εφαρμόσουμε την τεχνική της ορθολογικής επιβαρύνσεως.

Ο λ/σμός λειτουργεί σαν διάμεσος μεταξύ του 90 και των λοιπών λ/σμών της α.λ. Δηλαδή, ο λ/σμός χρεωπιστώνεται ως εξής:

91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

91.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1, έξοδα σταθερά

91.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού σταθερά
κ.τ.λ.

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

91.00.20 Τμήμα παραγωγής Νο1, έξοδα μεταβλητά

91.00.20.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού μεταβλητά

κ.τ.λ.

(εις) 90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα

κ.τ.λ.

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1

92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.00.00.06.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού σταθερά

92.00.00.60.20 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού μεταβλητά

κ.τ.λ.

(εις) 91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

91.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1, έξοδα σταθερά

91.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού σταθερά

κ.τ.λ.

91.00.20 Τμήμα παραγωγής Νο1, έξοδα μεταβλητά

91.00.20.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού μεταβλητά

κ.τ.λ.

5.6.3. Λ/σμός 91.01 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα»

Ο λ/σμός χρησιμοποιείται όταν επιθυμούμε να ομοδοποιήσουμε τα κατ' είδος έξοδα, προκειμένου να έχουμε χρήσιμες πληροφορίες που δεν είναι δυνατό να αντλούνται από τους λ/σμούς των εξόδων της Ομάδας 6, του λειτουργικού κόστους (υπολ/σμοί του 92) ή του κόστους των τελικών φορέων

(υπολ/σμοί του 93). Δημιουργούνται, δηλαδή στο λ/σμό αυτόν τρόπον τινά ενδιάμεσες θέσεις κόστους, και στη συνέχεια το ομαδοποιημένο σ' αυτούς κόστος επιρρίπτεται στο κόστος των λειτουργικών θέσεων κόστους (υπολ/σμοί του 92).

Με τη χρησιμοποίηση του παρόντος λ/σμού, εντελώς ενδεικτικά, επιτυγχάνεται:

- Διευκολύνεται η επιβάρυνση του κόστους ενός τμήματος, μιας λειτουργίας ή ενός φορέα με ομαδοποιημένα έξοδα βοηθητικών υπηρεσιών, όταν οι τελευταίες δεν παράγουν ομοιογενές έργο. Στις περιπτώσεις αυτές προομαδοποιείται το μέρος εκείνο των εξόδων με το οποίο παράγεται ομοιογενές έργο που είναι δυνατό να μετράται και προσδιορίζεται το κόστος της μονάδας του. Με βάση τις μονάδες που απορροφούνται γίνεται η επιβάρυνση του κόστους τους με τα ομαδοποιημένα έξοδα της βοηθητικής υπηρεσίας.
- Ο λογιστικός προσδιορισμός του κόστους μιας εξειδικευμένης παραγγελίας, δυνατότητα που ενδεχομένως να μην παρέχεται από την οργάνωση προσδιορισμού του λειτουργικού κόστους.
- Ο προσδιορισμός ενός τύπου κόστους που εξυπηρετεί ένα συγκεκριμένο σκοπό, π.χ. το αγορανομικό κόστος, το διαφορικό κόστος.
- Η παρακολούθηση του κόστους εξειδικευμένων δραστηριοτήτων συγκεκριμένων φορέων ευθύνης, όταν οι δραστηριότητες αυτές δεν εντάσσονται στη διοικητική και οργανωτική διάρθρωση της επιχείρησης.

Ο λ/σμός χρεωπιστώνεται ως εξής:

91.01 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.01.00 Έξοδα επιβατικών αυτοκινήτων

91.01.00.00 Αυτοκίνητα Νο1

91.01.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

91.01.00.00.63 Φόροι –τέλη

91.01.00.00.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων

91.01.00.00.25 Αναλώσιμα υλικά

91.01.00.01 Αυτοκίνητο Νο2

(ανάλυση όπως προηγούμενα)

91.01.00.02 Αυτοκίνητο Νο3

(ανάλυση όπως προηγούμενα)

κ.τ.λ.

(εις) 90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα

90.06.63 Φόροι –τέλη λογισμένα

90.06.66 Αποσβέσεις παγίων λογισμένες

94.35 Αναλώσιμα υλικά

κ.τ.λ.

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

92.01 Έξοδα λειτουργίας διοικήσεως

92.01.00 Έξοδα Γενικής Διευθύνσεως

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.03.00 Έξοδα Διευθύνσεως Πωλήσεων

(εις) 91.01 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.01.00 Έξοδα επιβατικών αυτοκινήτων

(ανάλυση ως η χρέωση της προηγούμενης εγγραφής)

5.6.4. Λ/σμός 91.05 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό»

Ο λ/σμός χρησιμοποιείται όταν τα έξοδα της ομάδας 6 καταχωρούνται ταυτόχρονα στους λ/σμούς της ομάδας αυτής και στους αρμόδιους λ/σμούς της α.λ., κυρίως τους υπολ/σμούς του λ/σμού 92 «κέντρα κόστους».

Στον παρόντα λ/σμό καταχωρούνται τα οργανικά έμμεσα έξοδα, τα οποία κατά το χρόνο της πραγματοποιήσεως και καταχωρήσεώς τους στους λ/σμούς της ομάδας 6 δεν είναι γνωστό με ποιους λ/σμούς της α.λ. πρέπει να καταχωρηθούν.

Ο λ/σμός 91.05 χρεώνεται πάντοτε με πίστωση του 90.06 ή κατά περίπτωση του 91.06 και πιστώνεται με χρέωση κυρίως του λ/σμού 92 και ενδεχομένως των 91,94 και 97.

Οι εγγραφές χρεωπιστώσεως του λ/σμού είναι της ακόλουθης μορφής:

91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό

91.05.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

91.05.60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού

91.05.60.02.04 Έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού

κ.τ.λ.

(εις) 90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένες

κ.τ.λ.

Με την κατάρτιση του φύλλου μερισμού θα χρεωθούν οι αρμόδιοι υπολ/σμοί του 92 και θα πιστωθεί ο 91.05 και οι υπολ/σμοί του.

5.6.5. Λ/σμοί: 91.02, 91.06-91.08 προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων

- **Γενικά**

Ένα από τα σπουδαιότερα πλεονεκτήματα της αυτονομίας της α.λ. είναι η δυνατότητα που παρέχει το σύστημα αυτό για τον προσδιορισμό βραχύχρονων αποτελεσμάτων.

Άλλο σοβαρό πλεονέκτημα της αυτονομίας είναι η εξασφάλιση της χρονικής ανεξαρτησίας των εγγραφών της α.λ. από εκείνες της γενικής λογιστικής. Αυτή η ανεξαρτησία παρέχει τη δυνατότητα της καταχώρησης στην α.λ. εξόδων, εσόδων και αποτελεσμάτων σε χρόνο πολύ μεταγενέστερο (π.χ. στο Μήνα Φεβρουάριο) από εκείνο στον οποίο πράγματι αφορούν (π.χ. Ιανουάριο). Για το σκοπό αυτόν χρησιμοποιούνται χωριστά βιβλία από κάθε τομέα λογιστικής, τα οποία ενημερώνονται ανεξάρτητα από τα βιβλία του άλλου τομέα.

Επισημαίνεται ότι στους λ/σμούς 91.06-91.09 καταχωρούνται τα προϋπολογιστικά κονδύλια εξόδων και εσόδων που δεν έχουν καταχωρηθεί στους λ/σμούς της γενικής λογιστικής. Αν τα προϋπολογιστικά κονδύλια εξόδων και εσόδων έχουν καταχωρηθεί στη γ.λ., μεταφέρονται στην α.λ. με τη χρησιμοποίηση των λ/σμών 90.6 και 90.07.

- Λ/σμός 91.02 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)»

Ο Λ/σμός λειτουργεί ως εξής:

<p><i>Χρεώνεται με πίστωση:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • του 90.02 «αγορές λογισμένες» με την πραγματική αξία των αγορασμένων αποθεμάτων, μόλις τα σχετικά παραστατικά αξίας περιέλθουν στην επιχείρηση. Τυχόν διαφορές προϋπολογιστικής – πραγματικής αξίας αγορασμένων αποθεμάτων μεταφέρονται, είτε στους υπολογαριασμούς αποθεμάτων του 94, όταν τούτο κρίνεται σκόπιμο και είναι εφικτό, είτε στο λογαριασμό 97.02.06 «διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών», με χρέωση ή πίστωση του 91.02 	<p><i>Πιστώνεται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 94 «απόθεματα», με προϋπολογιστικές τιμές για τα αποθέματα που παραλαμβάνονται χωρίς να συνοδεύονται από σχετικά παραστατικά.</i></p>
---	---

- **Λ/σμός 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»**

Ο Λ/σμός λειτουργεί ως εξής:

<p><i>Χρεώνεται, σχεδόν πάντα, με πίστωση:</i></p> <p>90.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα» όταν τα προϋπολογιστικά έξοδα οριστικοποιούνται στη γενική λογιστική και μεταφέρονται στην α.λ. Τυχόν διαφορές προϋπολογισμένων – πραγματοποιημένων εξόδων μεταφέρονται, είτε στους λογαριασμούς του κόστους (92,93), όταν είναι δυνατή η επανακοστολόγησή τους, είτε στο λ/σμό 97.02.05 «διαφορές πραγματικών – κοστολογημένων εξόδων», με χρέωση ή πίστωση του 91,06.</p>	<p><i>Πιστώνεται με χρέωση των λογαριασμών:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • 91.00, 91.01 και 91.05 ή άλλου υπολογαριασμού του 91 της ίδιας φύσεως, όταν πρόκειται να γίνει ανακατάταξη των προϋπολογιστικών εξόδων. • 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους», όταν τα κονδύλια προϋπολογιστικών εξόδων καταχωρούνται απευθείας στη χρέωση των λογαριασμών του λειτουργικού κόστους. • 93 «κόστος παραγωγής», όταν πρόκειται για άμεσα στοιχεία κόστους που μπορούν να επιβαρύνουν αμέσως το λ/σμό αυτόν.
---	--

- Λ/σμός 91.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (Προϋπολογιστικά)»

Ο Λ/σμός λειτουργεί ως εξής:

<i>Χρεώνεται με πίστωση των λ/σμών:</i>	<i>Πιστώνεται, σχεδόν πάντα, με χρέωση</i>
<ul style="list-style-type: none"> • 91.02 «οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα», όταν τα κονδύλια των προϋπολογιστικών εσόδων πρόκειται να υποστούν ανακατάταξη πριν από τη μεταφορά τους στον 96. • 96 «έσοδα–μικτά αναλυτικά αποτελέσματα», όταν τα κονδύλια των προϋπολογιστικών εσόδων μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολ/σμούς των μικτών αποτελεσμάτων. • 97.03 «διαφορές πραγματοποιημένων–λογισμένων εσόδων» με τις τυχόν διαφορές προϋπολογισμένων πραγματοποιημένων εσόδων. 	<p>του 90.07 «οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα», όταν τα προϋπολογιστικά έσοδα οριστικοποιούνται και τα σχετικά κονδύλια μεταφέρονται από τη γενική στην α.λ.</p> <p>Τυχόν διαφορές προϋπολογισμένων – πραγματοποιημένων εσόδων μεταφέρονται είτε στους λ/σμούς των μικτών αποτελεσμάτων (96.22) όταν η μεταφορά αυτή είναι δυνατή, είτε στο λ/σμό 97.01, με χρέωση ή πίστωση του 91.07.</p>

Για την υπόδειξη των σχετικών λογιστικών εγγραφών παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Ας υποθέσουμε ότι στις 25/1 η μεταλλευτική επιχείρηση πωλεί στο εξωτερικό 100 τόνους μεταλλεύματος χαλκού και ότι η οριστική τιμή πωλήσεως θα εξαρτηθεί από την περιεκτικότητα των μεταλλευμάτων σε χαλκό που θα προσδιοριστεί από ειδική υπηρεσία στο εξωτερικό. Στις 25/2 προσδιορίζεται το ακριβές αντίτιμο πωλήσεως των μεταλλευμάτων που ανέρχεται σε 100000€ και

εκδίδεται το σχετικό τιμολόγιο. Προκειμένου να προσδιορίσει το αποτέλεσμα του μηνός Ιανουαρίου, η επιχείρηση θα καταχωρήσει προϋπολογιστικά έσοδα από την πώληση έστω 98000€ και στις 31/1 θα διενεργήσει την εγγραφή:

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (Προϋπολογιστικά)	98000
91.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων & ημιτελών (εις) 96.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων & ημιτελ. ή 96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως 96.22.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων & ημιτελ.	98000

Στις 25/2, οπότε εκδίδεται το τιμολόγιο και γίνεται η σχετική εγγραφή στη γ.λ., στην α.λ. θα γίνει η ακόλουθη εγγραφή:

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα	100000
90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων & ημιτελών (εις) 91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος εν- ματωμένα (προϋπολογιστικά) 91.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοι- μων & ημιτελών	100000

Η διαφορά μεταξύ πραγματοποιημένης–προϋπολογισμένης τιμής πωλήσεως μεταφέρεται, είτε στους λ/σμούς μικτών αποτελεσμάτων (96.22), όταν η μεταφορά είναι δυνατή, είτε στο λ/σμό 97.03. Δηλαδή, στο παράδειγμά μας θα γίνει η εγγραφή:

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)	2000
91.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων & ημιτελών	
(εις) 96.22 Μικτά αναλυτικά απ/τα εκμ/σεως	2000
96.22.71 Προϊόντων έτοιμων & ημιτελών ή	
97.03 Διαφορές πραγματοποιημ.–λογισμένων εσόδων	2000
97.03.01 Διαφορές από πωλήσεις προϊόντων έτοιμων & ημιτελών	

Ο λ/σμός 97.03 μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως, δηλ. στο λ/σμό 98.99.03 «αποτελέσματα χρήσεως /διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

• **Λ/σμός 91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»**

Ο λ/σμός λειτουργεί ως εξής:

Με τα κονδύλια των έκτακτων και ανόργανων εξόδων, εσόδων και αποτελεσμάτων των λ/σμών της ομάδας 8, τα οποία, κατά το χρόνο προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, δεν έχουν λογιστικοποιηθεί στη γενική λογιστική. Γίνεται, κατά περίπτωση, μία από τις ακόλουθες εγγραφές:

(α) Για τα έσοδα και τα κέρδη:

91.08 αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα
κ.τ.λ.

(εις) 98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτ/τα
κ.τ.λ.

(β) Για τα έξοδα και τις ζημίες:

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.05 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων

κ.τ.λ.

(εις) 91.08 Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.08.82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων

κ.τ.λ.

Μετά την οριστικοποίηση και καταχώρηση των εξόδων, εσόδων και αποτελεσμάτων στους λ/σμούς της ομάδας 8 χρεώνεται ή πιστώνεται ο λ/σμός 90.08 «αποτελέσματα λογισμένα» με πίστωση ή χρέωση του 91.08. τυχόν διαφορές προϋπολογισμένων–πραγματοποιημένων αποτελεσμάτων των λ/σμών της ομάδας 8 μεταφέρονται στους οικείους υπολ/σμούς του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως», με χρέωση ή πίστωση του 91.08.

5.6.6. Λ/σμός 91.09 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα»

Ο λ/σμός χρησιμοποιείται για την κατάταξη των εσόδων ή ορισμένων από αυτά με τρόπο διάφορο από εκείνο που κατατάσσονται στους οικείους λ/σμούς της ομάδας 7 της γ.λ. και από εκείνο που κατατάσσονται στους οικείους υπολ/σμούς του 96 της α.λ. Η κατάταξη αυτή γίνεται αποκλειστικά για την εξασφάλιση στη διοίκηση χρήσιμων πληροφοριών για τον έλεγχο των φορέων ευθύνης, τη συγκέντρωση συγκριτικών στατιστικών στοιχείων και γενικότερα για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Οι ακόλουθες ενδεικτικές πληροφορίες είναι δυνατό να εξασφαλίζονται με την ανακατάταξη των εσόδων στους λ/σμούς του 91, όταν οι οικείοι υπολ/σμοί του 96 απεικονίζουν τα έσοδα κατά κλάδο εκμεταλλεύσεως και είδος:

- Πωλήσεις ή έσοδα κατά περιοχή ευθύνης και είδος.
- Πωλήσεις ή έσοδα κατά βασικές κατηγορίες διοχετεύσεως των αγαθών ή υπηρεσιών που πωλούνται (εσωτερικό, εξωτερικό, δημόσιο, ιδιώτες).
- Πωλήσεις ή έσοδα κατά κλίμακα κύκλου εργασίας και πελάτη.
- Πωλήσεις ή έσοδα κατά τρόπο διακανονισμού της αξίας τους (όπως π.χ. πωλήσεις μετρητοίς, έναντι συναλλαγματικών ή σε ανοιχτό λογαριασμό).
- Πωλήσεις ή έσοδα ανάλογα με το ποσοστό του μικτού κέρδους που πραγματοποιείται ή κατά υπεύθυνο.

Ο λ/σμός χρεωπιστώνεται ως εξής:

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες

90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων & ημιτελών λογισμένες
κ.τ.λ.

(εις) 91.09 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.09.00 Πωλήσεις Αττικής

91.09.01 Πωλήσεις Μακεδονίας

91.09.02 Πωλήσεις Πελοποννήσου

κ.τ.λ.

91.09 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.09.00 Πωλήσεις Αττικής

90.09.01 Πωλήσεις Μακεδονίας

91.09.02 πωλήσεις Πελοποννήσου

κ.τ.λ.

(εις) 96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.00 Πωλήσεις Αττικής

96.22.01 Πωλήσεις Μακεδονίας

96.22.02 Πωλήσεις Πελοποννήσου

κ.τ.λ.

5.7. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92 «ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ»

5.7.1. Περιεχόμενο και ανάπτυξη του λογαριασμού 92

Στους υπολ/σμούς του 92 προσδιορίζεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος της επιχειρήσεως. Στους λ/σμούς αυτούς καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατά προορισμό και για το λόγο αυτόν λέγονται και «λ/σμοί εξόδων κατά προορισμό».

Πρόκειται περί σημαντικού λ/σμού της α.λ., τον οποίο υποχρεούνται να τηρούν όλες οι επιχειρήσεις ανεξάρτητα από τον κλάδο στον οποίο ανήκουν (βιομηχανικές, εμπορικές, μεταλλευτικές, τεχνικές, παροχής υπηρεσιών, κ.τ.λ.) που εφαρμόζουν την α.λ.

Στους υπολ/σμούς του παρόντος λ/σμού συγκεντρώνεται και διαμορφώνεται το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης. Γι' αυτό ο λ/σμός υποδιαιρείται στους εξής πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λ/σμούς:

92.00. Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.01. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.02. Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης

92.03. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.04. Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Καθένας από τους παραπάνω δευτεροβάθμιους λ/σμούς αναπτύσσεται σε λ/σμούς (τριτοβάθμιους κ.τ.λ.) κατά κέντρο κόστους. Τα κέντρα κόστους διαρθρώνονται, κατά κανόνα, με βάση:

- τη διοικητική και οργανωτική ή τεχνολογική διάρθρωση της επιχείρησης (λειτουργική υποδιαίρεση της επιχείρησης) ή
- τον επιδιωκόμενο έλεγχο του κόστους ή των αρμόδιων φορέων ευθύνης ή
- τις ανάγκες της κοστολογήσεως, όπως π.χ. για τη συγκέντρωση του κόστους των «ταξιδευόντων υπαλλήλων» ή των διευθυντικών στελεχών.

Τα κέντρα κόστους διακρίνονται σε κύρια και βοηθητικά. Κύρια κέντρα κόστους είναι εκείνα που το κόστος τους επιβαρύνει το κόστος των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων, υπηρεσιών), ενώ βοηθητικά είναι κέντρα που το κόστος τους κατανέμεται και επιβαρύνει το κόστος των κύριων κέντρων ή των άλλων βοηθητικών κέντρων κόστους.

Για καθένα κέντρο κόστους (κύριο ή βοηθητικό) ανοίγεται αντίστοιχος λ/σμός, ο οποίος παίρνει το όνομα του οικείου τμήματος, υπηρεσίας κ.τ.λ., ο οποίος αναπτύσσεται σε υπολ/σμούς τουλάχιστον ίσους με τους πρωτοβάθμιους λ/σμούς της ομάδας 6 της γ.λ. Παραπέρα ανάλυση των υπολ/σμών των κέντρων κόστους σε υπολ/σμούς δαπανών κατ' είδος, μέχρι του επιπέδου των λ/σμών τελευταίου βαθμού αναλύσεως των λ/σμών της ομάδας 6 της γ.λ., διευκολύνει τον έλεγχο του κόστους και βελτιώνει τα αποτελέσματα της προσπάθειας συμπίεσής του.

Παραθέτουμε παράδειγμα της μίνιμουμ υποχρεωτικής αναλύσεως των λ/σμών των κέντρων κόστους σε λ/σμούς δαπανών κατ' είδος.

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής Α

92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.00.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

92.00.00.62 Παροχές τρίτων

92.00.00.63 Φόροι –τέλη

92.00.00.64 Διάφορα έξοδα

92.00.00.65

92.00.00.66 Αποσβέσεις παγίων

92.00.00.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

92.00.00.24

92.00.00.25 Αναλώσιμα υλικά

92.00.00.26 Ανταλλακτικά παγίων

92.00.00.28 Είδη συσκευασίας

92.00.00.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους

Στο σχολιαζόμενο λ/σμό 92 και τους υπολ/σμούς του συγκεντρώνονται κατά λειτουργικό προορισμό:

α. Τα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της γ.λ. τα οποία είναι κοστολογήσιμα. Συνεπώς τα οργανικά έξοδα της ομάδας 6, τα οποία δεν είναι κοστολογήσιμα δεν καταχωρούνται στο λ/σμό 92, αλλά άγονται στο λ/σμό 97 και συγκεκριμένα στον υπολ/σμό 97.02.02 «διαφορές ενσωματώσεως εξόδων –κόστους αποθεμάτων/διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα» και εντεύθεν στο λ/σμό 98.99.03» αποτελέσματα χρήσεως/διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού. Τέτοια έξοδα είναι οπωσδήποτε τα έξοδα της ομάδας 6 που στη γ.λ., στο τέλος της χρήσεως, δεν μεταφέρονται στο λ/σμό 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» αλλά στο λ/σμό 88 «αποτελέσματα προς διάθεση», όπως είναι π.χ. οι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι. Επίσης ως μη κοστολογήσιμα έξοδα πρέπει να αντιμετωπίζονται και ορισμένα έξοδα που ενδεχομένως έχουν καταχωρηθεί σε λ/σμούς εξόδων της ομάδας 6 και μεταφέρονται, στο τέλος της χρήσεως, στο λ/σμό 80.00, τα οποία όμως από τη φύση τους δεν είναι κοστολογημένα, π.χ. οι αποσβέσεις εξόδων πολυετούς αποσβέσεως που έγιναν εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, γιατί πρόκειται περί εξόδων ανώμαλων.

β. Το κόστος των αναλωμένων αναλώσιμων υλικών και των ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων, εφόσον πρόκειται περί έμμεσων δαπανών, που δεν είναι δυνατό να συγκεντρωθούν κατά παραγόμενο προϊόν.

γ. Το κόστος των αναλώμενων πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, εφόσον η επιχείρηση το επιθυμεί. Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα το κόστος των υλικών αυτών να μην το καταχωρήσει στο λ/σμό 92, αλλά να το καταχωρήσει απευθείας στο λ/σμό 93 «κόστος παραγωγής».

Το Ε.Γ.Λ.Σ. επιβάλλει, σε κάθε περίπτωση, τη συνένωση της άμεσης εργασίας με το υπόλοιπο κόστος μετατροπής (ΓΒΕ) στους λ/σμούς των κέντρων κόστους, δηλαδή στους υπολ/σμούς του 92. Η συνένωση αυτή επιτρέπει τον καταλογισμό του συνολικού κόστους μετατροπής στα κατ' είδος παραγόμενα προϊόντα με το αυτό κριτήριο καταλογισμού, οπότε το κόστος παραγωγής έχει πλέον την εξής ανάλυση:

Πρώτες και βοηθητικές ύλες + κόστος μετατροπής

Στη συνέχεια όμως το Ε.Γ.Λ.Σ. επιβάλλει το κόστος του παραγόμενου κατ' είδος προϊόντος να αναλύεται σε:

Πρώτες και βοηθητικές ύλες+ Άμεση εργασία+ Γενικά βιομηχανικά έξοδα στους υπο/σμούς του 92, είναι δυνατό να καταλογίζεται στο κόστος των κατ' είδος παραγόμενων προϊόντων και να αναλύεται στους υπολ/σμούς του 93 στα τρία προαναφερόμενα βασικά συστατικά του, μόνο αν γίνονται τρεις επιμέρους καταλογισμοί, από ένας για τα υλικά, την άμεση εργασία και τα ΓΒΕ.

Η συνένωση της άμεσης εργασίας και των ΓΒΕ στους υπολ/σμούς του 92 μας δίνει τη δυνατότητα προσδιορισμού του λειτουργικού κόστους κάθε κέντρου κόστους, πολλαπλασιάζει όμως την κοστολογική εργασία, που όπως προαναφέραμε, απαιτεί να γίνονται δύο καταλογισμοί, ένας για την άμεση εργασία και ένας για τα ΓΒΕ.

Ο Δ. Παπαδημητρίου δέχεται ότι, με τη συνένωση της άμεσης εργασίας με τα ΓΒΕ και τον καταλογισμό του συνολικού προκύπτοντος κόστους (μετατροπής) στο κόστος των κατ' είδος παραγόμενων προϊόντων, δεν πρέπει να προκύπτει διαφορά του κατ' είδος κόστους με το κόστος κατ' είδος που προκύπτει σε περίπτωση που η άμεση εργασία βαρύνει αμέσως το κόστος των παραγόμενων προϊόντων, δηλαδή σε περίπτωση που το κόστος της άμεσης εργασίας άγεται απευθείας στη χρέωση των υπολ/σμών του 93 και δεν διέρχεται δια των υπολ/σμών του 92. Η βασική αυτή προϋπόθεση υπάρχει ιδίως στις εξής περιπτώσεις:

α. Όταν ο καταλογισμός των ΓΒΕ γίνεται με κριτήριο το κόστος της άμεσης εργασίας.

β. Όταν ο καταλογισμός των ΓΒΕ γίνεται με κριτήριο τις ώρες λειτουργίας των μηχανών και το κόστος της άμεσης εργασίας είναι ανάλογο των ωρών εργασίας των μηχανημάτων. Αυτό συμβαίνει όταν σε κάθε εργασία ασχολείται πάντοτε το αυτό προσωπικό και αμείβεται με το αυτό ωρομίσθιο.

γ. Όταν λόγω της υψηλής στάθμης αυτοματισμού της παραγωγικής διαδικασίας, η άμεση εργασία καθίσταται δυσδιάκριτη, οπότε ως κριτήριο καταλογισμού του κόστους μετατροπής χρησιμοποιούνται οι ώρες λειτουργίας των αντίστοιχων μηχανημάτων.

Είναι όμως δυνατό και λυσιτελές το κόστος της άμεσης εργασίας να εισάγεται απευθείας στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων, δηλαδή σε χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 93 με πίστωση των οικείων υπολ/σμών του 92 και να επακολουθεί η χρέωση των τελευταίων με πίστωση του 90.06.60 «οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα/αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένες».

Όπως προαναφέραμε, οι παραπάνω δευτεροβάθμιοι λ/σμοί του 92 και οι υπολ/σμοί τους χρεώνονται στη διάρκεια της χρήσεως με τα ανήκοντα σ' αυτούς έξοδα και συνεπώς το ετήσιο υπόλοιπό τους εμφανίζει το πραγματικό ετήσιο κόστος της αντίστοιχης λειτουργίας και των κέντρων κόστους κάθε μιας λειτουργίας. Το πληροφοριακό αυτό στοιχείο είναι απαραίτητο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων ή για τις αναγκαίες συγκρίσεις και επιπλέον είναι απαραίτητο στη γ.λ. για την κατάρτιση του λ/σμού «αποτελέσματα χρήσεως». Έτσι, επί μηνιαίας κοστολογήσεως και εξευρέσεως μηνιαίων αποτελεσμάτων, για τη μεταφορά του λειτουργικού κόστους στους λ/σμούς κόστους παραγωγής (93) ή στους λ/σμούς μικρών αποτελεσμάτων (96) και αποτελεσμάτων χρήσεως (98.99) χρησιμοποιούνται αντίθετοι υπολ/σμοί που ανοίγονται και λειτουργούν ως αναλυτικοί των λ/σμών των κέντρων κόστους. Οι αντίθετοι αυτοί υπολ/σμοί

λειτουργούν κατά τη διάρκεια της χρήσεως και εξισώνονται στο τέλος αυτής με την εγγραφή κλεισίματος όλων των λ/σμών της α.λ.

Μολονότι το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τη χρησιμοποίηση αντίθετων λ/σμών για τις μεταφορές αυτές, κατά τη γνώμη μας δεν είναι απαραίτητη η τήρηση τέτοιων λ/σμών στις περιπτώσεις που το μηχανογραφικό σύστημα της επιχειρήσεως διενεργεί τους αντιλογισμούς εγγραφών αρνητικά (αφαιρετικά) των ποσών χρεώσεων ή πιστώσεων, κατά περίπτωση, γιατί οι ζητούμενες πληροφορίες προκύπτουν από τα αθροίσματα των χρεώσεων και πιστώσεων των υπολ/σμών του 92.

5.7.2. Λειτουργία του λογαριασμού 92

Ο λ/σμός χρεώνεται:

(α) Με τα ενσωματούμενα στο λειτουργικό κόστος έξοδα της ομάδας 6.

Όλα τα πραγματοποιούμενα και λογιστικοποιούμενα έξοδα της ομάδας 6 τα οποία ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, μεταφέρονται στη χρέωση του παρόντος λ/σμού και των υπολ/σμών του.

Γίνεται εγγραφή της μορφής:

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
κ.τ.λ.

92.01 Έξοδα διοικήσεως

92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
κ.τ.λ.

(εις) 90 Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λ/σμοί

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα
κ.τ.λ.

Στις περιπτώσεις που τα σχολιαζόμενα έξοδα υφίστανται ανακατάταξη ή άλλη επεξεργασία ή μερισμό, γίνεται η εγγραφή:

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

κ.τ.λ.

(εις) 91 Ανακατάταξη εξόδων –αγορών και εσόδων

91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

91.01 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό

(β) Με την αξία των πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και των ημιτελών προϊόντων.

Όπως αναπτύχθηκε παραπάνω, όταν το κόστος των υλικών αυτών είναι άμεσο ως προς τα παραγόμενα προϊόντα χρεώνεται συνήθως απευθείας ο λ/σμός 93 και οι υπολ/σμοί του. Όταν το κόστος των υλικών αυτών είναι έμμεσο ως προς τα παραγόμενα προϊόντα χρεώνεται συνήθως ο σχολιαζόμενος λ/σμός και οι υπολ/σμοί του και γίνεται η εγγραφή:

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.24 Πρώτες ύλες και βοηθ. ύλες –Υλικά συσκευασίας

κ.τ.λ.

(εις) 94 Αποθέματα

94.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες –Υλικά συσκευασίας

κ.τ.λ.

(γ) Με την αξία των παροχών και αντιπαροχών μεταξύ των κύριων και βοηθητικών τμημάτων.

Γίνεται εγγραφή της ακόλουθης μορφής:

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας Κύριων τμημάτων παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1

92.00.00.00.92 Αναλογία κόστους βοηθ. κέντρων κόστους

92.00.00.01 Τμήμα παραγωγής Νο2

92.00.00.01.92 Αναλογία κόστους βοηθ. κέντρων κόστους

92.00.01 Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων

92.00.01.01 Τμήμα συντηρήσεως εγκαταστάσεων

92.00.01.01.92 Αναλογία κόστους βοηθ. κέντρων κόστους
κ.τ.λ.

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.01 Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων

92.00.01.02 Τμήμα ηλεκτροτεχνείου
κ.τ.λ.

(δ) Με τα υπολογιστικά έξοδα που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος

92 Κέντρα κόστους

92 00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας Κύριων τμημάτων παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1

92.00.00.00.99 Υπολογιστικά έξοδα
κ.τ.λ.

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

- (εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
97.00 Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων
και αποσβέσεων
ή
90 Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λογαριασμοί
90.09 Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα
-

(ε) Με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους που προσδιορίζεται για τα στοιχεία κόστους των λ/σμών κέντρων κόστους:

92 Κέντρα κόστους
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
κ.τ.λ.

(εις) 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

(στ) Με τα κονδύλια των πιστωτικών διαφορών των λ/σμών των τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών, οι οποίες διαφορές κρίνεται ότι δεν είναι σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό να μειώσουν το κόστος των φορέων.

92 Κέντρα κόστους
92 00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
92.00.00 Έξοδα λειτουργίας κύριων τμημάτων παραγωγής
92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1
κ.τ.λ.

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

- (εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
 - 97.10 Διαφορές καταλογισμού
 - 97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθ.
υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας
-

(ζ) Με τα κονδύλια που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβαρύνσεως, όταν εξαιτίας της διακυμάνσεως του βαθμού απασχολήσεως οι διαφορές είναι θετικές (η απασχόληση υπερβαίνει την προγραμματισμένη).

92 Κέντρα κόστους

92 00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
κ.τ.λ.

- (εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
 - 97.10 Διαφορές καταλογισμού
 - 97.10.06 Διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως
-

(η) Με την αξία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια) τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

92 Κέντρα κόστους

92.0 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
κ.τ.λ.

- (εις) 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις
 - 99.01 Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα
ή υποκαταστήματα
 - 99.01.00 Από εργοστάσιο Β΄
-

Ο λ/σμός 92 πιστώνεται:

- (α) **Για την κατανομή του κόστους των βοηθητικών κέντρων κόστους σε άλλα βοηθητικά ή κύρια κέντρα.**

Στην περίπτωση αυτή χρεωπιστώνονται οι οικείοι υπολ/σμοί των κέντρων κόστους που τηρούνται υπό τον πρωτοβάθμιο λ/σμό 92.

Αν λ.χ. το τμήμα ηλεκτροτεχνείου παρέχει έργο στο συνεργείο συντηρήσεων εγκαταστάσεων και στα τμήματα παραγωγής N₀₁ και N₀₂, θα γίνει η παραπάνω υπό (γ) εγγραφή.

- (β) **Για τον καταλογισμό του κόστους των τμημάτων στους λ/σμούς του κόστους παραγωγής.**

Αν λ.χ., το κόστος του τμήματος N₀₁ καταλογίζεται στα προϊόντα Π1 και Π2, θα γίνει η εγγραφή:

93. Κόστος παραγωγής

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων Π1

93.00.00.01 Κόστος άμεσης εργασίας

93.00.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής (Γ.Β.Ε.)

93.00.01 Κόστος παραγωγής προϊόντων Π2

93.00.01.01. Κόστος άμεσης εργασίας

93.00.01.02 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής (Γ.Β.Ε.)

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής N₀₁

- (γ) **Με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων.**

Τα έξοδα αυτά θεωρούνται διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων και γίνεται η εγγραφή:

96 Έσοδα –μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως

96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

96.21.20 Εμπορευμάτων

κ.τ.λ.

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

(δ) Με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, ερευνών – αναπτύξεως και χρηματοοικονομικής.

Το κόστος αυτό βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και διαμορφώνει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως. Γίνεται η εγγραφή:

98.Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

98.99.01.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης

98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

(ε) Με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους, που προσδιορίζεται για τα στοιχεία κόστους των λ/σμών κέντρου κόστους.

(στ) Με τις χρεωστικές διαφορές των λ/σμών των τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών, που προκύπτουν λόγω χρησιμοποίησης προσωρινών τιμών κατά την αποτίμηση των μονάδων έργου που παρέχεται από το ένα κέντρο προς το άλλο κατά τον καταλογισμό του κόστους των τμημάτων, για τι οποίες διαφορές κρίνεται ότι δεν είναι σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό να ενσωματωθούν στο κόστος των φορέων.

Γίνεται η εγγραφή:

97. Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών

παραγωγικής λειτουργίας

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1

κ.τ.λ.

(ζ) Με τις αρνητικές διαφορές που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβαρύνσεως.

Αρνητικές διαφορές προκύπτουν όταν η απασχόληση υπολείπεται της προγραμματισμένης. Γίνεται η εγγραφή:

97. Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

97.10.06 Διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως

97.10.06.00 Τμήματος Νο1

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92 00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1

κ.τ.λ.

(η) Με την αξία των υπηρεσιών που παρέχονται σε άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

Γίνεται η εγγραφή:

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.02 Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα

99.02.00 Προς το εργοστάσιο Α΄

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92 00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας κύριων τμημάτων παραγωγής

Εργοστασίου Α΄

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1

κ.τ.λ.

Από όσα εκτέθηκαν προκύπτει ότι ο λ/σμός ενός κέντρου κόστους της παραγωγικής λειτουργίας λειτουργεί ως εξής:

ΚΕΝΤΡΟ (ΘΕΣΗ) ΚΟΣΤΟΥΣ «Ω»

Χρεώνεται με:

❑ Όλα τα έξοδα των λ/σμών της ομάδας 6 που αφορούν το κέντρο, (εκτός από τους «τόκους και συναφή έξοδα»).

Δηλαδή περιλαμβάνει:

- Αναλώσιμα υλικά και ανταλλακτικά παγίων
- Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- Παροχές τρίτων
- Φόρους –τέλη
- Διάφορα έξοδα
- Αποσβέσεις παγίων κοστολογήσιμες
- Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

❑ Το κόστος από την κατανομή του κόστους των άλλων κέντρων (βοηθητικών και κύριων).

❑ Ενδεχομένως με την αξία των πρώτων κ.τ.λ. υλών.

❑ Ενδεχομένως με προϋπολογιστικά έξοδα

❑ Ενδεχομένως με τις θετικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος.

❑ Με τις πιστωτικές διαφορές του κέντρου που κρίνεται ότι δεν πρέπει να μειώσουν το κόστος των φορέων (και μεταφέρονται στον λ.97).

❑ Ενδεχομένως με τις θετικές διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβαρύνσεως.

Πιστώνεται με:

- Το κόστος που καταλογίζεται σε άλλα βοηθητικά ή κύρια κέντρα κόστους.
- Το κόστος που καταλογίζεται στα παραγόμενα προϊόντα.
- Ενδεχομένως με τις αρνητικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος.
- Με τις χρεωστικές διαφορές του κέντρου που κρίνεται ότι δεν πρέπει να ενσωματωθούν στο κόστος των φορέων (και μεταφέρονται στον λ. 97).
- Ενδεχομένως με τις αρνητικές διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβαρύνσεως.

5.7.3. Λειτουργία των υπολογαριασμών του 92

5.7.3.1. Λ/σμός 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής»

Στον παρόντα λ/σμό συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας παραγωγής. Το κόστος αυτό απαρτίζεται:

α. Από τα έξοδα της ομάδας 6 που αφορούν τη λειτουργία παραγωγής με τις ακόλουθες επισημάνσεις:

- Δεν περιλαμβάνονται στο κόστος της λειτουργίας παραγωγής (λ. 9200) τα μη κοστολογούμενα έξοδα της ομάδας 6.
- Τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση αλλά αφορούν προηγούμενες χρήσεις, για τα οποία στις προηγούμενες χρήσεις είχαν σχηματιστεί προβλέψεις και τα οποία στη γενική λογιστική έχουν καταχωρηθεί στους λ/σμούς της ομάδας 6. Τα έξοδα αυτά δεν επιβαρύνουν το λειτουργικό κόστος, γιατί αυτό επιβαρύνθηκε με τις σχετικές προβλέψεις που διενεργήθηκαν στις οικείες χρήσεις, αλλά αυτά καταχωρούνται στο λ/σμό 97 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, με πίστωση του λ/σμού 90.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα».
- Οι «τόκοι και τα συναφή έξοδα» που στη γ.λ. καταχωρούνται στο λ/σμό 65, επιβαρύνουν αποκλειστικά τη χρηματοοικονομική λειτουργία, καταχωρούμενα στο λ/σμό 92.04 «έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας». Το κόστος των λοιπών λειτουργιών δεν επιβαρύνεται με τόκους και συναφή έξοδα.
- Τα γενικά έξοδα αγορών (έξοδα-κόστος εφοδιασμού ή προμηθειών) στις βιομηχανικές επιχειρήσεις που αφορούν τη λειτουργία παραγωγής βαρύνουν αποκλειστικά το κόστος της λειτουργίας παραγωγής και τελικά το κόστος των παραγμένων προϊόντων (μενόντων και πωλημένων), ενώ δε βαρύνεται με τέτοια έξοδα το κόστος κτήσεως των αποθεμάτων

πρώτων και βοηθητικών υλών και γενικά των αποθεμάτων που προέρχονται από αγορές.

β. Από το κόστος των αναλωμένων έμμεσων υλικών και των ανταλλακτικών παγίων που αφορούν τη λειτουργία παραγωγής. Οι αναλώσεις των έμμεσων, ως προς τα παραγόμενα προϊόντα, υλικών που αφορούν τη λειτουργία παραγωγής, καταχωρούνται υποχρεωτικά σε ιδιαίτερους υπολ/σμούς των οικείων κύριων και βοηθητικών κέντρων κόστους, όπως ακριβώς γίνεται και για τις αναλώσεις υλικών που αφορούν τις υπόλοιπες βασικές λειτουργίες της επιχείρησης, με πίστωση του 94 «αποθέματα»

γ. Από το κόστος των αναλωμένων άμεσων υλικών. Οι αναλώσεις των άμεσων υλικών, ως προς τα παραγόμενα προϊόντα (πρώτες και βοηθητικές ύλες) είναι δυνατό, αντί να καταχωρηθούν στη χρέωση του 92.00. Έτσι το κόστος ολοκληρώνεται στους υπολ/σμούς του 92.00 και στη συνέχεια καταλογίζεται στα παραγόμενα προϊόντα (υπολ/σμοί του 93).

Από τα προαναφερόμενα, προκύπτει ότι είναι δυνατή η διαμόρφωση δύο μορφών κόστους της λειτουργίας παραγωγής:

Πρώτη μορφή: Το συνολικό κόστος παραγωγής περιλαμβάνει τα στοιχεία:

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

Η μορφή αυτή εξυπηρετεί τα τμήματα παραγωγής που παράγουν συμπαράγωγα προϊόντα, δηλαδή από το ίδιο τμήμα (κέντρο κόστους) με τις αυτές πρώτες και βοηθητικές ύλες και με την αυτή παραγωγική διαδικασία παράγονται προϊόντα διαφόρων ποικιλιών.

Δεύτερη μορφή: Το συνολικό κόστος παραγωγής περιλαμβάνει μόνο τα στοιχεία:

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

Δηλαδή στην μορφή αυτή περιλαμβάνεται το κόστος των άμεσων υλικών. Η μορφή αυτή εξυπηρετεί τα τμήματα παραγωγής στα οποία παράγονται προϊόντα, για τα οποία τα άμεσα υλικά προσδιορίζονται επακριβώς και καταλογίζονται απευθείας στους υπολ/σμούς του 93 «κόστος παραγωγής», όπως λ.χ. συμβαίνει επί προϊόντων εξατομικευμένης παραγωγής και προϊόντων που παράγονται «εν σειρά» και τα οποία δεν είναι συμπαράγωγα.

Το συγκεντρωμένο στο λ/σμό 92.00 και τους υπολ/σμούς του λειτουργικό κόστος καταλογίζεται στη χρέωση του λ/σμού 93 «κόστος παραγωγής» και των υπολ/σμών του.

