



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ

ΤΜΗΜΑ :
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ
ΚΑΙ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

ΘΕΜΑ : ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΩΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ



ΚΑΡΝΑΤΣΟΥ ΓΕΩΡΓΙΑ
ΚΑΤΣΑΟΥΝΗΣ ΒΛΑΣΗΣ

ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:
Α. ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΚΟΣΤΟΣ	3
Η ΈΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	3
Το ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	4
ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	4
1.4 ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	7
1.5 ΡΟΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	9
1.6 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	9
1.7 ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	10
1.8 ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	11
1.9 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	14
1.10 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ – ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ – ΚΟΙΝΟ ΚΟΣΤΟΣ	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΤΑ ΈΞΟΔΑ ΚΑΙ Η ΣΧΕΣΗ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ	18
2.1 Το ΚΟΣΤΟΣ – ΈΞΟΔΟ ΚΑΙ Η ΈΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΈΞΟΔΩΝ	18
2.2 ΈΞΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ Η ΚΟΣΤΟΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ Η ΕΜΠΟΡΙΚΑ ΈΞΟΔΑ	19
2.3 ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ - ΈΞΟΔΩΝ	20
2.4 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ	28
2.5 ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ-ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	39
3.1 Η ΈΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	39
3.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ	40
3.3 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	40
3.4 ΕΙΔΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	41
3.5 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ	41
3.6 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΠΡΟΪΟΝ Η ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ	50
3.7 ΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΚΟΣΤΗ	55
3.8 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	55
3.9 ΆΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	56
3.10 ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΆΜΕΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	58
3.11 ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	59
3.12 ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΜΕ ΤΙΣ ΔΥΟ ΜΕΘΟΔΟΥΣ	60
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ & ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ 69	
4.1 ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ	69
4.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ	71
4.3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. – ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ	83
5.1 Η ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	83
5.2 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 91 ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. «ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΈΞΟΔΩΝ – ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΈΞΟΔΩΝ»	97
5.3 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 93 ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)	137
5.4 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 94 ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	146
5.5 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 95 ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	157
5.6 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 96 ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ΈΞΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	166
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΠΗΓΕΣ	192

Κεφάλαιο 1:Κόστος

1.1 Η Έννοια του Κόστους

Μία από τις πιο πολυσυζητημένες λέξεις στην καθημερινότητά μας είναι το **Κόστος**. Στις συχνές αναφορές μας κάνουμε λόγο για αύξηση του κόστους ζωής στις μέρες μας, για το κόστος κάποιου προϊόντος που ενδιαφερόμαστε να αγοράσουμε και γενικά, για το κόστος οποιασδήποτε άλλης δραστηριότητας που μας ενδιαφέρει. Τι ακριβώς, όμως, εννοούμε με τον όρο **Κόστος**; Ένας απλός ορισμός θα μπορούσε να είναι ότι **Κόστος είναι η διάθεση μονάδων για την ανταλλαγή τους με κάποια αγαθά ή υπηρεσίες**. Οι μονάδες αυτές δεν είναι άλλες από τα χρήματα τα οποία διαθέτουμε για να ικανοποιήσουμε τις ανάγκες μας σε αγαθά ή υπηρεσίες. Ένας άλλος ορισμός που μπορεί να δοθεί, «πηγαίνοντάς μας λίγο πιο μακριά», είναι ότι το **Κόστος είναι το ποσό το οποίο έχει επενδυθεί σε υλικά αγαθά ή υπηρεσίες, τα οποία είναι χρήσιμα ή αναγκαία για την πραγματοποίηση Εσόδων από Πωλήσεις**. Και οι δύο προαναφερθέντες ορισμοί αντιπροσωπεύουν το Κόστος. Με άλλα λόγια, ως σκοπός του Κόστους είναι, όχι απαραίτητα μόνο η ικανοποίηση των αναγκών μας, αλλά και η πραγματοποίηση Εσόδων και συνεπώς, η δημιουργία Κέρδους. Είναι γεγονός ότι αν δεν υπάρχει κόστος, ως επένδυση, δεν θα υπάρχουν Έσοδα, άρα δεν θα υπάρχουν και Κέρδη.

Το Κόστος μπορεί να μετριέται με πολλούς τρόπους. Μπορεί, δηλαδή, να μετριέται απλά με τη χρηματική αξία ενός αγαθού που αγοράσαμε, να μετριέται με βάση το χρόνο που χρειάζεται για να ολοκληρωθεί μια εργασία ή να μετριέται με βάση την ενέργεια που δαπανάται για να κατασκευαστεί ένα προϊόν. Όπως, όμως και να έχει, το Κόστος αποτιμάται/μεταφράζεται σε χρηματικές μονάδες.

Τέλος, ο υπολογισμός του Κόστους μπορεί να είναι απλός, αλλά μπορεί κάποιες φορές να μην είναι τόσο εύκολος. Για παράδειγμα, η αγορά από μια εταιρεία ενός αυτοκινήτου, για κάλυψη των αναγκών της, μπορεί να μας οδηγήσει εύκολα στον υπολογισμό του κόστους του αυτοκινήτου, αφού το Κόστος του δεν είναι τίποτα άλλο από τα χρήματα που δαπανήθηκαν για την αγορά του. Μία πιο σύνθετη περίπτωση υπολογισμού του κόστους είναι αυτή μιας εταιρείας που κατασκευάζει έπιπλα και θέλει να υπολογίσει το Κόστος κατασκευής ενός γραφείου της. Το Κόστος του γραφείου, όμως, θα είναι η συνισταμένη όλων των κοστών που αφορούν την κατασκευή του. Το κόστος των υλών που θα χρησιμοποιηθούν, οι μισθοί των εργατών που θα το κατασκευάσουν, τα έξοδα πώλησης και διάθεσής του είναι ενδεικτικά μερικά από αυτά και τα οποία με την κατάλληλη μέθοδο κοστολόγησης μας «οδηγούν» στην εκτίμηση του κόστους του γραφείου που κατασκευάστηκε. Όλα αυτά τα επιμέρους κόστη, μάλιστα, καταγράφονται και δημοσιεύονται σε **Εκθέσεις**

Κόστους, οι οποίες έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα, για το προσωπικό και τα διοικητικά στελέχη της εταιρείας.

1.2 Το Αντικείμενο του Κόστους

Προτού ξεκινήσουμε τη διαδικασία υπολογισμού του Κόστους ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας θα πρέπει να ορίσουμε το αντικείμενο του Κόστους. **Αντικείμενο του Κόστους μπορεί να είναι ένα προϊόν, μια υπηρεσία, μια διαδικασία ή ένα έργο, των οποίων το κόστος πρέπει να μετρηθεί.** Για παράδειγμα, σε μια περίπτωση που ένα βιομηχανικό προϊόν αποτελεί το αντικείμενο του κόστους, θα πρέπει αυτό να ορισθεί με σαφήνεια, καθώς και ό,τι έχει σχέση με τα επιμέρους κόστη που αφορούν την κατασκευή του και συγκεκριμένα, της παραγωγικής διαδικασίας, δηλαδή τα Άμεσα Υλικά που χρησιμοποιήθηκαν, η εργασία και άλλες βιομηχανικές δαπάνες. Επίσης, εκτός των κοστών που αφορούν την παραγωγική διαδικασία, μπορούμε να ορίσουμε σαν αντικείμενα του κόστους κόστη τα οποία αναφέρονται στη διανομή του προϊόντος, στη διαφήμιση, καθώς και στις υπόλοιπες λειτουργίες της επιχείρησης. Αυτό, όμως, που προέχει είναι ο ορισμός του αντικειμένου του κόστους πριν ξεκινήσουμε την οποιαδήποτε διαδικασία υπολογισμού του κόστους.