Δεν μεταφέρονται στο λ/σμό 93:

§ Τα υπολογιστικά έξοδα τα οποία μεταφέρονται απευθείας στον οικείο υπολ/σμό του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» και συγκεκριμένα στον υπολ/σμό του 98.99.01.04 «υπολογιστικά έξοδα και διαφορές αποσβέσεων».

§ Το κόστος αδράνειας, το οποίο μεταφέρεται απευθείας στη χρέωση του λ/σμού 97.10 «διαφορές καταλογισμού».

Επισημαίνεται ότι το κόστος παραγωγής που σχηματίζεται στον παρόντα λ/σμό 92.00 μεταφέρεται στη χρέωση των υπολ/σμών κόστους παραγωγής του 93 και όχι απευθείας στους λ/σμούς αποθεμάτων του 94. η αρχή αυτή ισχύει και στην περίπτωση που ένα κέντρο κόστους χρεώνεται με το συνολικό κόστος παραγωγής στο οποίο περιλαμβάνεται και το κόστος των άμεσων υλικών. Μεσ την εφαρμογή της παραπάνω αρχής το συνολικό κόστος των υπολ/σμών του 93 και συγκεκριμένα των υπολ/σμών 93.21 και 93.22, είναι ίσο με το συνολικό κόστος παραγωγής των προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχείρησης, με το οποίο χρεώνονται οι αναλυτικοί λ/σμοί αποθεμάτων του 94.

5.7.3.2. Λ/σμός 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας»

Στον παρόντα λ/μό συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος της λειτουργίας διοικήσεως ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας αυτής, μεταφέρεται και βαρύνει το λ/μό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως». Η παραστατική απεικόνιση της λειτουργίας του λ/σμού 92.01 έχει ως εξής:

92.01 «ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ»

<i>Περιλαμβάνει:</i>	<i>Μεταφέρεται:</i>
<p>Όλα τα έξοδα των λ/σμών της ομάδας 6 που αφορούν τη λειτουργία αυτή (εκτός από τους «τόκους και συναφή έξοδα»), καθώς και τις αναλώσεις υλικών που αφορούν τη λειτουργία αυτή.</p> <p>Δηλαδή περιλαμβάνει:</p> <ul style="list-style-type: none">• Αμοιβές και έξοδα προσωπικού• Αμοιβές και έξοδα τρίτων• Παροχές τρίτων• Φόρους-τέλη• Διάφορα έξοδα• Αποσβέσεις παγίων κοστολογήσιμες• Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως• Αναλώσεις υλικών	<p>Ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας αυτής βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται σε χρέωση του λ/σμού 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως».</p>

5.7.3.3. Λ/σμός 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης»

Στον προκείμενο λ/σμό συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος της λειτουργίας ερευνών ανάπτυξης. Η παραστατική απεικόνιση της λειτουργίας του λ/σμού 92.02 έχει ως εξής:

92.02 «ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ»

<i>Περιλαμβάνει:</i>	<i>Μεταφέρεται:</i>
<p>Όλα τα έξοδα των λ/σμών της ομάδας 6 που αφορούν τη λειτουργία αυτή (εκτός από τους «τόκους και συναφή έξοδα»), καθώς και τις αναλώσεις υλικών που αφορούν τη λειτουργία αυτή.</p> <p>Δηλαδή περιλαμβάνει:</p> <ul style="list-style-type: none">• Αμοιβές και έξοδα προσωπικού• Αμοιβές και έξοδα τρίτων• Παροχές τρίτων• Φόρους-τέλη• Διάφορα έξοδα• Αποσβέσεις παγίων κοστολογήσιμες• Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως• Αναλώσεις υλικών	<p>(α) Το μέρος του κόστους που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως (αποδόσεως), δηλαδή παραγωγή άυλου πάγιου στοιχείου, μεταφέρεται στη χρέωση του 93.98 «κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων».</p> <p>(β) Το μέρος του κόστους που πραγματοποιήθηκε για ανεύρεση ή αξιοποίηση ορυχείου ή μεταλλείου ή λατομείου μεταφέρεται στη χρέωση του 93.99 «κόστος πολυετούς αποσβέσεως».</p> <p>(γ) Το υπόλοιπο κόστος, δηλαδή το κόστος των ανεπιτυχών ερευνών μεταφέρεται στο λ/σμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».</p>

5.7.3.4. Λ/σμός 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως»

Στον προκείμενο λ/σμό συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως.

Το έμμεσο κόστος διαθέσεως συγκεντρώνεται στον προκείμενο λ/σμό και το συνολικό ποσό του κόστους αυτού μεταφέρεται στη χρέωση του λ/σμού 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» (λ. 98.99.01.03).

Το άμεσο κόστος διαθέσεως συγκεντρώνεται στους υπολ/σμούς του 93.03.04 «άμεσα έξοδα πωλήσεων» και εντεύθεν μεταφέρεται στη χρέωση του υπολ/σμού του 96.21 «άμεσα έξοδα πωλήσεων», ο οποίος με τη σειρά του μεταφέρεται στη χρέωση των υπολ/σμών του 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως».

Η παραστατική απεικόνιση της λειτουργίας του λ/σμού 92.33 έχει ως εξής:

92.03 «ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ»

<i>Περιλαμβάνει:</i>	<i>Μεταφέρεται:</i>
<p>Όλα τα έξοδα των λ/σμών της ομάδας 6 που αφορούν τη λειτουργία αυτή (εκτός από τους «τόκους και συναφή έξοδα»), καθώς και τις αναλώσεις υλικών που αφορούν τη λειτουργία αυτή.</p> <p><i>Δηλαδή περιλαμβάνει:</i></p> <ul style="list-style-type: none">• Αμοιβές και έξοδα προσωπικού• Αμοιβές και έξοδα τρίτων• Παροχές τρίτων• Φόρους-τέλη• Διάφορα έξοδα• Αποσβέσεις παγίων κοστολογήσιμες• Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως• Αναλώσεις υλικών	<p>(α) Τα άμεσα έξοδα, δηλαδή τα έξοδα που έγιναν για συγκεκριμένες πωλήσεις, τα οποία συγκεντρώνονται στο λ/σμό 22.03.04 «άμεσα έξοδα πωλήσεων», μεταφέρονται στη χρέωση του 96.21 «άμεσα έξοδα πωλήσεων», ο οποίος στη συνέχεια μεταφέρεται στον 96.22. «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως».</p> <p>(β) Το υπόλοιπο κόστος (δηλ. τα έμμεσα έξοδα) βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται στα «αποτελέσματα χρήσεως» (λ. 98.99).</p>

5.7.3.5. Λ/σμός 92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας»

Το κόστος που συγκεντρώνεται στον προκείμενο λ/σμό απαρτίζεται από τις ακόλουθες δύο κατηγορίες κόστους:

α) Από το κόστος του τοκοφόρου δανειακού κεφαλαίου της επιχείρησης, το οποίο στη γ.λ. παρακολουθείται στο λ/σμό 65 «τόκοι και συναφή έξοδα». Τα έξοδα που καταχωρούνται στο λ/σμό αυτόν είναι κυρίως:

- α** Οι τόκοι των δανειακών (ξένων) κεφαλαίων και τα παρεπόμενα αυτών έξοδα,
- α** Οι προεξοφλητικοί τόκοι και τα έξοδα τραπεζών και τα εισπρακτικά γραμματίων,
- α** Τα έξοδα ασφαλειών, δανείων και χρηματοδοτήσεων,
- α** Οι προμήθειες εγγυητικών επιστολών,
- α** Οι παροχές σε ομολογιούχους επιπλέον τόκου.

Τα προαναφερόμενα έξοδα καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό 92.04, ο οποίος αναπτύσσεται κατά τρόπο που να διευκολύνει την ικανοποίηση των αναγκών της επιχείρησης, όπως λ.χ. κατά λειτουργία ως εξής:

92.04.00 Τόκοι και συναφή έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.04.01 Τόκοι και συναφή έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.04.02 Τόκοι και συναφή έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης

92.04.03 Τόκοι και συναφή έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

β) Από τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία (τμήμα υπηρεσιών) των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της επιχείρησης. Δηλαδή, από το κόστος λειτουργίας του τμήματος αυτού.

Για τα έξοδα της δεύτερης αυτής κατηγορίας το Ε.Γ.Λ.Σ. παρέχει τις ακόλουθες δύο δυνητικές λύσεις:

βα) Σε περίπτωση που η οργάνωση της επιχείρησης επιτρέπει το σαφή διαχωρισμό των τμημάτων και υπηρεσιών της χρηματοοικονομικής από τις

λοιπές λειτουργίες, όταν δηλ. η επιχείρηση διαθέτει ιδιαίτερο τμήμα ή υπηρεσία που ασχολείται αποκλειστικά με τη διαχείριση των δανειακών κεφαλαίων, το κόστος ης κατηγορίας αυτής καταχωρείται στο σχολιαζόμενο λ/σμό, που ενδεικτικά είναι δυνατό να αναλύεται στους ακόλουθους υπολ/σμούς:

92.04.04 Έξοδα υπηρεσίας Διευθυντή χρηματοοικονομικής λειτουργίας

92.04.05 Έξοδα λογιστικής υπηρεσίας χρηματοοικονομικής λειτουργίας

92.04.06 Έξοδα μηχανογραφικής υπηρεσίας χρηματοοικονομικής
λειτουργίας

92.04.07 Έξοδα τμήματος χρηματοδοτήσεων (λήψεως και χορηγήσεως
πιστώσεων)

92.04.08 Έξοδα τμήματος ρευστοποιήσεως απαιτήσεων κ.ο.κ., σύμφωνα
με τις ανάγκες της επιχείρησης

Στην περίπτωση αυτή στο σχολιαζόμενο λ/σμό 92.04 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται ολόκληρο το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

ββ) Σε περίπτωση που η οργάνωση της επιχείρησης καθιστά αδύνατο ή δυσχερή το σαφή διαχωρισμό των εξόδων της διοικητικής και της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, είναι δυνατό τα έξοδα της κατηγορίας αυτής να μην καταχωρούνται στο λ/σμό 92.04, αλλά να συγκεντρώνονται και παρακολουθούνται στο λ/σμό 92.01.01 «Έξοδα Οικονομικής Διευθύνσεως» της διοικητικής λειτουργίας, (επειδή στις επιχειρήσεις της χώρας μας οι υπηρεσίες της χρηματοοικονομικής λειτουργίας είναι ενσωματωμένες στην οικονομική Διεύθυνση) και ο οποίος τότε αναπτύσσεται, ενδεικτικά, ως εξής:

92.01.01.00 Έξοδα υπηρεσίας οικον. Δ/ντή
92.01.01.01 Τμήμα λογιστηρίου γεν. λογιστ.
92.01.01.03 Τμήμα μηχανογραφείσεως
92.01.01.05 Τμήμα χρηματοδοτήσεων
(λήψης και χορήγησης πιστώσεων)
92.01.01.06 Τμήμα ρευστοποιήσεως απαιτήσ.

Κατά το μέρος που αφορούν τη χρηματοοικονομική λειτουργία

Στην περίπτωση αυτή ένα τμήμα του κόστους της χρηματοοικονομικής λειτουργίας συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στο λ/σμό 92.01 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας».

Στη χρέωση του σχολιαζόμενου λ/σμού 92.04 μεταφέρονται επίσης και τα κονδύλια που καταχωρούνται στους ακόλουθους λ/σμούς της γ.λ.:

- 68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων
- 64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων και
- 64.12 Διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων.

Το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, που συγκεντρώνεται στον παρόντα λ/σμό 92.04, μεταφέρεται και βαρύνει:

- ∅ Τα αποτελέσματα χρήσεως, μεταφερόμενο στη χρέωση του λ/σμού 98.99.01.03 «αποτελέσματα χρήσεως /έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας».
- ∅ Τη λειτουργία διαθέσεως, με χρέωση του λ/σμού 92.03 στις περιπτώσεις που χρηματοοικονομικό κόστος πρέπει να βαρύνει τη λειτουργία αυτήν, όπως λ.χ. οι τόκοι δανείων εξαγωγικού εμπορίου.
- ∅ Τα χρηματοοικονομικά έσοδα, με χρέωση των υπολ/σμών του 96.82.76 «μικτά αποτελέσματα/έσοδα κεφαλαίων», όπου

μεταφέρονται τα έξοδα των προαναφερόμενων λ/σμών 68.01, 64.10 και 64.12.

5.7.4. Επιβάρυνση του λειτουργικού κόστους με υπολογιστικά έξοδα

Το Ε.Γ.Α.Σ. δίνει τη δυνατότητα επιβάρυνσεως του λειτουργικού κόστους και με τα υπολογιστικά έξοδα, με τα οποία όμως δεν επιβαρύνεται το κόστος των παραγόμενων προϊόντων. Δηλαδή, τα υπολογιστικά έξοδα βαρύνουν μεν το λ/σμό 92 και τους υπολ/σμούς του, δεν μεταφέρονται όμως στο λ/σμό 93, αλλά μεταφέρονται απευθείας στο λ/σμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Η ενσωμάτωση των υπολογιστικών εξόδων στο λειτουργικό κόστος γίνεται με χρέωση του λ/σμού 92 και των υπολ/σμών του και πίστωση:

α) είτε του λ/σμού 97.00 «διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων», ο οποίος στη συνέχεια μεταφέρεται στο λ/σμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως», με συνέπεια το υπόλοιπο του τελευταίου αυτού λ/σμού να δίνει αποτέλεσμα της χρήσεως ίσο με το αποτέλεσμα που εμφανίζει ο λ/σμός 86 «αποτελέσματα χρήσεως» της γενικής λογιστικής,

β) είτε του λ/σμού 90.09 «υπολογιστικά έξοδα λογισμένα», οπότε δεν υπάρχει η προαναφερόμενη συμφωνία του αποτελέσματος της χρήσεως μεταξύ αναλυτικής λογιστικής (λ. 98.99) και γενικής λογιστικής (λ. 86), το οποίο αποτέλεσμα, στην περίπτωση αυτή, διαφέρει κατά τα υπολογιστικά έξοδα.

Για την αποσαφήνιση της κοστολογικής αντιμετώπισεως των υπολογιστικών εξόδων, έστω το ακόλουθο παράδειγμα:

Ο επιχειρηματίας μιας ομόρρυθμης βιομηχανικής εταιρίας επιθυμεί να κοστολογήσει την τεκμαρτή αμοιβή του που θα ελάμβανε αν προσέφερε τις υπηρεσίες του ως στέλεχος μιας ξένης γι' αυτόν επιχείρησης. Την ετήσια τεκμαρτή αμοιβή του υπολογίζει σε €12.000 (κατά μέσο όρο 1000 € το μήνα) και θεωρεί ότι κατά 60% πρέπει να βαρύνει τη λειτουργία διοικήσεως και κατά 40% τη λειτουργία παραγωγής. Η τεκμαρτή αυτή αμοιβή του επιχειρηματία, ως

υπολογιστικό έξοδο, καταχωρείται μόνο στην αναλυτική όχι όμως και στη γενική λογιστική.

Για την ενσωμάτωση της μηνιαίας τεκμαρτής αμοιβής στο λειτουργικό κόστος, γίνεται η εγγραφή:

92 Κέντρα κόστους	
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	400
92.00.00 Τμήμα παραγωγής T1	
92.00.00.00 Υπολογιστικά έξοδα	
92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	600
92.01.00 Έξοδα υπηρεσιών διοικήσεως	
92.01.00.00 Υπολογιστικά έξοδα	
(εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού	1000
97.00 Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων	
97.00.00 Διαφορές από υπολογιστική αμοιβή επιχειρηματία	

Τα υπολογιστικά έξοδα που βάρυναν τη λειτουργία παραγωγής δεν βαρύνουν το κόστος των παραγόμενων προϊόντων και συνεπώς δεν μεταφέρονται στη χρέωση των υπολ/σμών του 93, αλλά άγονται απευθείας από τους υπολ/σμούς του 92 στα αποτελέσματα χρήσεως.

Τα έξοδα της λειτουργίας διοικήσεως μεταφέρονται απευθείας από το λ/σμό 92.01 στα αποτελέσματα χρήσεως. Κατά την εγγραφή μεταφοράς των εξόδων αυτών όμως, τα υπολογιστικά έξοδα αποχωρίζονται από το υπόλοιπο κόστος της λειτουργίας αυτής και καταχωρούνται διακεκριμένα σε ιδιαίτερο υπολ/σμό (98.99.01.04) του λ/σμού «αποτελέσματα χρήσεως».

Δηλαδή, στο παράδειγμά μας, πρέπει να γίνει η εγγραφή:

98 Αναλυτικά αποτελέσματα	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	1000
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	
98.99.01.04 Υπολογιστικά έξοδα και διαφορές αποσβέσεων	
(εις) 92 Κέντρα κόστους	
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	400
92.00.00 Τμήμα παραγωγής T1	
92.00.00.99 Υπολογιστικά έξοδα	
92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	600
92.01.00 Έξοδα υπηρεσιών διοικήσεως	
92.01.00.99 Υπολογιστικά έξοδα	

Ακολουθεί η εγγραφή μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου του λ/σμού
97.00.00 στο λ/σμό 98.99, με την ακόλουθη εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού	1000
97.00 Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων	
97.00.00 Διαφορές από υπολογιστική αμοιβή επιχειρηματία	
(εις) 98 Αναλυτικά αποτελέσματα	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	1000
98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού	

Παρόμοια αντιμετώπιση γίνεται και για τα υπολογιστικά έξοδα που καταχωρούνται στους λ/σμούς: 92.03 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» και 92.04 «έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας».

Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις, που κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εξόδων στο λειτουργικό κόστος (χρέωση του λ/σμού 92) πιστώνεται ο λ/σμός 97.00 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού/διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων», ο οποίος στη συνέχεια μεταφέρεται στην πίστωση του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως», το συνολικό αποτέλεσμα της χρήσεως που προσδιορίζεται και στους δύο τομείς της λογιστικής, γενική και αναλυτική, είναι το αυτό.

Τα υπολογιστικά έξοδα όμως, είναι δυνατό να ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, όχι με πίστωση του προαναφερόμενου λ/σμού 97.00, αλλά του 90.09 «υπολογιστικά έξοδα λογισμένα», που σημαίνει ότι στην α.λ. ενσωματώθηκαν έξοδα επιπλέον εκείνων που καταχωρήθηκαν στην γ.λ. Ο λ/σμός 90.09, όμως δεν μεταφέρεται στην πίστωση του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» και συνεπώς το συνολικό αποτέλεσμα της περιόδου (ή της χρήσεως), συγκρινόμενο με το πραγματικό αποτέλεσμα της αντίστοιχης περιόδου που προσδιορίζεται στο λ/σμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως» της γ.λ., είναι μειωμένο κατά τα ενσωματωμένα στο λειτουργικό κόστος υπολογιστικά έξοδα.

Ο λ/σμός 90.09 χρεώνεται εξισούμενος, στο τέλος της χρήσεως, με το άρθρο κλεισίματος των λ/σμών της α.λ., δηλαδή με πίστωση των λ/σμών της α.λ. που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

5.7.5. Κόστος υποαπασχολήσεως – αδράνειας

Τα μη βαρύνοντα το λειτουργικό κόστος έξοδα της ομάδας 6 δεν καταχωρούνται στο λ/σμό «κέντρα κόστους», αλλά στο λ/σμό 97.02.02 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού /διαφορές από μη

κοστολογούμενα έξοδα» και στη συνέχεια μεταφέρονται στο λ/σμό 98.99.03 «αποτελέσματα χρήσεως/διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

Τα έξοδα της ομάδας 6 που συνιστούν μεν λειτουργικό κόστος και τα οποία συνεπώς, καταχωρούνται στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 92 «κέντρα κόστους», το οποίο όμως κόστος, δεν αντιστοιχεί σε ανάλογο έργο λόγω υποαπασχολήσεως ή αδράνειας των παραγωγικών τμημάτων εξαιτίας εκτάκτων και τυχαίων γεγονότων δεν είναι δυνατό να καταλογιστούν στο κόστος των προϊόντων, αφού στην περίοδο της αδράνειας ή της υποαπασχολήσεως δεν παρήχθησαν προϊόντα ή τα παραχθέντα υπολείπονται της κανονικής ποσότητας. Τα έξοδα αυτά συγκεντρώνονται σε ιδιαίτερους υπολ/σμούς των κέντρων κόστους και συνιστούν το καλούμενο «κόστος υποαπασχολήσεως ή αδράνειας» το οποίο από τον 92 και τους υπολ/σμούς του μεταφέρεται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσεως (λ. 98.99).

Παρατηρείται όμως ότι τα προαναφερθέντα έξοδα της ομάδας 6 που δεν είναι κοστολογήσιμα ή που συνιστούν κόστος υποαπασχολήσεως και αδράνειας στη γ.λ. μεταφέρονται στη χρέωση του 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» και, λαμβανομένου υπόψη του τρόπου λειτουργίας του λ/σμού αυτού, καθώς και του 80.01 στον οποίο προσδιορίζεται το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως, τα έξοδα αυτά επαυξάνουν το κονδύλι «κόστος πωλήσεων» που εμφανίζεται στη δημοσιευόμενη κατάσταση του λ/σμού 86 «αποτελέσματα χρήσεως», με περαιτέρω συνέπεια το μικτό κέρδος που στη γ.λ. προσδιορίζεται στο λ/σμό 80.01 να μη συμφωνεί με το μικτό κέρδος που προσδιορίζεται στους αντίστοιχους λ/σμούς της α.λ. (υπολ/σμοί του 96.22). Για το λόγο αυτόν προτείνεται:

- Ø Στη Γενική Λογιστική: Κατά τη μεταφορά των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων, από το λ/σμό 80.01 «μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» στο λ/σμό 80.02 «έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων» να μεταφέρονται και τα μη κοστολογημένα έξοδα της λειτουργίας παραγωγής,

καταχωρούμενα στο λ/σμό 80.02.03. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται από τον τελευταίο λ/σμό σε ιδιαίτερο υπολ/σμό τον 86 «αποτελέσματα χρήσεως».

- Ø Στην Αναλυτική Λογιστική: Τα μη κοστολογήσιμα έξοδα να μεταφέρονται αμέσως, μη διερχόμενα από το λ/σμό 92, στη χρέωση του προβλεπόμενου από το Ε.Γ.Λ.Σ. λ/σμού 97.02.02 «διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα» και ο οποίος τελικά μεταφέρεται στον 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Το κόστος υποαπασχολήσεως–αδράνειας της λειτουργίας παραγωγής να συγκεντρώνεται σε ιδιαίτερους υπολ/σμούς τον 92.00 και στη συνέχεια να μεταφέρεται απευθείας ή μέσω του λ/σμού (ως διαφορά καταλογισμού), στο λ/σμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Δηλαδή γίνονται οι ακόλουθες εγγραφές:

Γενική Λογιστική	Αναλυτική Λογιστική
	I. Για τα μη κοστολογούμενα έξοδα:
	α
80 Γενική εκμετάλλευση	97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλο- γισμού
80.02 Έξοδα η προσδιοριστικά των μικτών αποτ/των	97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων- κόστους αποθεμάτων
80.02.03 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογούμενα (μη κοστολογού- μενα +κόστος αδράνειας)	97.02.02 Διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα
(εις) 80 Γενική εκμετάλλευση	97.02.02.60 Διαφορές από αμοιβές και έξοδα προσωπικού
80.01 Μικτά αποτ/τα εκμ/σης	κ.τ.λ.
86 Αποτελέσματα χρήσεως	(εις) 90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί
86.00 Αποτελέσματα εκμ/σεως	
Σε μεταφορά	Σε μεταφορά

από μεταφορά

86.00.05 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη
κοστολογημένα

(εις) 80 Γενική εκμετάλλευση

80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά
των μικτών αποτ/των

80.02.03 Έξοδα λειτουργίας πα-
ραγωγής μη κοστολογη-
μένα.

από μεταφορά

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος
λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προ-
σωπικού λογισμένα κτλ.

β

Το χρεωστικό υπόλοιπο του λ/σμού 97 μετα-
φέρεται στον 98.99.03 «αποτελέσματα
χρήσεως/διαφορές ενσωματώσεως και
καταλογισμού».

II. Για το κόστος αδρανείας

α

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής T1

92.00.00.50 Κόστος αδρανείας

92.00.00.50.60 Αμοιβές και έξοδα
προσωπικού

92.00.00.50.60 Αποσβέσεις παγίων
κ.τ.λ.

(εις) 90 Διάμεσοι αντικρυζόμενοι
λογαριασμοί

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος
λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα
προσωπικού

90.06.66 Αποσβέσεις παγίων
κ.τ.λ.

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

β

Το συνολικό κόστος αδράνειας (όλων των υπολ/σμών του 92.00) μεταφέρεται στο λ/σμό 98.99.01.05 «αποτελέσματα χρήσεως/έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμ/σεως/έξοδα αδράνειας λειτουργίας παραγωγής»

2.1.4. Δικαιολογητικά και χρόνος χρεωπιστώσεως του λογαριασμού 92

1. Χρέωση του λ/σμού 92:

Στο λ/σμό και τους υπολ/σμούς του 92 καταχωρούνται τα έξοδα της ομάδας 6, τα αναλώσιμα υλικά και τα ανταλλακτικά παγίων και, ενδεχομένως, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες. Η ενημέρωση του λ/σμού 92 είναι δυνατό να γίνεται με την ακόλουθη διαδικασία:

(α) Ως προς τα έξοδα της ομάδας 6

Ορισμένα έξοδα της ομάδας 6 είναι δυνατό να βαρύνουν τα οικεία κέντρα κόστους ταυτόχρονα με την καταχώρησή τους στη γ.λ., χωρίς ιδιαίτερη δυσκολία. Τέτοια έξοδα είναι:

- Οι «αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού» (λ. 60).
- Οι «αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων» (λ. 66).
- Οι «τόκοι και συναφή έξοδα» (λ. 65)
- Ορισμένοι λ/σμοί της ομάδας 6 είναι δυνατόν να συσχετιστούν με αντίστοιχες θέσεις κόστους, ώστε με την καταχώρηση κονδυλίων εξόδων σ' αυτούς να γίνεται αυτόματη καταχώρηση και στους αντίστοιχους υπολ/σμούς του 92.

Ο λ/σμός 61.01.00 «αμοιβές συνεδριάσεων μελών Δ.Σ.», λ.χ. δυνατό να αντιστοιχιστεί με το λ/σμό 92.01.00 «έξοδα διοικήσεως» της α.λ.

- Τα έξοδα της ομάδας 6 πρέπει να καταχωρούνται στους αρμόδιους λ/σμούς της α.λ., (που είναι κυρίως ο λ/σμός 92), ταυτόχρονα με την καταχώρησή τους στους λ/σμούς της ομάδας 6 της γ.λ. και τούτο γιατί κατά τη λογιστικοποίηση του εξόδου είναι νωπός στη μνήμη μας ο σκοπός για τον οποίο το έξοδο πραγματοποιήθηκε και, κατ' επέκταση, γνωστός ο κοστολογικός προορισμός του. Και εάν μεν το λογιστικοποιούμενο στη γ.λ. έξοδο είναι άμεσο ως προς ορισμένο ή ορισμένα κέντρα κόστους, αρκεί στο σχετικό παραστατικό, με βάση το οποίο το έξοδο λογιστικοποιείται στη γ.λ., να αναγραφεί ο κωδικός ή οι κωδικοί των αρμόδιων κέντρων κόστους και η χρέωση των αρμόδιων λ/σμών της α.λ. γίνεται αυτόματα. Τα έμμεσα έξοδα όμως, που κατά τη λογιστικοποίηση τους στη γ.λ. δεν είναι γνωστά τα κέντρα κόστους και γενικότερα οι λ/σμοί της α.λ., στους οποίους τα έξοδα πρέπει να καταχωρηθούν, είναι δυνατό να καταχωρούνται στη χρέωση του 91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό» (με πίστωση του 90.06 και των αρμόδιων υπολ/σμών του) και το αργότερο στο τέλος του μηνός κατά τον οποίο λογιστικοποιήθηκαν τα έξοδα αυτά, να καταρτίζεται «φύλλο μερισμού» των εξόδων αυτών, βάσει του οποίου, να χρεώνονται οι αρμόδιοι υπολ/σμοί του 92 και γενικότερα οι λ/σμοί της α.λ. και να πιστώνεται ο 91.05.

(β) Ως προς τα αναλώσιμα υλικά και τα ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

Τα αναλώσιμα υλικά αναλώνονται για τη συντήρηση και λειτουργία κυρίως των τμημάτων παραγωγής και τα ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων για τη συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της επιχείρησης. Η χρέωση των τμημάτων με το κόστος των υπό συζήτηση αναλωμένων υλικών, με πίστωση των λ/σμών 94.25 και 94.26 και των υπολ/σμών τους, γίνεται με ειδικά έντυπα

καλούμενα «Δελτία Αναλώσεων». Η εγγραφή αυτή γίνεται το αργότερο στο τέλος του μηνός στον οποίο τα υλικά αυτά αναλώθηκαν.

(γ) Ως προς τις πρώτες και βοηθητικές ύλες

Το κόστος των πρώτων και βοηθητικών υλών είναι δυνατό να διέλθει από το λ/σμό 92 ή να καταχωρηθεί απευθείας στο λ/σμό 93. Η χρέωση του 92 και των υπολ/σμών του με το κόστος των πρώτων και βοηθητικών υλών, με πίστωση του 94.24 «πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας» και των υπολ/σμών τους, γίνεται το αργότερο στο τέλος του μηνός στον οποίο τα υλικά αυτά εξήχθησαν από την αποθήκη και παραδόθηκαν στα αρμόδια τμήματα για βιομηχανοποίηση, συναρμολόγηση κ.τ.λ.

2. Πίστωση του λ/σμού 92:

Η πίστωση του λ/σμού 92 και των υπολ/σμών του με το κόστος των λειτουργιών: Διοικήσεως, Διαθέσεως, Ερευνών Αναπτύξεως και Χρηματοοικονομικής, με χρέωση των αρμόδιων λ/σμών που προαναφέραμε (κυρίως του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως»), γίνεται το αργότερο στο τέλος κάθε μήνα με παραστατικό «Δελτίο Συμψηφιστικών Εγγραφών».

Η πίστωση όμως του 92.000 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής», που γίνεται κι αυτή το αργότερο στο τέλος κάθε μήνα, προϋποθέτει τον κοστολογισμό του κόστους παραγωγής του μηνός στα κατ' είδος παραγόμενα προϊόντα με βάση κατάλληλα κριτήρια καταλογισμού του κόστους.

5.8. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)»

5.8.1. Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 93

Στον προκείμενο λογαριασμό συγκεντρώνονται το ολικό κόστος παραγωγής και προσδιορίζεται και το κόστος κατ' είδος παραγόμενου προϊόντος και ειδικότερα:

(α) Στον παρόντα λ/σμό συγκεντρώνεται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους, οι οποίοι είναι:

- Τα προϊόντα (έτοιμα και ημιτελή).
- Τα υποπροϊόντα – υπολείμματα.
- Τα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία και τα ανταλλακτικά τους.
- Τα ιδιοπαραγόμενα άυλα πάγια στοιχεία.
- Η παραγωγή σε εξέλιξη.

Το ολικό κόστος παραγωγής της βραχύχρονης περιόδου (λ.χ. μηνός) ή της χρήσεως πρέπει να αναλύεται:

- Στο κόστος των αναλωμένων υλικών και
- Στα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της γ.λ.

Η ανάλυση αυτή δεν είναι απαραίτητη, όταν τα προαναφερόμενα στοιχεία προκύπτουν από την ανάλυση του λ/σμού 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής», και τα οποία όντως προκύπτουν όταν ο λ/σμός αυτός επιβαρύνεται και με το κόστος των πρώτων και βοηθητικών υλών (περίπτωση συμπαράγωγων προϊόντων κ.τ.λ.). Αλλά και όταν αυτό δεν συμβαίνει, όταν δηλαδή το κόστος των πρώτων και βοηθητικών υλών δεν διέρχεται από το λ/σμό 92.00, αλλά καταλογίζεται απευθείας στους υπολ/σμούς του 93, η προαναφερόμενη ανάλυση του ολικού κόστους παραγωγής στους υπολ/σμούς του 93 δεν είναι επίσης απαραίτητη, όταν οι σχετικές πληροφορίες προκύπτουν από τους υπολ/σμούς του 94 «αποθέματα».

(β) Στους υπολ/σμούς του προκείμενου λ/σμού 93 οι επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα υποχρεούνται να προσδιορίζουν το κόστος παραγωγής των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων τους αναλυτικά κατ' είδος προϊόντος.

Οι μικτές επιχειρήσεις υπέχουν την προαναφερόμενη υποχρέωση μόνο για τον κλάδο μεταποίησης και εφόσον γι' αυτόν υφίσταται υποχρέωση τηρήσεως βιβλίου αποθήκης.

Το κόστος που συγκεντρώνεται στους υπολ/σμούς του σχολιαζόμενου λ/σμού 93 είναι άμεσο και έμμεσο. Στο άμεσο κόστος παραγωγής περιλαμβάνονται, κατά κανόνα, τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία, ενώ στο έμμεσο το υπόλοιπο κόστος παραγωγής.

5.8.2. Ανάπτυξη του λογαριασμού 93

Ο πρωτοβάθμιος λ/σμός 93 «κόστος παραγωγής» αναπτύσσεται, εφ' όσον υπάρχει αντικείμενο για παρακολούθηση, στους ακόλουθους τουλάχιστον δευτεροβάθμιους λ/σμούς:

- Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (λ. 93.21).
- Κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων (ή κόστος παραγωγής υπηρεσιών) (λ. 93.22).
- Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων (λ. 93.97).
- Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων (λ. 93.98).
- Κόστος αναπτύξεως προϊόντων (λ. 93.99).

Οι δευτεροβάθμιοι αυτοί λ/σμοί αναπτύσσονται σε τριτοβάθμιους λ/σμούς κατ' είδος παραγόμενου προϊόντος ή πάγιου στοιχείου ή παρεχόμενης υπηρεσίας.

Ο προτελευταίος βαθμός αναλύσεως του λ/σμού 93 είναι το είδος του παραγόμενου προϊόντος, όπως τα είδη προσδιορίζονται και παρακολουθούνται από τις μερίδες αποθήκης. Για κάθε είδος, δηλαδή, προϊόντος προσδιορίζεται

και παρακολουθείται εσωλογιστικά στον λ/σμό 93 «κόστος παραγωγής» το κόστος του, με ανάλυση στα τρία τουλάχιστον στοιχεία του:

- Άμεσα υλικά
- Άμεση εργασία
- Γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Οι επιχειρήσεις που παράγουν μεγάλο αριθμό ειδών αντιμετωπίζουν σοβαρό πρόβλημα, αφού, για κάθε παραγόμενο προϊόν τηρούν υποχρεωτικά μερίδα αποθήκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και του Ε.Γ.Λ.Σ., και καλούνται να τηρήσουν επίσης ισάριθμες μερίδες κόστους κατά είδος παραγόμενου προϊόντος υπό το λ/σμό 93 και οι οποίες πρέπει κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. να αναπτύσσονται περαιτέρω σε τρεις ακόμα υπομερίδες για την παρακολούθηση των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Δηλαδή οι υπολ/σμοί του 93 είναι τριπλάσιοι των μερίδων αποθήκης που αποτελούν αναλυτικά καθολικά του 94 «αποθέματα».

Κατ' αρχήν η ανάλυση του κόστους του προϊόντος σε άμεσα υλικά, άμεση εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα μπορεί να γίνει σε οριζόντιες στήλες στη μερίδα του κόστους παραγωγής του προϊόντος και συνεπώς δεν είναι απαραίτητη η ανάπτυξη της σε τρεις περαιτέρω υπομερίδες.

Σε ό,τι αφορά τη διπλή τήρηση μερίδων για παραγόμενο προϊόν, μια υπό το λ/σμό 93 και μια υπό το λ/σμό 94, σημειώνουμε ότι το πρόβλημα αντιμετωπίζεται μηχανογραφικά παραθέτοντας στις μερίδες αποθήκης τις κατάλληλες στήλες, ώστε οι μερίδες αυτές να διαδραματίζουν και το ρόλο αναλυτικού καθολικού του 93.

Υποστηρίζεται ότι, επί μηνιαίας κοστολογήσεως, όλες οι μεταφορές του κόστους από τους υπολ/σμούς του 93 στους οικείους υπολ/σμούς του 94, πρέπει να γίνονται με πίστωση αντίθετων υπολ/σμών που ανάγονται στον τελευταίο υπολ/σμό κάθε φορέα κόστους του 93.

Παρατηρούμε, κατ' αρχήν, ότι τέτοια υποχρέωση δεν προκύπτει από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. Η τήρηση όμως αντίθετων υπολ/σμών, ισάριθμων των παραγόμενων προϊόντων, διπλασιάζει τους υπολ/σμούς του 93 και καθιστά οξύτερο το/πρόβλημα που προαναφέραμε, δηλαδή της τηρήσεως πολλών λ/σμών για καθένα παραγόμενο προϊόν. Επιπλέον παρατηρούμε ότι οι πληροφορίες που προορίζονται να παρέχουν οι λ/σμοί αυτοί είναι δυνατό να προκύπτουν από τους κύριους υπολ/σμούς του 93. Συγκεκριμένα, όταν οι αντιλ/σμοί χρεώσεων ή πιστώσεων στους υπολ/σμούς του 93 γίνονται αφαιρετικά των χρεώσεων και πιστώσεων, από τους υπολ/σμούς του 93 προκύπτει το κόστος παραγωγής των προϊόντων, πληροφορία που αποσκοπούν να διαφυλάξουν οι προτεινόμενοι αντίθετοι λ/σμοί, έστω και εάν οι υπολ/σμοί του 93 είναι εξισωμένοι, λόγω μεταφοράς του κόστους παραγωγής στους οικείους υπολ/σμούς του 94.

5.8.3. Δικαιολογητικά και χρόνος χρεωπιστώσεως του λ/σμού 93

Με την αξία των αναλωμένων ποσοτήτων υλικών και με εκδιδόμενο «δελτίο συμψηφιστικής εγγραφής» χρεώνεται ο 93 και οι υπολ/σμοί του και πιστώνεται ο 94 «αποθέματα» και οι υπολ/σμοί του (μερίδες αποθήκης, κ.τ.λ.) τουλάχιστον μία φορά το μήνα.

Η επιβάρυνση του 93 και των υπολ/σμών του με το κόστος κατεργασίας προϋποθέτει καταλογισμό του λειτουργικού κόστους που συγκεντρώθηκε στον 92 και τους υπολ/σμούς του. Η χρέωση του 93 με πίστωση του 92 γίνεται τουλάχιστον μια φορά το μήνα, με βάση εκδιδόμενο «δελτίο συμψηφιστικής εγγραφής».

Τα έτοιμα προϊόντα εισάγονται στην αποθήκη με βάση «δελτίο εσωτερικής διακίνησης», που εκδίδεται σε ημερήσια βάση. Με το κόστος των παραχθέντων προϊόντων και με βάση «δελτίο συμψηφιστικής εγγραφής», χρεώνεται, τουλάχιστον μία φορά το μήνα, ο λ/σμός 94 και οι υπολ/σμοί του (καθώς και οι μερίδες αποθήκης), με πίστωση του 93 και των υπολ/σμών του.

5.8.4. Ο λ/σμός 93 και το «Βιβλίο Παραγωγής –Κοστολογίου»

Ο λ/σμός 93 έρχεται να υποκαταστήσει το «Βιβλίο Παραγωγής - Κοστολογίου», το οποίο επιβάλλει το ΚΒΣ στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά βιβλίο αποθήκης. Οι επιχειρήσεις αυτές απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης του προαναφερομένου βιβλίου μόνο π.χ. τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Το ερώτημα λοιπόν που ανακύπτει είναι η ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. παρέχει όλα τα πληροφοριακά στοιχεία που παρέχει το βιβλίο Παραγωγής-Κοστολογίου ή κατ' άλλη διατύπωση πώς πρέπει να τηρείται η ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ., ώστε από τους λ/σμούς της να προκύπτουν και τα πληροφοριακά στοιχεία που ο Κ.Β.Σ. επιβάλλει να προκύπτουν από το προαναφερόμενο βιβλίο.

Στο βιβλίο Παραγωγής–Κοστολογίου τηρείται ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος παραγόμενου προϊόντος από την οποία προκύπτουν εκτός των άλλων και:

(α) Οι ποσότητες των υλικών (πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας) που αναλώθηκαν και

(β) οι ποσότητες του έτοιμου προϊόντος που παρήχθησαν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Από την σύγκριση των ποσοτήτων αυτών σε ετήσια βάση προκύπτει το ποσοστό της κύριας παραγωγής, το οποίο ελέγχεται με βάση το αναγραφόμενο στις τεχνικές προδιαγραφές ποσοστό φύρας.

Το κόστος παραγωγής εκάστου παραγόμενου προϊόντος προσδιορίζεται στους υπολ/σμούς του 93, αναλυόμενο κατ' αξία σε κόστος υλικών, κόστος άμεσης εργασίας και γενικά βιομηχανικά έξοδα. Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν επιβάλλει την τήρηση των υπολ/σμών του 93 και κατά ποσότητα, όπως ρητά επιβάλλει για τις μερίδες αποθήκης που αποτελούν αναλυτικό καθολικό του λ/σμού 94 «αποθέματα». Το Ε.Γ.Λ.Σ. απαιτεί την τήρηση των υπολ/σμών του 93 μόνο κατ' αξία και όχι κατά ποσότητα. Από ποιος λ/σμούς λοιπόν, της ομάδας 9 προκύπτουν οι ποσότητες των αναλωμένων κατά προϊόν υλικών, ώστε να προκύπτει η φύρα παραγωγής και να είναι δυνατός ο έλεγχος της παραγμένης

ποσότητας προϊόντων και κατ' επέκταση να απαλλάσσονται οι επιχειρήσεις από την τήρηση του βιβλίου Παραγωγής-Κοστολογίου;

Για την αντιμετώπιση του θέματος προτείνουμε τα εξής:

Στις περιπτώσεις που είναι εφικτό οι κατ' είδος παραγόμενου προϊόντος υπολ/σμοί του 93 προτείνουμε να τηρούνται κατά ποσότητα και αξία. Δηλαδή στη μεν χρέωση να παρακολουθείται η ποσότητα των αναλωμένων υλικών και το κόστος τους, καθώς βέβαια, και τα έξοδα κατεργασίας, στη δε πίστωση η ποσότητα των παραγμένων προϊόντων και το κόστος παραγωγής αυτών.

Υπάρχουν όμως, και τύποι παραγόμενων προϊόντων στους οποίους το μέτρο μετρήσεως των αναλωθέντων υλικών διαφέρει από το μέτρο μετρήσεως του παραχθέντος προϊόντος. Στις περιπτώσεις αυτές τα συγκεκριμένα μεγέθη πρέπει να γίνουν «ομώνυμα» με τη χρησιμοποίηση τεχνικών προδιαγραφών.

Στις περιπτώσεις όμως που δεν κρίνεται σκόπιμο οι κατ' είδος παραγόμενου προϊόντος τηρούμενοι υπολ/σμοί του 93 να τηρούνται και κατά ποσότητα, προτείνουμε τον ακόλουθο τρόπο ελέγχου της φύρας παραγωγής:

Την ετήσια ποσότητα του παραχθέντος στη χρήση έτοιμου προϊόντος κατ' είδος πολλαπλασιάζουμε επί τις τεχνικές προδιαγραφές και βρίσκουμε τις αναλωμένες ποσότητες των υλικών κατά είδος παραγόμενου προϊόντος. Το άθροισμα των αναλωμένων ποσοτήτων κατ' είδος υλικού συγκρίνουμε με τις αναλωμένες ποσότητες υλικών που προκύπτουν από τις μερίδες αποθήκης των υλικών (πρώτες και βοηθητικές ύλες –υλικά συσκευασίας) και προσδιορίζονται οι διαφορές που συνιστούν τη φύρα παραγωγής κατά είδος υλικού.

Σε περίπτωση που το συγκεκριμένο υλικό αναλώθηκε για την παραγωγή ενός μόνο είδους προϊόντος, η φύρα του υλικού αποτελεί και φύρα του προϊόντος. Στις περιπτώσεις όμως που ένα υλικό αναλώνεται για την παραγωγή περισσότερων προϊόντων, τότε η προαναφερόμενη συνολική κατ' είδος υλικού φύρα παραγωγής κατανέμεται στα επιμέρους παραγόμενα από αυτό προϊόντα με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές. Έτσι είναι δυνατό να υπολογιστεί, έστω και

κατά προσέγγιση, η πραγματική κατ' είδος προϊόντος φύρα παραγωγής, η οποία συγκρίνεται με τη φύρα παραγωγής των τεχνικών προδιαγραφών.

5.8.5. Τήρηση του λ/σμού 93 από τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών προσδιορίζουν, εφ' όσον το επιθυμούν το κόστος των υπηρεσιών τους σε οικείους υπολ/σμούς του πρωτοβάθμιου 93 «κόστος παραγωγής», η ανάπτυξη του οποίου γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες τους. Η τήρηση του λ/σμού 93 και των δευτεροβάθμιών του είναι και στις επιχειρήσεις αυτές υποχρεωτική.

5.8.6. Λειτουργία του λ/σμού 93

- **Ο λ/σμός 93 χρεώνεται:**

(α) Με την αξία των βιομηχανοποιούμενων αποθεμάτων

Τα αποθέματα (π.χ. πρώτες ύλες, ημιτελή προϊόντα) που εξάγονται από τις αποθήκες προς βιομηχανοποίηση αποτιμούνται σε τιμές κόστους και η αξία τους:

- είτε διέρχεται δια του λ/σμού 92, οπότε γίνεται η σχετική εγγραφή της παρ. 5.7.2.,
- είτε καταχωρείται απευθείας στη χρέωση του παρόντος λ/σμού, οπότε γίνεται η εγγραφή:

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

93.21.00.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών
κ.τ.λ.

(εις) 94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας
κ.τ.λ.

**(β) Με το κόστος παραγωγής του τέλους της προηγούμενης περιόδου
(χρήσεως κ.τ.λ.)**

Με την έναρξη της νέας περιόδου (χρήσεως) γίνεται η εγγραφή:

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

(εις) 94 Αποθέματα

94.93 Παραγωγή σε εξέλιξη

**(γ) Με το κόστος που έχει συγκεντρωθεί στα κέντρα κόστους ή στα
τμήματα**

Πρόκειται για το κόστος κατεργασίας που έχει προηγούμενα συγκεντρωθεί, σε υπολ/σμούς του 92 και το οποίο στη συνέχεια καταλογίζεται στα επιμέρους προϊόντα κ.τ.λ. με βάση κριτήρια καταλογισμού. Γίνεται η εγγραφή:

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

93.21.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής
κ.τ.λ.

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1
κ.τ.λ.

(δ) Με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους, για τις οποίες γίνεται η εγγραφή:

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1
κ.τ.λ.

(εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθ.
υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας

(ε) Με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους, για τις οποίες γίνεται η εγγραφή:

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1
κ.τ.λ.

(εις) 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών –υλικών
κ.τ.λ.

(στ) Με την αξία των πιστωτικών διαφορών απογραφής

Με την αξία των πιστωτικών διαφορών απογραφής που διαπιστώνεται στο τέλος ή διαρκούσης της χρήσης κατά τη μεταφορά του υπολοίπου του λ/σμού 93 στη χρέωση του λ/σμού 94.23 «παραγωγή σε εξέλιξη». Γίνεται η εγγραφή:

93 Κόστος παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1
κ.τ.λ.

(εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.00 Διαφορές απογραφών

97.10.00.01 Πλεονάσματα

(ζ) Με την αξία των χορηγήσεων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα

Με την αξία των χορηγήσεων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) που τηρούν ανεξάρτητη αναλυτική λογιστική, όταν η αξία αυτή, προηγούμενα, δεν περνά από τους οικείους υπολ/σμούς του 92. Γίνεται η εγγραφή:

93 Κόστος παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής εργοστασίου Α

93.00.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1
κ.τ.λ.

(εις) 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

99.01 Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα κατ/ματα

99.01.01 Εργοστάσιο Β´

· **Ο λ/σμός 93 πιστώνεται:**

(α) Με το κόστος των παραγόμενων αποθεμάτων

Με το κόστος των αποθεμάτων που παράγονται και εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα κατεργασία, γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

[Αποθήκη]

94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

[Αποθήκη]

(εις) 93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

κ.τ.λ.

(β) Με το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της τρέχουσας χρήσεως, με το οποίο γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

(εις) 93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

κ.τ.λ.

Σημειώνεται ότι επί μηνιαίας κοστολογήσεως η εγγραφή αυτή είναι δυνατό να μη γίνεται και το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη να παραμένει στους υπολ/σμούς του 93.

(γ) Με το κόστος της πειραματικής παραγωγής

Με το ολικό ή μερικό κόστος της πειραματικής παραγωγής, όταν το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος έρευνας και αναπτύξεως, γίνεται η εγγραφή:

92 Κέντρα κόστους

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

(εις) 93 Κόστος παραγωγής

93.99 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων

93.99.00 Προϊόντος Π1

κ.τ.λ.

(δ) Με το κόστος των παρεπόμενων δραστηριοτήτων

Γίνεται η εγγραφή:

96 Έσοδα –μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.20 Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων

96.20.75 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων

96.20.75.01 Κόστος από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό

κ.τ.λ.

(εις) 93 Κόστος παραγωγής

93.97 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων

93.97.01 Κόστος λειτουργίας εστιατορίου

κ.τ.λ.

(ε) Με το κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων

Για το κόστος των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων, καθώς και για το κόστος ερευνών και αναπτύξεως που αφορά πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποιήσεως, γίνεται η εγγραφή:

96 Έσοδα –μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.20 Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων

96.20.78 Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων

(εις) 93 Κόστος παραγωγής

93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων

93.99 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων

(στ) Με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους, για τις οποίες γίνεται η εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01. Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθ. Υπηρεσιών
παραγωγικής λειτουργίας

(εις) 93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1
κ.τ.λ.

(ζ) Με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους:

95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών –υλικών
κ.τ.λ.

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

(εις) 93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1
κ.τ.λ.

(η) Με την αξία των χρεωστικών διαφορών απογραφής, που διαπιστώνονται στη διάρκεια ή στο τέλος της χρήσεως, όταν γίνεται η μεταφορά του υπολοίπου του λ/σμού 93 στον 94.23 «παραγωγή σε εξέλιξη», γίνεται η εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.00 Διαφορές απογραφών

97.10.00.00 Ελλείμματα

(εις) 93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1
κ.τ.λ.

(θ) Με την αξία των παροχών προς άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) που τηρούν ανεξάρτητη αναλυτική λογιστική

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.02 Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα κατ/ματα

99.02.02 Εργοστάσιο Γ'
κ.τ.λ.

(εις) 93 Κόστος παραγωγής

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1
κ.τ.λ.

Το διάγραμμα λειτουργίας του λ/σμού 93 έχει ως εξής:

Λογ/σμός 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)»

(Οι υπολ/σμοί του 93 λειτουργούν κατά το ακόλουθο διάγραμμα)

Χρεώνεται με πίστωση των λ/σμών:

- 94.23 «παραγωγή σε εξέλιξη» για τη μεταφορά του κόστους παραγωγής σε εξέλιξη του τέλους της προηγούμενης περιόδου (ή χρέωσης).
- 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής» για το καταλογιζόμενο στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς (υπολ/σμοί του 93) κόστος των κύριων κέντρων κόστους.
- 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως», για το μεταφερόμενο σε χρέωση του 93.99 «κόστος αναπτύξεως προϊόντων (πολυετούς αποσβέσεως)» του μέρους του κόστους

Πιστώνεται με χρέωση των λ/σμών:

- 94 «αποθέματα» με το κόστος των αποθεμάτων που παράγονται και εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα κατεργασία.
- 94.23 «παραγωγή σε εξέλιξη», με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη του τέλους της κλειόμενης χρήσεως.
- 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως», με το κόστος της πειραματικής παραγωγής, στις περιπτώσεις που δεν πραγματοποιείται έργο πάγιας μορφής (νέα μέθοδος παραγωγής).
- 95 «αποκλίσεις από το πρότυπο

- που αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως.
- 94 «αποθέματα» με το κόστος κτήσεως των αποθεμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών, ημιτελών προϊόντων κ.τ.λ.), που εξάγονται από τις αποθήκες για βιομηχανοποίηση, εφόσον το κόστος αυτών δεν καταχωρείται στους υπολ/σμούς του 92.00.
 - 95 «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις, όταν εφαρμόζεται το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης.
 - 97.10.00 «διαφορές απογραφών» με τις πιστωτικές διαφορές απογραφής που διαπιστώνονται στο τέλος της χρήσεως κατά τη μεταφορά των υπολοίπων των υπολ/σμών του 93 στη χρέωση των αντίστοιχων υπολ/σμών του 94.23 «παραγωγή σε εξέλιξη».
 - 97.10.01 «υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθ. Υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας», με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους» με τις αρνητικές αποκλίσεις όταν εφαρμόζεται το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης.
 - 96.20.75 «κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων» με το κόστος των παρεπόμενων δραστηριοτήτων. Οι υπολ/σμοί του 96.20.75 συσχετίζονται με τους αντίστοιχους υπολ/σμούς του 96.20.75 «έσοδα παρεπόμενων ασχολιών».
 - 96.20.76 «κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων», με το κόστος των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το μέρος του κόστους που αφορά πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποίησεως (π.χ. νέα μέθοδος παραγωγής).
 - 97.10.00 «διαφορές απογραφών» με τις χρεωστικές διαφορές απογραφής, που διαπιστώνονται στο τέλος της χρήσεως κατά τη μεταφορά των υπολοίπων των υπολ/σμών του 93 στη χρέωση των αντίστοιχων υπολ/σμών του 94.23 «παραγωγή σε εξέλιξη».
 - 97.10.01 «υπολειμματικά έξοδα

κόστους παραγωγής των τμημάτων του 92.00 και τη μεταφορά τους στους οικείους υπολ/σμούς του 93 με προσωρινές τιμές και οι διαφορές δεν ανακοστολογούνται.

τμημάτων και βοηθ. υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας», με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν όταν μέρος από το καταλογιζόμενο κόστος του 92.00 στους φορείς κόστους του 93 έχει υπολογιστεί με προσωρινές τιμές και οι προκύπτουσες διαφορές δεν ανακοστολογούνται.

Επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει και από τις εγγραφές πιστώσεως του λ/σμού 93 και των υπολογαριασμών του, το κόστος που οριστικοποιείται στο λ/σμό 93 μεταφέρεται στη συνέχεια στους ακόλουθους αρμόδιους λ/σμούς:

<u>Από το λ/σμό</u>	<u>Στο λ/σμό Βιβλίο αποθήκης</u>	
93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	94.21	ΝΑΙ
93.22 Κόστος παραγωγής υποπροϊόντων & υπολειμμάτων (ή παροχή υπηρεσιών)	94.22 (ή 96.22.73)	(1) (2)
93.77 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων	96.22.75	ΟΧΙ
93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων στοιχείων	96.22.78	ΟΧΙ
93.99 Κόστος ανάπτυξης προϊόντων	92.02	(3)

(1) Για τα υποπροϊόντα τηρείται βιβλίο αποθήκης μόνο όταν:

- έχουν εμπορευματική αξία ή
- χρησιμοποιούνται περαιτέρω στην παραγωγική διαδικασία.

Όταν δεν συντρέχει μια από τις περιπτώσεις αυτές αλλά απορρίπτονται ως υλικό χωρίς αξία, η επιχείρηση δεν υποχρεούται να τηρεί βιβλίο αποθήκης υποπροϊόντων.

Για τα υπολείμματα τηρείται αποθήκη όταν έχουν εμπορευματική αξία ή όταν επαναχρησιμοποιούνται ως πρώτη ύλη στην παραγωγική διαδικασία. Αντίθετα, δεν τηρείται γι' αυτά βιβλίο αποθήκης όταν δεν πωλούνται ή δεν επαναχρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, αλλά απορρίπτονται ως άχρηστα υλικά.

(2) Το κόστος παροχής υπηρεσιών άγεται στη χρέωση του λ/σμού 96.22.73 «έσοδα παροχής υπηρεσιών», ο οποίος πιστώνεται με τα έσοδα του λ/σμού 73 «έσοδα από παροχή υπηρεσιών».

(3) Δεν υπάρχει υποχρέωση παρακολουθήσεως στο βιβλίο αποθήκης των παραγόμενων αγαθών για δοκιμή και πειραματισμό, εφόσον αυτά δεν έχουν εμπορευματική αξία. Βιβλίο αποθήκης τηρείται για τα αγαθά αυτά μόνο όταν έχουν εμπορεύσιμη αξία ή επαναχρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες στην παραγωγική διαδικασία.

Επισημαίνεται ότι, για να ελέγχονται οι εντός της επιχειρήσεως ποσοτικές διακινήσεις, οι εσωτερικές μεταφορές προϊόντων έτοιμων ή ημιτελών για παραπέρα κατεργασία, από ένα παραγωγικό τμήμα σε ένα άλλο ή από μία φάση σε άλλη του ίδιου τμήματος, γίνονται πάντα με τη μεσολάβηση του λ/σμού 94 και ποτέ του λ/σμού 93, έστω και αν δεν πραγματοποιείται εισαγωγή στην αποθήκη.

Στις περιπτώσεις που οι ποσοτικές διακινήσεις γίνονται χωρίς πραγματική εισαγωγή στην αποθήκη, η χρεωπίστωση των λ/σμών αποθήκης γίνεται λογιστικά με παραστατικά που εκδίδονται για το σκοπό αυτόν.

5.8.7. Λ/σμός 93.98 «Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων»

[Λογιστική και κοστολογική αντιμετώπιση των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων]

5.8.7.1. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.

Επιχειρήσεις ορισμένων κλάδων κατασκευάζουν οι ίδιες (ιδιοκατασκευάζουν) μέρος των πάγιων εγκαταστάσεών τους. Οι επιχειρήσεις λ.χ. διυλιστηρίων κατασκευάζουν οι ίδιες τους αγωγούς πετρελαίων (χρησιμοποιώντας το προσωπικό και τα μηχανήματά τους), οι επιχειρήσεις ηλεκτροπαραγωγής κατασκευάζουν τα απαραίτητα δίκτυα διανομής ρεύματος κ.τ.λ. Άλλες επιχειρήσεις που δεν προβαίνουν κατά σύστημα στην ιδιοκατασκευή πάγιων στοιχείων, είναι δυνατό να προβούν στην κατασκευή τέτοιων στοιχείων, επειδή το προσωπικό ή τα μηχανήματά τους υποαπασχολούνται ή για να επιτύχουν χαμηλότερο κόστος κατασκευής, σε σχέση με το κόστος αγοράς των στοιχείων, ή επειδή επιδιώκουν να κατασκευάζουν τα στοιχεία σε συντομότερο χρόνο ή σε καλύτερη ποιότητα κ.τ.λ.

Το κόστος των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων, δηλαδή των πάγιων στοιχείων που κατασκευάζει η ίδια η επιχείρηση χρησιμοποιώντας δικά της υλικά και δικό της προσωπικό, προσδιορίζεται στο λ/σμό της α.λ. 93.98 «κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων», ο οποίος αναπτύσσεται σε υπολ/σμούς ανά παραγόμενο πάγιο στοιχείο.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και το ν. 2190/1920 στο κόστος των ιδιοκατασκευαζόμενων πάγιων στοιχείων περιλαμβάνεται:

- Το κόστος των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή των πάγιων στοιχείων.
- Αναλογία γενικών εξόδων αγορών και
- Το κόστος κατεργασίας που αποκτήθηκε για να φτάσουν οι ιδιοκατασκευές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής τους.

Το κόστος που προσδιορίζεται, όπως προαναφέραμε, στο λ/σμό 93.98 μεταφέρεται στη χρέωση του λ/σμού 96.22.78 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως/ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων», ο οποίος πιστώνεται με το ισόποσο «λογιστικό έσοδο» του λ/σμού 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων» και τα δύο μεγέθη εξισώνονται.

Στη γ.λ. με το κόστος των ιδιοπαραγόμενων παγίων, που προσδιορίζεται στο λ/σμό 93.98 (ή εξωλογιστικά όταν η επιχείρηση δεν τηρεί ομάδα 9), χρεώνεται ο λ/σμός 15 «ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές πάγιων στοιχείων» και οι αρμόδιοι υπολ/σμοί του, με πίστωση του λ/σμού 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων», ο οποίος λειτουργεί ως λ/σμός αντίθετος των λ/σμών των ομάδων 2 και 6 και εμφανίζει το κόστος των υλικών και των εξόδων της ομάδας 6 που διατέθηκαν για την κατασκευή του πάγιου στοιχείου.

Ο λ/σμός 15 και οι υπολ/σμοί του 15.00 -15.08 λειτουργούν στη γ.λ. κατά κάποιο τρόπο ως λ/σμοί κοστολογήσεως και χρεώνονται με το μηνιαίο (ή ετήσιο) πραγματοποιούμενο κόστος των ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων μέχρι την ολοκλήρωση της κατασκευής τους, οπότε το συνολικό κόστος κατασκευής μεταφέρεται από το λ/σμό αυτόν στους αρμόδιους λ/σμούς των παγίων (11-14 και 16). Αν η κατασκευή του πάγιου στοιχείου ολοκληρώνεται μέσα στη χρήση που άρχισε η κατασκευή του, το κόστος που προσδιορίζεται από τους λ/σμούς παραγωγής της ομάδας 9 ή εξωλογιστικά, είναι δυνατό να καταχωρείται απευθείας στους οικείους λ/σμούς των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16), με πίστωση των αντίστοιχων υπολ/σμών του 78.00.

Παράδειγμα

Ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση ανέγειρε η ίδια (ιδιοκατασκεύασε) σε ιδιόκτητο οικόπεδο κτίριο, στο οποίο πρόκειται να στεγάσει τα γραφεία της, ότι η ανέγερση του κτιρίου διήρκησε δύο έτη και ότι πραγματοποιήθηκαν κατ' έτος οι ακόλουθες δαπάνες:

	<u>99+0</u>	<u>19+1</u>	<u>Καταχωρήθηκαν</u> <u>στους λ/σμούς</u>
- Αμοιβή μηχανικού	900	-	61.00.02
- Έξοδα εκδόσεως αδείας	100	-	63.04
- Αξία υλικών	10.000	5.000	94.24
- Αμοιβές και έξοδα προσωπ.	15.000	8.000	60
- Γενικά βιομηχανικά έξοδα	<u>4.000</u>	<u>3.000</u>	λ/σμοί της ομάδας 6
	<u>30.000</u>	<u>16.000</u>	

Θα γίνουν οι ακόλουθες εγγραφές:

(α) Στη Γενική Λογιστική

	19+0	19+1
15 Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβ. κήσεων πάγιων στοιχείων		
15.01 Κτίρια –εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα υπό εκτέλεση		
15.01.00 Κτίριο γραφείων		
15.01.00.00 Έξοδα εκδόσεως αδείας	1.000	-
15.01.00.01 Κόστος υλικών	10.000	5.000
15.01.00.02 Αμοιβές-έξοδα προσωπικού	15.000	8.000
15.01.00.03 Γενικά βιομηχανικά έξοδα	<u>4.000</u>	<u>3.000</u>
	30.000	16.000
(εις) 78 Ιδιοπαραγωγή παγίων		
78.00 Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων		
78.00.01 Κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων –Τεχνικών έργων		

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

78.00.01.24 Πρώτες και βοηθ.ύλες		
υλικά συσκευασίας	10.000	5.000
78.00.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπ.	<u>20.000</u>	<u>11.000</u>
78.00.01.61 κ.τ.λ.	<u>30.000</u>	<u>16.000</u>

Μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής του κτιρίου:

11 Κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-

Τεχνικά έργα 46.000

11.00 Κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων**11.00.00 Κτίρια γραφείων**

(εις) 15 Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και
προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων 46.000
(πιστούμενοι οι χρεώμενοι με την προηγούμενη εγγραφή)

Αν το κτίριο ολοκληρωνόταν μέσα στην χρήση 19+0, τα ήταν δυνατό τα πραγματοποιούμενα έξοδα να άγονται αμέσως στη χρέωση του λ/σμού 11.00 «κτίρια εγκαταστάσεις κτιρίων», με πίστωση του 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων» και να μη χρησιμοποιηθεί ο λ/σμός 15.

(β) Στην Αναλυτική Λογιστική

19+0 19+1

90 Διάμεσοι-αντικρυζόμενοι λογαριασμοί

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος
λογισμένα 30.000 16.000

Σε μεταφορά

Από μεταφορά90.07.78 Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις
παγίων90.07.78.00 Λογιστικά έσοδα κόστους
κτιρίου γραφείων(εις) 96 Έσοδα –μικτά αναλυτικά αποτ/τα
εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελ.

εκμεταλλεύσεως 30.000 16.000

96.22.78 Ιδιοπαραγωγή πάγιων
στοιχείων96.22.78.00 Κόστος κτιρίου
γραφείων

Για τη διαμόρφωση του κόστους του ιδιοανεγειρόμενου κτιρίου θα γίνει η εγγραφή:

19+0 19+1

93 Κόστος παραγωγής

93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων

93.98.00 Κτιρίου....

93.98.00.00 Κόστος υλικών 10.000 5.000

93.98.00.01 Κόστος εργασίας 15.000 8.000

93.98.00.02 Γενικά Βιομ. Έξοδα 5.000 3.00030.000 16.000

(εις) 94 Αποθέματα

94.24 Πρώτες & Βοηθ. ύλες-
Υλικά συσκευασίας 10.000 5.000

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής 20.000 11.000

Μεταφορά του κόστους του ιδιοπαραγόμενου κτιρίου στους οικείους υπολ/σμούς του 96.

	19+0	19+1	
96 Έσοδα –μικτά αναλυτικά αποτελ/τα εκμεταλλεύσεως			
96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων			
96.20.78 Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων	30.000	16.000	
96.20.78.00 Κτιρίου....			
(εις) 93 Κόστος παραγωγής			
93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων		30.000	16.000
93.98.00 Κτιρίου			
96 Έσοδα –μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως			
96.22. Μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμεταλλεύσεως	30.000	16.000	
96.22.78 Ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων			
96.22.78.00 Κτιρίου...			
(εις) 96 Έσοδα-μικτά αναλυτ. Αποτ/τα εκμ/σεως			
96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων			
96.20.78 Κόστος ιδιοπαρ/γής πάγιων στοιχείων		30.000	16.000
96.20.78.00 Κτιρίου....			

Με τις παραπάνω εγγραφές εξισώνονται όλοι οι λ/σμοί εκτός από το λ/σμό 90.07.78 που εξισώνεται με τις εγγραφές κλεισίματος των λ/σμών της α.λ.

5.8.7.2. Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις

Και κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις στο κόστος των πάγιων στοιχείων που κατασκευάζονται από την επιχείρηση για ίδια χρήση περιλαμβάνονται, προφανώς, όλες οι άμεσες δαπάνες, όπως τα αναλωθέντα υλικά, η αναλωθείσα εργασία και τα επιπρόσθετα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή των στοιχείων αυτών. Προβλήματα αναφέρονται σχετικά με τα σταθερά βιομηχανικά έξοδα και τους τόκους της κατασκευαστικής περιόδου.

(α) Επιβάρυνση του κόστους των ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων με σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα:

Η επιβάρυνση του κόστους των ιδιοκατασκευών με τα σταθερά βιομηχανικά έξοδα εξαρτάται από το βαθμό απασχόλησης της επιχείρησης. Στην περίπτωση πλήρους ή σχεδόν πλήρους απασχολήσεως των παραγωγικών μέσων της επιχείρησης, η κατασκευή των πάγιων στοιχείων απορροφά παραγωγική δυναμικότητα από την παραγωγή προϊόντων που προορίζονται για πώληση. Στην περίπτωση αυτήν τα συνολικά σταθερά βιομηχανικά έξοδα πρέπει να κατανέμονται μεταξύ όλων των προϊόντων παραγωγής, παγίων και εμπορεύσιμων και μάλιστα χρησιμοποιώντας τα ίδια κριτήρια καταλογισμού. Αν, λ.χ. τα έξοδα αυτά καταλογίζονται στα επιμέρους παραγόμενα εμπορεύσιμα προϊόντα με βάση τις ώρες εργασίας των εργατών, με το ίδιο κριτήριο θα πρέπει να προσδιορίζεται το ποσό των εξόδων αυτών που θα βαρύνει το κόστος των ιδιοκατασκευών. Θα ήταν παράλογο στην περίπτωση αυτή όλα τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα να βαρύνουν τη μειωμένη παραγωγή των εμπορεύσιμων προϊόντων, γιατί αυτό θα οδηγούσε σε υποεκτίμηση του κόστους των παγίων και εξόγκωση του κόστους των εμπορεύσιμων προϊόντων με τις ευνόητες συνέπειες.

Στην περίπτωση υποαπασχολήσεως των παραγωγικών μέσων της επιχείρησης, η ιδιοκατασκευή, πάγιων στοιχείων δεν γίνεται σε βάρος της παραγωγής εμπορεύσιμων προϊόντων, γιατί γίνεται χρήση της αδρανούς παραγωγικής δυναμικότητας της επιχείρησης. Έτσι, αμφιλέγεται η ορθότητα της επιβαρύνσεως του κόστους των ιδιοκατασκευών με σταθερά βιομηχανικά έξοδα. Οι οπαδοί της επιβαρύνσεως των παγίων με τέτοια έξοδα ισχυρίζονται ότι: (α) τα ιδιοπαραγόμενα πρέπει να μεταχειρίζονται από κοστολογική άποψη με τον ίδιο τρόπο, όπως και τα παραγόμενα εμπορεύσιμα προϊόντα και (β) οι μέλλουσες χρήσεις θα ωφεληθούν από τα πάγια και γι' αυτό η αναλογία των γενικών εξόδων που πρέπει να βαρύνει το κόστους τους θα πρέπει να μεταφερθεί στις χρήσεις αυτές με σκοπό να υπάρχει ορθή αντιπαράθεση εσόδων-εξόδων. Αντίθετα, οι πολέμιοι της δοξασίας αυτής ισχυρίζονται ότι: (α) το κόστος των πάγιων στοιχείων δεν πρέπει να βαρύνεται με γενικά βιομηχανικά έξοδα που πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από την κατασκευή ή όχι των στοιχείων αυτών και (β) η επιβάρυνση των παγίων θα οδηγήσει σε μείωση του κόστους παραγωγής των εμπορεύσιμων προϊόντων που παρήχθησαν στην περίοδο κατασκευής των παγίων, με συνέπεια την αύξηση του καθαρού αποτελέσματος της περιόδου αυτής που οφείλεται απλώς στην κατασκευή των παγίων και όχι στην αύξηση των πωλήσεων.

Επί του παρόντος δεν υπάρχουν οριστικές ρυθμίσεις για το παραπάνω θέμα. Πρέπει πάντως να λεχθεί ότι η αρχή της συντηρητικότητας επιβάλλει να μη βαρύνεται το κόστος των ιδιοκατασκευαζόμενων πάγιων στοιχείων με γενικά βιομηχανικά έξοδα, αλλά τα έξοδα αυτά βαρύνουν μόνο την παραγωγή των εμπορεύσιμων προϊόντων, αφού η ρύθμιση αυτή οδηγεί σε μικρότερα καθαρά κέρδη.

(β) Επιβάρυνση με τόκους ξένων κεφαλαίων.

(γ) Ζημίες ή κέρδη από την ιδιοκατασκευή πάγιων στοιχείων:

Είναι ενδεχόμενο το πραγματοποιηθέν κόστος ιδιοκατασκευής ενός πάγιου στοιχείου να διαφέρει από το κόστος κτήσεως του στοιχείου σε

περίπτωση που η επιχείρηση το αγόραζε έτοιμο από τρίτους. Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να διακρίνουμε:

- Την περίπτωση που το κόστος ιδιοκατασκευής υπερβαίνει το κόστος κτήσεως από τρίτους όμοιου πάγιου στοιχείου (ισοδύναμης παραγωγικής και ποιοτικής ικανότητας), οπότε το επιπλέον κόστος της ιδιοπαραγωγής δεν πρέπει να θεωρείται κόστος του στοιχείου, γιατί αυτό θα σήμαινε μεταφορά σε επόμενες χρήσεις κόστους που δε τα απέφερε στην επιχείρηση κανένα όφελος. Το επιπλέον αυτό κόστος πρέπει να αντιμετωπίζεται σαν λειτουργικό έξοδο της περιόδου κατασκευής.
- Την περίπτωση που το κόστος ιδιοκατασκευής του στοιχείου είναι χαμηλότερο από το κόστος αποκτήσεως όμοιου στοιχείου από τρίτους, οπότε το στοιχείο θα απεικονιστεί στα βιβλία και τον ισολογισμό της επιχείρησης στο κόστος κατασκευής και όχι στο αυξημένο κόστος κτήσεως από τρίτους. Προσαρμογή του κόστους κατασκευής στο αυξημένο κόστος κτήσεως από τρίτους θα σήμαινε ότι η επιχείρηση θεωρεί έσοδο της τρέχουσας περιόδου το κόστος που εξοικονόμησε από την ιδιοκατασκευή του στοιχείου, που δεν επιτρέπεται βάσει των γενικά παραδεγμένων λογιστικών αρχών, π.χ.:

Η επιχείρηση κατασκεύασε η ίδια ένα κτίριο που της κόστισε 20.000 €. Αν είναι προφανές ότι σε περίπτωση που η επιχείρηση αγόραζε όμοιο κτίριο από τρίτους θα κατέβαλλε μόνο 15.000 €, το κτίριο πρέπει να εμφανιστεί στους οικείους λογαριασμούς με αξία 15.000 € και η διαφορά των 5.000€ και η διαφορά των 5.000 € να εμφανιστεί ως έξοδο της περιόδου κατασκευής. Αν αντίθετα αποδεικνύεται ότι η αξία αγοράς του κτιρίου από τρίτους ανέρχεται σε 23.000 €, η διαφορά των 3.000 € δε θεωρείται αποτέλεσμα, το δε κτίριο πρέπει να καταχωρηθεί στους οικείους λ/σμούς στο κόστος κατασκευής 20.000 €. Μολονότι υπάρχει αντίθεση σε σχέση με τον τρόπο αντιμετώπισης της ζημίας, υποστηρίζεται ότι το ποσό των 3.000 € που εξοικονομήθηκε θα απεικονιστεί ως

αποτέλεσμα σ' όλη τη διάρκεια ζωής του ακινήτου με τον υπολογισμό μειωμένων αποσβέσεως.

5.8.8. Λ/σμός 93.99 «Κόστος αναπτύξεως προϊόντων (πολυετούς αποσβέσεως)»

Το κόστος των ερευνών και αναπτύξεως ολοκληρώνεται στον παρόντα λ/σμό 93.99, στις περιπτώσεις που οι δραστηριότητες αυτές αναλύσκουν και πρώτες και βοηθητικές ύλες, το κόστος των οποίων η επιχείρηση, κατ' επιλογή της, καταχωρεί απευθείας στη χρέωση του λ/σμού αυτού και όχι στη χρέωση του λ/σμού 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως», όπως έχει δικαίωμα. Στις περιπτώσεις αυτές το κόστος που προσδιορίζεται στον παρόντα λ/σμό 93.99 αποτελείται από:

- Το κόστος υλικών, που καταχωρείται στη χρέωση του λ/σμού με πίστωση του 94 «αποθέματα» και
- Το λειτουργικό κόστος της προαναφερόμενης λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, το οποίο αφορά κόστος επιτυχών ερευνών, γιατί παρήχθη έργο μακροχρόνιας αξιοποιήσεως (αποδόσεως). Το κόστος αυτό καταχωρείται στη χρέωση του παρόντος λ/σμού με πίστωση του λ/σμού 92.02.

Ως κόστος μακροχρόνιας αξιοποιήσεως (αποδόσεως) θεωρείται το κόστος των ερευνών που κατέληξαν σε δημιουργία ή τελειοποίηση δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας, καθώς και των ερευνών ανευρέσεως ή αξιοποιήσεως ορυχείου ή μεταλλείου ή λατομείου και γενικά ερευνών σε άλλους τομείς και δραστηριότητες της επιχείρησης, το κόστος των οποίων, σύμφωνα με τις γενικές παραδεγμένες λογιστικές αρχές, πρέπει να αποσβεστεί σε περισσότερες από μία χρήσεις.

Το κόστος ερευνών και αναπτύξεως στη γ.λ. καταχωρείται στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 16 «ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς

αποσβέσεως» (με πίστωση αρμόδιων υπολ/σμών του 78), ενώ στην α.λ. ακολουθείται η λογιστική διαδικασία που αναπτύσσεται παρακάτω.

Το κόστος των ανεπιτυχών ερευνών που προσδιορίζεται στον παρόντα λ/σμό 93.99 μεταφέρεται στη χρέωση του 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως», ο οποίος στη συνέχεια μεταφέρεται στον 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Οι λογιστικές εγγραφές των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως είναι παρόμοιες με τις εγγραφές των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων που αναπτύξαμε στην προηγούμενη παράγραφο. Συγκεκριμένα γίνονται οι εγγραφές:

Γενική Λογιστική:

Με το κόστος των ερευνών και αναπτύξεως μακροχρόνιας αξιοποίησεως (αποδόσεως) γίνεται εγγραφή της ακόλουθης μορφής:

16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

16.12 Έξοδα λοιπών ερευνών

(εις) 78 Ιδιοπαραγωγή παγίων

78.00 Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων

78.00.XX Έξοδα ερευνών...

Η απόσβεση του 16.12 γίνεται με χρέωση των αρμόδιων υπολ/σμών του 66.05 «αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως». Εάν η επιχείρηση έχει λάβει για τις έρευνες σχετικές επιχορηγήσεις, θα πρέπει ανάλογο ποσό επιχορηγήσεως, υπολογιζόμενο με βάση το ποσοστό αποσβέσεως των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως, να μεταφερθεί, με χρέωση του 41.10 «επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», στην πίστωση του 81.01.05 «αναλογούσες στη χρέωση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων».

Αναλυτική Λογιστική:

92 Κέντρα κόστους

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

92.02.00 Έξοδα Κέντρου Ερευνών Χ

92.02.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

κ.τ.λ.

(εις) 90 Διάμεσοι-αντικρυσζόμενοι λογαριασμοί

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

κ.τ.λ.

93 Κόστος παραγωγής

93.99 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων

93.99.00 Κόστος αναπτύξεως προϊόντος Π1

(εις) 92 Κέντρο κόστους

92.02.00 Έξοδα κέντρου ερευνών Χ

92.02.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

κ.τ.λ.

94 Αποθέματα

94.24 Πρώτες και βοηθ. Ύλες -Υλικά συσκευασίας

[Αποθήκη]

96 Έσοδα –μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων...

(εις) 93 Κόστος παραγωγής

93.99 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων

93.99.00 Κόστος αναπτύξεως προϊόντος Π1

90 Διάμεσοι-αντικρυζόμενοι λογαριασμοί

90.07 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.78 Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων

(εις) 96 Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων

5.8.9. Η παραγωγή σε εξέλιξη

5.8.9.1. Έννοια και περιεχόμενο της παραγωγής σε εξέλιξη

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., «παραγωγή σε εξέλιξη είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας». Παραγωγή σε εξέλιξη λ.χ. συνιστούν το βαμβάκι που βρίσκεται στις μηχανές για να γίνει νήμα, το νήμα που βρίσκεται στις μηχανές για να γίνει ύφασμα, το ύφασμα που κόπηκε για να γίνει ένδυμα ή οι κομμένες λαμαρίνες για να γίνουν ψυγεία. Έτσι, ως παραγωγή σε εξέλιξη θεωρούνται:

- Οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που εξήχθησαν από τις αποθήκες και παραδόθηκαν προς βιομηχανοποίηση, ανεξάρτητα αν άρχισε η κατεργασία τους ή παραμένουν στους χώρους παραγωγής πρόσκαιρα ακατέργαστες, αναμένουσες τη σειρά τους προς κατεργασία.
- Τα αναλώσιμα υλικά και ανταλλακτικά που εξήχθησαν από την αποθήκη και παραδόθηκαν στα διάφορα τμήματα για ανάλωση και τα οποία αντιμετωπίζονται ως γενικά βιομηχανικά έξοδα.
- Τα ημικατεργασμένα προϊόντα που βρίσκονται πρόσκαιρα μέσα στα παραγωγικά τμήματα που τα παρήγαγαν και τα οποία δεν έχουν παραδοθεί

στην αποθήκη, αλλά πρόκειται να παραδοθούν σε άλλα τμήματα προς περαιτέρω επεξεργασία.

Είναι πιθανόν, σε κάποιο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, η παραγωγή σε εξέλιξη να προσλάβει τη μορφή ημιτελούς προϊόντος, δηλαδή τη μορφή και τα χαρακτηριστικά αγαθού με το οποίο είναι δυνατό να ικανοποιηθούν κοινωνικές ανάγκες. Επειδή όμως τα ημιτελή αυτά προϊόντα προορίζονται να υποστούν περαιτέρω επεξεργασία, εξακολουθούν να παραμένουν στο χώρο της παραγωγής και να χαρακτηρίζονται σαν «παραγωγή σε εξέλιξη».

Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι η παραγωγή σε εξέλιξη συνίσταται από:

- Υλικά (πρώτες και βοηθητικές ύλες) που έχουν υποστεί μερική κατεργασία ή παραμένουν πρόσκαιρα ακατέργαστες στους χώρους παραγωγής αναμένουσες τη σειρά τους προς κατεργασία και
- Δαπάνες που έγιναν για την κατεργασία των υλικών αυτών.

Το κύριο χαρακτηριστικό της παραγωγής σε εξέλιξη είναι η αδυναμία μετρήσεως του παραχθέντος έργου, επειδή το υπό παραγωγή προϊόν είναι ακόμη αδιαμόρφωτο από άποψη τεχνικών χαρακτηριστικών ή χημικών ιδιοτήτων. Αποτελείται από υλικά που έχουν εξαχθεί από την αποθήκη προς βιομηχανοποίηση και ανάλογα με το στάδιο κατεργασίας που βρίσκονται, έχουν υποστεί μηχανικές ή χημικές επεξεργασίες εξαιτίας των οποίων έχουν χάσει την αρχική τους μορφή, το μέγεθος και τις ιδιότητές τους.

Το υπό παραγωγή προϊόν, συνεπώς, δεν μετράται, δεν παραλαμβάνεται και δεν αποθηκεύεται. Το Ε.Γ.Λ.Α., ορίζει ρητά ότι «η παραγωγή σε εξέλιξη ή τα υλικά ή άλλα είδη που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας κατά τη διάρκεια της χρήσεως δεν παρακολουθούνται στους υπολ/σμούς αποθεμάτων του 94, επειδή δεν αποτελούν αντικείμενο παραλαβής και παραδόσεως. Τα υλικά αυτά μεταφέρονται στους οικείους υπολ/σμούς του 94 μόνο κατά το τέλος

της χρήσεως ή της περιόδου υπολογισμού και έπειτα από διενέργεια απογραφής».

5.8.9.2. Διάκριση των ημιτελών προϊόντων από την παραγωγή σε εξέλιξη

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. «ημιτελή προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που, μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση». Δηλαδή, ημιτελές χαρακτηρίζεται το προϊόν, το οποίο, στα πλαίσια της συγκεκριμένης επιχείρησης, προορίζεται να υποστεί παραπέρα βιομηχανοποίηση ώστε να καταστεί έτοιμο προϊόν ή να πωληθεί στην κατάσταση που βρίσκεται, επειδή μπορεί ως αγαθόν να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Για παράδειγμα, σε μια υφαντουργική επιχείρηση το παραχθέν από το βαμβάκι νήμα, το οποίο θα υποστεί παραπέρα βιομηχανοποίηση για να μετατραπεί σε ύφασμα, είναι ημιτελές προϊόν, γιατί το νήμα μπορεί να πωληθεί από την επιχείρηση, αφού μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Το βαμβάκι όμως, που βρίσκεται στις μηχανές υπό κατεργασία για να γίνει νήμα δεν μπορεί στην κατάσταση που βρίσκεται να πωληθεί από την επιχείρηση, δεν είναι ημιτελές προϊόν, αλλά συνιστά παραγωγή σε εξέλιξη.

Δεν πρέπει να γίνεται σύγκριση των ημιτελών προϊόντων με τα καλούμενα ημικατεργασμένα προϊόντα. Τα τελευταία είναι υλικά-προϊόντα που έχουν παραχθεί από τη συμπλήρωση ενός ακέραιου μέρους κατεργασιών από το σύνολο των κατεργασιών που απαιτούνται για να γίνουν έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα. Τα ημικατεργασμένα προϊόντα δεν πωλούνται από την επιχείρηση. Δεν έχουν ακόμη αποκτήσει τα χαρακτηριστικά αγαθών που μπορούν να καλύψουν κοινωνικές ανάγκες. Το νήμα, λ.χ., που βρίσκεται στις μηχανές για ύφανση ή οι λαμαρίνες που έχουν κοπεί προκειμένου να γίνουν ψυγείο είναι ημικατεργασμένα προϊόντα που δεν μπορούν να πωληθούν από την επιχείρηση, γιατί δεν έχουν ακόμη αποκτήσει τη μορφή αγαθού που μπορεί να καλύψει

κοινωνικές ανάγκες. Είναι ημικατεργασμένα προϊόντα-παραγωγή σε εξέλιξη, αντίθετα με το παραγόμενο νήμα από την επεξεργασία του βαμβακιού, και το οποίο προορίζεται να υποστεί παραπέρα βιομηχανοποίηση μετατρέπόμενο σε ύφασμα, το οποίο όμως νήμα μπορεί να διατεθεί για κάλυψη κοινωνικών αναγκών, μπορεί να πωληθεί ως αγαθόν, άσχετα αν για τη συγκεκριμένη επιχείρηση που παράγει και πωλεί υφάσματα (έτοιμα προϊόντα), το νήμα αποτελεί ημιτελές προϊόν.

5.8.9.3. Προσδιορισμός της αξίας της παραγωγής σε εξέλιξη

Για να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής των ετοιμών και ημιτελών προϊόντων είναι αναγκαίο να προσδιοριστεί προηγουμένως το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη, το οποίο να αφαιρεθεί από το συνολικό κόστος παραγωγής για να απομείνει το κόστος παραγωγής που αναλογεί στα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα.

Για τον προσδιορισμό της αξίας της παραγωγής σε εξέλιξη απαιτείται ο προσδιορισμός:

- Της ποσότητας των υλικών που βρίσκονται σε κατεργασία στο τέλος της χρήσεως ή επί μηνιαίων αποτελεσμάτων στο τέλος κάθε μήνα και
- Των βιομηχανικών εξόδων, τα οποία πρέπει να βαρύνουν τα ροαναφερόμενα υλικά, το ύψος των οποίων είναι ανάλογο του βαθμού κατεργασίας των υλικών.

Επί μηνιαίας κοστολόγησεως, στις πλείστες των περιπτώσεων, δεν μπορεί να γίνει λόγος για διενέργεια φυσικής απογραφής των υλικών που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας και συνιστούν παραγωγή σε εξέλιξη. Δεν είναι δυνατόν να σταματήσουμε τη λειτουργία των μηχανών για να μετρήσουμε το νήμα που βρίσκεται σ' αυτές υπό κατεργασία. Συνεπώς δεν απομένει παρά η ποσότητα των υλικών αυτών να προσδιοριστεί, έστω και κατά προσέγγιση, υπολογιστικά.