1.3 Οι βασικές διακρίσεις του Κόστους

Με βάση τον σκοπό για τον οποίο καταρτίζεται, το Κόστος που αναφέρεται γενικά στην παραγωγή των προϊόντων μιας βιομηχανικής επιχείρησης, μπορεί να διακριθεί και ως εξής:

- 1) Κόστος κατ' είδος
- 2) Κόστος κατά λειτουργία
- 3) Κόστος κατά πεδίο ευθύνης
- 4) Κόστος σε σχέση με το παραγωγικό τμήμα και το προϊόν
- 5) Κόστος σε σχέση με τη συμπεριφορά του στους μεταβαλλόμενους βαθμούς απασχολήσεως

1.3.1 Κόστος κατ' είδος

Για να παραχθεί ένα προϊόν χρειάζεται ένας μεγάλος αριθμός Παραγωγικών Συντελεστών. Η φύση κάθε Παραγωγικού Συντελεστή δεν

επηρεάζεται από τα λειτουργικά του χαρακτηριστικά αλλά από τις αντικειμενικές του ιδιότητες, δηλαδή το είδος του. Συνεπώς, **Κόστος κατ' είδος είναι το κόστος κάθε Παραγωγικού Συντελεστή που κρίνεται από την αντικειμενική φύση του.** Επίσης, το σύνολο των Παραγωγικών Συντελεστών μπορεί να χωριστεί σε κατηγορίες όπως π.χ. το πλήθος των υλικών παραγωγής (Πρώτες Ύλες, Βοηθητικές Ύλες, Αναλώσιμα Υλικά) μπορεί να αποτελέσει μία γενική κατηγορία, αυτή των «Υλικών» και το ίδιο να γίνει και για τα υπόλοιπα είδη κόστους, με απώτερο στόχο τον περιορισμό του αριθμού των διακρίσεων του Κόστους κατ' είδος.

1.3.2 Κόστος κατά λειτουργία

Η επιχείρηση για να ασκεί τις δραστηριότητές της χωρίζεται σε λειτουργίες και αυτές με τη σειρά τους σε επιμέρους τμήματα. **Οι συνολικές δαπάνες για την άσκηση αυτών των λειτουργιών ή τμημάτων μας δίνει το Κόστος κατά λειτουργία.**

Το σύνολο των αναλώσεων του Κόστους κατ' είδος ισούται με το συνολικό Κόστος κατά λειτουργία. Σε μια περίπτωση όμως που υπάρχει παροχή μιας λειτουργίας σε κάποια άλλη, τότε το συνολικό Κόστος κατά λειτουργία επηρεάζεται και συγκεκριμένα, θα είναι μεγαλύτερο του συνόλου των αναλώσεων του Κόστους κατ' είδος τόσο, όσο είναι η αξία του έργου που παίρνει η μία λειτουργία από την άλλη.

Είναι, πάντως, γεγονός ότι με την Κοστολόγηση κατά λειτουργία επιτυγχάνουμε:

1. Τον προσδιορισμό του Συνολικού Κόστους του προϊόντος το οποίο είναι άθροισμα των επιμέρους λειτουργιών.
2. Τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών.
3. Την διευκόλυνση λήψης αποφάσεων σχετικά με τυχόν μεταβολές στον εξοπλισμό της επιχείρησής μας.

1.3.3 Κόστος κατά πεδίο ευθύνης

Λόγω του ότι σε μια επιχείρηση οι φορείς διοικητικής εξουσίας είναι διαφόρων βαθμών σε τάξη ιεραρχίας, γι' αυτό και υπάρχει το Κόστος κατά πεδίο ευθύνης. Πιο συγκεκριμένα, **Κόστος κατά πεδίο ευθύνης ονομάζουμε το συγκεντρωμένο κόστος σε κάθε υπεύθυνο ασκήσεως μιας λειτουργίας.** Ο λόγος ύπαρξης αυτής της συγκεντρώσεως είναι ο περιορισμός του ελέγχου από το σύνολο των υπευθύνων, σ' αυτούς των οποίων το κόστος τους είναι υπερβάλλον.

1.3.4 Κόστος σε σχέση με το παραγωγικό τμήμα και το προϊόν

Το κόστος ενός προϊόντος προκύπτει από δύο ειδών δαπάνες:

A. Από αυτές που μπορούν να εξατομικευθούν **άμεσα** με την παραγωγή και επιβαρύνουν **άμεσα** το κόστος του. Αυτές είναι οι **Πρώτες Ύλες (Άμεσα Υλικά)** και η **Άμεση Εργασία**.

B. Από αυτές που δεν μπορούν να εξατομικευθούν άμεσα με την παραγωγή του προϊόντος και αφορούν περισσότερα προϊόντα.

Αυτή η δεύτερη κατηγορία, των έμμεσων δαπανών, ονομάζεται **Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.)** και το σύνολό τους συγκεντρώνεται σε κάθε παραγωγικό τμήμα και βάσει κριτηρίων εξάγονται συντελεστές επιβαρύνσεως με Γ.Β.Ε. για τον ορισμό του κόστους του κάθε προϊόντος.

1.3.5 Το Κόστος σχετικά με τη συμπεριφορά του στους μεταβαλλόμενους βαθμούς απασχολήσεως.

Στην περίπτωση αυτή, προκειμένου να εξετάσουμε τη συμπεριφορά του Κόστους στους μεταβαλλόμενους βαθμούς απασχολήσεως θα πρέπει να δοθεί έμφαση στον Βαθμό Απασχολήσεως, στη διακύμανσή του και στα μέτρα τα οποία χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση του Βαθμού Απασχολήσεως.

Βαθμός Απασχολήσεως (B.A.) μιας λειτουργίας είναι η αναλογία που προκύπτει από την σχέση:

Παραχθείσα ποσότητα προϊόντων περιόδου / Μέγιστη δυνατή παραγωγή προϊόντων περιόδου

Παράδειγμα

Παραγωγή κατά την περίοδο 90.000 μον. προϊόντος Μ από το παραγωγικό τμήμα Α, του οποίου η ανώτατη δυνατή παραγωγή του είναι 130.000 μον. από το ίδιο προϊόν. Συνεπώς:

$$B.A. = 90.000/130.000 = 0,6923 \text{ ή } 69,23\%$$

Διακύμανση του Βαθμού Απασχολήσεως είναι η μεταβολή από κάποιον υφιστάμενο B.A., η οποία μετριέται σε ποσοστό έναντι του ανώτατου B.A..

Να σημειωθεί πως ο ανώτατος Βαθμός Απασχολήσεως ισούται με την μονάδα, δηλ. $100/100 = 1$.

Στο ανωτέρω παράδειγμά μας, έστω ότι ο B.A. άλλαξε και αυξήθηκε στο 89%, ενώ ο υφιστάμενος B.A. είναι 69,23%, τότε λέμε πως στον Βαθμό Απασχολήσεώς μας **σημειώθηκε απόλυτη αύξηση της τάξης του $89 - 69,23 = 10,77\%$** .