Ένας τρόπος προσδιορισμού της κατ' είδος ποσότητας των υλικών που βρίσκονται εν κατεργασία στη διάρκεια της χρήσεως στην περίπτωση των περιοδικών (μηνιαίων ή τριμηνιαίων) κοστολογήσεων καθώς και του κόστους αυτών είναι ο ακόλουθος:

- Αντίγραφα των «δελτίων εσωτερικής διακίνησης» με τα οποία η αποθήκη υλικών χορηγεί στην παραγωγή υλικά, παραδίνονται στο μηχανογραφικό κέντρο της επιχείρησης, το οποίο τηρεί κατά ποσότητα μερίδες αποθήκης κατ' είδος υλικών και βάσει αυτών προσδιορίζει τις ποσότητες των υλικών που δόθηκαν στην παραγωγή.
- Το μηχανολογικό κέντρο εισάγει στους υπολογιστές τις τεχνικές προδιαγραφές των προϊόντων.
- Αντίγραφα των «δελτίων εσωτερικής διακίνησης» με τα οποία η παραγωγή παραδίνει στις αποθήκες ετοιμών, έτοιμα προϊόντα παραδίνονται επίσης στο μηχανογραφικό κέντρο.
- Το μηχανολογικό κέντρο πολλαπλασιάζει τις ποσότητες των παραχθέντων προϊόντων με τις τεχνικές προδιαγραφές και προσδιορίζει με τη διαδικασία αυτή τις αναλώμενες ποσότητες των υλικών. Τις ποσότητες αυτές αφαιρεί από τις ποσότητες υλικών που δόθηκαν στην παραγωγή, τις οποίες προσδιορίζει όπως προεκτέθηκε και από την αφαίρεση αυτή προκύπτουν οι ποσότητες των ημικατεργασμένων υλικών κατ' είδος που βρίσκονται εν κατεργασία.
- Εάν μάλιστα κατά τη μετακίνηση των υλικών από το ένα παραγωγικό τμήμα στο άλλο εκδίδονται, όπως επιβάλλουν οι κανόνες μιας σωστής λογιστικής–κοστολογικής οργάνωσης, σχετικά έντυπα διακινήσεως των υλικών, και με τα έντυπα αυτά ενημερώνεται το μηχανογραφικό κέντρο, το κέντρο αυτό θα είναι σε θέση να δίνει στην επιχείρηση, ανά πάσα στιγμή, τις ποσότητες των υλικών που βρίσκονται εν κατεργασία και το παραγωγικό τμήμα στο οποίο βρίσκονται. Δεδομένου δε ότι το κόστος κάθε παραγωγικού τμήματος (κέντρο κόστους) προσδιορίζεται στο λ/σμό

92 «κέντρα κόστους», είναι ευχερές να υπολογίζεται και το κόστος των υλικών που βρίσκονται εν κατεργασία (ημικατεργασμένων), δηλαδή της παραγωγής σε εξέλιξη.

5.9. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»

5.9.1. Περιεχόμενο του λογαριασμού 94

Στους υπολ/σμούς του προκείμενου λογαριασμού παρακολουθούνται τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα, είτε αυτά αγοράζονται από την επιχείρηση (εμπορεύματα, πρώτες ύλες κ.λπ.), είτε παράγονται από την ίδια (έτοιμα και ημιτελή προϊόντα, υποπροϊόντα κ.λπ.).

Ο λ/σμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λ/σμούς, στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γ.λ., ως εξής:

<u>Τίτλοι λ/σμών</u>	<u>Κωδικοί Αριθμοί</u>	
	<u>γ.λ.</u>	<u>α.λ.</u>
· Εμπορεύματα	20	94.20
· Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	21	94.21
· Υποπροϊόντα και υπολείμματα	22	94.22
· Παραγωγή σε εξέλιξη	23	94.23
· Πρώτες και βοηθ. ύλες-Υλικά συσκευασίας	24	94.24
· Αναλώσιμα υλικά	25	94.25
· Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	26	94.26
· Είδη συσκευασίας	28	94.28

Ενώ στη γ.λ. οι παραπάνω πρωτοβάθμιοι λ/σμοί αναπτύσσονται κατά τρόπο που να εξυπηρετούν τις ανάγκες της επιχειρήσεως, η α.λ. αναλύει

παραπέρα τις γενικές κατηγορίες αποθεμάτων κατά τρόπο που να εξυπηρετούνται οι ανάγκες:

- Της κοστολόγησης
- Του προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων
- Της αναλύσεως των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητας ή φορείς ευθύνης και
- Του διαχειριστικού ελέγχου των αποθεμάτων.

Για την κατ' είδος παρακολούθηση των αποθεμάτων, καθώς και για τον τρόπο ενημέρωσης των λ/σμών αποθεμάτων παραπέμπουμε πιο κάτω.

5.9.2. Λειτουργία του λογαριασμού 94

- **Ο λ/σμός 94 χρεώνεται:**

α) Για το λογ/σμό (μεταφορά) των αρχικών αποθεμάτων στους λ/σμούς της α.λ., οπότε γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
κ.λπ.

(εις) 90 Διάμεσοι –αντικρυζόμενοι λογαριασμοί

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα

90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα
κ.λπ.

β) Για το λ/σμό (μεταφορά) του οριστικοποιημένου κόστους αγορών, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, στους λ/σμούς της α.λ.:

- α)** Όταν δεν προηγείται χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 91, οπότε γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

94.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες -Υλικά συσκευασίας
κ.λπ.

(εις) 90 Διάμεσοι –αντικρυζόμενοι λογαριασμοί

90.02 Αγορές λογισμένες

90.02.02 Εμπορεύματα λογισμένα

90.02.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες - Υλικά συσκευασίας λογισμένα
κ.λπ.

¶ Όταν προηγείται χρέωση των υπολ/σμών του 91 με το κόστος των αγορών με την ανακατάταξη ή προομαδοποίησή τους με άλλα αγορασμένα αποθέματα, οπότε, αντί της πιστώσεως του 90.02, πιστώνονται οι οικείοι υπολ/σμοί του 91.

¶ Όταν δεν είναι γνωστό το ακριβές κόστος των αγορασμένων (παραλαβή χωρίς τιμολόγιο), οπότε οι λ/σμοί του 94 χρεώνονται με υπολογιστικές τιμές με πίστωση του λ/σμού 91.02 «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)», εκτός αν έγινε η σχετική χρονική τακτοποίηση των αγορών στη γ.λ. με τη χρησιμοποίηση του λ/σμού 5 κ.λπ.

¶ Όταν εφαρμόζεται πρότυπη κοστολόγηση και προκύπτουν θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς, οι οποίες προσδιορίζονται τη στιγμή της παραλαβής των αποθεμάτων, οπότε γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες-Υλικά συσκευασίας
κ.λπ.

(εις) 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών-Υλικών
κ.λπ.

γ) Με το κόστος παραγωγής των έτοιμων προϊόντων, υποπροϊόντων και υπολειμμάτων.

Πρόκειται για τα προϊόντα και υποπροϊόντα που παράγοντα στη διάρκεια της χρήσεως και εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα κατεργασία. Γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.22. Υποπροϊόντα και υπολείμματα

(εις) 93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

κ.λπ.

δ) Με το κόστος της «παραγωγής σε εξέλιξη» κατά το τέλος της χρήσεως ή της περιόδου λογισμού.

Το κόστος αυτό προσδιορίζεται έπειτα από απογραφή και γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

(εις) 93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

κ.λπ.

ε) Με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται, μεταξύ των αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική, οπότε γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.21.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή εργοστασίου Ελευσίνας και υπολείμματα

(εις) 94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

93.21.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή εργοστασίου Πατρών

Αν τα υποκαταστήματα, εργοστάσια κ.τ.λ. τηρούν αυτοτελή α.λ., η χρέωση των υπολ/σμών του 94 γίνεται με όσα αναπτύσσουμε πιο κάτω.

στ) Με την αξία των πλεονασμάτων απογραφής, που δεν πιστώνονται κατά την απογραφή, είτε αυτή γίνεται κατά τη διάρκεια, είτε στο τέλος της χρήσεως, οπότε, γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

κ.λπ.

(εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.00 Διαφορές απογραφών

97.10.00.01 Πλεονάσματα

· **Ο λ/σμός 94 πιστώνεται**

α) Με το κόστος των αποθεμάτων που αναλώνονται στην παραγωγή.

β) Όταν η αξία των αποθεμάτων που αναλώνονται καταχωρείται αρχικά στους λ/σμούς του λειτουργικού κόστους, γίνεται η εγγραφή:

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1

κ.λπ.

(εις) 94 Αποθέματα

94.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες-Υλικά συσκευασίας

κ.λπ.

α Όταν το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής δεν διέρχεται από το λ/σμό 92, αλλά καταλογίζεται απευθείας στο λ/σμό 93, γίνεται η εγγραφή:

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

93.21.00.24 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών

κ.λπ.

(εις) 94 Αποθέματα

94.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες-Υλικά συσκευασίας

κ.λπ.

β) Με το κόστος (παραγωγής ή αγοράς) των πωλημένων αποθεμάτων, για το οποίο γίνεται η εγγραφή:

96 Έσοδα –μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.20 Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

94.20.20. Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων

κ.λπ.

(εις) 94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

κ.λπ.

γ) Με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων:

α) Όταν τα υποκαταστήματα κ.λπ. δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική, γίνεται η πιο πάνω υπο(ε)εγγραφή της χρεώσεως του λ/σμού α.λ.

α) Όταν τα υποκαταστήματα κ.λπ. τηρούν αυτοτελή α.λ., η πίστωση των υπολ/σμών του 94 γίνεται σύμφωνα με όσα αναπτύσσουμε πιο κάτω.

δ) Με την αξία των ελλειμμάτων απογραφής, τα οποία διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε αυτή γίνεται στη διάρκεια είτε στο τέλος της χρήσεως, οπότε γίνεται η εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.00 Διαφορές απογραφών

97.10.00.00 Ελλείμματα

(εις) 94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

κ.λπ.

ε) Με τις μειώσεις του κόστους αγοράς των αποθεμάτων, λόγω εκπτώσεων ή επιστροφών, για τις οποίες γίνεται η εγγραφή:

90 Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λογαριασμοί

90.02 Αγορές λογισμένες

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα

κ.λπ.

(εις) 94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

κ.λπ.

Αντί του 90.02 χρεώνονται οι οικείοι υπολ/σμοί του 91, στις περιπτώσεις που το κόστος των αγορών καταχωρήθηκε σε χρέωση του 94 με πίστωση των υπολ/σμών του 91 και όχι των υπολ/σμών του 90.02.

στ) Με τις αρνητικές αποκλίσεις του κόστους αγοράς επί πρότυπης κοστολογήσεως, οι οποίες προσδιορίζονται κατά την αγορά ή την παραλαβή, π.χ. των υλικών, οπότε γίνεται η εγγραφή:

95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών-Υλικών

(εις) 94 Αποθέματα

94.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες-Υλικά συσκευασίας

κ.λπ.

ζ) Με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της α.λ.

Ο λ/σμός 94 λειτουργεί κατά το ακόλουθο παραστατικό διάγραμμα:

Λογαριασμός 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»

(Οι υπολ/σμοί του 94 λειτουργούν κατά το ακόλουθο διάγραμμα)

Χρεώνεται με πίστωση των λ/σμών:

- 90.01 «αρχικά αποθέματα λογισμένα», για τη μεταφορά (λογισμό) της αξίας των αποθεμάτων ενάρξεως της χρήσεως από τους λ/σμούς της ομάδας 2 στους οικείους υπολ/σμούς του 94.
- 90.02 «αγορές λογισμένες», για τη μεταφορά, κατά τη διάρκεια της χρήσεως του κόστους των αγορών από τους οικείους υπολ/σμούς αγορών της ομάδας 2.
- 91.02 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» για την καταχώρηση στους υπολ/σμούς του 94 των αποθεμάτων με προσωρινές τιμές.
- 93 «Κόστος παραγωγής» των παραγόμενων προϊόντων που εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποβληθούν σε παραπέρα κατεργασία.

Πιστώνεται με χρέωση των λ/σμών:

- 92 «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με το κόστος των υλικών που αναλώνονται για επισκευές και συντηρήσεις κ.λπ.
- 92.00 «Εξοδα λειτουργίας παραγωγής» με το κόστος των άμεσων υλικών που αναλώνονται στην παραγωγή, όταν αυτό δεν καταχωρείται απευθείας στους υπολ/σμούς του 93.
- 93 «Κόστος παραγωγής» με το κόστος των άμεσων υλικών που αναλώνονται στην παραγωγή (πρώτων και βοηθ. υλών, ημιτελών προϊόντων κ.λπ.), όταν αυτό δεν καταχωρείται απευθείας προηγούμενα στον λ/σμό 92.00 «Εξοδα λειτουργίας παραγωγής».
- 96.20 «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων» για τη μεταφορά στη χρέωση του λ/σμού αυτού του κόστους (παραγωγής ή αγοράς) των πωλημένων αποθεμάτων.

- 93 «Κόστος παραγωγής», με το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη του τέλους της κλειόμενης χρήσεως ή κοστολογικής περιόδου από τους υπολ/σμούς του 93 στους αντίστοιχους υπολ/σμούς του 94.23.
- 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς που προσδιορίζονται τη στιγμή της παραλαβής των αγοραζόμενων αποθεμάτων.
- 97.10.00.01 «Διαφορές καταλογισμού /πλεονάσματα» με την αξία των πλεονασμάτων αποθεμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή που γίνεται στη διάρκεια ή στο τέλος της χρήσεως.
- 90.02 «Αγορές λογισμένες» ή (91.02), για τη μεταφορά και καταχώρηση των μειώσεων του κόστους αγοράς των αποθεμάτων (εκπτώσεις – επιστροφές), στις περιπτώσεις ταυτόχρονης ενημερώσεως των δύο τομέων της λογιστικής.
- 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις από το κόστος αγοράς που προσδιορίζονται κατά την αγορά ή την παραλαβή των αγοραζόμενων υλικών, στις περιπτώσεις που εφαρμόζεται το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης.
- 97.10.00.00 «Διαφορές καταλογισμού /ελλείμματα», με την αξία των ελλειμμάτων που διαπιστώνονται κατά την περιοδική ή τέλους χρήσεως απογραφή.
- 90, 98 και 99 με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσεως κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της α.λ.

5.10. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 «ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ»

5.10.1. Έννοια και προσδιορισμός των αποκλίσεων

Πρότυπο κόστος είναι το κόστος που προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί (και συνεπώς είναι προκαθορισμένο) με βάση ακριβείς μετρήσεις και υπολογισμούς και συνεπώς είναι το δέον να πραγματοποιηθεί κόστος. Γι' αυτό και οι διαφορές μεταξύ πραγματικού και πρότυπου κόστους θεωρούνται αποτέλεσμα κατά το ακόλουθο σχήμα:

Πρότυπο Κόστος – Πραγματικό Κόστος = ± Αποκλίσεις

και όταν:

Πρότυπο Κόστος > Πραγματικό Κόστος = Διαφορά Θετική (κέρδος)

Πρότυπο Κόστος < Πραγματικό Κόστος = Διαφορά Αρνητική (ζημία)

Οι αποκλίσεις αυτές προσδιορίζονται κατά κανόνα, για τα εξής στοιχεία: τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες), την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, και οι οποίες αναλύονται παραπέρα ως εξής:

- Για τις πρώτες ύλες:

§ σε αποκλίσεις αποδόσεως

§ σε αποκλίσεις τιμής

- Για την άμεση εργασία:

§ σε αποκλίσεις αποδοτικότητας

§ σε αποκλίσεις τιμής

- Για τα γενικά βιομηχανικά έξοδα:

§ σε αποκλίσεις βαθμού αποκλίσεως

§ σε αποκλίσεις αποτελεσματικότητας

§ σε αποκλίσεις προϋπολογισμού

5.10.2. Περιεχόμενο και ανάπτυξη του λογαριασμού 95

Στους υπολ/σμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος.

Για να εξασφαλίζεται η παρακολούθηση των αποκλίσεων κατά κέντρο κόστους, κατά φορέα κόστους ή κατά υπεύθυνο, προσαρμόζεται κατάλληλα η λογιστική παρακολούθηση των στοιχείων του ολικού πραγματικού κόστους κατά λειτουργία, τμήμα ή λειτουργική μονάδα, έτσι ώστε από τη σύγκρισή του με το πρότυπο κόστος να προσδιορίζονται οι αποκλίσεις αυτές.

Οι λ/σμοί συγκεντρώσεως του κόστους (92 ή 93) χρεώνονται με το πραγματικό ύψος των κατ' είδος ή ομαδοποιημένων στοιχείων κόστους, εκτός ίσως, από το κόστος των πρώτων υλών για τις οποίες η απόκλιση τιμής είναι δυνατό να προσδιορίζεται, είτε για εκείνες που αγοράζονται, είτε για εκείνες που αναλώνονται. Οι λογαριασμοί αυτοί πιστώνονται με το πρότυπο κόστος, π.χ. των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων που παράγονται, με χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 94. Το υπόλοιπο που δημιουργείται στους λ/σμούς συγκεντρώσεως του κόστους αντιπροσωπεύει τις ολικές αποκλίσεις κόστους παραγωγής.

Η ανάπτυξη του λ/σμού 95 γίνεται έτσι ώστε να βρίσκεται σε αρμονία με τη διάρθρωση των λ/σμών των κέντρων κόστους (92) και του κόστους παραγωγής (93).

5.10.3. Αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής

5.10.3.1. Αποτίμηση των πρώτων υλών

Οι λ/σμοί των πρώτων υλών τηρούνται στο πρότυπο κόστος στην περίπτωση που ο προσδιορισμός των αποκλίσεων και οι εγγραφές απεικονίσεως τους γίνονται κατά την αγορά.

Εξάλλου, σύμφωνα με την ισχύουσα εμπορική νομοθεσία και τους κανόνες αποτιμήσεως του Ε.Γ.Λ.Σ., οι πρώτες ύλες αποτιμούνται στο

πραγματικό κόστος. Για τον λόγο αυτόν οι αποκλίσεις μεταξύ πρότυπων και πραγματικών τιμών πρώτων υλών πρέπει να κατανέμονται μεταξύ των ποσοτήτων που βιομηχανοποιήθηκαν στη διάρκεια της χρήσεως και εκείνων που παραμένουν ως απόθεμα στο τέλος της χρήσεως. Σε περίπτωση που η κατανομή των αποκλίσεων κατ' είδος και μονάδα αποθεμάτων είναι αδύνατη ή δεν κρίνεται σκόπιμη, οι αποκλίσεις που αντιστοιχούν στα πωλημένα αποθέματα καταλήγουν τελικά στο λ/σμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» ενώ οι αποκλίσεις που αντιστοιχούν στα αποθέματα απογραφής εμφανίζονται σε ειδικούς υπολ/σμούς των αποθεμάτων αυτών (94) συγκεντρωτικά ή κατά κατηγορίες και κατά τη νέα χρήση ακολουθούν την τύχη των νέων αποκλίσεων.

5.10.3.2. Αποτίμηση των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων

Σε περίπτωση που τα αποθέματα έτοιμων και ημιτελών προϊόντων παραλαμβάνονται και καταχωρούνται στους οικείους υπολ/σμούς αποθεμάτων του 94 σε τιμές πρότυπου κόστους και κατά την απογραφή τέλους χρήσης αποτιμούνται σε τιμές πραγματικού κόστους, η ολική απόκλιση του κόστους παραγωγής κατανέμεται ανάμεσα στα πωλημένα και στα αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως.

Σχετικά με τον τρόπο αντιμετώπισης των δυσκολιών ή την αδυναμία κατανομής των αποκλίσεων, π.χ. του κόστους παραγωγής κατά μονάδα προϊόντων, εφαρμόζονται τα όσα αμέσως παραπάνω αναφέρθηκαν σχετικά με την κατανομή των αποκλίσεων των πρώτων υλών.

Το παραστατικό διάγραμμα λειτουργίας του σχολιαζόμενου λ/σμού έχει ως εξής:

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Χρεώνεται με πίστωση των λ/σμών:

- 90.02 «Αγορές λογισμένες» με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων γίνεται κατά την αγορά τους.
- 91.09 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» με τις παραπάνω αρνητικές αποκλίσεις στις περιπτώσεις που οι λ/σμοί των αποθεμάτων χρεώθηκαν με το πρότυπο κόστος.
- 92 «Κέντρα κόστους» με τις αρνητικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λ/σμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους.
- 93 «Κόστος παραγωγής» με τις αρνητικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι υπολ/σμοί του 93 χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους.

Πιστώνεται με χρέωση των λ/σμών:

- 90.02 «Αγορές λογισμένες» με τις θετικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων γίνεται κατά την αγορά τους.
- 91.09 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» με τις παραπάνω θετικές αποκλίσεις όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το κόστος.
- 92 «Κέντρα κόστους» με τις θετικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λ/σμοί πιστώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και χρεώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους.
- 93 «Κόστος παραγωγής» με τις θετικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι υπολ/σμοί του 93 πιστώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους.

- 94 «Αποθέματα» με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λ/σμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποιήσεώς τους.
- 94 «Αποθέματα» με τις θετικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λ/σμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποιήσεώς τους.
- 94 «Αποθέματα» με τις αρνητικές αποκλίσεις που ανακοστολογούνται στο τέλος της χρήσεως, με τις οποίες μειώνεται το κόστος αποθεμάτων, που εμφανίζονται στην απογραφή με το πραγματικό τους κόστος.
- 94 «Αποθέματα» με τις αρνητικές αποκλίσεις οι οποίες ενσωματώνονται στο κόστος των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, όταν τα αποθέματα εμφανίζονται στον ισολογισμό στο πραγματικό τους κόστος.
- 98.99.02 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με το πιστωτικό υπόλοιπο του 95, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.
- 98.99.02 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με το χρεωστικό υπόλοιπο του 95, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

5.11. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96 «ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»

5.11.1. Έννοια και διακρίσεις των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης

Το κόστος διακρίνεται στις εξής δύο κατηγορίες: το κόστος που δημιουργεί υλικές αξίες και το κόστος που εξαντλείται στην εξασφάλιση των απαραίτητων υπηρεσιών για την άριστη εκμετάλλευση των υλικών αξιών. Για τις δύο αυτές κατηγορίες κόστους σημειώνουμε ειδικότερα τα ακόλουθα:

- α. Κόστος δημιουργικό υλικών αξιών
- β. Κόστος μη δημιουργικό υλικών αξιών

Από την παραπάνω διάκριση του κόστους απορρέουν οι ακόλουθες διακρίσεις του οργανικού αποτελέσματος ή, κατά την ορολογία του Ε.Γ.Λ.Σ. των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων:

- Μικτό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) εκμεταλλεύσεως
- Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) εκμεταλλεύσεως

$$\begin{array}{l} \text{ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ} \\ \text{ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ} \\ \text{ή} \\ \text{ΟΡΓΑΝΙΚΟ} \\ \text{ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ} \end{array} = \left[\begin{array}{c} \text{ΕΣΟΔΑ} \\ \text{ΑΠΟ} \\ \text{ΠΩΛΗΣΕΙΣ} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{c} \text{ΚΟΣΤΟΣ} \\ \text{ΠΩΛΗ-} \\ \text{ΜΕΝΩΝ} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{c} \text{ΑΜΕΣΑ} \\ \text{ΕΞΟΔΑ} \\ \text{ΠΩΛΗΣΕΩΝ} \end{array} \right]$$

$$\begin{array}{l} \text{ΚΑΘΑΡΟ} \\ \text{ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ} \\ \text{ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ} \end{array} = \left[\begin{array}{c} \text{ΜΙΚΤΟ} \\ \text{ΑΠΟΤΕ-} \\ \text{ΛΕΣΜΑ} \\ \text{ΕΚΜΕ-} \\ \text{ΤΑΛΛΕΥ-} \\ \text{ΣΕΩΣ} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{c} \text{ΟΡΓΑΝΙΚΑ} \\ \text{ΕΣΟΔΑ} \\ \text{ΠΟΥ ΔΕΝ} \\ \text{ΣΥΝΙΣΤΟΥΝ} \\ \text{ΕΣΟΔΑ} \\ \text{ΑΠΟ} \\ \text{ΠΩΛΗΣΕΙΣ} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{c} \text{ΟΡΓΑΝΙΚΑ} \\ \text{ΕΞΟΔΑ} \\ \text{ΠΟΥ ΔΕΝ} \\ \text{ΣΥΝΙΣΤΟΥΝ} \\ \text{ΚΟΣΤΟΣ} \\ \text{ΠΩΛΗΣΕΩΝ} \end{array} \right]$$

Ειδικότερα για τα άμεσα έξοδα πωλήσεων επαναλαμβάνουμε κι εδώ τα εξής: Όπως προαναφέραμε το μικτό κέρδος είναι η διαφορά των εσόδων από τις πωλήσεις και του κόστους των πωλήσεων. Για να έχει όμως το μικτό κέρδος οργανική έννοια επιβάλλεται οι τιμές πώλησεως των πωλημένων να καθορίζονται ως προς ορισμένο τόπο παραδόσεως ή αλλιώς το κόστος των πωλημένων να υπολογίζεται σε συνάρτηση με τους αντίστοιχους τόκους παραδόσεως των πωλημένων. Με βάση το σκεπτικό αυτό τα ειδικά έξοδα πωλήσεων είναι δυνατό να αντιμετωπιστούν μ' ένα από τους ακόλουθους τρόπους:

- § Να θεωρούνται μειωτικά των εσόδων από τις πωλήσεις και συνεπώς ο κύκλος εργασιών να εμφανίζεται μειωμένος με τα έξοδα αυτά, ή
- § Να επαυξάνουν το κόστος των πωλημένων, οπότε αυτό απαρτίζεται από το κόστος κτήσεως των πωλημένων και τα ειδικά έξοδα πωλήσεων.

Τη δεύτερη αυτή εκδοχή υιοθετεί το Ε.Γ.Λ.Σ.

5.11.2. Ανάπτυξη του λογαριασμού 96

Ο λ/σμός 96 αναπτύσσεται ελεύθερα από την επιχείρηση σύμφωνα με τις ανάγκες της. Η ανάπτυξη των λ/σμών που υποδεικνύει το Σχέδιο Λ/σμών είναι καθαρώς ενδεικτική.

Τρεις είναι οι βασικοί λ/σμοί που προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ.:

- Ο 96.20, στον οποίο καταχωρείται το κόστος των πωλημένων.
- Ο 96.21, στον οποίο καταχωρούνται τα άμεσα έξοδα πωλήσεων και κυρίως.
- Ο 96.22, στην πίστωση του οποίου καταχωρούνται τα έσοδα της ομάδας 7 και στην χρέωση του μεταφέρονται οι προηγούμενοι λ/σμοί 96.20 και 96.21 και συνεπώς το υπόλοιπό του εμφανίζει το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

Στην επιχείρηση, όπως εκθέτουμε αμέσως παρακάτω, αφήνεται πλήρως ελευθερία να προσδιορίζει τα αναλυτικά αποτελέσματά της, σύμφωνα με τις

ανάγκες και επιθυμίες της, με την υποχρέωση κατ' είδος μικτά αναλυτικά αποτελέσματα να προκύπτουν από τις μερίδες αποθήκης. Η απλούστερη ανάλυση των μικτών αποτελεσμάτων είναι αυτή που προβλέπει το Σχέδιο για τα οργανικά έσοδα, δηλ.:

- Από πωλήσεις εμπορευμάτων
- Από πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
- Από πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού και
- Από πωλήσεις υπηρεσιών.

Η επιχείρηση όμως είναι δυνατό να επιθυμεί τον προσδιορισμό κλαδικών αποτελεσμάτων (π.χ. αποτελεσμάτων των κλάδων λιπασμάτων, γεωγραφικών φαρμάκων, οξέων) ή αποτελεσμάτων κατά γεωγραφική περιοχή (π.χ. αποτελεσμάτων από πωλήσεις Αττικής, Μακεδονίας, Πελοποννήσου), κατηγορία προϊόντων (αποτελεσμάτων από πωλήσεις υφασμάτων βαμβακερών, μάλλινων /ή κατ' άλλη διάκριση).

Για να γίνει προσδιορισμός των αποτελεσμάτων κατά κλάδο, γεωγραφική περιοχή, κατηγορία προϊόντων και γενικότερα κατά τις διακρίσεις που επιθυμεί η επιχείρηση, θα πρέπει πρωτίστως να γίνει ομαδοποίηση των εσόδων από πωλήσεις σύμφωνα με τις επιθυμητές διακρίσεις των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Η ομαδοποίηση αυτή των πωλήσεων μπορεί να γίνει:

- Είτε στη γ.λ. με κατάλληλη ανάπτυξη των λ/σμών πωλήσεων της ομάδας 7.
- Είτε στην α.λ. με τη χρησιμοποίηση του λ/σμού 91.09 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα».

Κατά τη γνώμη μας, η ομαδοποίηση των εσόδων κατά τις επιθυμητές διακρίσεις είναι δυνατό να γίνει και τους δευτεροβάθμιους 96.00-96.19 της α.λ.

Οι λ/σμοί 96.20 «Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων» και 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων» αναπτύσσονται κατ' ανάγκη κατά τρόπο αντίστοιχο της αναπτύξεως του λ/σμού 96.22, αφού στο τέλος της χρήσεως, οι λ/σμοί

96.20 και 96.21 μεταφέρονται υποχρεωτικά στη χρέωση του 96.22. Μόνο εάν η ανάπτυξη και των τριών αυτών δευτεροβάθμιων λ/σμών γίνεται σε αντίστοιχους τριτοβάθμιους κ.λπ. λ/σμούς, καθίσταται δυνατός ο προσδιορισμός του μικτού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως κατά τις επιθυμητές διακρίσεις.

5.11.3. Διαδικασία και χρόνος ενημέρωσης των υπολ/σμών του 96

Στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν σύγχρονα μηχανογραφικά μέσα είναι δυνατόν να γίνεται αυτόματη ενημέρωση των λ/σμών της ομάδας 7 και των αντίστοιχων υπολ/σμών του 96. Ο Η/Υ έχει τη δυνατότητα να καταγράφει σε ειδικό αρχείο τις εγγραφές που γίνονται στους λ/σμούς της ομάδας 7 και να προβαίνει περιοδικά (ημερησίως, εβδομαδιαίως και το αργότερο μηνιαίως) σε ενημέρωση των οικείων υπολ/σμών του 96 με τα συνολικά ποσά.

5.11.4. Λειτουργία του λογαριασμού 96

5.11.4.1. Λ/σμοί 96.00-96.19

Σ' αυτούς συγκεντρώνονται τα οργανικά έσοδα κατ' είδος της ομάδας 7 και λειτουργούν όπως περιγράφεται παρακάτω.

- **Οι υπολ/σμοί αυτοί πιστώνονται:**

α) Με τα πραγματοποιούμενα οργανικά έσοδα, στα οποία γίνονται οι εγγραφές:

i. Όταν δε μεσολαβούν ανακατατάξεις (91.02) ή προϋπολογιστικές ενσωματώσεις (91.07), οπότε γίνεται η εγγραφή:

90 Διάμεσοι –αντικρυζόμενοι λ/σμοί

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες
κ.λπ.

(εις) 96 Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων
κ.λπ.

- ii.** Όταν τα έσοδα μεταφέρονται στην α.λ. μετά από προηγούμενη ανακατάταξή τους, οπότε γίνεται η εγγραφή:

91 Ανακατάταξη εξόδων-αγορών και εσόδων

91.02 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.02.00 Πωλήσεις Αττικής

91.02.00.00 Πωλήσεις Μακεδονίας

κ.λπ.

(εις) 96 Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως

96.00 Πωλήσεις Αττικής

96.00.00 Πωλήσεις Μακεδονίας

κ.λπ.

- iii.** Όταν τα έσοδα κατά την πραγματοποίησή τους δεν είναι απόλυτα εκκαθαρισμένα και για το λόγο αυτό, λογιστικοποιούνται με τιμές υπολογιστικές, οπότε γίνεται η εγγραφή:

91 Ανακατάταξη εξόδων- αγορών και εξόδων

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

κ.λπ.

(εις) 96 Έσοδα –μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ.

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων

κ.λπ.

Μετά την πλήρη εκκαθάριση των εσόδων, με το οριστικό ποσό χρεώνεται ο 90.07 και πιστώνεται ο 91.07.

- β)** Με τα υπολογιστικά οργανικά έσοδα κατ' είδος. Όταν αυτά εντάσσονται στην α.λ. χωρίς τη χρήση του λ/σμού 97.01, οπότε γίνεται η εγγραφή:

90 Διάμεσοι – αντικρυζόμενοι λ/σμοί

90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα

90.10.20 Πωλήσεις εμπορευμάτων

κ.λπ.

(εις) 96 Έσοδα –μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων

κ.λπ.

Σημειώνεται ότι, είναι δυνατό τα έσοδα, αντί να μεταφέρονται πρώτα στους οικείους υπολ/σμούς 96.00-96.19 και στη συνέχεια στους οικείους υπολ/σμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων του 96.22, να μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολ/σμούς του 96.22 όπου μετά τη μεταφορά και του κόστους πωλημένων και των άμεσων εξόδων πωλήσεων, γίνεται ο αναγκαίος συσχετισμός των στοιχείων που διαμορφώνουν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα και προσδιορίζονται αναλυτικά τα αποτελέσματα αυτά.

α) Οι υπολ/σμοί 96.00-96.19 χρεώνονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Με τα μειωτικά κονδύλια των λογισμένων εσόδων

Τέτοια κονδύλια είναι, π.χ. οι επιστροφές και οι εκπτώσεις. Σε περίπτωση που με τις εκπτώσεις δεν είναι δυνατή η χρέωση του συγκεκριμένου λ/σμού του εσόδου, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται προσωρινά σε συγκεντρωτικούς λ/σμούς εκπτώσεων και μεταφέρονται στους οικείους υπολ/σμούς μετά από κατανομή, οπότε γίνεται η εγγραφή:

96 Έσοδα –μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων

κ.λπ.

(εις) 90 Διάμεσοι- αντικρυζόμενοι λογαριασμοί

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες

κ.λπ.

β) Με τα μειωτικά στοιχεία (π.χ. διορθώσεις) τυχόν υπολογιστικών εσόδων, για τα οποία γίνεται η εγγραφή:

96 Έσοδα -μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων

κ.λ.π.

(εις) 90 Διάμεσοι-αντικρυζόμενοι λογαριασμοί

90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα

90.10.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

κ.λπ.

γ) Για τη μεταφορά των υπολοίπων των λ/σμών 96.00-96.19 στους οικείους υπολ/σμούς του 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως», προκειμένου να προσδιοριστούν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα.

5.11.4.2. Λ/σμός 96.20 «Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων»

Ο λ/σμός αναλύεται σύμφωνα με την ανάπτυξη των υπολ/σμών εσόδων (96.00-96.19) και συγκεντρώνεται σ' αυτόν το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων, είτε αυτά προέρχονται από την παραγωγή, είτε προέρχονται από αγορές.

Ο λ/σμός λειτουργεί ως εξής:

- ❑ Χρεώνεται, με πίστωση των οικείου υπολ/σμών του 94 «Αποθέματα», με το κόστος των πωλημένων, είτε αυτό είναι το κόστος παραγωγής (π.χ. έτοιμα προϊόντα), είτε είναι κόστος αγοράς (π.χ. εμπορεύματα).
- ❑ Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» κατά τη μεταφορά των υπολοίπων του στους οικείους υπολ/σμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Το έσχατο όριο αναλύσεως του λ/σμού 96.20 είναι οι μερίδες αποθήκης στις οποίες πρέπει, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. να καταχωρείται και το κόστος πωλημένων.

5.11.4.3. Λ/σμός 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων»

Ο λ/σμός αναλύεται σύμφωνα με την ανάπτυξη των υπολ/σμών εσόδων (υπολ/σμοί του 96.22) και συγκεντρώνονται σ' αυτόν τα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως που θεωρούνται άμεσα ως προς τα πωλημένα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες.

Ο λ/σμός λειτουργεί ως εξής:

- ❑ Χρεώνεται με πίστωση των οικείων υπολ/σμών του 92.03.04 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως», με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων.
- ❑ Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως», κατά τη μεταφορά των υπολοίπων του στους οικείους υπολ/σμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Κατά τη γνώμη μας, είναι δυνατό να μην τηρείται ο σχολιαζόμενος λ/σμός 96.21 και τα άμεσα έξοδα πωλήσεων να άγονται απευθείας σε χρέωση του 96.22 και των υπολ/σμών του με πίστωση 92.03.04 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων».

5.11.4.4. Λ/σμός 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως»

Στους υπολ/σμούς του παρόντος λ/σμού συγκεντρώνονται τα έσοδα που εμφανίζονται στους υπολ/σμούς 96.00 έως και 96.19, το κόστος των πωλημένων και τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, προκειμένου να προσδιοριστούν τα αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (κέρδη ή ζημίες) κατά κατηγορίες.

- **Ο λ/σμός πιστώνεται με την εγγραφή:**

96 Έσοδα -μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων

96.00.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

κ.λπ.

(εις) 96 Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Εμπορευμάτων

96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

κ.λ.π.

Όπως αμέσως πιο πάνω αναπτύχθηκε, είναι δυνατό τα οργανικά έσοδα να μη διέλθουν δια των λ/σμών 96.00-96.19, αλλά να μεταφερθούν απευθείας στην πίστωση των υπολ/σμών του 96.22, με χρέωση των λ/σμών:

Ø 90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

Ø 90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα ή κατά περίπτωση των:

- ο 91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά), εφ' όσον πρόκειται περί εσόδων που καταχωρούνται στην α.λ. προϋπολογιστικά
- ο 91.09 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα, εφόσον τα έσοδα που καταχωρούνται στην α.λ. προομαδοποιούνται στο λ.σμό 91.

Ο λογαριασμός πιστώνεται επίσης, με χρέωση του λ/σμού 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», με τις τυχόν μικτές αναλυτικές ζημίες κατά τη μεταφορά του στα αποτελέσματα χρήσεως.

- **Ο λ/σμός χρεώνεται:**

α) Με το κόστος των πωλημένων, για τη μεταφορά του κόστους αυτού στη χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 96.22, προκειμένου να προκύψει από τους λ/σμούς αυτούς το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως, δηλ. γίνεται η εγγραφή:

96 Έσοδα -μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Εμπορευμάτων

96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

κ.λ.π.

(εις) 96 Έσοδα –μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.20.20 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων

96.20.21 Κόστος πωλημένων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

κ.λ.π.

Κατά τη γνώμη μας, όπως προαναφέραμε, είναι δυνατό να παρακαμφθεί η τήρηση του λ/σμού 96.20 και το κόστος πωλημένων να μεταφερθεί στη χρέωση του 96.22 και των υπολ/σμών του με απευθείας πίστωση του 94 «Αποθέματα» και των υπολ/σμών του.

β) Με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, για τη μεταφορά των εξόδων αυτών στη χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 96.22, οπότε γίνεται η εγγραφή:

96 Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Εμπορευμάτων

96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

κ.λπ.

(εις) 96 Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

96.21.20 Εμπορευμάτων

96.21.21 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

κ.λπ.

γ) Με τα μικτά κέρδη, για τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως με την εγγραφή:

96 Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Εμπορευμάτων

96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

κ.λπ.

(εις) 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

κ.λπ.

Ακολουθεί απλουστευμένο διάγραμμα λειτουργίας των υπολ/σμών του 96, προκειμένου να προσδιοριστεί το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

**Έσοδα από πωλήσεις
(λ.96.00-96.99)**

Μειωτικά
Πωλήσεων
(εκπτώσεις
κ.λπ.)

Έσοδα
Πωλήσεων

**Κόστος παραγωγής ή αγοράς
πωλημένων (λ.96.20)**

Με
πίστωση
του
94
«Αποθέματα»

**Άμεσα έξοδα πωλήσεων
(λ. 96.21)**

Με πίστωση
του 92.03
“Έξοδα
λειτουργίας
διαθέσεως”

Κόστος
πωλημένων

Άμεσα έξοδα πωλήσεων

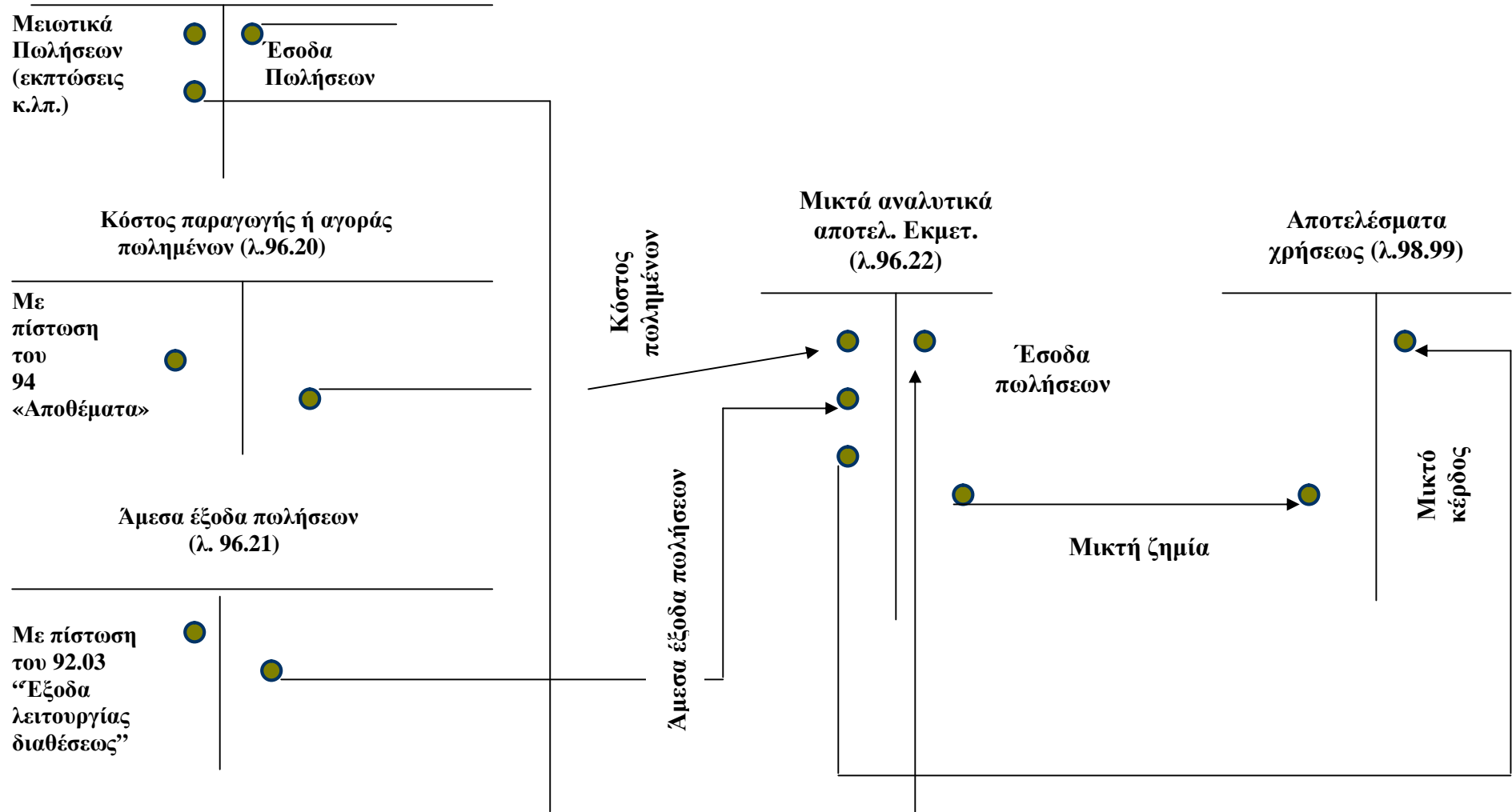
**Μικτά αναλυτικά
αποτελ. Εκμετ.
(λ.96.22)**

Έσοδα
πωλήσεων

Μικτή ζημία

**Αποτελέσματα
χρήσεως (λ.98.99)**

Μικτό
κέρδος



5.11.5. Τα κατ' είδος αναλυτικά αποτελέσματα προσδιορίζονται στους υπολογαριασμούς του 94 «Αποθέματα» (μερίδες αποθήκης)

5.11.5.1. Ο ρόλος των μερίδων αποθήκης ως αναλυτικών καθολικών των υπολ/σμών του 96 και γενικότερα των λ/σμών της Αναλυτικής Λογιστικής

Απ' όσα αναπτύσσονται πιο κάτω σχετικά με την αναλυτική παρακολούθηση των αποθεμάτων και απ' όσα αναπτύσσονται στην παρούσα παράγραφο σχετικά με τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα, καταφαίνεται ότι οι μερίδες αποθήκης διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην εξεύρεση του κόστους κατ' είδος, στην αναλυτική παρακολούθηση των αποθεμάτων και στην εξεύρεση των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Συγκεκριμένα, οι μερίδες αποθήκης που τηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., είναι δυνατό, με κατάλληλη γραμμογράφηση και ενημέρωσή τους, να διαδραματίζουν παράλληλο ρόλο αναλυτικών καθολικών και ακόλουθων λ/σμών:

- Του λ/σμού 92.03.04 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων»
- Του λ/σμού 93 «Κόστος παραγωγής»
- Του λ/σμού 94 «Αποθέματα»
- Των λ/σμών πωλήσεων της ομάδας 7 και των αντίστοιχων υπολ/σμών του 96.22
- Του 96.20 «Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων»
- Του 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων»
- Του 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» ως προς το μικτό αποτέλεσμα.

Εφ' όσον η έσχατη ανάλυση των παραπάνω λ/σμών είναι η μερίδα αποθήκης, είναι πολλαπλώς χρήσιμο οι μερίδες αποθήκης να γραμμογραφούνται και να κωδικαριθμούνται κατάλληλα, ώστε να διαδραματίζουν ρόλο αναλυτικών καθολικών των λ/σμών αυτών. Για το σκοπό

αυτό συνιστάται όπως στον κωδικό του είδους της μερίδας αποθήκης προστίθεται ο διψήφιος ή τριψήφιος κ.λπ. κωδικός του λ/σμού της α.λ., όπως π.χ.:

92	Κέντρα κόστους
92.03	Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
92.03.04	Άμεσα έξοδα πωλήσεων
92.03.04. <u>001</u>	Κοστούμι μάλλινο τύπου Α' (=μερίδα αποθήκης)
93	Κόστος παραγωγής
93.00	Κόστος παραγωγής κοστούμιών
93.00. <u>001</u>	Κοστούμιών μάλλινων τύπου Α (=μερίδα αποθήκης)
94	Αποθέματα
94.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
94.21. <u>001</u>	Κοστούμια μάλλινα Τύπου Α (=μερίδα αποθήκης)
96.20	Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων
96.20.21	Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
96.20.21. <u>001</u>	Κοστούμιών μάλλινων τύπου Α (=μερίδα αποθήκης)
96.22	Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
96.22.71	Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
96.22.71. <u>001</u>	Κοστούμιών μάλλινων τύπου Α (=μερίδα αποθήκης)

5.11.6. Τα μικτά αποτελέσματα που προκύπτουν από το λογαριασμό 96 διαφέρουν από τα μικτά αποτελέσματα που προκύπτουν από τον αντίστοιχο λογαριασμό 80.01 της γενικής λογιστικής

Το μικτό αποτέλεσμα που εμφανίζει το υπόλοιπο του λ/σμού 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» είναι ενδεχόμενο να διαφέρει από το μικτό αποτέλεσμα που προκύπτει από τον αντίστοιχο λ/σμό της γ.λ. 80.81 «Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως». Οι διαφορές οφείλονται κυρίως στους εξής λόγους:

α. Στην πίστωση του λ/σμού 96.22 καταχωρούνται τα ακόλουθα έσοδα, τα οποία όμως στη γ.λ. ορθώς αποχωρίζονται από το λ/σμό 80.01 και μειώνουν τα μικτά αποτελέσματα, αφού τα έσοδα δεν προέρχονται από πωλήσεις:

- Λ/σμός 75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών» και
- Λ/σμός /78 «Έσοδα κεφαλαίων».

Τα έσοδα των λ/σμών αυτών μεταφέρονται στην α.λ. στους αντίστοιχους υπολ/σμούς του 96.22 (96.22.75 και 96.22.76) και τα υπόλοιπά τους συναθροίζονται με τα μικτά αποτελέσματα από πωλήσεις και μεταφέρονται στο λ/σμό 98.99.00 «Αποτελέσματα χρήσεως/Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως».

β. Στο λ/σμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως» μεταφέρονται, σύμφωνα με όσα ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ., όλα τα χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα του λ/σμού 97 «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού». Ορισμένα όμως από τα κονδύλια που καταχωρούνται στους υπολ/σμούς του τελευταίου αυτού λ/σμού δεν επηρεάζουν το υπόλοιπο του λ/σμού 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» της γ.λ. αλλά το υπόλοιπο του λ/σμού 80.01 «Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως», όπως π.χ.:

- Διαφορές απογραφών [ελλείμματα (λ.97.10.00.00.00), πλεονάσματα (λ. 97.10.00.01)]
- Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων (λ. 97.02)
- Διαφορές πραγματοποιημένων –λογισμένων εσόδων (λ. 97.03).

5.11.7. Πρακτική εφαρμογή επί της λειτουργίας του λογαριασμού 96

5.7.11.7.1. Δεδομένα της πρακτικής εφαρμογής

Ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση έχει τους ακόλουθους τρεις κλάδους εκμεταλλεύσεως:

- **Εμπορία γεωργικών φαρμάκων:** εμπορεύεται τα εξής τρία φάρμακα: Είδος Α, Είδος Β, Είδος Γ.
- **Παραγωγή λιπασμάτων:** παράγει τους εξής δύο τύπους λιπασμάτων 11-15-15 και 16-20-0 και
- **Παραγωγή οξέων:** παράγει τους εξής δύο τύπους οξέων: θειικό και νιτρικό.

Η επιχείρηση οφείλει να αναπτύξει τους λ/σμούς της, όπως στη συνέχεια αναφέρουμε. Για την παράθεση της λογιστικής διαδικασίας προσδιορισμού των αναλυτικών αποτελεσμάτων, έναντι καθενός λ/σμού του παραδείγματός μας, σημειώνουμε και το κατά το τέλος της χρήσεως, υπόλοιπό του.

Λ/ΣΜΟΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	94.20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ
20.00 ΓΕΩΡΓΙΚΑ ΦΑΡΜΑΚΑ	94.20.00 ΓΕΩΡΓΙΚΑ ΦΑΡΜΑΚΑ
20.00.00 Αποθέματα	94.20.00.00 Είδος Α
20.00.01 Αγορές χρήσεως	94.20.00.01 Είδος Β
20.00.98 Εκπτώσεις αγορών	94.20.00.03 Είδος Γ
	κ.λπ.
21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ	94.21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ
21.00 ΛΙΠΑΣΜΑΤΑ	94.21.00 ΛΙΠΑΣΜΑΤΑ
21.00.00 Αποθέματα	94.21.00.00 Τύπου 11-15-15
	94.21.00.01 Τύπου 16.20.0
	κ.λπ.
21.01 ΟΞΕΑ	94.21.01 ΟΞΕΑ
21.01.00 Αποθέματα	94.21.01.00 Θειικό οξύ
	94.21.01.01 Νιτρικό οξύ
	κ.λπ.

Λ/ΣΜΟΙ ΕΣΟΔΩΝ

Γενική Λογιστική (Εσοδα πωλήσεων)			Αναλυτική Λογιστική (Εσοδα πωλήσεων)		
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			96.22 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛ/ΤΑ		
70.000 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ		2300	96.22.00 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
70.00.00 Πωλήσεις εσωτερικού	2000		96.22.00.00 ΓΕΩΡΓ. ΦΑΡΜΑΚΩΝ		2300
70.00.01 Πωλήσεις εξωτερικού	300		96.22.00.00.00 Είδος Α΄	800	
....			96.22.00.00.01 Είδος Β΄	600	
70.00.95 Επιστροφές πωλήσεων	-		96.22.00.00.02 Είδος Γ΄	<u>900</u>	
70.00.98 Εκπτώσεις πωλήσεων	-				

71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ			96.22.01 ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ		
71.00 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ		30000	96.22.01.00 ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ		30000
71.00.00 Πωλήσεις εσωτερικού	21000		96.22.01.00.00 Τύπου 11-15-15	18000	
71.00.01 Πωλήσεις εξωτερικού	9000		96.22.01.00.01 Τύπου 16-20-0	<u>12000</u>	
...			96.22.01.01 ΟΞΕΩΝ		10000
71.00.95 Επιστροφές πωλήσεων	-		96.22.01.00 Θεϊκού οξέως	6000	
71.00.98 Εκπτώσεις πωλήσεων	-		96.22.01.01 Νιτρικού οξέως	<u>4000</u>	

71.01 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΟΞΕΩΝ		10000			
71.00.00 Πωλήσεις εσωτερικού	7000				
71.00.01 Πωλήσεις εξωτερικού	3000				
...					
71.00.95 Επιστροφές πωλήσεων	-				
71.00.98	-				

Σημείωση: Η πίστωση των παραπάνω λ/σμών με αντίστοιχη χρέωση του λ/σμού 30 «ΠΕΛΑΤΕΣ» και των υπολ/σμών αυτών.

Σημείωση: Η πίστωση των παραπάνω λ/σμών γίνεται με αντίστοιχη χρέωση του λ/σμού 90.07 «Οργανικά έξοδα κατ'είδος λογισμένα» και των υπολ/σμών αυτών.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

96.20 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΑΓΟΡΑΣ ΠΩΛΗΜΕΝΩΝ

96.20.00 ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΜΕΝΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

96.20.00.00 ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ 1800

96.20.00.00.00 Είδος Α 500

96.20.00.00.01 Είδος Β 700

96.20.00.00.02 Είδος Γ 600

96.20.01 ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΜΕΝΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ

ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ

96.20.01.00 ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ 27000

96.20.01.00.00 ΤΥΠΟΥ 11-15-15 16000

96.20.01.00.01 ΤΥΠΟΥ 16-20-0 11000

96.20.01.01 ΟΞΕΩΝ 9500

96.20.01.01.00 Θεϊκού οξέως 5000

96.20.01.01.01 Νιτρικού οξέως 4500

Σημείωση: Η ανάπτυξη του λ/σμού 96.20 είναι αντίστοιχη με την ανάπτυξη του 96.22. Η χρέωση του 96.20 με το κόστος των πωλούμενων αποθεμάτων γίνεται επί περιοδικής κοστολογήσεως τμηματικά (π.χ. στο τέλος κάθε μήνα) ή επί ετήσιας κοστολογήσεως στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των οικείων υπολ/σμών των αποθεμάτων του 94.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

(Ανάμεσα έξοδα πωλήσεων)

96.21 ΑΝΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

96.21.00 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

96.21.00.00 ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ 1800

96.20.00.00.00 Είδος Α 500

96.20.00.00.01 Είδος Β 700

96.20.00.00.02 Είδος Γ 600

96.21.01 ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ

96.21.01.00 ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ 800

96.21.01.00.00 ΤΥΠΟΥ 11-15-15 500

96.21.01.00.01 ΤΥΠΟΥ 16-20-0 300

96.21.01.01 ΟΞΕΩΝ 1000

96.21.01.01.00 Θεϊκού οξέως 600

96.21.01.01.01 Νιτρικού οξέως 400

Σημείωση: Η ανάπτυξη του λ/σμού 96.21 είναι αντίστοιχη της αναπτύξεως των λ/σμών των εσόδων από πωλήσεις, δηλ. του λ/σμού 96.22.

Η χρέωση των παραπάνω υπολ/σμών του 96.21 γίνεται με πίστωση του 92.05.04 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως/άμεσα έξοδα πωλήσεων».

Με βάση όσα εκθέσαμε πιο πάνω, στην α.λ. θα γίνουν οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

α) Καταχώρηση των εσόδων από τις πωλήσεις αποθεμάτων.

Όπως είπαμε τα υπό συζήτηση έσοδα δυνατό αρχικά να καταχωρηθούν στους λ/σμούς 90.00-90.19 και εντεύθεν να μεταφερθούν στο λ/σμό 90.22. Στο παράδειγμά μας κάνουμε χρήση της ευχέρειας που παρέχει το Ε.Γ.Λ.Σ. και καταχωρούμε τα έσοδα αυτά απευθείας στην πίστωση του 96.22.

Γίνεται η ακόλουθη εγγραφή:

90.07	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ	
90.07.70	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜ. ΛΟΓΙΣΜΕΝΕΣ	
90.07.70.00	Πωλήσεις γεωργικών φαρμάκων λογισμένες	2300
90.07.71	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ ΛΟΓΙΣΜΕΝΕΣ	
90.07.71.00	Πωλήσεις λιπασμάτων λογισμένες	30.000
90.07.71.01	Πωλήσεις Οξέων λογισμένες	10.000
(εις) 96.22	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
96.22.00	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	
96.22.00.00	ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ	2300
96.22.00.00.00	Είδος Α	8000
96.22.00.00.01	Είδος Β	6000
96.22.00.00.02	Είδος Γ	<u>9000</u>
96.22.01	ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ	
96.22.01.00	ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ	30.000
96.22.01.00.01	ΤΥΠΟΥ 11-15-15	18.000
96.22.01.00.01	ΤΥΠΟΥ 16-20-0	<u>12.000</u>
96.22.01.01	ΟΞΕΩΝ	10.000
96.22.01.01.00	Θεικού οξέως	6000
96.22.01.01.01	Νιτρικού οξέως	<u>4000</u>

β) Μεταφορά στη χρέωση των λ/σμών των εσόδων πωλήσεων του κόστους των πωλημένων αποθεμάτων.

Γίνεται με την ακόλουθη εγγραφή:

96.22 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
96.22.00 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
96.22.00.00 ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ		1800
96.22.00.00.00 Είδος Α	500	
96.22.00.00.01 Είδος Β	700	
96.22.00.00.02 Είδος Γ	<u>600</u>	
96.22.01 ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ		
96.22.01.00 ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ		27000
96.22.01.00.00 Τύπου 11-15-15	16000	
96.22.01.00.01 Τύπου 16-20-0	<u>11000</u>	
96.22.01.01 ΟΞΕΩΝ		9500
96.22.01.01.00 Θεικού οξέως	5000	
96.22.01.01.01 Νιτρικού οξέως	<u>4500</u>	
		38300
		38300
(εις)		
96.20 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Η΄		
ΑΓΟΡΑΣ ΠΩΛΗΜΕΝΩΝ		
96.20.00 ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΜΕΝΩΝ ΕΜΠ.		
96.20.00.00 ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ		1800
96.20.00.00.00 Είδος Α	500	
96.20.00.00.01 Είδος Β	700	
96.20.00.00.02 Είδος Γ	<u>600</u>	
96.20.01 ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΜΕΝ.		
ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤ.		
96.20.01.00 ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ		27000
Σε μεταφορά		

Από μεταφορά

96.20.01.00.00 Τύπου 11-15-15		16000	
96.20.01.00.00.01 Τύπου 16-10-0	<u>11.000</u>		
96.20.01.01 ΟΞΕΩΝ			9500
96.20.01.01.00 Θεικού οξέως	5000		
96.20.01.01.01 Νιτρικού οξέως	<u>4500</u>		

γ) Μεταφορά στη χρέωση των λ/σμών των εσόδων πωλήσεων των άμεσων εξόδων πωλήσεων, με την ακόλουθη εγγραφή:

96.22 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
96.22.00 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			
96.22.00.00 ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ			90
96.22.00.00.00 Είδος Α	20		
96.22.00.00.01 Είδος Β	30		
96.22.00.00.02 Είδος Γ	<u>40</u>		
96.22.01 ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤ.			
96.22.01.00 ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ			800
96.22.01.00.00 Τύπου 11-15-15	500		
96.22.01.00.01 Τύπου 16-20-0	<u>500</u>		
96.22.01.01 ΟΞΕΩΝ			1000
96.22.01.01.00 Θεικού οξέως	600		
96.22.01.01.01 Νιτρικού οξέως	<u>400</u>		

(εις)

96.21 ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

96.21.00	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	
96.21.00.00	ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ	90
96.21.00.00.00	Είδος Α	20
96.21.00.00.01	Είδος Β	50
96.21.00.00.02		<u>90</u>
96.21.01	ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤ.	
96.21.01.00	ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ	800
96.21.01.00.00	Τύπου 11-15-15	500
96.21.01.00.01	Τύπου 16-20-0	<u>300</u>
96.21.01.01	ΟΞΕΩΝ	1000
96.21.01.01.00	Θεικού οξέως	600
96.21.01.01.01	Νιτρικού οξέως	<u>400</u>

δ) Μεταφορά των αναλυτικών (μικτών) αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως στο λ/σμό 98.99 «Αποτελέσματα Χρήσεως». Γίνονται οι ακόλουθες εγγραφές:

96.22	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
96.22.00	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	
96.22.00.00	ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ	530
96.22.00.00.00	Είδος Α	270
96.22.00.00.02	Είδος Γ	<u>260</u>
96.22.01	ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ	
96.22.01.00	ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ	2200
96.22.01.00.00	Τύπου 11-15-15	1500
96.22.01.00.01	Τύπου 16-20-0	<u>700</u>

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

96.22.01.01 ΟΞΕΩΝ		940
96.22.01.01.00 Θεϊκού οξέως		
(εις)		
98.99 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		
98.99.00 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
98.99.00.00 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
98.99.00.00.00 ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ		530
98.99.00.00.00.00 Είδος Α	270	
98.99.00.00.00.01 Είδος Γ	<u>260</u>	
98.99.00.01 ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤ.		
98.99.00.01.00 ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ		2200
98.99.00.01.00.00 Τύπου 11-15-15	1500	
98.99.00.01.00.01 Τύπου 16-20-0	<u>700</u>	
98.99.00.01.01 ΟΞΕΩΝ		
98.99.00.01.01.00 Θεϊκού οξέως		940

Μεταφορά των μικτών κερδών στο λ/σμό «Αποτελέσματα χρήσεως»

98.99 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		
98.99.00 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
98.99.00.00 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
98.99.00.00.00 ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ		120
98.99.00.00.00.01 Είδος Β		
98.99.00.01 ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ		
98.99.00.01.01 ΟΞΕΩΝ		540
98.99.00.01.01.01 ΝΙΤΡΙΚΟΥ ΟΞΕΩΣ		

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

(εις)

96.22 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.22.00 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

96.22.00.00 ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ 120

96.22.00.00.01 Είδος Β

96.22.01 ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ

96.22.01.01 ΟΞΕΩΝ 540

96.22.01.01.01 Νιτρικού οξέως

Μεταφορά των ζημιών εκμεταλλεύσεως στο λ/σμό «Αποτελέσματα χρήσεως».

ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ			
96.22.00.00 ΦΑΡΜΑΚΩΝ		96.22.00.00.00 Είδος Α	
(από 96.20) 1800	(90.07) 2300	(από 96.20) 500	(90.07) 800
(από 96.21) 90		(από 96.21) 30	
(εις 98.99) κέρδος <u>410</u>	—	(εις 98.99) κέρδος <u>270</u>	—
<u>2300</u>	<u>2300</u>	<u>800</u>	<u>800</u>

96.22.00.00.01 Είδος Β		96.22.00.00.02 Είδος Γ	
(από 96.20) 700	(90.07) 600	(από 96.20) 600	(90.07) 900
(από 96.21) <u>20</u>	(εις 98.99) ζημία <u>120</u>	(από 96.21) 40	
<u>720</u>	<u>720</u>	(εις 98.99) κέρδος <u>260</u>	—
		<u>900</u>	<u>900</u>

ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.22.01.00 ΛΙΠΑΣΜΑΤΩΝ		96.22.01.00.00 Τύπου 11-15-15	
(από 96.20)	27000	(90.07)	30.000
(από 96.21)	800	(από 96.21)	500
(εις 98.99)	<u>2200</u>	(εις 98.99)	<u>1500</u>
	<u>30000</u>		<u>18.000</u>

96.22.01.00.01 Τύπου 16-20-0	
(από 96.20)	11.000
(από 96.21)	300
(εις 98.99) κέρδος	<u>700</u>
	<u>12.000</u>

ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.22.01.01 ΟΞΕΩΝ		96.22.01.01.00 Θεϊκού οξέως	
(από 96.20)	9500	(από 96.20)	5000
(από 96.21)	100	(από 96.21)	60
(εις 98.99) κέρδος	<u>400</u>	(εις 98.99) κέρδος	<u>940</u>
	<u>10.000</u>		<u>6.000</u>

96.22.01.01.01 Νιτρικού οξέως	
(από 96.20)	4500
(από 96.21)	<u>40</u>
	<u>4540</u>

98.99 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

98.99.00 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤ/ΣΕΩΣ

(από 96.22) ζημίες από εμπ 120	(από 96.22) Κέρδη από εμπ.	530
(από 96.22) ζημίες από οξέα 540	(από 96.22) Κέρδη από λιπάσματα	2200
	(από 96.22) Κέρδη από οξέα	940
ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΔΗ		<u> </u>
		<u>3670</u>
		<u>3.010</u>
		<u>3.670</u>

5.12. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ»

5.12.1. Περιεχόμενο του λογαριασμού 97

Στους υπολ/σμούς του 97 παρακολουθούνται οι διάφορες ενσωματώσεις και οι διαφορές καταλογισμού.

- **Διαφορές ενσωματώσεις:** Είναι εκείνες που προκύπτουν κατά το λογισμό των κατ' είδος στοιχείων κόστους και των εσόδων στους λ/σμούς του λειτουργικού κόστους και των οργανικών εσόδων της α.λ.
- **Διαφορές καταλογισμού:** Είναι εκείνες που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους.

Δηλ., στον παρόντα λ/σμό παρακολουθούνται οι ακόλουθες διαφορές:

α) Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ των εξόδων που καταχωρήθηκαν στην ομάδα 6 και εκείνων που η α.λ. ενσωμάτωσε στο κόστος παραγωγής και στους λ/σμούς των εξόδων πωλήσεων σε οποιοδήποτε στάδιο υπολογισμού ή κατά την εισδοχή (μεταφορά) των δεδομένων της γ.λ. στην α.λ. ή σε οποιοδήποτε άλλο στάδιο της εργασίας μέχρι να προσδιοριστούν τα αναλυτικά αποτελέσματα (διαφορές ενσωματώσεως).

β) Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ εσόδων που καταχωρήθηκαν στους λ/σμούς της ομάδας 7 της γ.λ. και εκείνων που η α.λ. ενσωμάτωσε στα αποτελέσματα (διαφορές ενσωματώσεως) και

γ) Διαφορές που προκύπτουν κατά τον λογισμό του λειτουργικού κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς (διαφορές καταλογισμού).

Επισημαίνεται ότι δεν καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό οι διαφορές που προκύπτουν λόγω χρησιμοποίησης του πρότυπου κόστους, οι οποίες, όπως είπαμε, καταχωρούνται στο λ/σμό 95.

5.12.2. Περιπτώσεις δημιουργίας διαφορών ενσωματώσεως και καταλογισμού

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού δημιουργούνται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν τα υπολογιστικά έξοδα ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος χωρίς να χρησιμοποιείται για τον σκοπό αυτόν ο λ/σμός 90.09 «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα». Στα υπολογιστικά έξοδα ή στο «Κόστος ευκαιρίας» περιλαμβάνονται, μεταξύ των άλλων, η αμοιβή του επιχειρηματία στις ατομικές ή προσωπικές επιχειρήσεις, ο τόκος του ίδιου κεφαλαίου και τα ασφάλιστρα.

β) Όταν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος έξοδα κατ' είδος ποσού μεγαλύτερου από εκείνο που λογίζεται στη γ.λ. Στην κατηγορία αυτήν περιλαμβάνονται οι αποσβέσεις επί πλήρως αποσβεσμένων στοιχείων ή οι διαφορές αποσβέσεων που κοστολογούνται επιπλέον εκείνων που καταχωρήθηκαν στην γ.λ.

γ) Όταν αποτιμούνται σε προσωρινές τιμές τα υλικά που αναλώνονται και οι τιμές αυτές διαφέρουν από αυτές διαμορφώνονται οριστικά. Οι διαφορές αυτές, όταν δεν ανακοστολογούνται, μεταφέρονται στο λ/σμό 97.02.01 «Διαφορές αποτιμήσεως αναλώμενων ή πωλούμενων αποθεμάτων» και τελικά στα αποτελέσματα χρήσεως. Η ίδια διαδικασία ακολουθείται κατά την

αποτίμηση, σε προσωρινές τιμές κόστους, των πωλημένων αγαθών για το σκοπό προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων.

δ) Όταν ενσωματώνονται στην α.λ. στοιχεία κόστους και εσόδων, για τα οποία δεν είναι γνωστές οι τιμές και η ενσωμάτωση αυτή γίνεται σε τιμές υπολογιστικές (προϋπολογιστικά). Στις περιπτώσεις αυτές, όταν οριστικοποιείται το κόστος και γίνονται γνωστές οι πραγματικές τιμές εσόδων, προκύπτουν διαφορές που μεταφέρονται, για τα έξοδα στο λ/σμό 97.02.05 «Διαφορές πραγματικών – κοστολογημένων εξόδων» και για τα έσοδα στο λ/σμό 97.3 «Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων». Ενδεικτικά παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων αποτελούν τα δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα, τα επιδόματα αδειών και τα έσοδα από επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών.

ε) Όταν ορισμένα στοιχεία του κόστους χαρακτηρίζονται ως μη κοστολογήσιμα και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως όπως λ.χ. οι αποσβέσεις συναλλαγματικών διαφορών στοιχείων για απόκτηση παγίων στοιχείων, οι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι (Φ.Π.Α., κ.λπ.).

στ) Όταν πραγματοποιούνται απογραφές αποθεμάτων, είτε στο τέλος, είτε κατά την διάρκεια της χρήσεως και διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα. Οι διαφορές αυτές μεταφέρονται στους οικείους υπολ/σμούς του 97.10.00.

ζ) Όταν καταλογίζεται το λειτουργικό κόστος των τμημάτων στο κόστος παραγωγής ή στο κόστος των τελικών φορέων, καθώς επίσης και όταν αποτιμάται το έργο των βοηθητικών υπηρεσιών που απορροφάται είτε από τα κύρια, είτε από τα βοηθητικά τμήματα και χρησιμοποιούνται προσωρινές τιμές κατά την αποτίμηση των μονάδων έργου που παρέχεται από ένα κέντρο προς ένα άλλο. Ανάμεσα στις προσωρινές τιμές και τις τιμές που διαμορφώνονται οριστικά προκύπτουν διαφορές, οι οποίες, όταν δεν ανακοστολογούνται, μεταφέρονται στο λ/σμό 97.10.01.

η) όταν εφαρμόζεται το σύστημα της ορθολογικής επιβαρύνσεως του κόστους παραγωγής ή του κόστους των τελικών φορέων με τα σταθερά στοιχεία κόστους, π.χ. των τμημάτων. Οι διαφορές που προκύπτουν από τη διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως μεταφέρονται στους οικείους υπολ/σμούς του 97.10.06.

5.12.3. Λειτουργία του λογαριασμού 97

5.12.3.1. Λ/σμός 97.00 «Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων»

Ο λ/σμός αυτός χρησιμοποιείται για την ένταξη στην α.λ. των υπολογιστικών εξόδων και των διαφόρων αποσβέσεων σε περίπτωση που για την ένταξή τους δεν χρησιμοποιείται ο λ/σμός 90.09 «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα».

Επαναλαμβάνουμε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο του λ/σμού 97.00 μεταφέρεται στην πίστωση του λ/σμού 98.99.03 «Αποτελέσματα χρήσεως/διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού». Στη χρέωση του τελευταίου αυτού λ/σμού μεταφέρονται τα υπολογιστικά έξοδα που παρακολουθούνται σε ιδιαίτερους υπολ/σμούς των λ/σμών 92.00, 92.01, 92.02, 92.03 και 92.04 και έτσι το αποτέλεσμα της χρήσεως που προκύπτει από το λ/σμό 98.99 δεν επηρεάζεται από το λογισμό απολογιστικών εξόδων.

5.12.3.2. Λ/σμός 97.01 «Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων»

Ο λ/σμός αυτός χρησιμοποιείται για την ένταξη στην α.λ. των υπολογιστικών εσόδων σε περίπτωση που η ένταξη αυτών δε γίνεται μέσω του λ/σμού 90.10 «Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα». Για την ένταξη αυτή γίνεται η εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.01 Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων

97.01.76 Υπολογιστικά έσοδα από τόκους ιδίων κεφαλαίων

(εις) 96 Έσοδα –μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ.

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ.

96.22.76 Έσοδα κεφαλαίων

96.22.76.99 Υπολογιστικά έσοδα από τόκους ιδίων κεφαλαίων

Το χρεωστικό υπόλοιπο του λ/σμού 97.01 μεταφέρεται στη χρέωση του λ/σμού 98.99.03 «Αποτελέσματα χρήσεως/διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού». Στην πίστωση του τελευταίου αυτού λ/σμού μεταφέρονται τα υπόλοιπα του αντίστοιχου υπολ/σμού του 96.22 και έτσι το τελικό αποτέλεσμα χρήσεως που προκύπτει από το λ/σμό 98.00 δεν επηρεάζεται από το λογισμό των υπολογιστικών εσόδων.

5.12.3.3. Λ/σμός 97.02 «Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων –κόστους αποθεμάτων»

Ο λ/σμός αναπτύσσεται στους ακόλουθους τριτοβάθμιους λ/σμούς:

- 97.02.00 Διαφορές λογισμένων (προϋπολογιστικά) –κοστολογημένων εξόδων
- 97.02.01 Διαφορές αποτιμήσεως αναλώμενων ή πωλούμενων αποθεμάτων
- 97.02.02 Διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα
- 97.02.05 Διαφορές πραγματικών-κοστολογημένων εξόδων
- 97.02.06 Διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών

Ο λ/σμός χρεωπιστώνεται ως εξής:

α) Με το τμήμα των κατ' είδος εξόδων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (λ. 92) ή στο κόστος παραγωγής (λ. 93), επειδή χαρακτηρίζεται ως μη κοστολογήσιμο, για το οποίο γίνεται η εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων –κόστους αποθεμάτων

97.02.02 Διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα

97.02.02.63 Διαφορές από φόρους-τέλη

κ.λ.π.

(εις) 90 Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λογαριασμοί

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.63 Φόροι-τέλη λογισμένοι

κ.λ.π.

Αντί του λ/σμού 90.06 πιστώνονται οι λ/σμοί:

- 91.00 «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά» και 91.01 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα» όταν προηγείται ανακατάταξη των μη κοστολογούμενων στοιχείων κόστους στο λ/σμό 91.
- 91.05 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό», όταν προηγείται καταχώρηση των εξόδων αυτών στο λ/σμό 91.05, με σκοπό να μεριστούν στα κέντρα ή στους φορείς κόστους.
- 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα» (προϋπολογιστικά) όταν προηγείται η ενσωμάτωση των εξόδων αυτών στην α.λ., μέσω του λ/σμού 91.06, με υπολογιστικές τιμές.

β) Με τις διαφορές μεταξύ προϋπολογιστικά λογισμένης αξίας εξόδων και της πραγματικής

Για τις χρεωστικές διαφορές γίνεται η εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων –κόστους αποθεμάτων

97.02.00 Διαφορές λογισμένων (προϋπολογιστικά)-κοστολογημένων εξόδων

97.02.06 Διαφορές από αποσβέσεις παγίων στοιχείων

κ.λ.π.

(εις) 91 Ανακατάταξη εξόδων –αγορών και εσόδων

91.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα

(προϋπολογιστικά)

91.06.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο

λειτουργικό κόστος

κ.λ.π.

Για τις πιστωτικές διαφορές της κατηγορίας αυτής γίνεται η αντίστροφη εγγραφή.

γ) Με τις διαφορές μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων που λογίζονται με βάση προϋπολογιστικές τιμές και της οριστικής αξίας τους.

Για τις χρεωστικές διαφορές γίνεται η εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων –κόστους αποθεμάτων

97.02.06 Διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών

97.02.06.24 Διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών πρώτων και βοηθητικών

υλών - Υλικών συσκευασίας

κ.λ.π.

(εις) 91 Ανακατάταξη εξόδων- αγορών και εσόδων

91.02 Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)

91.02.24 Αγορές πρώτων και βοηθ. υλών- Υλικών συσκευασίας

κ.λ.π.

Για τις πιστωτικές διαφορές της κατηγορίας αυτής γίνεται η αντίστροφη εγγραφή.

δ) Με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων που αναλώνονται ή πωλούνται με προσωρινές τιμές μικρότερες από τις τιμές του πραγματικού κόστους αυτών, όταν οι διαφορές αυτές δεν ανακοστολογούνται και εφόσον δεν εφαρμόζεται το σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως. Γίνεται η εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων

97.02.01 Διαφορές αποτιμήσεως αναλώμενων ή πωλούμενων αποθεμάτων

97.02.01.26 Διαφορές από ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

κ.λπ.

(εις) 94 Αποθέματα

94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων

κ.λπ.

Με τις τυχόν πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν λόγω αποτιμήσεως των αποθεμάτων με προσωρινές τιμές μεγαλύτερες από τις τιμές του πραγματικού κόστους κ.λπ. γίνεται η αντίστροφη εγγραφή.

ε) Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., τα υπόλοιπα (χρεωστικά – πιστωτικά) του σχολιαζόμενου λ/σμού 97.02 μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λ/σμός 98.99.03) «Αποτελέσματα χρήσεως/ Διαφορές ενσωματώσεις και καταλογισμού»). Κατά τη γνώμη μας, ορθότερον τα υπόλοιπα των ακόλουθων λ/σμών, να μεταφέρονται στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως».

- 97.02.01 «Διαφορές αποτιμήσεως αναλώμενων-πωλημένων αποθεμάτων»
[όλοι οι υπολ/σμοί του, ανεξάρτητα αν αφορούν πωλημένα ή αναλώμενα υλικά].

- 97.02.06 «Διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών εμπορευμάτων»

Ο προτεινόμενος χειρισμός επιβάλλεται για την εναρμόνιση του μικτού αποτελέσματος που προκύπτει από τον λ/σμό 80.01 της γ.λ. και του αντίστοιχου αποτελέσματος που προκύπτει από το λ/σμό 96.22 της α.λ.

5.12.3.4. Λ/σμός 97.03 «Διαφορές πραγματοποιημένων –λογισμένων εσόδων»

· Ο λογαριασμός χρεώνεται

α) Με τις διαφορές που δημιουργούνται κατά το λογισμό των εσόδων στην α.λ. σε τιμές προϋπολογιστικές για τις οποίες γίνεται η εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων –λογισμένων εσόδων

97.03.20 Διαφορές από πωλήσεις εμπορευμάτων

κ.λπ.

(εις) 91 Ανακατάταξη εξόδων -αγορών και εσόδων

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα

(προϋπολογιστικά)

91.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

κ.λπ.

β) Με τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολ/σμών του λ/σμού για τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως, σύμφωνα με όσα ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ., οπότε γίνεται η εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων –λογισμένων εσόδων

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

97.03.20 Διαφορές από πωλήσεις εμπορευμάτων
κ.λπ.

(εις) 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

· Ο λογ/σμός πιστώνεται:

α) Με τις πιστωτικές διαφορές που δημιουργούνται κατά τον λογισμό των εσόδων στην α.λ. σε τιμές προϋπολογιστικές, για τις οποίες γίνεται η εγγραφή:

91 Ανακατάταξη εξόδων -αγορών και εσόδων

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων
κ.λπ.

(εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.00 Διαφορές πραγματοποιημένων-λογισμένων εσόδων

97.03.70 Διαφορές από πωλήσεις εμπορευμάτων
κ.λπ.

β) Με τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολ/σμών του παρόντος λ/σμού για τη μεταφορά του στα αποτελέσματα χρήσεως, σύμφωνα με όσα ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ., οπότε γίνεται η εγγραφή:

98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.00 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

(εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων –λογισμένων εσόδων

Με τις παραπάνω διαφορές χρεωπιστώνεται ο σχολιαζόμενος 97.03, μόνο όταν οι διαφορές αυτές δε μεταφέρονται απευθείας στους οικείους λ/σμούς εσόδων ή μικτών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως του λ/σμού 96.

Κατά τη γνώμη μας, όλες οι διαφορές εσόδων που καταχωρούνται στο σχολιαζόμενο λ/σμό 97.03 και τους υπολ/σμούς του δε πρέπει να μεταφέρονται στο λ/σμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», όπως ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ., αλλά στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 96.22 «Μικτά – αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως». Με τον προτεινόμενο χειρισμό εναρμονίζεται το μικτό αποτέλεσμα που προκύπτει από τον τελευταίο αυτόν λ/σμό 96.22 με το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον αντίστοιχο λ/σμό 80.00 της γ.λ. και επιπλέον για να συμφωνούν τα κατά κατηγορία μικτά αποτελέσματα που προκύπτουν από τους υπολ/σμούς του 96.22 με τα μικτά αποτελέσματα που προκύπτουν από τις αντίστοιχες μερίδες αποθήκης.

5.12.3.5. Λ/σμός 97.10 «Διαφορές Καταλογισμού»

Στον λ/σμό αυτόν καταχωρούνται:

- Οι διαφορές απογραφών (ελλείμματα –πλεονάσματα).
- Οι διαφορές που προκύπτουν από τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των τμημάτων μεταξύ τους και στους τελικούς φορείς κόστους.
- Οι διαφορές από την διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως.

Ο λ/σμός λειτουργεί ως εξής:

α) Για τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των τμημάτων κυρίων και βοηθητικών, είτε μεταξύ τους, είτε στους τελικούς φορείς, γίνεται η εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθ. υπηρεσιών
παραγωγικής λειτουργίας

97.10.01.00 Τμήματος Παραγωγής T1

κ.λπ.

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής T1

κ.λπ.

Για τις πιστωτικές διαφορές διενεργείται η αντίστροφη εγγραφή.

β) Για τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν όταν εφαρμόζεται το σύστημα ορθολογικής επιβαρύνσεως και τα διάφορα τμήματα που απασχολούνται, γίνεται η εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.06 Διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως

97.10.06.00 Τμήματος T1

κ.λπ.

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής T1

κ.λπ.

Για τις πιστωτικές διαφορές διενεργείται η αντίστροφη εγγραφή.

γ) Για τα ελλείμματα, που διαπιστώνονται κατά την απογραφή των αποθεμάτων, για τα οποία γίνεται η εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.00 Ελλείμματα απογραφών

97.10.00.20 Εμπορευμάτων

κ.λπ.

(εις) 94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

κ.λπ.

Αν πρόκειται για τα ελλείμματα στα αποθέματα, που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία, αντί του 94 πιστώνεται ο λ/σμός 93 «κόστος παραγωγής».

δ) Για τα πλεονάσματα που διαπιστώνονται κατά την απογραφή των αποθεμάτων γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

κ.λπ.

(εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01 Πλεονάσματα απογραφών

97.10.01.20 Εμπορευμάτων

κ.λπ.

Αν πρόκειται για πλεονάσματα στα αποθέματα που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία, αντί του 94 χρεώνεται ο λ/σμός 93 «Κόστος παραγωγής».

Σύμφωνα με όσα ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ., τα υπόλοιπα των υπολ/σμών 97.10 μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λ/σμός 98.99.08 «Αποτελέσματα χρήσεως/Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού»). Κατά τη γνώμη μας, οι διαφορές απογραφών (λ/σμοί 97.10.00 και 97.10.01) δεν πρέπει να μεταφέρονται στο λ/σμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», αλλά στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως», για τους λόγους που αναφέρουμε στον αμέσως προηγούμενο λ/σμό 97.03, οι οποίοι ισχύουν ακριβώς και για τις διαφορές απογραφών.

5.13. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 98 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»

5.13.1. Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 98

Στους υπολ/σμούς του 98, στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού ή στο τέλος κάθε χρήσεως, συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λ/σμών, στους οποίους απεικονίζονται τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα της επιχείρησης.

Η έκταση και ο τρόπος αναλύσεως του λ/σμού 98 εξαρτώνται από τις ιδιαίτερες ανάγκες κάθε επιχειρήσεως. Στους υπολ/σμούς του 98 είναι δυνατό να αναπτύσσονται, κατά διάφορους τρόπους και πριν από τη μεταφορά τους στο λ/σμό 98.99, τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, όταν οι απαραίτητες αναλύσεις δεν γίνονται στο λ/σμό 96, οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, τα ανόργανα έξοδα και έσοδα και άλλες κατηγορίες κονδυλίων.

Στο Σχέδιο Λογαριασμών προβλέπεται μόνο ο δευτεροβάθμιος λ/σμός 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», ο οποίος αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους.

Σε περίπτωση που επιχείρηση προσδιορίζεται με βραχύχρονα αποτελέσματα, προτείνεται, όπως εκτενώς αναπτύσσουμε πιο κάτω, ο λ/σμός 98.99 να αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους κατά μήνα υπολ/σμούς, οπότε οι προβλεπόμενοι στο Σχέδιο Λογαριασμών τριτοβάθμιοι κ.λπ. λ/σμοί υποβιβάζονται κατά μία βαθμίδα μετατρέπόμενοι σε τεταρτοβάθμιους κ.λπ.

5.13.2. Λειτουργία του λογαριασμού 98

Ο λ/σμός 98 και ο μοναδικός δευτεροβάθμιος του 98.99 είναι λ/σμοί συγκεντρώσεως (συνθέσεως) των αποτελεσμάτων της περιόδου. Συγκεκριμένα στο λ/σμό 98.99 μεταφέρονται:

α. Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα, από τους υπολ/σμούς μικτών αποτελεσμάτων του 96.22.

β. Τα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως, διαθέσεως και χρηματοοικονομικής, από τους οικείους υπολ/σμούς του 92.

γ. Τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και τυχόν διαφορές αποσβέσεων που βαρύνουν το κόστος των παραπάνω (β) λειτουργιών, από τους οικείους υπολ/σμούς του 92.

δ. Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως, από τους οικείους υπολ/σμούς του 95.

ε. Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, από τους οικείους υπολ/σμούς του 97.

στ. Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λ/σμών 81-85 της ομάδας 8 της γ.λ., τα οποία μεταφέρονται στο λ/σμό 98, είτε μέσω του λ/σμού 90, όταν είναι οριστικά, είτε μέσω του λ/σμού 91.08, όταν ενσωματώνονται με υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).

Στο τέλος της χρήσεως οι υπολ/σμοί του 98.99 χρεωπιστώνονται μεταξύ τους και κλείνουν και η συνολική διαφορά μεταφέρεται στον υπολ/σμό 98.99.99 «Καθαρά αποτελέσματα».

Έτσι το πιστωτικό υπόλοιπο του τελευταίου αυτού λ/σμού εμφανίζει το κέρδος της χρήσεως, ενώ το χρεωστικό τη ζημία της χρήσεως. Ο λ/σμός αυτός εξισώνεται με το άρθρο κλεισίματος των λ/σμών της α.λ.