Τέλος, βαρύνουσα σημασία στη μελέτη της συμπεριφοράς του Κόστους στους μεταβαλλόμενους βαθμούς απασχολήσεως έχει η επιλογή των Μέτρων

μετρήσεως του Βαθμού Απασχολήσεως. Επιγραμματικά να αναφέρουμε τις τρεις περιπτώσεις μέτρησης του Β.Α.:

- α) Κατά παραγωγικό τμήμα
- β) Για το σύνολο των παραγωγικών τμημάτων
- γ) Για ολόκληρο το εργοστάσιο

1.4 Τα Στοιχεία του Κόστους Παραγωγής

Τα Στοιχεία του Κόστους Παραγωγής είναι οι τρεις βασικοί τύποι κόστους που περιλαμβάνονται στα παραγόμενα προϊόντα σε μια βιομηχανική επιχείρηση και στα οποία κάναμε μία πρώτη αναφορά παραπάνω. Αυτά είναι:

1. Άμεσα Υλικά (Πρώτες Ύλες)
2. Άμεση Εργασία
3. Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.)

Όπως έχουμε αναφέρει και πάλι, τα **Άμεσα Υλικά (Α.Υ.)** ή **Πρώτες Ύλες (Π.Υ.)** είναι εκείνα τα υλικά, που μορφοποιούνται και εξατομικεύονται σε ένα προϊόν. Είναι τα υλικά που αποτελούν τα κύρια συστατικά του προϊόντος, όπως π.χ. το ξύλο σε ένα κρεβάτι ή το ατσάλι σε ένα αυτοκίνητο. Με άλλα λόγια, τα Άμεσα Υλικά κάνουν φανερή την παρουσία τους στο παραγόμενο προϊόν. Επίσης, για τα περισσότερα προϊόντα αποτελούν το μεγαλύτερο στοιχείο κόστους, από άποψη συμμετοχής στο παραγόμενο προϊόν.

Η **Άμεση Εργασία (Α.Ε.)** είναι το κόστος της εργασίας που παρέχεται σε ένα προϊόν και που μπορεί απευθείας να εξατομικευθεί σε αυτό. Παράδειγμα, ο εργάτης που συναρμολογεί τα κομμάτια του κρεβατιού ή ο ηλεκτρολόγος που φροντίζει τα ηλεκτρολογικά του αυτοκινήτου. Η Άμεση Εργασία είναι η εργασία που παρέχεται **άμεσα**, στο κάθε προϊόν **ξεχωριστά**.

Τα **Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.)** είναι όλες οι δαπάνες της παραγωγικής λειτουργίας (Κυρίων και Βοηθητικών υπηρεσιών), εκτός των δαπανών των Άμεσων Υλικών και της Άμεσης Εργασίας. Είναι **Έμμεσες** δαπάνες, αφού δεν εξατομικεύονται απευθείας στο κόστος των παραγομένων προϊόντων, όπως η Άμεση Εργασία και τα Άμεσα Υλικά. Τα Γ.Β.Ε. ταξινομούνται με βάση τη φύση των προϊόντων και τον τύπο της παραγωγικής διαδικασίας. Οι δύο πιο συνηθισμένες ταξινομήσεις είναι **α)** τα **Έμμεσα Υλικά** και **β)** η **Έμμεση Εργασία**.

Τα Έμμεσα Υλικά, παρόλο που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, δεν είναι συνήθως εμφανή στο παραγόμενο προϊόν. Ακόμα και αν είναι, όμως, σίγουρα δεν αποτελούν τα κύρια συστατικά του προϊόντος. Ένα

παράδειγμα, τα καρφιά σε ένα έπιπλο ή η κόλα που χρησιμοποιείται για να συγκολληθούν διάφορα μέρη ενός προϊόντος. Είναι, με άλλα λόγια, τα υλικά τα οποία δεν εξατομικεύονται στο εκάστοτε προϊόν και αφορούν περισσότερα προϊόντα και γι' αυτό υπάγονται στα Γ.Β.Ε..

Η Έμμεση Εργασία είναι μία παρόμοια περίπτωση με αυτή των Έμμεσων Υλικών. Είναι η εργασία που δεν εξατομικεύεται σε κάθε παραγόμενο προϊόν. Παράδειγμα, οι συντηρητές των μηχανών ενός εργοστασίου, οι υπάλληλοι ενός γραφείου ή οι μεταφορείς υλικών και προϊόντων, των οποίων το κόστος δεν μπορεί να θεωρηθεί όμοιο με αυτό της Άμεσης Εργασίας και για τον λόγο αυτό υπάγονται και αυτά με τη σειρά τους στα Γ.Β.Ε..

Άλλα έξοδα τα οποία ανήκουν στην ομάδα των Γ.Β.Ε., είναι τα Κόστη Παραγωγικής Λειτουργίας και αυτά είναι, μεταξύ άλλων:

- 1) Το Ενοίκιο των κτιριακών εγκαταστάσεων και των μηχανημάτων (Leasing)
- 2) Φωτισμός, Θέρμανση και Ηλεκτρική Ενέργεια
- 3) Αποσβέσεις κτιρίων και μηχανημάτων
- 4) Συντηρήσεις
- 5) Ασφάλιστρα
- 6) Δημοτικά Τέλη

Επίσης, υπάρχουν και πολλά άλλα βιομηχανικά κόστη που περιλαμβάνονται στην ομάδα των Γ.Β.Ε., όπως τα Ασφάλιστρα Ζωής, το κόστος της Εποπτείας, κ.α., με την προϋπόθεση, ότι αποτελούν **έμμεσες δαπάνες**, που είναι και το απόλυτο χαρακτηριστικό των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Το γεγονός, πάντως, ότι τα Γ.Β.Ε. δεν μπορούν να εξατομικευθούν με την παραγωγή του προϊόντος, σημαίνει ότι δεν επιβαρύνουν άμεσα το κόστος του, συνεπώς τα Γ.Β.Ε. κατανέμονται στα προϊόντα με τη βοήθεια συντελεστών.

Πέρα, όμως, από τα Στοιχεία του Κόστους, στα οποία αναφερθήκαμε, χρησιμοποιούνται και τρεις άλλες ονομασίες. Αυτές είναι:

α) Το **Πρώτο ή Άμεσο Κόστος**, το οποίο είναι το κόστος των Άμεσων Υλικών και της Άμεσης Εργασίας.

β) το **Κόστος Μετατροπής**, που είναι το κόστος της Άμεσης Εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, αφού και τα δύο έχουν συμβολή στην **μετατροπή** των Άμεσων Υλικών σε τελικά προϊόντα.

και γ) με τον όρο **Βιομηχανικό Κόστος Περιόδου** εννοούμε το σύνολο του κόστους των Άμεσων Υλικών, της Άμεσης Εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στην περίοδο.