Σε περίπτωση βραχύχρονων (μηνιαίων, κ.λπ.) αποτελεσμάτων και εφόσον η επιχείρηση δεν επιθυμεί να αναπτύξει τον λ/σμό 98.99 σε τριτοβάθμιους μηνιαίους υπολ/σμούς, υποδεικνύομε οι υπολ/σμοί του 98.99 να μην εξισώνονται χρεωπιστούμενοι μεταξύ τους, αλλά στη διάρκεια της χρήσεως να παραμένουν ανοιχτοί, ώστε να δέχονται και τα κονδύλια και των επόμενων μηνών. Με τον τρόπο αυτόν το υπόλοιπο του πρωτοβάθμιου λ/σμού 98 θα εμφανίζει το σωρευτικό αποτέλεσμα από την αρχή της χρήσεως, ενώ οι υπολ/σμοί του θα εμφανίζουν την ανάλυση του αποτελέσματος αυτού.

Ο λ/σμός 98.99 λειτουργεί όπως εμφανίζεται στο ακόλουθο παραστατικό διάγραμμα:

Λ/σμός 98.99 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ»

<i>Χρεώνεται με πίστωση των λ/σμών:</i>	<i>Πιστώνεται με χρέωση των λ/σμών:</i>
<ul style="list-style-type: none">• 96.22 με τις μικτές ζημίες εκμεταλλεύσεως.• 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας».• 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» με το κόστος που δεν χαρακτηρίζεται ως κόστος πολυετούς αποσβέσεως.• 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» εσόδων κατά το μέρος που δεν βαρύνει τα μικτά αποτε-	<ul style="list-style-type: none">• 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» με τα μικρά κέρδη εκμεταλλεύσεως.• 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν επηρεάζουν το λειτουργικό κόστος ή τα αποθέματα απογραφής.• 97 «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τις πιστωτικές

- λέσματα.
- 92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας».
 - Οι οικείοι υπολ/σμοί του 92 «Κέντρα κόστους» με τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που δε βαρύνουν τους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους.
 - 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν ανακοστολογούνται ή δε βαρύνουν τα αποθέματα της απογραφής.
 - 97 «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τις χρεωστικές διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού εξόδων και εσόδων.
 - 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα» με τα αρνητικά αποτελέσματα των λογαριασμών της Ομάδας 8 κατά τη μεταφορά τους στην α.λ., δηλ. των λ/σμών:
 - 81.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα»
 - 81.02 «Έκτακτες ζημίες»
 - 82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων»
 - 98.08 «Αποτελέσματα λογισμένα» με τα θετικά αποτελέσματα των λογαριασμών της Ομάδας 8 κατά τη μεταφορά τους στην α.λ., δηλ. των λ/σμών:
 - 81.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα»
 - 81.03 «Έκτακτα κέρδη»
 - 82.01 «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων»
 - 84 «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων»
 - 91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα θετικά αποτελέσματα των λ/σμών της Ομάδας 8 που ενσωματώνονται στην α.λ. σε υπολογιστικές τιμές.
 - 98.99.99 «Καθαρά αποτελέσματα» με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λοιπών υπολ/σμών του 98.99 κατά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως.
 - 90 και 99 με τις καθαρές ζημίες χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λ/σμών

- | | |
|---|-----------------|
| <ul style="list-style-type: none"> - 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» - 85 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» • 91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα αρνητικά αποτελέσματα των λ/σμών της Ομάδας 8 που ενσωματώνονται στην α.λ. σε υπολογιστικές τιμές. • 98.00.00 «Καθαρά αποτελέσματα» με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λοιπών υπολ/σμών του 98.99 κατά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως. • 90, 94 και 99 με τα καθαρά κέρδη χρήσεως, κατά τη διενέργεια κλεισίματος των λ/σμών της α.λ. | <p>της α.λ.</p> |
|---|-----------------|

5.13.3. Συμφωνία και αποκλίσεις του λ/σμού 98.99 από τον αντίστοιχο λ/σμό 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» της γ.λ.

Όπως προαναφέραμε, στο λ/σμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως» προσδιορίζονται τα αποτελέσματα χρήσεως. Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού -θετικό ή αρνητικό- είναι πάντοτε ίσο με το καθαρό αποτέλεσμα του λ/σμού 86 της γ.λ., στην περίπτωση που τα τυχόν κοστολογούμενα υπολογιστικά έξοδα και τυχόν λογιστικοποιούμενα υπολογιστικά έσοδα εντάσσονται στην α.λ., μέσω των οικείων υπολ/σμών του 97. Στην περίπτωση

όμως που τα υπολογιστικά έξοδα και έσοδα εντάσσονται στην α.λ., μέσω των αντικρουζόμενων υπολ/σμών του 90 (90.09 και 90.10), το ολικό αποτέλεσμα του λ/σμού 98.99 διαφέρει από το ολικό αποτέλεσμα του λ/σμού 86 κατά τα υπολογιστικά έξοδα (-) και τα υπολογιστικά έσοδα (+).

Ο λ/σμός αποτελεσμάτων χρήσεως της γ.λ. (86) και της α.λ. (98.99) διαφέρουν στη διάρθρωσή τους και στο ύψος ορισμένων κονδυλίων. Ο λ/σμός 98.99 π.χ. περιλαμβάνει δύο ομάδες αποτελεσματικών λ/σμών, οι οποίοι δεν υπάρχουν στην ανάλυση του 86. Πρόκειται για τους λ/σμούς αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και τους λ/σμούς διαφορών ενσωματώσεως και κοστολογισμού.

Κατά τα λοιπά στοιχεία οι δύο λ/σμοί ταυτίζονται μεταξύ τους, εκτός από το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως. Η ισότητα στο μικτό αποτέλεσμα επιτυγχάνεται αν στο μέγεθος που προσδιορίζεται από την α.λ. προστεθούν αλγεβρικά τα κονδύλια των αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού.

Στην περίπτωση συνυπολογισμού και υπολογιστικών εσόδων, κατά τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων στην α.λ., τα υπολογιστικά έσοδα αφαιρούνται από τα αναλυτικά μικτά αποτελέσματα, ώστε να προκύπτει η ισότητα με τα μικρά αποτελέσματα της γ.λ.

5.14. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 99 «ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ»

5.14.1. Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 99

Οι υπολ/σμοί του 99 χρησιμοποιούνται:

- Είτε ως λ/σμοί συνδέσμου μεταξύ των αναλυτικών ημερολογίων της α.λ. του ίδιου εργοστασίου ή υποκαταστήματος, προκειμένου να διευκολυνθεί η τήρηση της α.λ., οπότε λειτουργούν ως διάμεσοι.

- Είτε ως λ/σμοί συνδέσμου μεταξύ εργοστασίων ή υποκαταστημάτων της επιχειρήσεως τα οποία τηρούν αυτόνομη α.λ., οπότε λειτουργούν ως αντικρυζόμενοι λ/σμοί.

Επισημαίνεται ότι δεν χρησιμοποιείται ο λ/σμός 99 σε περίπτωση που και οι δύο τομείς της λογιστικής (γ.λ. και α.λ.) τηρούνται αυτόνομα.

Για τις δύο αυτές κατηγορίες λ/σμών σημειώνουμε τα εξής:

α) Λ/σμοί συνδέσμου μέσα στο ίδιο εργοστάσιο ή υποκατάστημα (λ/σμοί διάμεσοι).

Η παρεμβολή των λ/σμών εσωτερικών διασυνδέσεων στο λογιστικό κύκλωμα της α.λ. του αυτού εργοστασίου ή υποκαταστήματος γίνεται όταν η λογιστική του κόστους λειτουργεί αποκεντρωμένα ενδεικτικό παράδειγμα είναι το εξής: Οι εξαγωγές από την αποθήκη προς τα διάφορα τμήματα ή άλλες αποθήκες πρώτων και βοηθητικών υλών καταχωρούνται καθημερινά στο ημερολόγιο εξαγωγών αποθήκης. Στο τέλος της εβδομάδας ή του μήνα γίνεται ανακεφαλαιωτική εγγραφή των εξαγωγών της αντίστοιχης περιόδου, με βάση τα στοιχεία του ημερολογίου εξαγωγής, με σκοπό την ενημέρωση των μεριδίων αποθήκης. Οι λ/σμοί που κινούνται είναι οι εξής:

- Χρεώνεται ο 99.00 «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα»
- Πιστώνεται ο 94 «Αποθέματα».

Παράλληλα, το τμήμα παραγωγής ημιτελών προϊόντων τηρεί άλλο ημερολόγιο κοστολόγησης, στο οποίο καταχωρούνται, κατ' είδος ημιτελών προϊόντων, διάφορα στοιχεία κόστους, όπως π.χ. πρώτες ή βοηθητικές ύλες. Τα δεδομένα του ημερολογίου κοστολογήσεως, σχετικά π.χ. με τις πρώτες και βοηθητικές ύλες, λογιστικοποιούνται ανακεφαλαιωτικά στο τέλος της εβδομάδας ή άλλης περιόδου. Οι λ/σμοί που κινούνται είναι οι εξής:

- Χρεώνεται ο 93 «Κόστος παραγωγής»
- Πιστώνεται ο 99.00 «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα».

Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και σ' άλλες περιπτώσεις, όπως π.χ. στην περίπτωση τηρήσεως ημερολογίου καταλογισμού του κόστους στους τελικούς φορείς.

β) Λ/σμοί συνδέσμου μεταξύ εργοστασίων ή υποκαταστημάτων της επιχειρήσεως (λ/σμοί αντικρυζόμενοι).

Η παρεμβολή των λ/σμών αναλυτικών διασυνδέσεων στο λογιστικό κύκλωμα της α.λ. διαφόρων εργοστασίων ή υποκαταστημάτων γίνεται όταν καθένα από τα κέντρα αυτά τηρεί αυτόνομη α.λ., όχι όμως και αυτόνομη γ.λ. Στις περιπτώσεις αυτές π.χ. όταν ο εργοστάσιο Α χορηγεί στο Β υλικά ή υπηρεσίες, κινούνται οι εξής λ/σμοί κατά εργοστάσιο:

ΣΤΟ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ Α΄

Χρεώνεται ο 99.02 «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλο κατάστημα ή υποκατάστημα».

Πιστώνεται ο 92 ή 94 ανάλογα με την περίπτωση.

ΣΤΟ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ Α΄

Χρεώνεται ο 91 ή 92 ή 94, ανάλογα με την περίπτωση.

Πιστώνεται ο 99.01 «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλο κατάστημα ή υποκατάστημα».

Οι υπολ/σμοί 99.01 και 99.02 λειτουργούν ως αντικρυζόμενοι για τις διακινήσεις αγαθών και υπηρεσιών που γίνονται ανάμεσα στα εργοστάσια ή τα υποκαταστήματα της επιχειρήσεως, όπως ακριβώς λειτουργεί ο 90 κατά τη μεταφορά, από τη γενική στην αναλυτική λογιστική, των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των εξόδων και εσόδων, καθώς και των αποτελεσμάτων των λ/σμών της ομάδας 8. Στο τέλος της περιόδου υπολογισμός στο τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα των υπολ/σμών 99.01 και 99.02 μηδενίζονται, έπειτα από αμοιβαία μεταφορά και συμψηφισμό με τα υπόλοιπα των λοιπών λ/σμών της

α.λ. που μένουν ανοιχτοί μετά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως.

5.14.2. Λειτουργία των υπολογισμών του 99

5.14.2.1. Λ/σμός 99.00 «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα»

Ο λ/σμός χρεωπιστώνεται ως εξής:

α) όταν λειτουργεί ως διάμεσος λ/σμός μεταξύ του 94 και 92 ή 93 (στην περίπτωση εφαρμογής συστήματος ημερολογίων αποκεντρωμένης κοστολογήσεως), κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού των διάφορων στοιχείων κόστους στο κόστος της παραγωγικής λειτουργίας (τμημάτων παραγωγής), οπότε γίνονται κατά περίπτωση, οι εγγραφές:

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα

99.00.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες –υλικά συσκευασίας

(εις) 94 Αποθέματα

94.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες –Υλικά συσκευασίας
κ.λπ.

Ανάλωση υλικών στην παραγωγή

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής T1

92.00.00.24 Αναλώσεις υλικών
κ.λπ.

(εις) 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό εργοστάσιο

99.00.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες –Υλικά συσκευασίας
κ.λπ.

Αντί του 92 είναι δυνατό να χρεωθεί ο 93 στις περιπτώσεις που το κόστος των υλικών δεν καταχωρείται στον 92, αλλά καταχωρείται απευθείας στον 93.

β) Κατά την λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού του λειτουργικού κόστους ή των άμεσων υλικών στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους και ο λ/σμός 99.00 λειτουργεί σαν διάμεσος λ/σμός μεταξύ του 92 και 93, οπότε γίνονται οι εγγραφές:

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα

99.00.23 Προϊόντα υπό κατεργασία διακινημένα

κ.λπ.

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1

κ.λπ.

93 Κόστος παραγωγής

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

κ.λπ.

(εις) 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα

99.00.23 Προϊόντα υπό κατεργασία διακινημένα

κ.λπ.

γ) Κατά τη λογιστικοποίηση του κόστους των φορέων με βάση τα ανακεφαλαιωτικά δεδομένα του ημερολογίου καταλογισμού του κόστους στους

ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους οπότε ο λ/σμός 99.00 λειτουργεί ως διάμεσος. Γίνονται οι εγγραφές:

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα

99.00.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή διακινημένα

κ.λπ.

(εις) 93 Κέντρα κόστους

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

κ.λπ.

94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

κ.λπ.

(εις) 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα

99.00.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή διακινημένα

κ.λπ.

5.14.2.2. Λ/σμός 99.01 «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα»

Ο λ/σμός πιστώνεται με την αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λαμβάνει το εργοστάσιο ή το υποκατάστημα από άλλα εργοστάσια ή υποκαταστήματα της επιχείρησης.

Η πίστωση του λ/σμού γίνεται με χρέωση, ανάλογα με την περίπτωση, των λ/σμών 91, 92, 93 ή 94.

Ο λ/σμός χρεώνεται στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των λ/σμών της α.λ. η οποία μετά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως, παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

5.14.2.3. Λ/σμός 99.02 «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα»

Ο λ/σμός χρεώνεται με την αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που δίνονται σε άλλα εργοστάσια ή υποκαταστήματα της επιχειρήσεως, με πίστωση των λ/σμών:

- 92, όταν οι χορηγήσεις αφορούν υπηρεσίες ή έργο που παράγεται στα τμήματα, όπως π.χ. συντηρήσεις εγκαταστάσεων, ατμός ή ηλεκτρικό ρεύμα.
- 94, όταν οι χορηγήσεις αφορούν αποστολές υλικών αγαθών, όπως π.χ. για κατεργασία, συναρμολόγηση ή επισκευή.
- Ο λ/σμός πιστώνεται, στο τέλος της χρήσεως, με χρέωση των λογαριασμών της α.λ., οι οποίοι μετά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως, παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

5.15. ΟΜΙΛΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ 99 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΆΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ (ΟΜΙΛΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ)»

Στην περίπτωση που η επιχείρηση δε χρησιμοποιεί το λ/σμό 99 για το σκοπό που αναπτύσσεται στην προηγούμενη παρ. 5.15 έχει τη δυνατότητα να τον αναπτύξει με τρόπο αντίστοιχο με την ανάπτυξη των λ/σμών 90.98 για την παρακολούθηση της αυτόνομης α.λ. εκμεταλλεύσεως καθώς από τα άλλα κέντρα. Η λύση αυτή παρέχει τη δυνατότητα χρησιμοποιήσεως διαφορετικών κωδικαριθμών για κάθε υποκατάστημα ή άλλο κέντρο της επιχειρήσεως.

5.16. ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

Στο τέλος της χρήσεως, με τη διενέργεια των εγγραφών κοστολογήσεως και προσδιορισμού των μικτών και αναλυτικών αποτελεσμάτων, εξισώνονται οι λ/σμοί: 91, 92, 93, 95, 96 και 97. Ανοικτοί παραμένουν οι λ/σμοί:

- 90 με υπολ/σμούς που εμφανίζουν χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα.
- 94 με υπολ/σμούς που εμφανίζουν μόνο χρεωστικά υπόλοιπα.
- 98 με ανοικτό μόνο τον υπολ/σμό 98.99.99 «Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) χρήσεως» με πιστωτικό ή χρεωστικό υπόλοιπο.
- Ο 99 με υπολ/σμούς που εμφανίζουν χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα.

Οι παραπάνω λ/σμοί εξισώνονται με το άρθρο κλεισίματος των λογ/σμών της α.λ. με το οποίο χρεώνονται οι λ/σμοί που παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο και πιστώνονται οι λ/σμοί που παρουσιάζουν χρεωστικό υπόλοιπο.

Με το παραπάνω ημερολογιακό άρθρο πιστώνονται και εξισώνονται και οι υπολ/σμοί του 94 «Αποθέματα», εκτός από τις μερίδες αποθήκης, οι οποίες στο τέλος της χρήσεως και μετά το σχηματισμό στη γ.λ. του 80.00 «Λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» παίζουν το ρόλο του αναλυτικού καθολικού των λ/σμών της ομάδας 2.

5.16α. Χρόνος ενημέρωσης του Ημερολογίου της Αναλυτικής Λογιστικής

Με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 3052 /2002 ορίζεται ότι η ενημέρωση «του ημερολογίου που περιέχει τις εγγραφές της α.λ. (ομάδα 9) του Ε.Γ.Λ.Σ. γίνεται εντός του επόμενου μήνα τις περιόδους που αφορούν. Ειδικά για τις εγγραφές της τελευταίας περιόδου της χρήσης, το ημερολόγιο μπορεί να

ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου». Ειδικότερα η Πολ. 1271/2002 ορίζει ότι:

«4.1.1. Χρόνος ενημέρωσης του ημερολογίου α.λ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής συμπληρώνεται η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 17 και επιμηκύνεται ο χρόνος ενημέρωσης του ημερολογίου α.λ. για την τελευταία περίοδο (μήνα ή τρίμηνο) κατά ένα μήνα.

Έτσι με τις νέες διατάξεις το ημερολόγιο α.λ. για τις εγγραφές της τελευταίας περιόδου της χρήσης ενημερώνεται μέχρι το τέλος του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Παράδειγμα:

- Λήξη τελευταίας περιόδου της χρήσης 31.12.2006 (μήνας Δεκέμβριος ή τρίμηνο Οκτωβρίου –Νοεμβρίου –Δεκεμβρίου).

Το ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής ενημερώνεται μέχρι 28-2-2006 – Λήξη τελευταίας περιόδου της χρήσης 30-06-2006 (μήνας Ιούνιος ή τρίμηνο Απριλίου –Μαΐου –Ιουνίου).

Το ημερολόγιο α.λ. ενημερώνεται μέχρι 31-8-2008.

Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση τήρησης α.λ. σε ετήσια βάση, η ενημέρωση του ημερολογίου α.λ. γίνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

6.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η κοστολόγηση της εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που τα παραγόμενα προϊόντα μπορεί να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Αυτό συμβαίνει επειδή οι παραγγελίες που εκτελεί το εργοστάσιο είναι διαφορετικές μεταξύ τους.

Κάθε παραγγελία παραγωγής εξατομικεύεται, με την έννοια ότι της δίδεται ένας αύξων ή κωδικός αριθμός που την διαφοροποιεί αμέσως από τις άλλες παραγγελίες, που βρίσκονται υπό εκτέλεση ή όχι στο εργοστάσιο. Δηλαδή, σε κάθε εργοστάσιο μπορεί να εκτελούνται εργασίες μόνο για μία παραγγελία, ή να εκτελούνται εργασίες για περισσότερες της μιας παραγγελίας συγχρόνως.

6.2. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Στην κατηγορία των επιχειρήσεων εξατομικευμένης παραγωγής υπάγονται οι επιχειρήσεις (κατασκευαστικές, βιομηχανικές, κ.τ.λ.) που παράγουν ή κατασκευάζουν εξατομικευμένα, μη τυποποιημένα, έργα ή προϊόντα, δηλαδή έργα ή προϊόντα μεταξύ τους ανόμοια. Οι επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής διακρίνονται στις εξής δύο υποκατηγορίες:

- Στις επιχειρήσεις που παράγουν κατά παραγγελία των πελατών τους και σύμφωνα με τις εντολές αυτών, οι οποίες συνήθως περιλαμβάνονται στις «τεχνικές προδιαγραφές» των προς κατασκευή έργων. Τα προϊόντα ακολουθούν διαφορετική το καθένα σειρά

κατεργασιών που δε μοιάζουν, κατά κανόνα, με τη σειρά κατεργασιών προϊόντων παραγγελίας άλλου πελάτη. Η παραγγελία του πελάτη είναι δυνατόν να αναφέρεται στην κατασκευή ενός μόνο έργου, όπως δυνατό να συμβαίνει λ.χ. στις ναυπηγικές, στις κατασκευαστικές – δομικές επιχειρήσεις, στα μηχανουργεία, όταν στις επιχειρήσεις αυτές ανατίθεται η κατασκευή ενός εξατομικευμένου έργου, ή στην κατασκευή μιας διακεκριμένης σειράς ομοειδών κατασκευών, όπως συμβαίνει, λ.χ. στις αεροναυπηγικές, κατασκευαστικές, εκδοτικές επιχειρήσεις ή στις αυτοκινητοβιομηχανίες, όταν στις επιχειρήσεις αυτές ανατίθεται η κατασκευή μιας σειράς προϊόντων του αυτού ή ανόμοιου τύπου, όπου έχουμε ταυτότητα κατεργασιών και ομοιόμορφη διαδικασία παραγωγής για το προϊόν όμως της συγκεκριμένης παραγγελίας.

- Στις επιχειρήσεις που παράγουν εξατομικευμένα προϊόντα όχι κατ' εντολή των πελατών τους, αλλά για τη δημιουργία δικών τους αποθεμάτων, όπως δυνατό να συμβαίνει λ.χ. σε ορισμένα επιπλοποιεία.

Επισημαίνεται ότι για κάθε εξειδικευμένη κατασκευή (προϊόν, έργο κ.τ.λ.) απαιτούνται συνήθως διαφορετικές πρώτες ύλες, διαφορετική άμεση εργασία και έμμεσες δαπάνες και συνεπώς για κάθε κατασκευή πρέπει να γίνεται ιδιαίτερη κοστολόγηση.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του συστήματος κοστολογήσεως της εξατομικευμένης παραγωγής είναι ότι:

- ∅ Το κόστος εξευρίσκεται ύστερα από συγκέντρωση όλων των εντολών παραγωγής ή των φύλων κόστους,
- ∅ Το κόστος εξευρίσκεται στο τέλος με την αποπεράτωση της παραγωγής και όχι σε τακτική χρονική περίοδο,

- Ø Απαιτεί ασυγκρίτως πληρέστερη, σε σχέση με το σύστημα της μαζικής παραγωγής, λογιστικοδιοικητική οργάνωση (συμπλήρωση ειδικών εντύπων, λεπτολόγο παρακολούθηση των αναλώσεων υλικών κ.τ.λ.).

6.3. ΒΑΣΙΚΑ ΜΕΓΕΘΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΠΙ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Το κόστος κάθε εξατομικευμένου έργου ή μιας σειράς όμοιων έργων συντίθεται από τα ακόλουθα μεγέθη:

- Ø Το κόστος των πρώτων και λοιπών υλών που αναλώθηκαν για το συγκεκριμένο έργο. Οι πρώτες ύλες και τα λοιπά υλικά συγκεντρώνονται κατά έργο με τη βοήθεια εντύπων που αριθμούνται κατά αύξοντα αριθμό έργου.
- Ø Το κόστος της άμεσης εργασίας που αναλώθηκε για το συγκεκριμένο έργο, το οποίο επίσης προσδιορίζεται κατά έργο με βάση τους αύξοντες αριθμούς των έργων.
- Ø Αναλογία έμμεσου κόστους (γενικών βιομηχανικών εξόδων).

Τα δύο τελευταία μεγέθη συνθέτουν το καλούμενο κόστος μετατροπής ή κόστος κατεργασίας.

Στο σύστημα της εξατομικευμένης κοστολογήσεως το κόστος των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και της αναλογίας των γενικών βιομηχανικών εξόδων συγκεντρώνεται κατά έργο προοδευτικά με την πρόοδο εκτελέσεως του έργου. Η συγκέντρωση αυτή στο σύστημα της εξωλογιστικής κοστολογήσεως γίνεται στο «Φύλλο κόστους έργου» ή «Φύλλο κόστους παραγγελίας», όπως στο ακόλουθο υπόδειγμα:

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΦΥΛΛΟΥ ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΟΥ

Παραγγελία Νο:			Ημερ. Λήψεως Παραγγελίας:				
Πελάτες:			Ημερ. Παραδόσεως:				
Αντικείμενο Παραγγελίας:			Ημερ. Ολοκληρώσεως Έργου:				
Άμεσα Υλικά			Άμεση Εργασία			Βιομ/κά έξοδα	
Ημερ.	Στοιχεία Δικαιολογ.	Ποσό	Ημερ.	Στοιχεία Δικαιολογ.	Ποσό	Ημερ.	Ποσό
Ανακεφαλαίωση							
Άμεσα υλικά			_____				
Άμεση εργασία			_____				
Γενικά βιομηχανικά έξοδα			_____				
Συνολικό κόστος			_____				
Μονάδες παραγωγής			_____				
Κόστος μονάδας			_____				

6.4. ΤΑ ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΝΤΥΠΑ

Η υπηρεσία κοστολογήσεως οφείλει να παρακολουθεί ποια υλικά αναλώθηκαν και ποια κατεργασία -γενική ή ειδική- διενεργήθηκε για κάθε παραγγελία και συνεπώς οφείλει να επιβάλλει τη συμπλήρωση ορισμένων βασικών εντύπων από τα οποία να προκύπτουν οι απαραίτητες πληροφορίες. Τέτοια βασικά έντυπα είναι:

- Η «Εντολή Παραγωγής» (ή κατασκευής), στην οποία δίνεται αύξοντας αριθμός και στην οποία περιγράφεται το είδος και η ποσότητα του προς εκτέλεση έργου, η χρονολογία ενάρξεως κα περατώσεως της κατασκευής κ.τ.λ. Η εντολή αυτή συνοδεύεται από άλλες καταστάσεις στις οποίες αναγράφονται τα απαραίτητα για την εκτέλεση του έργου υλικά, η σειρά

των κατεργασιών που θα ακολουθήσουν, τα σχέδια των προκατασκευαστικών έργων, οδηγίες εκτελέσεως κ.τλ. Η εντολή παραγωγής εξαστομικεύει την παραγγελία από άλλες παραγγελίες που ενδεχομένως να εκτελούνται συγχρόνως στο εργοστάσιο.

- Η «Αίτηση Υλικών», που εκδίδεται από τα τμήματα και απευθύνεται στις αποθήκες για να χορηγήσουν τα απαιτούμενα υλικά.
- Το «Δελτίο Εξαγωγής» (Εσωτερικής Διακίνησης) πρώτων και βοηθητικών υλικών που εκδίδεται από το λογιστήριο αποθηκών με βάση τις «Αιτήσεις Υλικών».

Τα δύο παραπάνω έντυπα είναι δυνατόν να ενοποιηθούν σε ένα, όπως στο ακόλουθο υπόδειγμα:

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΑΙΤΗΣΗΣ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΔΕΛΤΙΟΥ ΕΞΑΓΩΓΗΣ ΥΛΙΚΩΝ

ΑΙΤΗΣΗ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΔΕΛΤΙΟ ΕΞΑΓΩΓΗΣ ΥΛΙΚΩΝ																	
ΕΝΤΟΛΟΔΟΧΟΣ ²⁹	31 21 Χ/Ε/Κ 32 Νο <input type="text"/>																
ΑΡ. ΕΝΤ. ΕΡΓΑΣΙΑΣ ³²	36 24 38																
ΤΜΗΜΑ ⁴¹	43 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ <input type="text"/>																
ΤΟΜΕΑΣ ⁴⁴	45 17 20																
ΚΑΤ. ΑΡΙΘ. ΜΗΧΙΤΟΣ ⁴⁶	49																
ΕΝΤΟΛΕΑΣ ⁵⁰	52																
ΚΩΔ.	Σ. ΠΕΡ.	ΑΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΑΙΤΟΙΜ.	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΤΙΜΗ	ΠΑΡΑΔΟΣΙΑ	ΑΞΙΑ									
ΛΕΑΤ		ΠΡΩΤ.	ΔΕΥΤ.	ΕΙΔΟΥΣ	ΠΟΣΟΤ.	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΜΟΝΑΔΑΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ									
1	3	4	5	6	7	8	9	10	11	16		53	61	62	63	20	80
		-86															
ΜΗΧΑΝΟΣ.ΡΑΦΙΣΗ																	
ΥΠΟΤ.	Ο ΓΕΛΩΣΗΣ				Ο ΠΑΡΑΔΙΔΩΝ				Ο ΠΑΡΑΛΑΜΒΑΝΩΝ				ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ				

- Τα «Δελτία Χρόνου» κατά εργαζόμενο από τα οποία προκύπτουν οι ώρες άμεσης εργασίας που διατέθηκαν για κάθε Εντολή Παραγωγής.
- Διάφορα έντυπα, από τα οποία προκύπτουν τα απαραίτητα στοιχεία για τον καταλογισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων (όπως, λ.χ. ώρες άμεσης εργασίας κατά τμήμα και εντολή παραγωγής, ώρες λειτουργίας μηχανών κατά εντολή παραγωγής).
- Τα «Δελτία Συμπληρώσεως Παραγωγής» ή «Δελτία Παραγωγής» ή «Φύλλα κόστους έργου», που εκδίδονται από τον αρμόδιο τεχνικό κατά την αποπεράτωση της εκτελέσεως της εντολής.

6.5. ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΜΕ ΤΟ ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Σε περίπτωση που οι λ/σμοί των εξόδων της ομάδας 6 έχουν χρονικά τακτοποιηθεί, όπως προβλέπει η γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 270/1996, το κόστος παραγωγής επιβαρύνεται με τα πραγματοποιημένα και προϋπολογιζόμενα έξοδα που έχουν καταχωρηθεί στους λ/σμούς αυτών.

Στην περίπτωση όμως που δεν έχει προηγηθεί χρονική τακτοποίηση των εξόδων, δηλαδή στην περίπτωση που οι λ/σμοί των εξόδων δεν έχουν προσαρμοστεί στο σωστό τους ύψος, κατά παράβαση των όσων επιβάλλει η προαναφερόμενη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ., η επιβάρυνση του κόστους παραγωγής των λειτουργιών και των φορέων κόστους με το έμμεσο κόστος δυνατό να γίνει με τη χρησιμοποίηση κατάλληλου συντελεστή επιβαρύνσεως. Ο συντελεστής αυτός καθορίζεται προϋπολογιστικά με βάση ορισμένα προϋπολογιζόμενα στοιχεία, όπως είναι οι εργατοώρες, οι μηχανοώρες κ.ά., ή το κόστος αυτών. Ωστε ο συντελεστής επιβαρύνσεως προκύπτει από τη σχέση:

Ετήσια προϋπολογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα

**Ετήσιες προϋπολογισμένες εργατοώρες ή μηχανοώρες
(ή το κόστος αυτών)**

Σημειώνεται ότι ο συντελεστής επιβαρύνσεως δυνατό να είναι ένας για όλα τα τμήματα ή να προσδιορίζεται κατά τμήμα, οπότε ο καταλογισμός του έμμεσου κόστους είναι ακριβέστερος.

Στο τέλος της χρήσεως, η διαφορά μεταξύ πραγματοποιημένου και καταλογισμένου έμμεσου κόστους δυνατό να τύχει της ακόλουθης κοστολογικής μεταχειρίσεως:

- Να μεταφερθεί σε αύξηση ή μείωση, κατά περίπτωση, του κόστους των πωλημένων. Η μεταχείριση αυτή ακολουθείται συνήθως στην πράξη.
- Να μεριστεί και να μεταφερθεί σε αύξηση ή μείωση, κατά περίπτωση, του κόστους πωλημένων, της παραγωγής σε εξέλιξη και των έτοιμων προϊόντων.
- Να μεταφερθεί στο λ/σμό εκμεταλλεύσεως.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., η διαφορά πραγματοποιημένων–προϋπολογισμένων εξόδων είτε ανακοστολογείται, είτε μεταφέρεται στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 97 και εντεύθεν στα αποτελέσματα χρήσεως (λ.98.99). ο Κ.Β.Σ. όμως, φρονούμε, ότι επιβάλλει, σε κάθε περίπτωση, την ανακοστολόγηση των προαναφερόμενων διαφορών, αφού απαιτεί η αποτίμηση των αποθεμάτων να γίνεται στο πραγματικό κόστος παραγωγής, στο οποίοι για να είναι πραγματικό, πρέπει να περιλαμβάνονται και οι διαφορές πραγματοποιημένων - προϋπολογισμένων εξόδων.

Συντελεστής είναι δυνατό να χρησιμοποιείται για την επιβάρυνση του κόστους παραγωγής με ολόκληρο το κόστος μετατροπής (κόστος άμεσης εργασίας +γενικά βιομηχανικά έξοδα). Για την εξεύρεση του συντελεστή αυτού ισχύουν αναλόγως τα παραπάνω. Δηλαδή ο συντελεστής επιβαρύνσεως, ενιαίος ή κατά τμήμα, προσδιορίζεται με τη σχέση:

Προϋπολογισμένο κόστος μετατροπής

Προϋπολογισμένες ώρες άμεσης εργασίας ή
ώρες λειτουργίας μηχανών
(ή το κόστος αυτών)

6.6. ΓΕΝΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ. ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ – ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΕ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ

Οι αναλώσεις των πρώτων υλών και η άμεση εργασία που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί η εκτέλεση μιας παραγγελίας, παρακολουθούνται από τον χαρακτηριστικό αριθμό. Έτσι παρακολουθείται η διαμόρφωση του κόστους παραγωγής, καθώς η παραγγελία περνά από τα διάφορα στάδια επεξεργασίας της, που μπορεί να γίνονται σ' ένα ή περισσότερα τμήματα του εργοστασίου.

6.7. ΚΟΣΤΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΣΕ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ

Εκτός από το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας, κάθε παραγγελία πρέπει να επιβαρυνθεί και με γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα οποία θα επιβαρυνθεί κάθε παραγγελία πρέπει να έχουν σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του τμήματος ή των τμημάτων του εργοστασίου που συμβάλλουν στην ολοκλήρωσή της. Εάν ένα τμήμα του εργοστασίου ασχοληθεί αποκλειστικά με μια παραγγελία, τότε η εν λόγω παραγγελία επιβαρύνεται με το σύνολο των γενικών βιομηχανικών εξόδων του τμήματος αυτού. Εάν το τμήμα αυτό ασχοληθεί με δύο ή περισσότερες παραγγελίες ταυτόχρονα, τότε τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του τμήματος μερίζονται (ισόποσα ή όχι) σε όλες τις υπό υποπαραγωγή παραγγελίες.

Το άθροισμα των γενικών βιομηχανικών εξόδων που επιβαρύνονται όλες οι παραγγελίες, πρέπει να ισούται με το σύνολο των γενικών βιομηχανικών

εξόδων του τμήματος. Εάν μια παραγγελία πρέπει να περάσει από περισσότερα του ενός τμήματα του εργοστασίου μέχρι να ολοκληρωθεί, σε κάθε τμήμα πρέπει να επιβαρύνεται με μέρος (ή το σύνολο) των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Είναι εμφανές ότι η παραγγελία πρέπει να επιβαρυνθεί με γενικά βιομηχανικά έξοδα, τα οποία αν και έχουν επιβαρύνει την παραγωγή, δεν έχουν ακόμα εμφανισθεί (π.χ. το κόστος ηλεκτρικού που δεν έχει ληφθεί ακόμη τιμολόγιο).

Αυτές οι περιπτώσεις αντιμετωπίζονται είτε κάνοντας ανάλογη πρόβλεψη είτε αντιμετωπίζονται σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα πραγματοποιηθέντα γενικά βιομηχανικά έξοδα, με τη χρησιμοποίηση συντελεστών επιβάρυνσης των παραγγελιών με γενικά βιομηχανικά έξοδα.

6.8. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ

Με την ολοκλήρωση του κόστους παραγωγής, προχωράμε στην συμπλήρωση του συνολικού κόστους της παραγγελίας, επιβαρύνοντας το κόστος παραγωγής με ένα επιπλέον κόστος, για να καλυφθούν τα υπόλοιπα έξοδα λειτουργίας της επιχείρησης (έξοδα Διοίκησης, Πωλήσεων και Χρηματοοικονομικά). Η επιβάρυνση αυτή, γίνεται συνήθως με κάποια ανάλογη επιβάρυνση επί του κόστους παραγωγής, όταν δεν υπάρχει άμεσος καταλογισμός των εξόδων αυτών επί της παραγγελίας.

6.9. ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΣΕ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΑ ΜΕ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ

Στις επιχειρήσεις που η παραγωγική τους διαδικασία απασχολείται με την εκτέλεση παραγγελιών, η τιμή πώλησης των παραγόμενων προϊόντων δεν είναι σταθερή ή προκαθορισμένη αλλά εξαρτάται από το κόστος παραγωγής του αντικειμένου της παραγγελίας. Αυτό σημαίνει, ότι η κοστολόγηση πρέπει να

αποσκοπεί στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής της παραγγελίας μόλις τελειώσει η ολοκλήρωσή της και πρέπει να παραδοθεί στον πελάτη. Μόνο όταν είναι γνωστό το κόστος παραγωγής, θα μπορέσει η επιχείρηση να καθορίσει την τιμή πώλησης.

6.10. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ ΜΕ ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ (Γ.Β.Ε.)

Για να υπάρξει παραγωγή, τα Γ.Β.Ε. είναι απαραίτητα και πρέπει να κοστολογηθούν, γιατί διαφορετικά ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής θα είναι ελλιπής. Ο προσδιορισμός και καταλογισμός όμως των Γ.Β.Ε. σε μια συγκεκριμένη παραγγελία, παρουσιάζει δυσκολίες γιατί ο υπολογισμός τους δεν γίνεται με τον ίδιο άμεσο τρόπο που προσδιορίζονται οι πρώτες ύλες και η άμεση εργασία. Γι' αυτό θεωρείται αναγκαία η ύπαρξη ενός συντελεστή επιβαρύνσεως και ο καταλογισμός των Γ.Β.Ε στις διάφορες παραγγελίες, έχει επικρατήσει να γίνεται κυρίως με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας, που απαιτήθηκαν για την ολοκλήρωση της συγκεκριμένης παραγγελίας στο κάθε τμήμα του εργοστασίου.

Οι ώρες της άμεσης εργασίας, πρέπει να είναι πραγματικές ώρες που απασχόλησε μια παραγγελία ένα τμήμα του εργοστασίου. Στην περίπτωση που η κοστολόγηση γίνεται στο τέλος της χρήσης (ή κάποιας περιόδου π.χ. μήνα, τρίμηνο κ.λπ.), τότε χρησιμοποιούνται οι πραγματικές ώρες απασχόλησης καθώς επίσης και τα πραγματικά απολογιστικά Γ.Β.Ε. επειδή η ύπαρξη όμως του συντελεστή επιβαρύνσεως (ή όπως αλλιώς λέγεται, συντελεστής καταλογισμού), είναι απαραίτητη όχι μόνο στο τέλος της χρήσης αλλά πολύ περισσότερο κατά την διάρκεια της χρήσης, και συγκεκριμένα την στιγμή της ολοκλήρωσης της επεξεργασίας μιας παραγγελίας. Στην κοστολόγηση των παραγγελιών χρησιμοποιούνται συντελεστές επιβαρύνσεως που έχουν υπολογισθεί με βάση προϋπολογιστικά στοιχεία. Τα προϋπολογιστικά αυτά

στοιχεία αναφέρονται στα Γ.Β.Ε. που προβλέπεται ότι θα δημιουργηθούν στην επόμενη χρονική περίοδο και στις ώρες της άμεσης εργασίας, που προβλέπεται ότι θα πραγματοποιηθούν.

6.11. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ Γ.Β.Ε. ΣΕ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ

Παραδειγματικά αναφέρεται ότι, η επιχείρηση «X» κατά την αρχή της χρονικής περιόδου έχει κάνει τον εξής προϋπολογισμό για τα Γ.Β.Ε., και τις αναμενόμενες ώρες άμεσης εργασίας.

ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Γ.Β.Ε. ΚΑΙ ΩΡΩΝ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

<u>Έτος 1997</u>	<u>Τμήμα Α</u>	<u>Τμήμα Β</u>	<u>Σύνολο</u>
<u>Μεταβλητές Δαπάνες</u>			
Αναλώσιμα Υλικά Ευρώ	300	100	400
Έμμεση Εργασία »	400	400	800
Ενέργεια »	140	460	600
Συντήρηση »	1000	400	1400
<u>Σταθερές Δαπάνες</u>			
Αποσβέσεις »	200	200	400
Ασφάλιστρα »	1200	400	1600
Ενοίκια »	<u>1000</u>	<u>1000</u>	<u>2000</u>
Σύνολο	<u>4240</u>	<u>2960</u>	<u>7200</u>
Ωρες άμεσης εργασίας	800	1200	2000
Συντελεστής επιβάρυνσης			
Ευρώ/ανά ω.α.ε.	5,30	2,47	3,60

Έτσι προσδιορίζεται ότι για κάθε ώρα άμεσης εργασίας, η κάθε παραγγελία θα επιβαρύνεται με 5.30 ευρώ για Γ.Β.Ε. όταν απασχολεί το τμήμα Α, με 2,47 ευρώ όταν απασχολεί το τμήμα Β. Η κατά μέσο υπολογισμό επιβάρυνση κάθε παραγγελίας με Γ.Β.Ε. θα είναι 3,60 ευρώ.

Σημείωση: Στο παράδειγμα έγινε υπολογισμός συντελεστή επιβάρυνσης για το σύνολο των βιομηχανικών εξόδων. Με τον ίδιο τρόπο μπορούμε να υπολογίσουμε περισσότερους τους ενός συντελεστές επιβάρυνσης, τόσο για ομάδες βιομηχανικών εξόδων, όσο και για κάθε βιομηχανικό έξοδα χωριστά.

6.12. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ, ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ο υπολογισμός του συντελεστή επιβάρυνσης έγινε προηγούμενα με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας. Αυτός είναι ο συνηθέστερος τρόπος. Όμως μπορεί να ληφθεί σαν βάση άλλη μετρική παράμετρος, όπως π.χ. οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων κ.λπ.

Η χρησιμοποίηση των συντελεστών επιβάρυνσης στην κοστολόγηση, εκτός από την διευκόλυνση που παρέχει σχετικά με το γρήγορο υπολογισμό του κόστους παραγωγής μόλις τελειώσει η επεξεργασία μιας παραγγελίας, έχει και δύο αλλά εμφανή πλεονεκτήματα.

- 1.** Σε απότομες βραχύχρονες μεταβολές στην απασχόληση του εργατικού δυναμικού της επιχείρησης, αποφεύγονται οι αλλοιώσεις στον υπολογισμό κόστους παραγωγής που μπορεί να προκληθεί.
- 2.** Σε μεταβολές της ποσότητας των παραγόμενων προϊόντων που οφείλονται σε εποχιακούς ή άλλους παράγοντες, αποφεύγονται οι αλλοιώσεις στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής που μπορεί να προκληθούν.

6.13. ΣΤΑΘΕΡΟΤΗΤΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ

Οι συντελεστές επιβάρυνσης πρέπει να παραμένουν σταθεροί όπως υπολογίστηκαν για την κοστολόγηση των παραγγελιών που θα ολοκληρωθούν στην υπό εξέταση χρονική περίοδο, γιατί διαπιστώθηκε ότι τα Γ.Β.Ε. ή οι ώρες της άμεσης εργασίας ή και τα δύο μαζί, εξελίσσονται κατά τρόπο πολύ διαφορετικό από τον αναμενόμενο.

6.14. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΑ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΑ Γ.Β.Ε.

Οι παραγγελίες που εκτελούνται, επιβαρύνονται με Γ.Β.Ε. σύμφωνα με τον συντελεστή καταλογισμού. Ο συντελεστής καταλογισμού, όμως έχει υπολογισθεί με προϋπολογιστικά στοιχεία. Έτσι, είναι πολύ πιθανόν τα Γ.Β.Ε. που έχουν καταλογισθεί στις παραγγελίες που ολοκληρώθηκαν μέσα σε μια χρονική περίοδο, να μην συμπίπτουν (και αν συμπίπτουν θα είναι σύμπτωση) με τα πραγματικά Γ.Β.Ε. της περιόδου αυτής. Η συνέπεια από το γεγονός αυτό, είναι ότι το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα» θα διαφέρει από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα Καταλογισμού».

Αν το χρεωστικό υπόλοιπο του λ/σμού «Γ.Β.Ε.» είναι μικρότερο από το πιστωτικό υπόλοιπο του λ/σμού «Γ.Β.Ε.Κ.», αυτό δείχνει ότι έγινε υπερκαταλογισμός των Γ.Β.Ε. Δηλαδή ότι το κόστος παραγωγής των παραγγελιών θα έπρεπε να είχε επιβαρυνθεί με λιγότερα Γ.Β.Ε. Αν το χρεωστικό υπόλοιπο του λ/σμού «Γ.Β.Ε.» είναι μεγαλύτερο από το πιστωτικό υπόλοιπο του λ/σμού «Γ.Β.Ε.Κ.», αυτό δείχνει ότι έγινε υποκαταλογισμός των Γ.Β.Ε. Δηλαδή ότι το κόστος παραγωγής των παραγγελιών θα έπρεπε να είχε επιβαρυνθεί με περισσότερα Γ.Β.Ε.

Η τακτοποίηση της διαφοράς μεταξύ των πραγματικών και των καταλογισμένων Γ.β.Ε. επιτυγχάνεται με έναν από τους τρεις παρακάτω τρόπους.

1. Μεταφέρεται στο λ/σμό «Κόστος Πωληθέντων», για να μεταβάλλει το κόστος από αυξητικά αν έχει γίνει υποκαταλογισμός των Γ.β.Ε., ή μειωτικά στην αντίθετη περίπτωση.
2. Μεταφέρεται στους λ/σμούς «Κόστος Πωληθέντων», «Παραγωγή σε εξέλιξη» και «Έτοιμα Προϊόντα», γιατί ο υπέρ- ή υπό –καταλογισμός των Γ.β.Ε. αφορά:
 - α) τις παραγγελίες που παραδόθηκαν στους πελάτες.
 - β) εκείνες που είναι έτοιμες αλλά δεν έχουν παραδοθεί ακόμη, και
 - γ) εκείνες που είναι στο στάδιο της ολοκλήρωσης.

Ο τρόπος αυτός είναι ο δικαιότερος, αλλά είναι ο δυσκολότερος στην εφαρμογή του.

3. Μεταφέρεται στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων της εκμεταλλεύσεως και τον μεταβάλλει ανάλογα.

6.15. ΦΥΛΛΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΥΤΟΥ

Για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής μιας παραγγελίας ακολουθείται εξωλογιστικός τρόπος κοστολόγησης (ανεξάρτητα από το εάν η επιχείρηση έχει ή όχι εσωλογιστική κοστολόγηση), και χρησιμοποιείται για το σκοπό αυτό το «Φύλλο Υπολογισμού Κόστους Παραγγελίας» (Φ.Υ.Κ.Π.).

Το φύλλο υπολογισμού κόστους παραγγελίας, συνήθως είναι ένα έντυπο, η γραμμογράφηση του οποίου μπορεί να διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση, το οποίο όμως περιέχει υποχρεωτικά όλα τα στοιχεία του κόστους της παραγγελίας.

Σημείωση: Τα Φ.Υ.Κ.Π. αποτελούν το αρχείο όλων των παραγγελιών (ή έργων) για συμπληρωμένες και μη συμπληρωμένες παραγγελίες, και απέχει θέση αναλυτικού καθολικού για το λ/σμό του Γενικού καθολικού «Παραγωγή σε εξέλιξη».

Ο λογιστικός κύκλος στην κατά παραγγελία (ή έργο) κοστολόγηση περιλαμβάνει τις παρακάτω φάσεις:

1. Απόκτηση πρώτων υλών (αποθεμάτων), παραγωγικού εξοπλισμού (αν δεν υπάρχει) και παραγωγικών υπηρεσιών.
2. Χρησιμοποίηση των διαφόρων συντελεστών της παραγωγής στη διαδικασία παραγωγής.

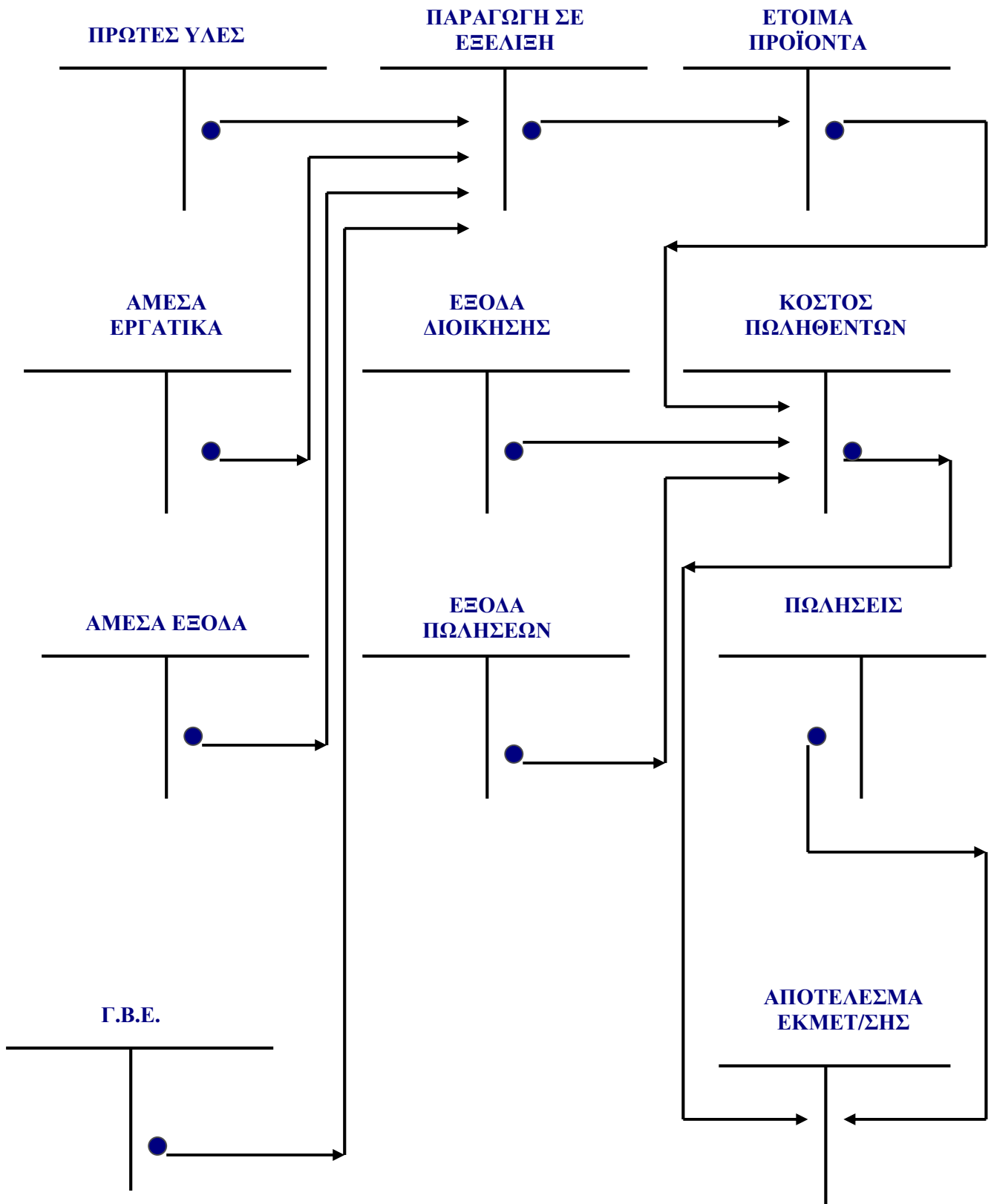
Η φάση αυτή περιλαμβάνει τη χρησιμοποίηση των:

- α) άμεσα υλικά
- β) έμμεση εργασία
- γ) έμμεσο παραγωγικό εξοπλισμό και υπηρεσίες

Δηλαδή στην περίπτωση –γ- περιλαμβάνονται τα έξοδα παραγωγής του εργοστασίου (αναλώσιμα υλικά, έμμεση εργασία, μέρος των αποσβέσεων κ.λπ.).

3. Παραγωγή των ετοιμών προϊόντων (συμπληρώνεται η παραγωγή σε εξέλιξη και παράγονται τα έτοιμα προϊόντα).
4. Διάθεση (πώληση) των ετοιμών προϊόντων στην αγορά.
5. Καταλογισμός του κόστους για υπολογισμό αποτελέσματος.

6.16. ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΡΟΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΣΤΗΝ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ



6.17. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Για την καλύτερη κατανόηση του τρόπου συμπλήρωσης του Φ.Υ.Κ.Π., αλλά και της λογιστικής κατανόησης του κόστους εξατομικευμένης παραγωγής, έστω το εξής παράδειγμα.

Για την κοστολόγηση της παραγγελίας Νο.510 που μόλις ολοκληρώθηκε και πρέπει να παραδοθεί στον πελάτη, ισχύουν τα εξής:

- Κόστος Πρώτων υλών (94.24.01):

Μετά την εκκαθάριση των αναλόγων μερίδων των πρώτων υλών, έχουμε:

Πρώτη Ύλη Α (94.24.01.00)

50 χλγρ. προ 2 ευρώ το χλγρ.

Πρώτη Ύλη Β (94.24.01.01)

20 χλγρ. προ 3 ευρώ το χλγρ.

- Κόστος άμεσης εργασίας κατά τμήμα παραγωγής (92.00.XX.60.00):
Στηριζόμενοι στον άρτια τεκμηριωμένο προϋπολογισμό που έχει προηγηθεί, δημιουργείται το κόστος άμεσης εργασίας, πιστώνοντας τους ανάλογους λ/σμούς των τμημάτων (κέντρα κόστους), ομάδα 92, αφού βέβαια χρεωθούν οι λ/σμοί της παραγωγής, ομάδα 93. Σημειώνεται ότι η χρέωση των λ/σμών της Α.Λ. του κόστους της άμεσης εργασίας θα ενημερωθεί από την μεταφορά του πραγματικού εξόδου της Γ.Λ. (Ομάδα 60) στους αντίστοιχους λ/σμούς της Α.Λ. κατά κέντρο κόστους (Ομάδα 92). Με την ολοκλήρωση της κοστολόγησης της παραγγελίας, θα μεταφερθεί στο λ/σμό του κόστους πωληθέντων, των προϊόντων της παραγγελίας, το υποκαταλογισθέν ή υπερκαταλογισθέν κόστος της άμεσης εργασίας.

Έτσι έχουμε:

Τμήμα 1 (92.00.00.60.00)

20 ώρες προς 20 ευρώ ανά ώρα άμεσης εργασίας

Τμήμα 2 (92.00.01.60.00)

10 ώρες προς 30 ευρώ ανά ώρα άμεσης εργασίας

Άμεσα έξοδα

Σαν άμεσα έξοδα κοστολογούνται:

α) Οι βοηθητικές ύλες, που το αντίστοιχο κόστος τους υπολογίζεται από την εκκαθάριση της ανάλογης μερίδας της αποθήκης (94.24.02).

β) Τα υλικά συσκευασίας που και αυτά υπολογίζονται όπως οι βοηθητικές ύλες (94.24.03).

Τα άμεσα υλικά, εν προκειμένω, καταλογίζονται κατ' ευθείαν στην παραγωγή των ετοιμών προϊόντων της παραγγελίας (93.21).

Έτσι έχουμε:

Βοηθητικές ύλες (94.24.02)

Κόστος αναλωθέντων €20

Υλικά συσκευασίας (94.24.03)

Κόστος αναλωθέντων €40

Γενικά βιομηχανικά έξοδα (92.00.XX)

Σαν Γ.Β.Ε. κοστολογούνται τα στοιχεία:

α) Της έμμεσης εργασίας, που απορρέει από το λογαριασμό 60 της Γ.Λ. και που μεταφέρεται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της Α.Λ. 92.00.XX.60.01.

β) Των αποσβέσεων παγίων, που βρίσκονται στο λογαριασμό 66 της Γ,Λ. και μεταφέρεται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της Α.Λ. 92.00.XX.66.01

Έτσι, σαν Γ.Β.Ε. έχουμε:

Τμήμα 1 (92.00.00)

Κόστος έμμεσης εργασίας (92.00.00.66.01)

1 €ανά ώρα άμεσης εργασίας

Κόστος αποσβέσεων παγίων (92.00.00.66.01)

0,8 €ανά ώρα άμεσης εργασίας

Τμήμα 2 (92.00.01)

Κόστος έμμεσης εργασίας (92.00.01.60.01)

1,5 €ανά ώρα άμεσης εργασίας

Κόστος αποσβέσεων παγίων (92.00.01.66.01)

1,2 €ανά ώρα άμεσης εργασίας.

Στις περιπτώσεις υποκαταλογισμού ή υπερκαταλογισμού των πραγματικών εξόδων που υπολογίστηκαν και καταλογίστηκαν στην παραγωγή των ετοίμων προϊόντων, η περίπτωση αντιμετωπίζεται με τον ίδιο τρόπο του κόστους της άμεσης εργασίας.

Έξοδα Διοίκησης και Πωλήσεων

Τα εν λόγω έξοδα υπολογίζονται και επιβαρύνουν την παραγγελία, βάσει ενός ποσοστού επί του κόστους παραγωγής της ποσότητας της παραγγελίας. Έτσι έχουμε:

Έξοδα Διοίκησης (92.01)

Σαν έξοδα διοίκησης υπολογίζονται και κοστολογούνται τα:

- 5% επί του κόστους βιομηχανοποίησης των πρώτων υλών, και
- 10% επί του κόστους όλων των υπολοίπων συντελεστών της παραγωγής της παραγγελίας.

Έξοδα πωλήσεων (92.03)

Σαν έξοδα πωλήσεων υπολογίζεται και κοστολογείται το 30% του κόστους παραγωγής της παραγγελίας

Η τιμή πώλησης των παραχθέντων προϊόντων της παραγγελίας (96.01.01) υπολογίζεται ίση με το συνολικό κόστος αυτών προσαυξημένα κατά 10%, σαν ποσοστό καθαρού κέρδους.

Όσον αφορά τα έξοδα διοίκησης και πωλήσεων, η διαφορά μεταξύ πραγματικού και καταλογισθέντος εξόδου να μεταφερθεί στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

Έτσι με βάση τα παραπάνω στοιχεία, το φύλλο υπολογισμού του κόστους της παραγγελίας N₀.510, παίρνει την εξής μορφή:

ΦΥΛΛΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ Νο 510

ΣΤΟΙΧΕΙΑ Κόστους	Λογαριασμός Α.Λ	Ποσότητα	Τιμή μονάδας	Κόστος (€)		
				Μερικό	Ολικό	Αμ. και Εμ
Πρώτη ύλη Α	94.21.01.00	50 χλμ	2 €	100		
Πρώτη ύλη Β	94.21.01.01	20 χλμ	3€	60	160	
Άμεση Ερ/σία						
Τμήμα 1	92.00.00.60.00	20 ώρες	20€/ω α.ε	400		
Τμήμα 2	92.00.01.60.00	10 ώρες	30€/ω.α.ε	300	700	
Άμεσα έξοδα						
Βοηθ. ύλες	94.24.02			20		
Υλικά συσκευασ.	94.24.03			40	60	920
Γεν. Βιομ. Εξ						
Τμήμα 1						
Έμμεση Εργασία	92.00.00.60.01	20 ώρες	1 € ω.α.ε.	20		
Απόσβεσης	92.00.00.66.01	10 ώρες	0,8 € ω.α.ε.	8		
Σύνολο				28		
Τμήμα 2						
Έμμεση εργασία	92.00.01.60.01	20 ώρες	1,5€/ω.α.ε	30		
Αποσβέσεις	92.00.01.60.01	10 ώρες	1,2€/ω.α.ε	12		
Σύνολο				42	70	70
ΚΟΣΤ. ΠΑΡΑΓ.	93.23.01					990
Έξοδα διοίκησης	93.01 ή 98.41					
Κόστος πρ. υλ.		160 €	5%	8		
Υπ. Κόστ. παρ.		(990-160)€	10%	83	91	
Έξοδα πωλήσ.	92.03 ή 98.43					
Κόστος παρ.		990 €	30%	297	297	388
ΣΥΝ.ΚΟΣΤΟΣ	98.95					1378
ΚΑΘ. ΚΕΡΔΟΣ	98.99	1378 €	10%			137,8
ΤΙΜΗ ΠΩΛ.	96					1515,8

6.18. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ Γ.Λ. ΚΑΙ Α.Λ.

Όλες οι αγορές των αποθεμάτων στη Γ.Λ. χρεώνουν τον οικείο τους λογαριασμό (ομάδα 2) πιστώνοντας το λογαριασμό των προμηθευτών (λ/σμός 50). Στην Α.Λ., η αντίστοιχη κίνηση εμφανίζεται χρεώνοντας τους λογαριασμούς της ομάδας 94 και πιστώνοντας τον ανάλογο λογισμένο λογαριασμό της ομάδας 90. Διαχρονικά, ως γνωστόν, πρέπει να υπάρχει συμφωνία μεταξύ των αναλυτικών καθολικών λογαριασμών της Γ.λ. και Α.Λ. με τις καρτέλες των αντίστοιχων μερίδων της αποθήκης. Αναλυτικότερα, κατά την αγορά των αποθεμάτων οι λογαριασμοί που πρέπει να κινηθούν είναι:

Αποθέματα	Γενική Λογιστική		Αναλυτική Λογιστική	
	ΧΡ.	ΠΙΣ.	ΧΡ.	ΠΙΣ.
§ Πρώτες ύλες	24.01	50.00	94.21.01	90.02.24.01
§ Βοηθητικές ύλες	24.02	50.00	94.21.02	90.02.24.02
§ Υλικά συσκευασίας	24.03	50.00	94.21.03	90.02.24.03
§ Αναλώσιμα υλικά	25	50.00	94.25	90.02.25
§ Ανταλλακτικά παγίων	26	50.00	94.26	90.02.26
§ Εμπορεύματα	20	50.00	94.20	90.02.20

Στη συνέχεια θα εξεταστεί και ο λογιστικός χειρισμός του κόστους της παραγγελίας Ν₀.510, που παρουσιάστηκε στο φύλλο υπολογισμού κόστους.

Παράδειγμα συμφωνίας αποθεμάτων Γ.Λ. και Α.Λ.

Σε μια χρονική περίοδο που προηγήθηκε της παραγγελίας Ν₀.510, αγοράστηκαν και εισήχθησαν στην αποθήκη ποσότητες πρώτων υλών Α και Β. Κατά την αγορά τους στη Γ.Λ. και Α.Λ. κινήθηκαν οι λογαριασμοί:

Γενική Λογιστική

ΧΡ.	ΠΙΣ.		
24.01		<u>Πρώτες ύλες</u>	
24.01.01.02		Αγορά π.υ. Α΄	XXX
24.01.02.02		Αγορά π.υ. Β΄	NNN
	50.00	Προμηθευτές	NNN

Αναλυτική Λογιστική

ΧΡ.	ΠΙΣ.		
94.24.01		<u>Πρώτες ύλες</u>	
24.01.01.02		Αγορά π.υ. Α΄	XXX
24.01.02.02		Αγορά π.υ. Β΄	NNN
	90.02.24.01	<u>Πρώτες ύλες λογ/νες</u>	
	90.02.24.01.01	Αγορά λ/νών π.υ. Α΄	XXX
	90.02.24.01.02	Αγορά λ/νών π.υ. Β΄	NNN

Η δεύτερη ομάδα στοιχείων, που μαζί με τα αποθέματα στοιχειοθετούν ένα ολοκληρωμένο κόστος παραγωγής, είναι τα οργανικά έξοδα που πραγματοποιούνται και που παρουσιάζονται λογιστικώς ως εξής:

Γενική Λογιστική

ΧΡ.	ΠΙΣ.		
6		Οργανικά έξοδα κατά είδος	
60		Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	XXX
61		Αμοιβές τρίτων	XXX
62		Παροχές τρίτων	XXX

63	Φόροι και τέλη	XXX
64	Διάφορα έξοδα	XXX
65	Τόκοι και συναφή Έξοδα	XXX
66	Αποσβέσεις παγίων	XXX
68	Προβλέψεις εκμ/σης	XXX
XXXXXXX	Ανάλογος λ/σμός	XXX

Αναλυτική		Λογιστική	
ΧΡ.	ΠΙΣ.		
92.XX.XX.60		Αμοιβές και έξοδα πρ/κού (κατά)	
92.XX.XX.61		Αμοιβές τρίτων »	XXX
92.XX.XX.62		Παροχές τρίτων »	XXX
92.XX.XX.63		Φόροι και τέλη »	XXX
92.XX.XX.64		Διάφορα έξοδα »	XXX
92.XX.XX.65		Τόκοι και συναφή έξοδα »	XXX
92.XX.XX.66		Αποσβέσεις παγίων »	XXX
92.XX.XX.68		Προβλέψεις εκμ/σης »	XXX
	90.06.6X	Οργανικά έξοδα λογ/να	XXX

Τέλος, τα έσοδα από την πώληση των προϊόντων, λογιστικά αντιμετωπίζονται ως εξής:

Γενική		Λογιστική	
ΧΡ.	ΠΙΣ.		
30		Πελάτες	
30.00		Πελάτες εσωτερικών	
	71	Πωλήσεις προϊόντ. έτοιμ και ημιτ.	

	Αναλυτική	Λογιστική
ΧΡ.	ΠΙΣ.	
30.07.71		Διάμ. αντικρ. λ/μό πωλ.Ετ. Πρ/ντων και ημιτ.
	96.01	Πωλήσεις πρ/ντων έτ. Και ημιτ

6.19. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ

Παρουσιάζοντας την εικόνα των εγγραφών στην Γ.Λ. και Α.Λ. για τα στοιχεία που επηρεάζουν το κόστος της παραγωγής αλλά και των εσόδων από την πώληση των προϊόντων, θα δείξουμε τη συνέχεια του λογιστικού χειρισμού της παραγγελίας Νο.510 στην Α.Λ.

Με βάση τις αιτήσεις υλικών και με παραστατικό το κατάλληλο δελτίο εσωτερικής διακίνησης, γίνεται, μέσω των εκκαθαρίσεων κατά μερίδα της αποθήκης, ο υπολογισμός του κόστους των αναλώσεων των Π.Υ. Με τη χορήγηση των πρώτων υλών χρεώνεται ο λ/σμός «παραγωγή σε εξέλιξη» με αναλυτικό λ/σμό του «πρώτες ύλες».

Η χρέωση δε του λ/σμού «παραγωγή σε εξέλιξη» της παραγγελίας Νο.510, θα γίνει μέσω του αναλυτικού καθολικού (καρτέλας) των πρώτων υλών που αφορά την παραγγελία Νο.510. Η ημερολογιακή εγγραφή είναι:

ΧΡ.	ΠΙΣ.	
93.23		Παραγωγή σε εξέλιξη (Π.Ε.)
93.23.01		Π.Ε. Παραγγελίας Νο 510
93.23.01.24		Π.& Β. ύλες-υλ.συσκ.
93.23.01.24 01		Π.Υ.
Σε μεταφορά		

Από μεταφορά

93.23.01.24 01 01	Π.Υ. Α΄	100
93.23.01.24 01 02	Π.Υ.Β΄	60
94.24.01.01.51	Αναλώσεις π.υ.Α΄	100
94.24.01.02.51	Αναλώσεις π.υ.Β΄	60

Με τη χρησιμοποίηση των Φύλλων Αναλώσεως Εργασίας ή τις Κάρτες εργασίας, είναι δυνατός ο προσδιορισμός της άμεσης και έμμεσης εργασίας που αναλώθηκε στην συγκεκριμένη παραγγελία. Η άμεση εργασία αφού θα χρεωθεί στους λ/σμούς των κέντρων κόστους, στη συνέχεια θα καταλογισθεί στο λ/σμό της «παραγωγής σε εξέλιξη», σαν άμεσο κόστος αμοιβών προσωπικού. Η έμμεση εργασία θα ακολουθήσει την ίδια πορεία, αλλά όμως σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο. Δηλαδή:

92.00.00	Κέντρο Κόστους Τμήμα 1	
92.00.00.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	
92.00.00.60.00	Άμεσες Αμοιβές & εξ. προσ. Τμ.1	400
92.00.01	Κέντρο κόστους Τμήμα 2	
92.00.01.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	
92.00.01.60.00	Άμεσες Αμοιβές & εξ. προσ. Τμ.2	300
90.06.60	Άμεσες Αμοιβές & εξ. προσωπικού λ/κα	700

92.00.00	Κ.Κ. Τμήμα 1	
92.00.00.60	Αμοιβές και έξοδα πρ/κού	
92.00.00.60.01	Έμμεσες Αμοιβές & εξ. προσ. Τμ.1	20

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

92.00.01.	Κ.Κ. Τμήμα 2	
92.00.01.60	Αμοιβές και έξοδα πρ/κού	
92.00.01.60.01	Έμμεσες Αμοιβές & εξ. προσ. Τμ.2	30
90.06.60	Αμοιβές και έξοδα πρ/κού λ/να	50

6.20. ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΣΤΙΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ

Κατά τη διάρκεια της επεξεργασίας των παραγγελιών πραγματοποιούνται διάφορα άλλα έξοδα σχετικά με την παραγωγή των προϊόντων, τα οποία άλλα εξ αυτών μπορούν να αντιστοιχηθούν άμεσα με κάποια εκ των παραγγελιών. Έτσι, τα μεν πρώτα εξ αυτών χαρακτηρίζονται σαν άμεσα έξοδα της παραγγελίας, τα δε δεύτερα κατατάσσονται στην ομάδα των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Το γραφείο της κοστολόγησης ενημερώνεται για τα έξοδα αυτά, είτε από αντίγραφα των τιμολογίων ή άλλων έννομων παραστατικών των τρίτων, είτε από τα δελτία εσωτερικής διακίνησης των αποθεμάτων της επιχείρησης, είτε τέλος από την κίνηση των λ/σμών της Γ.Λ. Έτσι έχουμε:

Για την ολοκλήρωση της παραγγελίας N₀.510 απαιτήθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν (όπως φαίνεται από την εκκαθάριση της αντίστοιχης μερίδας της αποθήκης) βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας, όπως παρουσιάζονται στο Φ.Υ.Κ.Π. N₀.510. Τονίζεται δε ότι, τα εν λόγω υλικά επιβάρυναν κατ' ευθείαν την παραγωγή χωρίς να χρεώσουν πριν κανένα κέντρο κόστους.

Η ημερολογιακή εγγραφή είναι:

93.23.01	Παραγ. σε εξελ. παραγ.
93.23.01.24	Πρ. & Β. ύλες – Υλικά συσκ.

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

93.23.01.24.01	Βοηθ. ύλες παραγγ.	20
94.24.02.51	Αναλώσεις Βοηθ. υλών	20
93.23.01.	Παραγ. Σε εξελ. Παραγ.	
93.23.01.24	Πρ. & Β. ύλες –υλικά συσκ.	
93.23.01.24.03	Υλικά συσκ. Παραγγ.	40
94.24.03.51	Αναλώσεις υλικών συσκ.	40

6.21. ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΕΝΑ

Αφού ολοκληρωθεί η επεξεργασία της παραγγελίας, ανεξάρτητα από το ποιοι λ/σμοί και σε πιο μέγεθος επιβαρύνουν την παραγγελία, πρέπει να υπολογισθούν και να εμφανισθούν λογιστικά οι αντίστοιχοι λ/σμοί που καταλογίζονται στην παραγωγή σαν πίστωση του λ/σμού «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα Καταλογισμένα». Αυτό γίνεται σε όσα εκ των εξόδων χρησιμοποιείται ο συντελεστής επιβάρυνσης για τον υπολογισμό του κόστους που πρέπει να καταλογιστεί στην παραγγελία.

Ονομάζονται δε «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα Καταλογισμένα», γιατί δεν είναι πραγματικά, αλλά προέρχονται από έναν υπολογισμό και «καταλογισμό» που γίνεται με βάση το συντελεστή επιβάρυνσεως.

Το ποσό του καταλογισμού θα εξαρτηθεί από το πόσες ώρες απασχόλησε τα τμήματα του εργοστασίου (κέντρα κόστους εν προκειμένω) για την παραγγελία που ολοκληρώθηκε.

6.22. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Γ.Β.Ε. ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΕΝΩΝ

Στο παράδειγμά μας, το έξοδο που θα καταλογισθεί βάση συντελεστού επιβαρύνσεως, είναι οι αποσβέσεις των παγίων. Σαν συντελεστής επιβαρύνσεως, θεωρούνται οι ώρες που απασχόλησε το εργοστάσιο η παραγγελία Νο.510 κατά κέντρο κόστους. Έτσι, και σύμφωνα με την ανάλυση που παρουσιάζεται στο Φ.Υ.Κ.Π. Νο.510, η ημερολογιακή εγγραφή είναι:

93.23.01	Παραγ.σε εξ. παραγγ Νο 510	
93.23.01.66	Αποσβέσεις παραγ. Νο 510	20
92.00.00.66	Αποσβέσεις Κ.Κ. Τμ 1	
92.00.00.66.01	Αποσβέσεις Κ.Κ. Τμ. 1 καταλογ.8	
92.00.01.66	Αποσβέσεις Κ.Κ. Τμ. 2	
92.00.01.66.01	Αποσβέσεις Κ.Κ. Τμ. 2 καταλογ. 12	

Κατά το τέλος της χρήσης και μετά τον πραγματικό υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων, υπολογίστηκε ότι για παραγγελία Ν.510 αναλογούν αποσβέσεις παγίων ύψους: Για τμήμα 1, €10 για τμήμα 2, €11. σημειωτέον ότι η επιχείρηση τους υπο – ή υπερκαταλογισμούς των εξόδων που καταλογίζονται βάσει συντελεστών επιβάρυνσης, τους μεταφέρει παγίως στο λογαριασμό του κόστους πωληθέντων των παραγγελιών. Το ίδιο δε, θα συμβεί και τώρα με τις αποσβέσεις των παγίων.

Με την ολοκλήρωση της επεξεργασίας της παραγγελίας, τα έξοδα των κέντρων κόστους μεταφέρονται και χρεώνουν το λογαριασμό της παραγωγής της παραγγελία για την οποία και επιβαρύνθηκαν με τα ανάλογα σχετικά έξοδα.

Η ημερολογιακή εγγραφή είναι:

93.23.01.60	Αμοιβ. και εξ.προσ. παραγγ. Νο 510	
93.23.01.60.00	Άμεσες Αμοιβ. και πρ/κού	700
92.00.00.99	πιστωτικός λ/μός Τμ. 1	400
92.00.01.99	πιστωτικός λ/μός Τμ. 2	300

93.23.01.60		
93.23.01.60.01	Έμμεσες Αμοιβ. και Εξ. Πρ/κού	50
92.00.00.99	Πιστωτικός λ/μός τμ. 1	20
92.00.01.99	Πιστωτικός λ/μός τμ. 2	30

Με την ολοκλήρωση της επεξεργασίας παραγωγής μιας παραγγελίας (όπως εν προκειμένω με την παραγγελία Νο.510), τα υπό κατεργασία προϊόντα (λ/σμός 93.23) μεταφέρονται στο λ/σμό των αντίστοιχων αποθεμάτων, δηλαδή στον λ/σμό 94.23, με την ημερολογιακή εγγραφή:

94	Αποθέματα	
94.23	Παραγωγή σε εξέλιξη	
94.23.01	Παραγγ. Νο 510	
94.23.01.15	Κόστος παραγωγής	990
	(Ποσότητα παραγωγής X)	
93	Κόστος παραγωγής	
93.23	Παραγωγή σε εξέλιξη	
93.23.01	Παραγγ. Νο.510	
93.23.01.99	Συγκ. λ/μ. μεταφοράς	990
	(Ποσότητα παραγωγής X)	

Σημείωση: Το ποσό της πίστωσης του λογαριασμού «Παραγωγή σε εξέλιξη» (93.23) παρατηρείται αρκετές φορές να είναι μεγαλύτερο της χρέωσης. Αυτό δεν πρέπει να δημιουργεί απορίες, γιατί μπορεί να υπήρχαν ημικατεργασμένες παραγγελίες σε εξέλιξη στην αρχή της χρήσης.

Στη συνέχεια μεταφέρονται στο λ/σμό παραγωγής των Ετοιμών Προϊόντων (93.23.01) και κατόπιν στο λ/σμό των αποθεμάτων των Ετοιμών Προϊόντων (94.21,01).

Το κόστος παραγωγής της παραγγελίας είναι γνωστό από το αναλυτικό καθολικό του λ/σμού της παραγωγής σε εξέλιξη (93.23.01). με αυτό το κόστος η παραγγελία θα μεταφερθεί στους αντίστοιχους λ/σμούς των Ετοιμών Προϊόντων.

Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής:

93	Κόστος παραγωγής	
93.21	Παραγωγή Ετοιμ. Πρ/ντων	
93.21.01	Παραγ. Ετ. Πρ. «Παραγγ. Νο.510»	
93.21.01.24	Κόστος Προ. και βοηθ. Υλών-Υλ.συσκ.	
93.21.01.24.01	Κόστος πρώτον Υλών	
93.21.01.24.01.01	Κόστος πρώτης Ύλης Α΄	100
93.21.01.24.01.02	Κόστος πρώτης Ύλης Β΄	60
93.21.01.24.02	Κόστος βοηθ. Υλών	20
93.21.01.24.03	Κόστος Υλικών συσκευασ.	40
93.21.01.60	Αμοιβ. και Εξ. πρ/κού	
93.21.01.60.00	Άμεσο κόστος πρ/κού	20
93.21.01.60.01	Έμμεσο κόστος πρ/κού	700
93.21.01.66	Αποσβέσεις παγίων	50
94	Αποθέματα	
94.23	Παραγωγή σε εξέλιξη	

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

94.23.01	Παραγγελία Νο.510	
94.23.01.99	Συγκ/κός λ/μός	
	Ανάλωσης	990
	(Ποσότητα ανάλωσης X)	
<hr/>		
94	Αποθέματα	
94.21	Ετ. και Ημιτ. Πρ/ντα	
94.21.01	Προϊόν Παραγγ. Νο.510	
94.21.01.15	Κόστος Παραγωγής	990
	(Ποσότητα παραγωγής X)	
93	Κόστος Παραγωγής	
93.21	Παραγωγή Ετοιμ. Πρ/ντων	
93.31.01	Παραγωγή. Ετοιμ. Πρ/ντων.	
	Παραγγ. Νο.510	
93.21.01.99	Συγκ/κός λ/μός μεταφοράς	
93.21.01.99.99	Συγκ/κός λ/μός μεταφοράς	
93.21.01.99.99.99	Συγκ/κός λ/μός	
	Μεταφοράς	990
	(Ποσότητα παραγωγής X)	

6.23. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Με την προηγούμενη εγγραφή ουσιαστικά ολοκληρώνεται το κύκλωμα της λογιστικής παρακολούθησης του κόστους εξατομικευμένης παραγωγής. Όμως, προορισμός των παραγγελιών που ολοκληρώνονται είναι να πωληθούν και να διαμορφώσουν κάποιο αποτέλεσμα. Όταν γίνεται πώληση, τα προϊόντα

βγαίνουν από την αποθήκη των ετοιμών με το κόστος παραγωγής τους, όπως προκύπτει από την εκκαθάριση της αντίστοιχης μερίδας αποθήκης των ετοιμών προϊόντων (δηλαδή από το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού «Έτοιμα Προϊόντα »(94.21)). Έτσι, με την παράδοση της παραγγελίας Νο.510 στους πελάτες, γίνονται οι ημερολογιακές εγγραφές:

96.20	Κόστος παραγωγής Ετ. Πρ/ντων	
96.20.01	Κόστος Πωληθ. Ετ. Πρ/ντων	
96.20.01.00	Κόστος Πωληθ. Ετ. πρ. «Παρ. Νο. 510»	990
94.21.01.51	Κόστος Πωληθ. Ετ. Πρ. «Παρ. Νο. 510»	990

Σημειωτέον ότι, το κόστος της πωληθείσας παραγγελίας Νο 510 είναι ίσο με το κόστος της παραγωγής της γιατί στη μερίδα της αποθήκης της δεν υπάρχει απόθεμα έναρξης ή άλλο μέγεθος που να επηρεάζει το κόστος της πώλησης.

96	Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά Αποτ/τα	
96.22	Μικτά-Αναλ/κά αποτ/τα εκ/σης	990
96.20.01.99	Κόστος παραγ. πωληθ. «Παραγ. Νο.510»	990

Με την παράδοση της παραγγελίας στον πελάτη και με βάση το αντίστοιχο Δελτίο Αποστολής –Τιμολόγιο, γίνονται οι ημερολογιακές εγγραφές:

Γενική		Λογιστική
30	Πελάτες	1515,8
71	Πωλήσεις Ετοιμ. Πρ/ντων	
71.01	Πώληση Παραγγ. Νο.510	1515,8

Αναλυτική		Λογιστική
90.07.71	Οργανικά Εσοδα λογ/να	1515,8
96.01	Πώληση Ετ. Πρ/ντων	
96.01.01	Πώληση Παραγγ.Νο 510	1515,8

Στη συνέχεια, η πώληση της παραγγελίας μεταφέρεται στα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, με την ημερολογιακή εγγραφή:

96.01.01.99	Λ/σμός μεταφ. Εταμ. Πρ. «Παραγγ.Νο510»	1515,8
96.22	Μικτά-Αν/κά αποτ/τα Εκμ/σης	1515,8

Οι αποσβέσεις παγίων που αφορούσαν την ολοκλήρωση της παραγωγής της παραγγελίας ήταν: Για το τμήμα (1) €10, ενώ καταλογίστηκαν €8, και για το τμήμα (2) €11, ενώ καταλογίστηκαν €12 αντίστοιχα. Έτσι παρατηρείται ένας υποκαταλογισμός στο τμήμα (1) 2 € ενώ στο τμήμα (2), ένας υπερκαταλογισμός 1 €

Οι ημερολογιακές εγγραφές είναι:

α) Για υποκαταλογισμό

96.20.01.01.	Κόστος πωληθ. Παραγ. No 510 «Υποκατ.»	2
92.00.00.66	Αποσβέσεις παγίων	
92.00.00.66.02	Αποσβ. Τμ. 2 « Υποκαταλ.»	2

β) Για υπερκαταλογισμό

92.00.01.66	Αποσβέσεις παγίων	
92.00.01.66.02	Αποσβ. Τμ. 2 «Υπερκταλ.»	1
96.20.01.02	Κόστος πωληθ. παραγ. No 510 «Υπερκατ»	1

Τα ποσά του υπό –και υπερκαταλογισμού όμως, μεταφέρονται από το λογαριασμό του κόστους των πωληθέντων παραγγελιών στο λ/σμό των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, με τις ημερολογιακές εγγραφές:

96.22	Μικτά-Αναλ/κά Αποτελ/τα εκμ/σης 2	
96.20.01.99	Κόστ.πωληθ. «Παραγ. No 510»	2
96.20.01.99	Κόστος πωληθ. "Παραγ.No 510	1
96.22	Μικτά-Αναλ/κά αποτ. εκμ/σης	1

Τα λειτουργικά τμήματα (κέντρα κόστους) 1 και 2 μετά την ολοκλήρωση του υπολογισμού των αποσβέσεων παγίων που επέφεραν τον υπό –και υπερκαταναλογοισμό αντίστοιχα, με την παρακάτω ημερολογιακή εγγραφή

παίρνουν την τελική τους λογιστική μορφή, γιατί μέχρι τώρα βρίσκονται ενημερωμένα μόνο με τα καταλογισθέντα μεγέθη, που υπολογίστηκαν βάσει των συντελεστών επιβάρυνσης και με τις υπό –και υπερκαλύψεις αυτών.

Οι ημερολογιακές εγγραφές είναι:

92.00.00.66.00	Αποσβέσ. Πραγματ. τμ 1	10
92.00.01.66.00	Αποσβέσ. Πραγματ. τμ 2	11
90.06.66	Αποσβέσ. παγίων ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος	21

Με την τελευταία εγγραφή ολοκληρώθηκε η λογιστική παρουσίαση των εργασιών του κόστους της εξατομικευμένης παραγωγής, μέσω του παραδείγματος της παραγγελίας Νο.510.

Κλείνοντας το κεφάλαιο της παρουσίασης της εξατομικευμένης παραγωγής, τονίζεται ότι και εδώ κατά το κλείσιμο μιας χρήσης, οι εργασίες της Α.Λ. (ομάδα 9) ολοκληρώνονται μόνο με το κλείσιμο του κυκλώματος της ομάδας 9, δηλαδή τον μηδενισμό όλων των λογαριασμών της. Αυτό επιτυγχάνεται χρεοπιστώνοντας τους πιστωτικούς ή χρεωστικούς λογαριασμούς ανάλογα, και με βάση τους κανόνες του Ε.Γ.Λ.Σ.

6.24. ΠΡΩΤΗ ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

- **Κοστολογικά δεδομένα:**

Ας υποθέσουμε ότι την 1/7 στα βιβλία του μηχανουργείου ΖΗΤΑ δεν εμφανίζεται παραγωγή σε εξέλιξη και στις 31/7 από τα βιβλία και στοιχεία προκύπτουν τα ακόλουθα:

(α) Άμεσα υλικά και άμεση εργασία:

Αριθμός Εντολής παραγωγής	Κόστος άμεσων υλικών	Κόστος άμεσης εργασίας
No 101	800	1500
No 102	1280	2090
No 103	960	1630
No 104	<u>770</u>	<u>1360</u>
	<u>3810</u>	<u>6580</u>

(β) Οι ώρες άμεσης εργασίας κατά τμήμα και εντολή παραγωγής έχουν ως εξής:

Εντολή Παραγωγής	T1	T2	T3	Σύνολο
No 101	82	94	117	293
No 102	163	176	68	407
No 103	96	91	130	317
No 104	118	76	72	266
	<u>459</u>	<u>437</u>	<u>387</u>	<u>1.283</u>

(γ) Ο καταλογισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων γίνεται με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας και με συντελεστές επιβαρύνσεως κατά τμήμα που προκύπτουν με βάση τα κοστολογικά δεδομένα της περιόδου (ή προϋπολογιστικά) και οι οποίοι έχουν ως εξής :

T1=6, T2=5,2 και T3=4,9.

Εντολή	T1	T2	T3	
Παραγωγής	(συντ/στής 600)	(συντ/στής 520)	(συντ/στής 490)	ΣΥΝΟΛΟ
No 101	82X6=492	94X5,2=488,8	117X4,9=573,3	1554,1
No 102	163X6=978	176X5,2=915,2	68X4,9=333,2	2226,4
No 103	96X6=576	91X5,2=473,2	130X4,9=637	1686,2
No 104	<u>118X6=708</u>	<u>76X5,2=395,2</u>	<u>72X4,9=352,8</u>	<u>1456</u>
	<u>459X6=2754</u>	<u>437X5,2=2272,4</u>	<u>387X4,9=1896,3</u>	<u>6922,7</u>

Αποπερατώθηκαν οι εντολές N₀.101 και 102 και τα προϊόντα παραλήφθηκαν από την αποθήκη. Από τα υλικά της παραγγελίας N₀.102 παρήχθησαν υπολείμματα 4.000 μονάδες που αποτιμούνται προς 0,1 € η μονάδα.