1.5 Ροή του Κόστους

Η περιγραφή της παραγωγής ενός προϊόντος θα μπορούσε να είναι η φυσική ροή των υλικών, της εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων στην παραγωγική διαδικασία. Παράδειγμα, η κατασκευή ενός προϊόντος ξεκινά με την προσθήκη των Άμεσων -κύριων- Υλικών, ακολουθεί η Άμεση Εργασία, που παρέχεται για τον σχηματισμό του προϊόντος και ακόμα, ό,τι χρειάζεται από στοιχεία που οι δαπάνες τους αφορούν τα Γ.Β.Ε.. Η Ροή του Κόστους είναι παραπλήσια, δηλ. μετράται, καθώς ξεκινά η παραγωγική διαδικασία, το κόστος των Άμεσων Υλικών. Σε αυτό προστίθεται αργότερα το κόστος της Άμεσης Εργασίας και τέλος, προστίθενται/κατανέμονται τα Γ.Β.Ε.. Όπως για την ομαλή και αποδοτική ροή της παραγωγικής διαδικασίας υπεύθυνος είναι ο μηχανικός παραγωγής, έτσι και για την ομαλή μέτρηση της ροής του κόστους υπεύθυνος είναι ο κοστολόγος. Δεν θα μπορούσε να ισχύει κάτι διαφορετικό, αφού η Ροή του Κόστους ακολουθεί την ίδια πορεία με την ροή της παραγωγής. Είναι χαρακτηριστική η παράλληλη, μεταξύ τους, σχέση, όπως επίσης χαρακτηριστική είναι και η πρόθεση της επιχείρησης να ελέγχει και να διατηρεί την ροή της παραγωγής και τη Ροή του Κόστους, ομαλή.

1.6 Λογιστική του Κόστους

Τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων, κερδοσκοπικών και μη, χρειάζονται λεπτομερή στοιχεία από την καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης, προκειμένου να ελέγχουν το κόστος και να αξιολογούν την αποδοτικότητα της επιχείρησης. Οι χρήσιμες αυτές πληροφορίες δεν είναι άλλες από τα δεδομένα που κατέχει και παρέχει προς αυτούς, η Λογιστική Κόστους. Πιο συγκεκριμένα, η **Λογιστική Κόστους** είναι η διαδικασία καθορισμού του Κόστους Παραγωγής των προϊόντων, παροχής υπηρεσιών ή ανάληψης ορισμένων δραστηριοτήτων.

Γι' αυτόν ακριβώς τον λόγο υπάρχουν οι **κοστολόγοι**, οι οποίοι είναι ειδικοί στην συγκέντρωση των πληροφοριών του Κόστους και οι οποίοι ενημερώνουν λεπτομερώς τα διοικητικά στελέχη, προκειμένου αυτοί με την σειρά τους να λάβουν αποφάσεις σχετικά με ενδεχόμενες, επόμενες κινήσεις.

Ο τομέας της Λογιστικής του Κόστους ουσιαστικά αναπτύχθηκε όταν έγινε επιτακτική η ανάγκη για μέτρηση του κόστους για την παραγωγή ειδικών προϊόντων, μέσα από μία πολύπλοκη βιομηχανική δραστηριότητα. Υπάρχουν προϊόντα τα οποία λόγω της απλότητας που χαρακτηρίζει την κατασκευή τους να μπορεί να μετρηθεί το κόστος τους εύκολα. Υπάρχουν, όμως και προϊόντα των οποίων η κατασκευή δεν είναι και τόσο απλή, είτε γιατί απαιτούν μεγάλη ποικιλία πρώτων υλών, είτε γιατί χρειάζονται πολλούς τύπους εργασίας κ.ο.κ.. Λόγω της ύπαρξης τέτοιων περιπτώσεων έπρεπε να βρεθεί ένας τρόπος

αντιμετώπισης και ειδικές τεχνικές για να μετρήσουν τα κόστη των προϊόντων. Για τον λόγο αυτό, στα τέλη του 19^{ου} αιώνα «γεννήθηκε» η Λογιστική του Κόστους, που αναπτύχθηκε πρωταρχικά σε βιομηχανικές επιχειρήσεις, προς ικανοποίηση των αναγκών τους για πληροφόρηση σχετικά με το κόστος του προϊόντος.

1.7 Δραστηριότητες της Λογιστικής του Κόστους

Σύστημα Κοστολόγησης είναι το σύνολο των συστηματικών επεξεργασιών και διαδικασιών που χρησιμοποιείται για τη μέτρηση, καταγραφή και έκθεση των κοστολογικών δεδομένων. Σε κάθε Σύστημα Κοστολόγησης υπάρχουν τέσσερις δραστηριότητες:

- 1) Μέτρηση του Κόστους
- 2) Εσωλογιστική Κοστολόγηση (Καταγραφή του Κόστους)
- 3) Ανάλυση του Κόστους
- 4) Έκθεση του Κόστους

Μέτρηση του Κόστους

Ο κοστολόγος συγκεντρώνει τα δεδομένα που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του κόστους του προϊόντος, της υπηρεσίας ή της δραστηριότητας. Τέτοια δεδομένα είναι τα Άμεσα Υλικά, οι ώρες Άμεσης Εργασίας κλπ. και τα οποία βοηθάνε στον υπολογισμό του κόστους της επιχείρησης.

Εσωλογιστική Κοστολόγηση (Καταγραφή του Κόστους)

Αφού έχουν συλλεχθεί τα ακατέργαστα δεδομένα που προήλθαν από τους εργαζόμενους την επιχείρηση, ο κοστολόγος τα επεξεργάζεται και μετατρέπει τις ώρες Άμεσης Εργασίας ή τα Άμεσα Υλικά σε μονάδες χρηματικές (σ.σ. Ευρώ, στην περίπτωσή μας), τα οποία και αντιπροσωπεύουν το κόστος της εργασίας ή το κόστος των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και τα αντίστοιχα χρηματικά ποσά καταγράφονται στη Λογιστική Κόστους.

Ανάλυση του Κόστους

Ύστερα από την καταγραφή του κόστους, οι κοστολόγοι αναλαμβάνουν να αναλύσουν τα αποτελέσματα και να κάνουν τις εκτιμήσεις τους και φυσικά, να ενημερώσουν τα διοικητικά στελέχη για αυτά. Είναι, μάλιστα, τα ιδανικότερα άτομα για επιλύσεις προβλημάτων, για σχεδιασμό των λειτουργιών και για παροχή συμβουλών στα στελέχη. Παρατηρώντας, λοιπόν, τις τάσεις του

κόστους ή την σχέση μεταξύ των αλλαγών στα κόστη και των αλλαγών που αφορούν την επιχείρηση, μπορούν να συλλέξουν πολύτιμες πληροφορίες, προκειμένου να ακολουθηθεί από την επιχείρηση η καλύτερη δυνατή πολιτική.

Έκθεση του Κόστους

Το κόστος παρουσιάζεται σε λεπτομερείς εσωτερικές εκθέσεις και σε εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σκοπός των εκθέσεων, η ενημέρωση των διοικητικών στελεχών της επιχείρησης και γενικά, αυτών που παίρνουν αποφάσεις μέσω παροχής της σχετικής πληροφόρησης.

1.8 Κόστος Πωληθέντων και Κόστος Παραχθέντων προϊόντων

Κόστος Παραχθέντων

Το Κόστος Παραχθέντων προϊόντων αναφέρεται στο κόστος των Ετοίμων Προϊόντων, τα οποία μεταφέρθηκαν στην αποθήκη κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Το Κόστος των Παραχθέντων προϊόντων υπολογίζεται με διάφορους τρόπους, όπως:

- Αποθέματα Αρχής** (Όλα εκτός των Ετοίμων Προϊόντων)
- +Αγορές Αποθεμάτων Χρήσεως**
- +Λοιπές Δαπάνες** (Γ.Ε.Α., Δαπ. Παραγωγής)
- +Αποσβέσεις (παραγωγής)**
- Αποθέματα Τέλους** (Όλα εκτός των Ετοίμων Προϊόντων)

ή

Αν γνωρίζουμε τις αναλώσεις των αποθεμάτων στη διάρκεια της χρήσεως, το Κόστος Παραχθέντων είναι:

- Ημικ. Προϊόντα Αρχής**
- + Αναλώσεις Αποθεμάτων Χρήσεως**
- + Αποσβέσεις (παραγωγής)**
- + Λοιπές Δαπάνες** (Γ.Ε.Α., Δαπ. Παραγωγής)
- Ημικ. Προϊόντα Τέλους**

Ο βασικός, όμως, τύπος υπολογισμού του Κόστους Παραχθέντων είναι:

Κόστος Ημικατεργασμένων στην Αρχή της περιόδου (Παραγωγή σε Εξέλιξη αρχής)

+ Βιομηχανικό Κόστος Περιόδου

= Συνολικό Βιομηχανικό Κόστος Παραγωγής Περιόδου

- Κόστος Ημικατεργασμένων στο Τέλος της περιόδου (Παραγωγή σε Εξέλιξη τέλους)

= Κόστος Παραχθέντων Ετοιμών Προϊόντων

Εδώ ο υπολογισμός του Κόστους των Παραχθέντων αρχίζει με τα ημικατεργασμένα προϊόντα αρχής, των οποίων η επεξεργασία άρχισε την προηγούμενη περίοδο αλλά δεν τελείωσε. Στο κόστος αυτό προστίθεται το σύνολο του κόστους των Π.Υ., της Αμ. Εργασίας και των Γ.Β.Ε., δηλαδή, το Βιομηχανικό Κόστος Περιόδου και από την πρόσθεση αυτή προκύπτει το συνολικό Βιομηχανικό Κόστος Παραγωγής της περιόδου. Αυτό είναι, με άλλα λόγια, το συνολικό Κόστος Παραγωγής. Τελικώς, από το Συνολικό Βιομηχανικό Κόστος της Περιόδου αφαιρείται το κόστος των ημικατεργασμένων αποθεμάτων τέλους περιόδου, για να προκύψει το κόστος των ετοιμών προϊόντων που συμπληρώθηκαν και μεταφέρθηκαν στα αποθέματα των Ετοιμών Προϊόντων της περιόδου, δηλαδή το Κόστος των Παραχθέντων Ετοιμών Προϊόντων.

Κόστος Πωληθέντων

Το Κόστος Πωληθέντων αφορά το κόστος των προϊόντων που πωλήθηκαν.

Το Κόστος Πωληθέντων, όπως και το Κόστος Παραχθέντων, υπολογίζεται και αυτό με διάφορους τρόπους, όπως:

Αποθέματα Αρχής (Πρώτες Ύλες, Βοηθητικές Ύλες, Ημικατεργασμένα Προϊόντα, Αναλώσιμα Υλικά, Έτοιμα Προϊόντα)

+ Αγορά Αποθεμάτων (Π.Υ., Βοηθ. Ύλες κλπ)

+ Λοιπές Δαπάνες (Γενικά Έξοδα Αγορών, Δαπάνες Παραγωγής)

+ Αποσβέσεις Παραγωγικής Λειτουργίας

- Αποθέματα Τέλους (Π.Υ., Βοηθ. Ύλες, Ημικ. Προϊόν., Αναλ. Υλικά, Έτοιμα Προϊόντα)

ή

Έτοιμα Προϊόντα Αρχής

+ Ημικατεργασμένα Προϊόντα Αρχής

+ Αναλώσεις Αποθεμάτων Χρήσεως (Π.Υ., Βοηθ. Ύλες, Αναλ. Υλικά)

+ Λοιπές Δαπάνες (Γεν. Έξοδα Αγορών, Δαπ. Παραγωγής)

- + Αποσβέσεις Παραγωγής
- Έτοιμα Προϊόντα Τέλους
- Ημικ. Προϊόντα Τέλους

Οι αναλώσεις των αποθεμάτων, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, προκύπτουν ως εξής:

Αποθέματα Αρχής + Αγορές – Αποθέματα Τέλους

Εντούτοις, ο βασικός τύπος υπολογισμού του Κόστους των Πωληθέντων είναι:

$$\begin{aligned}
 & \text{Κόστος Ετοιμών Προϊόντων στην Αρχή της Περιόδου} \\
 & + \text{Κόστος Παραθέντων} \\
 & = \text{Συνολικό Κόστος Ετοιμών Προϊόντων προς Πώληση} \\
 & - \text{Κόστος Ετοιμών Προϊόντων στο Τέλος της Περιόδου} \\
 & = \text{Κόστος Πωληθέντων κατά τη διάρκεια της περιόδου}
 \end{aligned}$$

Το άθροισμα του Κόστους των αποθεμάτων των ετοιμών προϊόντων αρχής και του Κόστους Παραθέντων κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, μας δίνει το Κόστος των Διαθεσίμων προϊόντων προς πώληση (Συνολικό Κόστος Ετοιμών Προϊόντων προς Πώληση). Αφαιρώντας από το Κόστος των Διαθεσίμων το Κόστος των ετοιμών προϊόντων που παρέμειναν σαν αποθέματα στο τέλος της περιόδου, βρίσκουμε το Κόστος των Πωληθέντων. Σε περίπτωση, μάλιστα, που όλα τα έτοιμα προϊόντα πωληθούν, το Κόστος των Διαθεσίμων προϊόντων προς πώληση θα ισούται με το Κόστος Πωληθέντων.

Ενώ,

- Σε περίπτωση που ξέρουμε το Κόστος των Πωληθέντων προϊόντων, το Κόστος των Παραθέντων θα είναι:

$$\begin{aligned}
 & \text{Αποθέματα Προϊόντων Τέλους} \\
 & + \text{Κόστος Πωληθέντων} \\
 & - \text{Αποθέματα Προϊόντων Αρχής}
 \end{aligned}$$

- Σε περίπτωση που ξέρουμε το Κόστος των Παραθέντων προϊόντων, το Κόστος των Πωληθέντων θα είναι (σ.σ. ο βασικός τύπος που αναλύσαμε παραπάνω):

$$\text{Αποθέματα Ετοιμών Προϊόντων Αρχής}$$

<p style="text-align: center;">+ Κόστος Παραχθέντων - Αποθέματα Ετοιμών Προϊόντων Τέλους</p>
--

Παράδειγμα

Κατάσταση παραχθέντων ετοιμών προϊόντων

ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ VILMAR ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Παραγωγή σε εξέλιξη 1/1		120.000
Άμεσα Υλικά	150.000	
Άμεση Εργασία	180.000	
Γ.Β.Ε.		
Εμ. Εργασία	20.000	
Εμ. Υλικά	8.000	
Ασφάλιστρα	13.000	
Παροχές Τρίτων	25.000	
Φόροι & Τέλη	10.000	76.000
Βιομηχανικό Κόστος Περιόδου		<u>406.000</u>
Συνολικό Βιομηχ. Κόστος Παραγωγής		<u>526.000</u>
Μείον:		
Παραγωγή σε εξέλιξη 31/1		<u>145.000</u>
<u>Κόστος Παραχθέντων ετ. Προϊόντων</u>		<u>381.000</u>

Κατάσταση πωληθέντων ετοιμών προϊόντων

ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ VILMAR ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Αποθέματα Προϊόντων 1/1	87.000
<u>Κόστος Παραχθέντων</u>	<u>381.000</u>
Προϊόντα διαθέσιμα προς πώληση	468.000
Μείον:	
Αποθέματα Προϊόντων 31/1	<u>100.000</u>
<u>Κόστος Πωληθέντων</u>	<u>368.000</u>

1.9 Αποθέματα και Επιχειρήσεις

Πιο πάνω συναντήσαμε τον όρο «Αποθέματα», καθώς και διάφορους άλλους όρους, οι οποίοι έχουν σχέση με τα Αποθέματα. Τα **Αποθέματα** είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και των οποίων ο προορισμός τους είναι:

- I. Να πωληθούν συνήθως αυτούσια.
- II. Να αναλωθούν ή να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή προϊόντων προς πώληση ή για παροχή υπηρεσιών.
- III. Να αναλωθούν για άλλες λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης.