- **Κοστολόγηση των εντολών παραγωγής**

	Εντολή	Εντολή	Εντολή	Εντολή
	<u>No 101</u>	<u>No 102</u>	<u>No 103</u>	<u>No 104</u>
Κόστος άμεσων υλικών	800	1280	960	770
Κόστος άμεσων εργασιών	1500	2090	1630	1360
Γενικά βιομ/νικά έξοδα	<u>1554,1</u>	<u>2226,4</u>	<u>1686,2</u>	<u>1456</u>
Κόστος αποπερ/νων έργων	<u>3854,1</u>	<u>5596,4</u>	-	-
Κόστος παρ/γης σε εξέλιξη			<u>4276,2</u>	<u>3586</u>

Από το κόστος της εντολής N₀. 102 αφαιρείται η αξία των υπολειμμάτων 400 € οπότε το κόστος των προϊόντων της εντολής αυτής διαμορφώνετε σε 5196,4€

- **Λογιστικός προσδιορισμός του κόστους εξατομικευμένης παραγωγής**

Στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ., το κόστος εξατομικευμένης παραγωγής προσδιορίζεται με την ακόλουθη λογιστική διαδικασία:

Για καθένα κέντρο κόστους (τμήμα ή φάση παραγωγής) ανοίγεται ένας υπολ/σμός στον 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής». Το κόστος των αναλωμένων άμεσων υλικών (πρώτων και βοηθητικών) είναι προτιμότερο να καταχωρείται απευθείας στους υπο/σμούς του 93 «κόστος παραγωγής» και να μη διέρχεται από το λ/σμό 92.00.

Ειδικότερα, σχετικά με το κόστος της άμεσης εργασίας, προτείνονται οι ακόλουθοι χειρισμοί:

(α) Να καταχωρείται στη χρέωση των λ/σμών των Τμημάτων, δηλ. στη χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 92, αλλά να μην συνενώνεται με το έμμεσο κόστος παραγωγής που καταχωρείται στον ίδιο λ/σμό, προκειμένου να μεταφέρεται διακεκριμένα στη χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 93 (κόστος προϊόντων) και χωρίς να χρησιμοποιείται κλείδα καταλογισμού.

Το χειρισμό αυτόν ακολουθεί το Ε.Γ.Λ.Σ., αφού επιβάλλει την καταχώρηση του κόστους της άμεσης εργασίας στο λ/σμό 92 και μόνο για το κόστος των άμεσων υλικών δέχεται και τη λύση της καταχωρήσεως του απευθείας στο λ/σμό 93, παράλληλα όμως επιβάλλει όπως, στους υπολ/σμούς του 93, το κόστος παραγωγής διακρίνεται σε άμεσο και σε έμμεσο, στο δε «άμεσο κόστος παραγωγής κατά κανόνα, περιλαμβάνονται τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία».

(β) Να καταχωρείται σε χρέωση των λ/σμών των Τμημάτων, δηλ. σε χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 92 και να συνενώνεται με το έμμεσο κόστος παραγωγής. Η συνένωση αυτή επιτρέπεται, όταν από το χειρισμό αυτόν δεν προκύπτει αξιόλογη κοστολογική διαφορά.

(γ) Να καταχωρείται απευθείας σε χρέωση του οικείου υπολ/σμού του 93 «κόστος παραγωγής» με πίστωση των λ/σμών των οικείων κέντρων κόστους (υπολ/σμοί του 92) και ταυτόχρονα ή και μετέπειτα να χρεώνονται οι πιστωμένοι ήδη αυτοί λ/σμοί των κέντρων κόστους με το κόστος της άμεσης εργασίας με πίστωση του 90.06.60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα».

Δηλαδή να προηγείται η χρέωση των υπολ/σμών του 93 με το κόστος της άμεσης εργασίας και να επακολουθεί η χρέωση των υπο/σμών του 92.

Ο λ/σμός 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής» πιστώνεται με χρέωση του λ/σμού 93 «κόστος παραγωγής» και των υπολ/σμών του που τηρούνται κατά εντολή παραγωγής. Σημειώνεται ότι δεν πιστώνονται αμέσως οι υπολ/σμοί του 92.00, αλλά ο αντίθετος υπολ/σμός 92.00.00.99 «καταλογισμένο κόστος λειτουργίας των κυρίων τμημάτων παραγωγής (λ/σμός αντίθετος)».

Στο λ/σμό 93 «κόστος παραγωγής» ανοίγεται ένας υπολ/σμός για κάθε εντολή παραγωγής, οποίος χρεώνεται:

- ❑ Με το κόστος των αναλωμένων πρώτων υλών, με πίστωση των οικείων υπολ/σμών του 94 «αποθέματα» και
- ❑ Με το άμεσο και έμμεσο κόστος παραγωγής που καταλογίζεται στα παραγόμενα προϊόντα, με πίστωση του λ/σμού 92.00.

Τα προϊόντα που παράγονται για το σχηματισμό αποθέματος, αλλά κοστολογούνται κατά εντολή παραγωγής, παραδίνονται από την παραγωγή στην αποθήκη με ειδικά έντυπα που καλούνται «Δελτία Παραγωγής». Με τις τμηματικές παραδόσεις ενημερώνονται ποσοτικά η λογιστική αποθήκη χωρίς να γίνεται λογιστική εγγραφή στους οικείους λ/σμούς κόστους παραγωγής και αποθεμάτων. Μόνο μετά την ολοκλήρωση της παραγγελίας, με το κόστος παραγωγής χρεώνονται οι οικείοι υπολ/σμοί του 94 και πιστώνεται ο λ/σμός 93 και οι υπολ/σμοί αυτού.

Στις περιπτώσεις που το μέρος του έργου που αποπερατώνεται δεν παραδίνεται στην αποθήκη αλλά σε άλλα παραδίνεται σε άλλο τμήμα για παραπέρα επεξεργασία, πρέπει να εκδίδεται «δελτίο εισαγωγής στην αποθήκη» και ταυτόχρονα «δελτίο εξαγωγής» από αυτήν προς το Τμήμα που παραλαμβάνει το ημιτελές για παραπέρα επεξεργασία, οπότε γίνονται οι εξής δύο εγγραφές:

94 Αποθέματα

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

94.23.00 Παραγγελία Νο 1001

(εις) 93 Κόστος Παραγωγής

93.00 Κόστος Παραγωγής [φάσεως Ι]

93.00.00 Παραγγελία Νο 1001

93 Κόστος Παραγωγής

93.01 Κόστος Παραγωγής [φάσεως ΙΙ]

93.01.00 Παραγγελία Νο 1001

(εις) 94 Αποθέματα

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

93.00.00 Παραγγελία Νο 1001

Στο τέλος της χρήσεως το κόστος των υπό εκτέλεση έργων μεταφέρεται από το λ/σμό 93 στο λ/σμό 94.23 «παραγωγή σε εξέλιξη» και ο λ/σμός 93 εξισώνεται. Στη νέα χρήση το κόστος των υπό εκτέλεση έργων επαναφέρεται από το λ/σμό 94.23 στο λ/σμό 93 και εκδίδεται νέα εντολή παραγωγής.

Για την εμπέδωση της λογιστικής διαδικασίας προσδιορισμού του κόστους προϊόντων εξατομικευμένης παραγωγής, παραθέτουμε τις λογιστικές εγγραφές που πρέπει να γίνουν για το προαναφερόμενο παράδειγμα:

(α) Για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους των Τμημάτων με βάση το «Φύλλο Μερισμού» θα γίνει η εγγραφή¹:

¹ Δεχόμαστε ότι το κόστος των υλικών καταχωρείται αμέσως στο λ/σμό και δεν διέρχεται από το λ/σμό 92.00. Συνεπώς το λειτουργικό κόστος περιορίζεται στο κόστος της άμεσης εργασίας και στα γεν. βιομηχ. Έξοδα (6580+6922,7=13502,7). Η κατανομή του κόστους στα τμήματα γίνεται με βάση το Φύλλο Μερισμού. Στο παράδειγμά μας η παραπάνω κατανομή των εξόδων στα τμήματα είναι υποθετική.

92	Κέντρα κόστους	
92.00	Έξοδα Λειτουργίας παραγωγής	
92.00.00	Τμήμα παραγωγής Νο 1	5536,107
92.00.00.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού κ.λ.π.	
92.00.01	Τμήμα παραγωγής Νο 2	5806,161
92.00.02.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού κ.λ.π.	
(εις)	90 Διάμεσοι-αντικρυζόμενοι λογαριασμοί	
	90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	13502,7
	90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα	
	90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα κ.λ.π.	
	[6580+6922,7]	

(β) Για την επιβάρυνση των φορέων κόστους με το κόστος των άμεσων υλικών της άμεσης εργασίας και τον καταλογισμό σ' αυτούς του κόστους των κύριων τμημάτων παραγωγής.

93	Κόστος παραγωγής	
93.00.00	Κόστος εντολή Νο 101	3854,1
93.00.00.00	Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	800
93.00.00.01	Κόστος άμεσης εργασίας	1500
93.00.00.02	Κόστος άμεσης εξόδων παραγωγής (Γ.Β.Ε.)	<u>1554,1</u>
93.00.01	Κόστος εντολής Νο 102	5596,4
93.00.01.00	Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	1280
93.00.01.01	Κόστος άμεσης εργασίας	2090

93.00.01.02	Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής (Γ.Β.Ε.)	<u>2226,4</u>	
93.00.02	Κόστος εντολής Νο103		4276,2
93.00.02.00	Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	960	
93.00.02.01	Κόστος άμεσης εργασίας	1630	
93.00.02.02	Κόστος έμμεσων εξόδων παραγ. (Γ.Β.Ε.)	<u>1686,2</u>	
93.00.03	Κόστος εντολής Νο 104		3586
93.00.03.00	Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	770	
93.00.03.01	Κόστος άμεσης εργασίας	1360	
93.00.03.02	Κόστος έμμ. εξόδων παραγωγής (Γ.Β.Ε.)	<u>1456</u>	_____
			17.312,7
(εις) 94	Αποθέματα		
94.24	Πρώτες και βοηθ. Ύλες-Υλικά [μερίδες αποθήκης]		3.8XXX
92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		13502,7
92.00.99	Καταλογισμένο κόστος της λειτουργίας Παραγωγής (λ/σμός αντίθετος)		
92.00.99.00	Καταλογισμένο κόστος τμήματος T1 (λ/σμός αντίθετος)	5536,107	
92.00.99.01	Καταλογισμένο κόστος τμήματος T2 (λ/σμός αντίθετος)	5806,161	
92.00.99.02	καταλογισμένο κόστος τμήματος T3 (λ/σμός αντίθετος)	2160,432	

(γ) Για τη μεταφορά των έτοιμων προϊόντων στους οικείους υπολ/σμούς του 94 «αποθέματα» (και στην αποθήκη):

94	Αποθέματα		
94.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		
94.21.00	Προϊόντα...Εντ. Παρ. Νο 101		3454,1
94.21.01	Προϊόντα...Εντ. Παρ. Νο 102		5196,4
94.22	Υποπροϊόντα και υπολείμματα		
94.22.20	Υπολείμματα		400
	(μονάδες 4000Χ0,1 €)		
(εις) 93	Κόστος παραγωγής		
	93.00.00	Κόστος εντολής Νο 101 (με ειδικούς ως προηγ. άρθρο)	3854,1
	93.00.01	Κόστος εντολής Νο 102 (με ειδικούς ως προηγ. άρθρο)	5596,4
	Δελτία συμπλήρωσεως ...και Δελτία παραλαβής....		

Είναι δυνατόν, επί περιοδικής κοστολογήσεως και εφόσον η επιχείρηση το θεωρεί αναγκαίο, αντί της άμεσης πιστώσεως των υπολ/σμών του 93, να χρησιμοποιηθούν αντίστοιχοι αντίθετοι τριτοβάθμιοι υπολ/σμοί υπό κατάλληλο αντίθετο δευτεροβάθμιο [όπως λ.χ. 93.00.99 «κόστος παραγωγής καταλογισμένο (λ/σμός αντίθετος)» και κάτω από αυτόν υπολ/σμοί κατά εντολή]

(δ) Αν πρόκειται για ετήσια κοστολόγηση ή για κοστολόγηση του μηνός Δεκεμβρίου πρέπει να γίνουν και οι ακόλουθες εγγραφές:

i) Για τη μεταφορά του κόστους των υπό κατασκευή έργων στο λ/σμό 94 «Αποθέματα»:

94	Αποθέματα		
94.23	Παραγωγή σε εξέλιξη		
94.23.00	Κόστος εντολής Νο 103	4276,2	
94.23.01	Κόστος εντολής Νο 104	3586	
	(εις) 93 Κόστος παραγωγής		
	93.00.02 Κόστος εντολής Νο 103		4276,2
	93.00.03 Κόστος εντολής Νο 104		3586

ii) Ο λ/σμός 90.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα», τακτοποιείται κατά τα γνωστά.

iii) Οι αντίθετοι λ/σμοί 92.00.99.00, 92.00.99.01 και 92.00.99.03 θα μεταφερθούν στην πίστωση των οικείων λ/σμών (λ/σμοί των τμημάτων παραγωγής που τηρούνται στον αυτόν πρωτοβάθμιο 92) και οι διαφορές (χρεωστικές ή πιστωτικές), εφόσον δεν κοστολογηθούν, θα μεταφερθούν στο λ/σμό 97.10 «διαφορές καταλογισμού», ο οποίος τελικά θα μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσεως (λ/σμός 98.99.03).

6.25. ΔΕΥΤΕΡΗ ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

6.25.1. Δεδομένα του παραδείγματος

Η ΜΗΧΑΝΟΥΡΓΙΚΗ Α.Ε. κατασκευάζει λέβητες ύστερα από παραγγελία των πελατών της και χρησιμοποιεί ως πρώτη ύλη μέταλλα και ως βοηθητικές ύλες διάφορα άλλα υλικά.

Στην κοστολογούμενη περίοδο άρχισαν και ολοκληρώθηκαν οι παραγγελίες των πελατών με αριθ. 50, 51 και 52, ενώ στο τέλος της περιόδου

βρίσκονται υπό κατασκευή οι παραγγελίες με αριθ. 53 και 54, των οποίων η κατασκευή άρχισε επίσης μέσα στην κοστολογούμενη περίοδο.

Τα κέντρα κόστους καθορίστηκαν με βάση τη λειτουργική διάρθρωση της επιχείρησης και εμφανίζονται παρακάτω στο «Φύλλο Μερισμού» των εξόδων κατ' είδος.

Η επιχείρηση τήρησε τα κατάλληλα έντυπα και είναι σε θέση να γνωρίζει την αξία των υλικών, τις ώρες εργασίας τεχνικών και μηχανημάτων και τα άλλα στατιστικά πληροφοριακά στοιχεία που είναι απαραίτητα για την κοστολόγηση κάθε μιας παραγγελίας και περαιτέρω καθενός επιμέρους έργου της παραγγελίας που εκτίθενται στα επόμενα.

6.25.2. Διαδικασία κοστολόγησης

- **Προσδιορισμός των αναλωμένων υλικών κατά παραγγελία**

Τα αναλωμένα για καθεμία παραγγελία υλικά (πρώτες και βοηθητικές ύλες) έχουν ως εξής:

	<u>No 50</u>	<u>No 51</u>	<u>No 52</u>	<u>No 53</u>	<u>No 54</u>
Μέταλλα	6000	8000	7000	10.000	9000
Βοηθητικά υλικά	<u>400</u>	<u>1000</u>	<u>800</u>	<u>600</u>	<u>300</u>
	<u>6.400</u>	<u>9.000</u>	<u>7.800</u>	<u>10.600</u>	<u>9300</u>

Οι αναλώσεις των υλικών κατά παραγόμενο προϊόν έχουν όπως αναλύονται παρακάτω στα φύλλα κοστολόγησης των προϊόντων.

- **Συγκέντρωση του λειτουργικού κόστους στα κύρια κέντρα κόστους**

Τα συνολικά δεδομένα των κύριων κέντρων κόστους της λειτουργίας παραγωγής όπως προκύπτουν από το «Φύλλο Μερισμού» των κατ' είδος εξόδων, έχουν ως εξής:

Κύρια κέντρα κόστους	Συνολικά ποσά Ευρώ
Χυτήριο	24.600
Μηχανουργείο	
-Τόρνοι	16.300
-Φρέζες	12.400
-Τρυπάνια	14.782
Λεβητοποιείο	22.500
Εφαρμοστήριο	<u>12.180</u>
	<u>102.762</u>

- **Καταλογισμός του λειτουργικού κόστους στα παραγόμενα προϊόντα**

Το παραπάνω λειτουργικό κόστος καταλογίζεται στα παραγόμενα προϊόντα με βάση τις ακόλουθες βάσεις καταλογισμού (μονάδες έργου):

Χυτήριο: Οι συνολικές ώρες λειτουργίας του χυτηρίου, που ανήλθαν στη χρήση σε 2000. το ωριαίο, συνεπώς κόστος ανήλθε σε:

$$\frac{24.600}{2000} = 12,3 \text{ €}$$

Μηχανουργείο: Οι ώρες λειτουργίας των μηχανουργείων. Εάν η απόδοση αυτών διαφέρει σημαντικά η διάκριση τους σε ομάδες όμοιας περίπου απόδοσης και ο διαφορισμός αυτών με τη χρησιμοποίηση κατάλληλο συντελεστή (διαφορισμού). Οι ώρες λειτουργίας των μηχανουργείων στην κοστολογούμενη περίοδο έχουν ως εξής:

-**Τόρνοι**: ώρες 1.800 και ωριαίο κόστος $\frac{16.300}{1.800} \cong 9 \text{ €}$

-**Φρέζες:** ώρες 1.600 και ωριαίο κόστος $\frac{12.400}{1.600} = 7,75 \text{ €}$

-**Τρύπανα:** ώρες 1.900 και ωριαίο κόστος $\frac{14.782}{1.900} = 7,78$

Δεβητοποιείο: Το τετραγωνικό μέτρο της κατεργασμένη λαμαρίνας. Στην χρήση κατεργάστηκαν 10.000 m² λαμαρίνας και συνεπώς κόστος m²:

$$\frac{22.500}{10.000} = 2,25 \text{ €}$$

Εφαρμοστήριο: Οι ώρες εργασίας των τεχνικών-εφαρμοστών που απήλθαν στην περίοδο σε 1.400. Το ωριαίο κόστος ανέρχεται σε:

$$\frac{12.180}{1.400} = 8,7 \text{ €}$$

	Ωρες λειτουργίας				Κατεργ. επιφ. από λεβητοποιεί μ2	Ωρες εργασίας εφαρμοστών
	Χυτηρίου	Τόρνων	Φρετών	Τρυπάνων		
Παραγγελία No 50						
Προϊόν Π1	300	280	170	280	1700	240
Προϊόν Π2	280	310	230	320	1500	220
Προϊόν Π3	<u>200</u>	<u>190</u>	<u>310</u>	<u>290</u>	<u>1720</u>	<u>230</u>
	780	780	710	890	4920	690
Παραγγελία No 51						
Προϊόν Π4	280	260	230	260	1620	210
Προϊόν Π5	<u>290</u>	<u>270</u>	<u>290</u>	<u>320</u>	<u>1780</u>	<u>260</u>
	<u>570</u>	<u>530</u>	<u>520</u>	<u>580</u>	<u>3400</u>	<u>470</u>
Παραγγελία No 52						
Προϊόν Π6	330	290	210	300	1680	240
Παραγγελία No 53						
Προϊόν Π7	200	120	100	50	-	-
Παραγγελία No 54						
Προϊόν Π8	<u>120</u>	<u>80</u>	<u>60</u>	<u>80</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
	<u>2000</u>	<u>1800</u>	<u>1600</u>	<u>1900</u>	<u>10000</u>	<u>1400</u>

Συγκέντρωση του κόστους κατά παραγγελία και προϊόν

	<u>Κόστος παραγγελίας Νο 50</u>			
	<u>Προϊόν Π1</u>	<u>Προϊόν Π2</u>	<u>Προϊόν Π3</u>	<u>Σύνολο</u>
Πρώτες ύλες (μέταλα)	1900	2300	1800	6000
Βοηθητικά υλικά	150	160	90	400
Έξοδα κατεργασίας:				
Χυτήριο	3690(300X12,3)	3444(280X12,3)	2460(200X12,3)	9594
Τόρνοι	2520(280X9)	2790(310X9)	1710(190X9)	7020
Φρέζες	1317,5(170X7,75)	1782,5(230X7,75)	2402,5(310X7,75)	5502,5
Τρύπανα	2178,4(280X7,78)	2489,6(320X7,78)	2252,2(290X7,78)	6924,2
Λεβητοποιείο	3825(1700X2,25)	3375(1500X2,25)	3870(1720X2,25)	11070
Εφαρμοστήριο	<u>2088(240X8,7)</u>	<u>1914(220X8,7)</u>	<u>2001(230X8,7)</u>	<u>6003</u>
	<u>17668,9</u>	<u>18255,1</u>	<u>16587,7</u>	<u>52513,7</u>

	<u>Κόστος παραγγελίας Νο 50</u>		
	<u>Προϊόν Π4</u>	<u>Προϊόν Π5</u>	<u>Σύνολο</u>
Πρώτες ύλες (μέταλλα)	3400	4600	8000
Βοηθητικά υλικά	430	570	1000
Έξοδα κατεργασίας:			
Χυτήριο	3444(280X12,3)	3567(290X12,3)	7011
Τόρνοι	2340(260X9)	2430(270X9)	4770
Φρέζες	1782,5(230X7,75)	2247,5(290X7,75)	4030
Τρύπανα	2022,8(260X7,78)	2489,6(320X7,78)	4512,4
Λεβητοποιείο	3645(1620X2,25)	4005(1780X2,25)	7650
Εφαρμοστήριο	<u>1827(210X8,7)</u>	<u>2262(260X8,7)</u>	<u>4089</u>
	<u>18891,3</u>	<u>22171,1</u>	<u>41062,4</u>

	<u>Κόστος παραγγελίας Νο 52</u>	<u>Κόστος παραγγελίας Νο 53</u>	<u>Κόστος παραγγελίας Νο 54</u>
	<u>Προϊόν Π6</u>	<u>Προϊόν Π7</u>	<u>Προϊόν Π8</u>
Πρώτες ύλες (μέταλλα)	7.000	10.000	9.000
Βοηθητικά υλικά	800	600	300
Έξοδα κατεργασίας:			
Χυτήριο	4059(330X12,3)	2460(200X12,3)	1476(120X12,3)
Τόρνοι	2610(290X9)	1080(120X9)	720(80X9)
Φρέζες	1627,5(210X7,75)	775(100X7,78)	465(60X7,75)
Τρύπανα	2334(300X7,78)	389(30X7,78)	622,4(80X7,78)
Λεβητοποιείο	3780(1680X2,25)	-	-
Εφαρμοστήριο	<u>2088(240X8,7)</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
	<u>24298,5</u>	<u>15304</u>	<u>12583,4</u>

6.25.3. Λογιστικός προσδιορισμός του κόστους εξατομικευμένης παραγωγής

- **Πρώτο στάδιο ενεργειών:** Σχηματισμός του λειτουργικό κόστος των κύριων και βοηθητικών κέντρων κόστους.

Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές είναι παρόμοιες με τις εγγραφές που διατυπώνονται στις παραγράφους αυτές.

- **Δεύτερο στάδιο ενεργειών:** Εξεύρεση του κόστους της παραγγελίας και των επιμέρους προϊόντων της παραγγελίας.

Επιβάρυνση του κόστους παραγωγής με το κόστος των αναλωμένων πρώτων και βοηθητικών υλών.

Θα γίνει η εγγραφή:

93	Κόστος παραγωγής	
93.00	Κόστος παραγγελίας N ₀ 50	
93.00.00	Κόστος προϊόντος Π1	
93.00.00.00	Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	2.050
93.00.01	Κόστος προϊόντος Π2	
93.00.01.00	Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	2.460
93.00.02	Κόστος προϊόντος Π3	
93.00.02.00	Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	1.890
93.01	Κόστος παραγγελίας N ₀ 51	
93.01.00	Κόστος προϊόντος Π4	3.830
93.01.00.00	Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	
93.01.01	Κόστος προϊόντος Π5	5.170
93.01.01.00	Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	
93.02	Κόστος παραγγελίας No 52	
93.02.00	Κόστος προϊόντος Π6	7.800

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

93.02.00.00	Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	
93.03	Κόστος παραγγελίας Νο 53	
93.03.00	Κόστος προϊόντος Π7	10.600
93.03.00.00	Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	
93.04	Κόστος παραγγελίας Νο 54	
93.0400	Κόστος προϊόντος Π8	9.300
93.04.00.00	Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	
(εις) 94	Αποθέματα	
94.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας	43.100
	(με ειδικούς τις μερίδες αποθήκης)	

Επιβάρυνση του κόστους παραγωγής των παραγγελιών και των επιμέρους προϊόντων με το λειτουργικό κόστος των κύριων κέντρων κόστους.

Θα γίνει εγγραφή:

93	Κόστος παραγωγής	
93.00	Κόστος παραγγελίας Νο 50	
93.00.00	Κόστος προϊόντος Π1	15618,9
93.00.00.02	Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής	
93.00.01	Κόστος προϊόντος Π2	15795,1
93.00.01.02	Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής	
93.00.02	Κόστος προϊόντος Π3	14699,7
93.00.02.02	Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής	
93.01	Κόστος παραγγελίας Νο 51	
93.01.00	Κόστος προϊόντος Π4	15061,3

Σε μεταφορά

Από μεταφορά

93.01.00.02	Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής		
93.01.01	Κόστος προϊόντος Π5		17.001,1
93.01.01.02	Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής		
93.02	Κόστος παραγγελίας Νο 52		
93.02.00	Κόστος προϊόντος Π6		16.498,5
93.02.00.02	Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής		
93.03	Κόστος παραγγελίας Νο 53		
93.03.00	Κόστος προϊόντος Π7		4.704
93.03.00.02	Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής		
93.04	Κόστος παραγγελίας Νο 54		
93.04.00	Κόστος προϊόντος Π8		3283,4
93.04.00.02	Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής		
(εις) 92.00.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
92.00.00	Χυτήριο		24.600
92.00.01	Μηχανουργείο		43.482
92.00.01.00	Τόρνοι	16.200	
92.00.01.01	Φρέζες	12.400	
92.00.01.02	Τρύπανα	<u>14.782</u>	
92.00.02	Λεβητοποιείο		22.500
92.00.03	Εφαρμοστήριο		12.180

Εισαγωγή στην αποθήκη των παραγμένων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη.

94.	Αποθέματα		
94.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		
94.21.00	Προϊόντα παραγγελίας Νο 50		52513,7
94.21.00.00	Προϊόν Π1	17668,9	
94.21.00.01	Προϊόν Π2	18255,1	
94.21.00.02	Προϊόν Π3	<u>16589,7</u>	
94.21.01	Προϊόντα παραγγελίας Νο 51		91062,4
94.21.01.00	Προϊόν Π4	18891,3	
94.21.01.01	Προϊόν Π5	<u>22171,1</u>	
94.21.02	Προϊόντα παραγγελίας Νο 52		
94.21.02	Προϊόν Π6		24298,5
94.23	Παραγωγή σε εξέλιξη		
94.23.00	Προϊόντα παραγγελίας Νο 53		
94.23.00.00	Προϊόν Π7		15.304
94.23.01.00	Προϊόν Π8		12.583,4
	(εις) 93 Κόστος παραγωγής		145.762
	(με ειδικούς ως χρέωση προηγούμενων εγγραφών)		

ΕΠΙΛΟΓΟΣ -ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Η διαδικασία κοστολόγησης μη τυποποιημένων προϊόντων εξατομικευμένης παραγωγής («κατά παρτίδα ή παραγγελία») εφαρμόζεται σε μεγαλύτερο πλήθος περιπτώσεων απ' ό τι η διαδικασία προσδιορισμού του κόστους τυποποιημένων προϊόντων («μέγεθος της κατά φάση παραγωγής»), επειδή η τελευταία μπορεί να εφαρμοστεί στην παραγωγή μόνο μιας κατηγορίας πραγμάτων. Η μέθοδος κοστολόγησης της εξατομικευμένης παραγωγής που αναλύσαμε εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση πραγμάτων με ειδικά χαρακτηριστικά και επίσης σε όλα τα είδη των εξατομικευμένων κατασκευών (π.χ. ναυπηγήσεις) και των κάθε μορφής έργων. Όμως η μεγαλύτερη σε όγκο και αξία παραγωγή σε παγκόσμια κλίμακα, παράγεται σε συνθήκες τυποποίησης και συνεπώς κοστολογείται με την «μέθοδο της κατά φάση παραγωγής».

Δεν πρέπει να γίνει η παρανόηση, ότι δήθεν στην κατηγορία της εξατομικευμένης κοστολόγησης υπάγονται μόνο προϊόντα μοναδικά (π.χ. ναυπήγηση ενός πλοίου, η κατασκευή μιας οικοδομής, κ.τ.λ.). Εκτός από τα προϊόντα αυτά, στην ίδια κατηγορία κατατάσσονται όλα τα προϊόντα που ανεξάρτητα από την ποσότητά τους σε μονάδες, παράγονται με ειδικές τεχνικές προδιαγραφές, τέτοιες που να αποκλείουν τη διοχέτευση αυτών των προϊόντων στην αγορά για κατανάλωση από τον ανώνυμο καταναλωτή (ή χρήση από τον ανώνυμο επόμενο κατασκευαστή). Πρόκειται επομένως για προϊόντα που έχουν ειδικές προδιαγραφές που τα κάνουν ξεχωριστά από τα ανάλογα της αγοράς και που συνεπώς είναι προϊόντα ειδικού καταναλωτή που τα έχει παραγγείλει στην επιχείρηση. Ολόκληρη συνεπώς η κατηγορία περιλαμβάνει τα μοναδικά προϊόντα (ένα πλοίο, ένα οικοδόμημα, ένα τεχνικό έργο), αλλά και προϊόντα που παράγονται σε μεγάλο αριθμό μονάδων. Η κατηγορία αυτή θα μπορούσε να οριστεί με πληρότητα και λιτότητα σας «κατηγορία προϊόντων ειδικών προδιαγραφών».

Καθ' όσον αφορά την κοστολόγηση των προϊόντων αυτής της κατηγορίας, πρέπει να διακρίνουμε κάθε φορά, αν πρόκειται για προϊόν μοναδικό ή για μεγάλη ποσότητα όμοιων προϊόντων. Στην πρώτη περίπτωση το κόστος του προϊόντος είναι το συνολικό της θέσης-κατεργασίας. Στη δεύτερη περίπτωση, το κόστος προσδιορίζεται όπως προκειμένου για τα προϊόντα της τυποποιημένης παραγωγής.

Μ' αυτήν εδώ τη μέθοδο, το κόστος συνδέεται απόλυτα με το προϊόν σε κάθε θέση, με την έννοια ότι:

- Η κοστολογική διαδικασία συνδέεται με το προϊόν ή την παρτίδα του προϊόντος, η οποία παρτίδα καθορίζει και τα όρια της κοστολόγησης σαν διαδικασίας. Η κοστολόγηση εδώ, πραγματοποιείται για κάθε ξεχωριστή παραγωγή που έχει κοινές τεχνικές προδιαγραφές, είτε για ένα πράγμα πρόκειται είτε για πολλά. Ισχύει συνεπώς εδώ, η κοστολόγηση του κομματιού ή της παρτίδας με όρια την έναρξη και το τέλος της παραγωγής αυτής, ανεξάρτητα από τη χρονική της αναφορά.
- Σε κάθε θέση κόστους συγκεντρώνονται οι δαπάνες κατά προϊόν, καθώς και το έργο και υπολογίζεται το κόστος της μονάδας του έργου για το συγκεκριμένο προϊόν.
- Οι μονάδες του έργου σε κάθε θέση προσδιορίζονται μόνο με καταγραφή και όχι με αναγωγή με πολλαπλασιασμό με βάση τις μονάδες των έτοιμων προϊόντων που παρήχθησαν επί τις μονάδες από κάθε κατεργασία που περιλαμβάνει η μονάδα του κάθε προϊόντος. Γιατί τα προϊόντα που πέρασαν από την κάθε κατεργασία ήταν ανόμοια και συνεπώς η μονάδα του έργου για το καθένα απ' αυτά είχε διαφορετικό κόστος.

Από τις παραπάνω εξειδικεύσεις του κόστους με βάση το προϊόν, δεν πρέπει να οδηγηθούμε στο συμπέρασμα, ότι το κόστος της στατικής μονάδας

του έργου σε κάθε φάση, είναι δήθεν αδιάφορο ή αδύνατο να υπολογισθεί. Όσο και να διαφέρουν τα διάφορα προϊόντα που δέχονται την κατεργασία μιας θέσης κόστους, η βασική κατεργασία είναι πάντοτε η ίδια (συγκόλληση, κοπή, κ.τ.λ.) και επομένως επιδέχεται οπωσδήποτε μια μέση προσέγγιση. Το στατιστικό αυτό στοιχείο, είναι πολλαπλά χρήσιμο, τόσο σαν στοιχείο συγκριτικού ελέγχου μελλοντικής παραγωγικής διαδικασίας, όσο και κυρίως είναι απαραίτητο και πολύτιμο για προκοστολογήσεις κατά τη σύνταξη προσφορών για την ανάληψη σχετικών παραγγελιών.

Η διαδικασία αυτή που εδώ εξετάσαμε, παρακολουθεί λοιπόν την παραγωγή, είτε μη τυποποιημένων προϊόντων, είτε εξατομικευμένων κατασκευών πραγμάτων ή τεχνικών έργων. Εδώ συνεπώς, στις περιπτώσεις αυτές, ενώ η διακοπή στο χρονικό όριο μιας κοστολογικής περιόδου μάλλον δυσκολίες θα πρόσθετε, από την άλλη μεριά μια κοστολόγηση στο τέλος είτε της παρτίδας των ομοίων μη τυποποιημένων προϊόντων, είτε στο τέλος της εξατομικευμένης κατασκευής ή του μοναδικού τεχνικού έργου, θα ήταν αναγκαία για τον προσδιορισμό του κόστους

Σ' αυτό το είδος της παραγωγής συνεπώς, ενώ η κοστολογική περίοδος δεν έχει νόημα, ο καθορισμός της κοστολόγησεως ανά παρτίδα ή έργο, είναι αναγκαίος.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

- **ΟΜΑΔΑ 1η: ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ**

11. ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

11.00. Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων

11.00.00. Κτίρια Γραφείων

15. ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ
ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

15.01 Κτίρια – Εγκαταστάσεις - Τεχνικά έργα υπό εκτέλεση

15.01.00 Κτίριο γραφείων

15.01.00.00 Έξοδα εκδόσεως άδειας

15.01.00.01 Κόστος υλικών

15.01.00.02 Αμοιβές-έξοδα προσωπικού

15.01.00.03 Γ.Β.Ε.

16. ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ
ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

16.12 Έξοδα λοιπών ερευνών

- **ΟΜΑΔΑ 2η: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ

21.00 Προϊόντα έτοιμα

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ

23.00 Προϊόντα σε κατεργασία

23.11 Έξοδα λειτουργίας αγορών

23.12 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ-ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

24.00 Πρώτες ύλες

24.01 Βοηθητικές ύλες.

- **ΟΜΑΔΑ 3η: ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ**

30 ΠΕΛΑΤΕΣ

30.00 Πελάτες εσωτερικού

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

- **ΟΜΑΔΑ 5^η: ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ**

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ

54.00 Φόρους προστιθέμενης αξίας

54.00.08 Φ.Π.Α.

- **ΟΜΑΔΑ 6^η: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ**

60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού

60.01 Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού

61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ

62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ

62.04 Ενοίκια

62.05 Ασφάλιστρα

62.07 Επισκευές και συντηρήσεις

63 ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ

64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ

64.14 Ειδικά έξοδα πωλήσεων

65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

66.01 Αποσβέσεις κτιρίων

66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων

66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

66.04 Αποσβέσεις επίπλων

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

- **ΟΜΑΔΑ 7η: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ**

70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

70.95 Επιστροφές πωλήσεων

70.98 Εκπτώσεις πωλήσεων

71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ

71.95 Επιστροφές πωλήσεων

71.98 Εκπτώσεις πωλήσεων

78 ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ

78.00 Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων

78.00.01 Κτιρίων-Εγκαταστάσεις Κτιρίων-Τεχνικών έργων

78.00.01.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας

78.00.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

- **ΟΜΑΔΑ 8η: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

70.02 Έξοδα μη προσδιορίστηκα των μικτών αποτελεσμάτων

80.02.00 Έξοδα λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως

80.02.01 Έξοδα λειτουργικής διάθεσης

80.02.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

80.02.03 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογούμενων (μη

κοστολογούμενα + κόστος αδράνειας)

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

86.00 Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

86.00.05 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογούμενα

- **ΟΜΑΔΑ 9η: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ**

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα

90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα

90.02 Αγορές λογισμένες

90.02.20 Αγορές εμπορευμάτων λογισμένες

90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας λογισμένα

90.06 Οργανικά έξοδα κατ είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα

90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα

90.06.63 Φόροι-τέλη λογισμένα

90.06.66 Αποσβέσεις παγίων λογισμένα

90.07 Οργανικά έσοδα κατ είδος λογισμένα

90.07.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες

90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών λογισμένες

90.07.74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων λογισμένα

90.07.78 Ιδιοπαραγωγή και βελτίωση παγίων

90.07.78.00 Λογιστικό έσοδο κόστους κτιρίου γραφείων

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα

90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα

- 90.09 Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα
- 90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα
- 90.10.20 Πωλήσεις εμπορευμάτων
- 90.10.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων
- 91 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ-ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ
- 91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά
- 91.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού σταθερά
- 91.00.20.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού μεταβλητά
- 91.01 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα
- 91.01.00 Έξοδα επιβατικών αυτοκινήτων
- 91.01.00.00.25 Αναλώσιμα υλικά
- 91.01.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- 91.01.00.00.63 Φόροι-Τέλη
- 91.01.00.00.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων
- 91.02 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα
- 91.05 Οργανικά έξοδα κατ είδος προς μερισμό
- 91.05.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- 91.05.60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού
- 91.05.60.02.04 Έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού
- 91.06.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
- 91.07 Οργανικά έσοδα κατ είδος ενσωματωμένα
- 91.01.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων
- 91.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
- 91.08 Αποτ/τα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)
- 91.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα
- 91.08.82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων
- 91.09 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
 - 92.00.00 Έξοδα λειτουργίας κύριων τμημάτων παραγωγής
 - 92.00.00.50 Κόστος αδράνειας
 - 92.00.00.50.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
 - 92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
 - 92.00.00.60.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού σταθερά
 - 92.00.00.60.20 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού μεταβλητά
 - 92.00.00.00.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους
 - 92.00.00.00.99 Υπολογιστικά έξοδα
 - 92.00.01 Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων
 - 92.00.01.01 Τμήμα συντήρησης εγκαταστάσεων
 - 92.00.01.01.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους
 - 92.00.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες-υλικά συσκευασίας
 - 92.00.99 Καταλογισμένη κόστος της λειτουργικής παραγωγής
(λ/σμός αντίθετος)
- 92.01 Έξοδα λειτουργίας
 - 92.01.00 Έξοδα υπηρεσιών διοικήσεως
 - 92.01.00.99 Υπολογιστικά έξοδα
 - 92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως
- 92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
 - 92.03.00 Έξοδα διευθύνσεως διαθέσεως
 - 92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων
 - 92.03.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- 92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας
 - 92.04.65 Τόκοι και συναφή έξοδα

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε εξέλιξη)

93.00 Κόστος παραγωγής πριονωτών
93.00.00.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών
93.00.00.01 Κόστος άμεσης εργασίας
93.00.00.02 Κόστος άμεσης εξόδων παραγωγής (Γ.Β.Ε.)
93.00.02.02 Κόστος έμμεσης εξόδων παραγωγής (Γ.Β.Ε.)
93.01.XX.XX-93.04.XX.XX Κόστος έμμεσης εξόδων παραγωγής (Γ.Β.Ε.)
93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
93.24.01 Παραγωγή σε εξέλιξη παραγ.
93.97 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων
93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων
93.98.00.00 Κόστος υλικών
93.98.00.01 Κόστος εργασίας
93.98.00.02 Γ.Β.Ε.
93.99 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
94.20 Εμπορεύματα
94.20.20 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
94.22.20 Υπολείμματα
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας
94.24.01 Πρώτες ύλες
94.25 Αναλώσιμα υλικά
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ
95.00 Αποκλίσεις πρώτον υλών-υλικών

96 ΕΞΟΔΑ ΜΕΙΚΤΑ-ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων

96.00.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

96.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

96.20 Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων

96.20.00 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων

96.20.01 Κόστος πωλημένων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

96.20.75 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων

96.20.75.01 Κόστος από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό

96.20.78 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων στοιχείων

96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

96.21.20 Εμπορευμάτων

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

96.22.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων

96.22.78.00 Κόστος κτιρίου γραφείων

96.22.76 Έξοδα κεφαλαίων

96.22.76.79 Υπολογιστικά έξοδα από τόκους ιδίων κεφαλαίων

97 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ

97.00 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων και αποσβέσεων

97.00.00 Διαφορές από υπολογιστικής αμοιβή

97.00.66 Διαφορές από αποσβέσεις παγίων στοιχείων

97.01 Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων

97.01.76 Υπολογιστικά έσοδα από τόκους ιδίου κεφαλαίων

97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων-κόστος αποθεμάτων

97.02.00 Διαφορές λογισμένων (προϋπολογιστικά)-κοστολογημένων εξόδων

97.21.01 Διαφορές αποτιμήσεως αναλωμένων ή πωλούμενων αποθεμάτων

97.02.02 Διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα

97.02.02.60 Διαφορές από αμοιβές και έξοδα προσωπικού

97.02.02.63 Διαφορές από φόρους-τέλη

97.02.01.26 Διαφορές από ανταλλακτικά παγίων στοιχείων

97.02.06.24 Διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών πρώτων και βοηθητικών υλών-Υλικών συσκευασίας

97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων-λογισμένων εσόδων

97.03.01 Διαφορές από πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

97.03.13 Διαφορές από επιχορηγήσεις και διάφορα έξοδα πωλημένων

97.03.20 Διαφορές από πωλήσεις εμπορευμάτων

97.03.70 Διαφορές από πωλήσεις εμπορευμάτων

97.10 Διαφορές καταλογισμού

93.10.00 Διαφορές απογραφών

97.10.00.00 Ελλείμματα

97.10.00.01 Πλεονάσματα

97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγής λειτουργίας

97.10.06 Διαφορές από την διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

98.99.01.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης

98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεων

98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

98.99.01.04 Υπολογιστικά έξοδα και διαφορά αποσβέσεων

98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

98.99.04.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

98.99.04.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα

98.99.05 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων

99 ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα

99.00.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή διακινημένα

99.00.23 Προϊόντα υπό κατεργασία διακινημένα

99.00.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας

99.01 Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα

99.02 Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ι. Κέχρα - Ι. Μαυροκορδάτου - Δ. Παπαγιάννη:
«ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ - ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΙΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

- Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη:
«Η ΟΜΑΔΑ 9 ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ΣΕ ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΙ ΕΤΗΣΙΑ ΒΑΣΗ-
ΜΗΝΙΑΙΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΗΝΙΑΙΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΙ»

- Σ. Πρωτοσσυγγελίδη:
«ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ Ι»

- Κ. Καρδακάρη:
«ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ - ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ»

- Α. Βανάκα:
«ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΙΙ»

- Γ. Μυριανθόπουλου:
«ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ –ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΣ
ΛΟΓΙΣΜΟΣ»

- Ν. Πομόνη:
«ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»