Οι εμπορικές επιχειρήσεις αγοράζουν εμπορεύματα, τα οποία και πωλούν στους πελάτες τους. Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις παράγουν τα προϊόντα τα οποία πωλούν. Αντίθετα, οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών διατηρούν λίγα ή καθόλου αποθέματα, αφού αυτά συνήθως ταυτίζονται με τα προϊόντα και σπάνια με τις υπηρεσίες.

Στην περίπτωση της εμπορικής επιχείρησης, τα εμπορεύματά της αποτελούν τα αποθέματα. Χαρακτηριστικό της είναι το γεγονός ότι τα αποθέματα «**Εμπορεύματα**» δεν χρειάζονται περαιτέρω επεξεργασία και είναι έτοιμα προς πώληση.

Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, κυρίως διατηρούνται τρεις μεγάλες κατηγορίες αποθεμάτων. Αυτές είναι:

- 1) Τα Υλικά
- 2) Τα Ημικατεργασμένα (Ημιτελή) Προϊόντα
- 3) Τα Έτοιμα Προϊόντα

Τα **Υλικά** διακρίνονται σε:

- A) Άμεσα Υλικά (Πρώτες Ύλες)
- B) Βοηθητικές Ύλες
- Γ) Αναλώσιμα Υλικά – Ανταλλακτικά

Για τα **Άμεσα Υλικά (Πρώτες Ύλες)** έχουμε αναφερθεί ξανά παραπάνω. Είναι τα υλικά που αποτελούν το κύριο και εμφανές μέρος του έτοιμου προϊόντος και στην παραγωγή χρησιμοποιούνται, τις περισσότερες φορές, αυτούσια και με ελάχιστη ή και καμία επεξεργασία.

Οι **Βοηθητικές Ύλες** είναι τα υλικά που ενσωματώνονται, όπως και τα Άμεσα Υλικά, στα προϊόντα. Σε αντίθεση, όμως, με τα Άμεσα Υλικά, επιβαρύνουν ελάχιστα το Κόστος Παραγωγής του προϊόντος. Για τον λόγο αυτό, οι κοστολόγοι δεν συνηθίζουν να εξατομικεύουν το μικρό αυτό κόστος

των Βοηθ. Υλικών στα προϊόντα, παρά το τοποθετούν στην κατηγορία των Γ.Β.Ε..

Τα **Αναλώσιμα Υλικά** είναι τα υλικά τα οποία προορίζονται να αναλωθούν με σκοπό την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών ομαλής λειτουργίας των παραγωγικών και μη τμημάτων της επιχείρησης.

Ημικατεργασμένα (Ημιτελή) Προϊόντα είναι τα προϊόντα των οποίων δεν έχει ολοκληρωθεί η επεξεργασία, για την μετατροπή τους σε Έτοιμα Προϊόντα.

Έτοιμα Προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που έχουν παραχθεί από μια βιομηχανική επιχείρηση και τα οποία προορίζονται για πώληση. Με λίγα λόγια, είναι τα προϊόντα που είναι έτοιμα για πώληση.

1.10 Κόστος Παραγωγής – Ελεγχόμενο Κόστος – Κοινό Κόστος

Κόστος Παραγωγής

Το Κόστος Παραγωγής αφορά τις δαπάνες που προκύπτουν από την λειτουργία της παραγωγής όπως, οι δαπάνες των κύριων τμημάτων στα οποία συντελείται η παραγωγική διαδικασία, καθώς και οι δαπάνες των βοηθητικών Υπηρεσιών Παραγωγής, καθώς και οι δαπάνες της λειτουργίας των αγορών. **Δεν** συμπεριλαμβάνονται τα Έξοδα Εκμεταλλεύσεως. Το Πραγματικό Κόστος Παραγωγής προσδιορίζεται λογιστικά.

Ελεγχόμενο Κόστος

Ελεγχόμενο Κόστος είναι το κόστος που ένα διοικητικό στέλεχος μιας επιχείρησης μπορεί να ελέγχει, επειδή έχει την εξουσία να παίρνει αποφάσεις που το επηρεάζουν. Από τη στιγμή μάλιστα, που το στέλεχος έχει την δυνατότητα να ελέγχει ένα κόστος, αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί για σύνταξη Εκθέσεων Απόδοσης προς ενημέρωση των διοικητικών στελεχών της επιχείρησης.

Το Ελεγχόμενο Κόστος χρησιμοποιείται αφενός για την αξιολόγηση της απόδοσης των διοικητικών στελεχών, αφετέρου για συγκρίσεις της μεταξύ των απόδοσης. Πιο συγκεκριμένα, τα Πραγματικά Ελεγχόμενα Κόστη συγκρίνονται με τα αντίστοιχα Προϋπολογιστικά και οι τυχόν αποκλίσεις δίνουν τη δυνατότητα στα στελέχη να αναπροσαρμόσουν τις κινήσεις τους. Γεγονός, πάντως, είναι ότι τα διοικητικά στελέχη μπορούν να επικεντρώσουν την

προσοχή τους **μόνο** στα Ελεγχόμενα Κόστη προκειμένου να πάρουν τις κατάλληλες αποφάσεις.

Κοινό Κόστος

Σαν Κοινό Κόστος ορίζουμε το κόστος που συγκεντρώνεται για την εξυπηρέτηση περισσοτέρων του ενός στόχων. Δηλαδή, το κόστος αυτό δεν μπορεί να εξατομικευθεί σε κάποιο συγκεκριμένο στόχο. Αποτελεί έμμεση δαπάνη και για την κατανομή του απαιτείται η ύπαρξη κριτηρίων.

1.11 Η συμπεριφορά του Κόστους

Η Συμπεριφορά του Κόστους περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο το Κόστος αλλάζει σε σχέση με τις μεταβολές που επιτελούνται σε κάποια δραστηριότητα της επιχείρησης. Παράδειγμα, οι πωλήσεις, σε χρηματικές μονάδες, του προϊόντος, η ποσότητα των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγική διαδικασία κλπ. Ως επί το πλείστον, η συμπεριφορά του Κόστους μετριέται με την σύγκριση του κόστους ενός βαθμού δραστηριότητας, με κάποια άλλη δραστηριότητα. Παράδειγμα, η σύγκριση του τριμηνιαίου κόστους Ηλεκτρικού Ρεύματος που καταναλώνεται από μια επιχείρηση, με την Άμεση Εργασία, αποτιμώμενη σε Ώρες, που πραγματοποιήθηκε το τρίμηνο αυτό. Αφού μετρηθούν και συγκριθούν τα δύο αυτά μεγέθη, τα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης μπορούν να έχουν μία σημαντικότερη πληροφορία έτσι, η οποία θα τους βοηθήσει στην αποτελεσματικότερη λήψη αποφάσεων σχετικά με ενδεχόμενη κίνηση.

Τα κόστη που μεταβάλλονται σε μεταβολές του βαθμού δραστηριότητας ονομάζονται Μεταβλητά ή Άμεσα Μεταβλητά Κόστη. Ένα Κόστος, αντιθέτως, το οποίο δεν μεταβάλλεται σε μεταβολές του βαθμού δραστηριότητας, καλείται Σταθερό Κόστος.

Γενικά, η συμπεριφορά του Κόστους χρησιμοποιείται -και συντάσσεται- με την μορφή εκθέσεων από τα διοικητικά στελέχη, για σκοπούς λήψης αποφάσεων και σχεδιασμού από την επιχείρηση.

Κεφάλαιο 2: Τα Έξοδα και η σχέση τους με το Κόστος

2.1 Το Κόστος – Έξοδο και η Έννοια των Εξόδων

Παρόλο που αρκετά συχνά στην καθημερινή μας ζωή χρησιμοποιούμε τις λέξεις «Κόστος» και «Έξοδο» για να αναφερθούμε στο ίδιο πράγμα, κάτι που με μια πρώτη ματιά δεν δείχνει ιδιαίτερα παράδοξο, εντούτοις οι έννοιες των δύο αυτών λέξεων διαφέρουν σημαντικά. Ένας λόγος που συχνά μπερδευόμαστε με τις δύο αυτές έννοιες είναι και η ύπαρξη των Δαπανών, αφού οι Δαπάνες «χρησιμοποιούνται» άλλοτε σαν Κόστος και άλλοτε σαν Έξοδο.

Αν και στο Κεφάλαιο 1 κάναμε μια προσέγγιση στην έννοια του Κόστους, στην καθημερινή πρακτική ο όρος «Κόστος» δεν έχει κάποια συγκεκριμένη έννοια. Όταν χρησιμοποιείται γενικά ο όρος «Κόστος» σημαίνει τι στοίχησε ένα αγαθό. Πόσα χρήματα, δηλαδή, χρειάστηκαν να δαπανηθούν για την παραγωγή και διάθεσή του. Πιο επίσημα όμως, με τον όρο «**Κόστος**» εννοούμε το ποσό των πηγών που διατίθεται ή επενδύεται σε υλικά ή άυλα αγαθά και υπηρεσίες που είναι χρήσιμα ή απαραίτητα για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Εδώ θα πρέπει να σημειώσουμε ότι σημαντικό ρόλο στον καθορισμό των εννοιών αλλά και γενικά στην επιχείρηση και στη λειτουργία της, έχουν οι **Επενδύσεις**. Σαν Επένδυση, βασικά, χαρακτηρίζεται το υλικό αγαθό που αποκτάται με την διάθεση αγοραστικής δύναμης και από το οποίο αναμένεται μελλοντικά η πραγματοποίηση Εσόδων. Το ποσό, μάλιστα, που δαπανάται συνιστά το κόστος της επένδυσεως. Επενδύσεις, όμως, γίνονται όχι μόνο για την απόκτηση υλικών αγαθών, αλλά και υπηρεσιών, που σκοπό έχουν την ομαλή και όσο το δυνατόν πιο αποδοτική λειτουργία της επιχειρήσεως.

Με τον όρο «**Έξοδο**» εννοούμε το ποσό των πηγών που διατίθενται στη διάρκεια κάποιας λογιστικής περιόδου, για την απόκτηση συνήθως υπηρεσιών οι οποίες χρησιμοποιούνται για την ομαλή διεξαγωγή των λοιπών δραστηριοτήτων της επιχείρησης **εκτός** από αυτήν της Παραγωγής. Το Έξοδο έχει την έννοια του κόστους το οποίο **εκπνέει**, δηλ. επιβαρύνει απευθείας τα αποτελέσματα κάποιας χρήσης για την οποία πραγματοποιήθηκαν. Έξοδα είναι, επίσης, το κόστος των πωλούμενων ακινήτων και το κόστος των πωλούμενων προϊόντων.

Συμπερασματικά, λοιπόν, θα μπορούσαμε να πούμε πως υπάρχει έξοδο όταν:

A) το κόστος σχηματίζεται και ταυτόχρονα εκπνέει για την πραγματοποίηση εσόδων και όχι για την παραγωγή αγαθών ή παγίων επενδύσεων.

και B) μια επένδυση σε πάγια στοιχεία ή σε προϊόντα πωλείται, το κόστος της εκπνέει γιατί δεν υπάρχει πλέον σαν στοιχείο του Ενεργητικού και μεταβάλλεται σε έξοδο.

Άρα, με βάση αυτό μπορούμε να πούμε ότι το Κόστος των Πωληθέντων παγίων στοιχείων ή προϊόντων παίρνει τον χαρακτηρισμό του εξόδου, το οποίο δεν ταυτίζεται με την έννοια των εξόδων των υπολοίπων λειτουργιών της επιχείρησης.

2.2 Έξοδα Εκμεταλλεύσεως ή Κόστος Περιόδου ή Εμπορικά Έξοδα

Έξοδα Εκμεταλλεύσεως ή Κόστος Περιόδου ή Εμπορικά Έξοδα είναι οι δαπάνες ή το κόστος των λειτουργιών:

- 1) Διοικήσεως
- 2) Χρηματοδοτήσεως
- 3) Πωλήσεων
- 4) Ερευνών

Λογιστικά, παρακολουθούνται από τους αντίστοιχους λογαριασμούς «Γενικά Έξοδα Διοικήσεως», «Γενικά Έξοδα Χρηματοδοτήσεως», «Γενικά Έξοδα Πωλήσεων» και «Γενικά Έξοδα Ερευνών».

Αν από τα **Έσοδα από τις πωλήσεις** αφαιρέσουμε το **Κόστος Πωληθέντων** προκύπτει το **Μικτό Περιθώριο Κέρδους** και αν από το **Μικτό Περιθώριο Κέρδους** αφαιρέσουμε τα **Έξοδα Εκμεταλλεύσεως** προκύπτει το **Καθαρό Κέρδος**. Μάλιστα, το άθροισμα του Κόστους Πωληθέντων και των Εξόδων Εκμεταλλεύσεως μας δίνει το **Κόστος των Πωλήσεων**.

Παράδειγμα

Αποτελέσματα Χρήσεως

**ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ VILMAR
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ**

Πωλήσεις (Σε €)		1.000.000
<u>Κόστος Πωληθέντων</u>		<u>368.000</u>
Μικτό Κέρδος		632.000
Γ.Ε.Δ.	150.000	
Γ.Ε.Π.	100.000	
<u>Γ.Ε.Χ.</u>	<u>80.000</u>	<u>330.000</u>
<u>Καθαρό Κέρδος</u>		<u>302.000</u>

2.3 Οι βασικές διακρίσεις Κόστους - Εξόδων

Τα συνηθέστερα κριτήρια διάκρισης Κόστους – Εξόδων είναι:

- Ø Η Φύση του Κόστους
- Ø Ο προορισμός ή λειτουργικός χαρακτήρας του Κόστους
- Ø Η λογιστική περίοδος εξάντλησης της χρησιμότητας
- Ø Ο βαθμός συνδέσμου του με το προϊόν της παραγωγής
- Ø Ο βαθμός συνδέσμου με τα επιμέρους παραγωγικά τμήματα
- Ø Ο φορέας ευθύνης
- Ø Η συμπεριφορά του Κόστους στις διακυμάνσεις της οποιασδήποτε δραστηριότητας της επιχείρησης
- Ø Ο σκοπός της πραγματοποίησής του
- Ø Ο βαθμός χρησιμότητας στον σχεδιασμό και στον έλεγχο

2.3.1 Κατάταξη κατά την Φύση του Κόστους

Στο κριτήριο αυτό, το κόστος των διαφόρων συντελεστών που συνθέτουν τις δραστηριότητες της επιχείρησης όταν εξετάζονται από την **αντικειμενική** τους φύση, αυτό αποτελεί το **Κόστος κατ' Είδος ή κατά Φύση**. Χαρακτηρίζοντας, μάλιστα, την φύση ενός συντελεστή ως αντικειμενική, εννοούμε ότι αυτή δεν επηρεάζεται από τα λειτουργικά χαρακτηριστικά του συντελεστή, αλλά προκύπτει μέσα από τις αντικειμενικές του ιδιότητες.

Σκοπός της διάκρισης αυτής είναι:

- i. Αφενός μεν, η εξασφάλιση της διαχρονικής σύγκρισης των Καταστάσεων Εισοδήματος ή λογαριασμών Εκμεταλλεύσεως που καταρτίζονται από την επιχείρηση, αφετέρου δε, η εξασφάλιση διαχρονικής σύγκρισης και των αντίστοιχων Καταστάσεων Εισοδήματος ομοειδών επιχειρήσεων.

- ii. Η τήρηση της φυσιολογικής ροής του Κόστους που διευκολύνει την παγιοποίηση των Συστημάτων Κοστολόγησης.

2.3.2 Κατάταξη κατά τον προορισμό ή τον λειτουργικό χαρακτήρα του Κόστους-Εξόδου

Στο κριτήριο αυτό, έχουμε το Κόστος κατ' Είδος να ομαδοποιείται στις διάφορες λειτουργίες ή δραστηριότητες της επιχείρησης. Η **ομαδοποίηση** αυτή μας δίνει το **Κόστος κατά Λειτουργία**. Το λειτουργικό κόστος αυτό, σχηματίζεται από στοιχεία με διαφορετική φύση μεν, αλλά που έχουν τον ίδιο σκοπό – προορισμό και τα οποία είναι:

- Το κόστος της παραγωγικής λειτουργίας
- Το κόστος της λειτουργίας των αγορών
- Το κόστος της λειτουργίας της διάθεσης
- Το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας
- Το κόστος της διοικητικής λειτουργίας
- Το κόστος της λειτουργίας των ερευνών και της ανάπτυξης

Οι σκοποί της συγκέντρωσης του Κόστους κατά Λειτουργία είναι:

- i. Ο έλεγχος του μεγέθους του και των φορέων που είναι υπεύθυνοι γι' αυτόν.
- ii. Η μέτρηση της αποδοτικότητας που προκύπτει από τη σύγκρισή του με το αντίστοιχο έργο που παράγεται.
- iii. Η διευκόλυνση του καταλογισμού του στους ενδιαμέσους και τελικούς φορείς κόστους.

2.3.3 Κατάταξη ανάλογα με το ρυθμό εξάντλησης της χρησιμότητας

Το κριτήριο εδώ για την διάκριση αυτή αποτελεί ο αριθμός των περιόδων που η αντίστοιχη δαπάνη καταλογίζεται. Με άλλα λόγια, η κατάταξη της δαπάνης εξαρτάται από το πότε μια δαπάνη καταλογίζεται και βαρύνει τα Έσοδα της επιχείρησης. Αν, δηλαδή, μια δαπάνη, η οποία πραγματοποιήθηκε σε μια λογιστική περίοδο, καταλογίζεται και επιβαρύνει τα Έσοδα της ίδιας περιόδου ή κατανέμεται / αποσβένεται μεταξύ περισσότερων λογιστικών περιόδων, με ανάλογη επιβάρυνση στα Έσοδα της εκάστοτε περιόδου.

Με το κριτήριο, λοιπόν, αυτό έχουμε δύο ειδών δαπάνες:

- A) Δαπάνες κεφαλαίου
- και B) Δαπάνες εισοδήματος

Οι **Δαπάνες κεφαλαίου** είναι αυτές οι δαπάνες που η χρησιμότητά τους εξαντλείται σε περισσότερες της μιας οικονομικές χρήσεις, δηλαδή κατανέμονται / αποσβένονται σταδιακά. Τέτοιου είδους δαπάνες είναι συνήθως:

- ✓ Δαπάνες αγοράς φήμης και πελατείας ή υπεραξίας
- ✓ Δαπάνες επενδύσεων σε πάγια στοιχεία του Ενεργητικού, π.χ. κτίρια, μηχανήματα κλπ
- ✓ Δαπάνες πρώτης εγκατάστασης και Δαπάνες αναδιοργάνωσης και ανάπτυξης
- ✓ Δαπάνες για αγορά σήματος ευρεσιτεχνίας ή επωνυμίας

Αντίθετα, οι **Δαπάνες εισοδήματος** είναι εκείνες οι δαπάνες, των οποίων η χρησιμότητα εξαντλείται μέσα στη διάρκεια της περιόδου όπου πραγματοποιήθηκε η δαπάνη.

2.3.4 Κατάταξη ανάλογα με τον βαθμό συνδέσμου του με το προϊόν

Για την διάκριση αυτή του Κόστους έχουμε αναφερθεί προηγουμένως, στο Κεφάλαιο 1, οπότε συνοπτικά επαναλαμβάνουμε τις διακρίσεις αυτές:

A) **Άμεσο ή Πρώτο Κόστος**, το οποίο περιλαμβάνει τα Άμεσα Υλικά και την Άμεση Εργασία .

B) **Κόστος Μετατροπής**, το οποίο περιλαμβάνει την Άμεση Εργασία και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

2.3.5 Κατάταξη ανάλογα με τον βαθμό συνδέσμου του με τα επιμέρους παραγωγικά τμήματα

Ένας από τους βασικούς στόχους των επιχειρήσεων είναι ο έλεγχος της πορείας του Κόστους Παραγωγής. Το πόσο επιτυχημένος, όμως, θα είναι ο έλεγχος αυτός εξαρτάται από τρία στοιχεία: την οργάνωση - γενικά - της επιχείρησης, τη ροή των πληροφοριών και την οργάνωση της εργασίας και της παραγωγής.

Πιο συγκεκριμένα, για μια καλά οργανωμένη άσκηση ελέγχου του κόστους σε μια επιχείρηση παρατηρείται το εξής:

Η παραγωγική λειτουργία **τμηματοποιείται** σε οργανωτικές μονάδες, καθεμιά από τις οποίες έχει χαρακτηριστικό γνώρισμά της, την ομοιογένεια και έτσι ξεχωρίζει από τις άλλες. Ως επιπλέον συνέπεια αυτού, είναι ότι η ευθύνη συγκεκριμενοποιείται και καταμερίζεται στην κάθε μια μονάδα από αυτές.

Η κάθε τέτοια μονάδα ονομάζεται **Τμήμα** και με κριτήριο την Φύση τους, τα τμήματα διακρίνονται σε:

- A) Παραγωγικά ή Κύρια τμήματα
- και B) Τμήματα Παροχής Υπηρεσιών ή Βοηθητικά τμήματα

Παραγωγικά ή Κύρια τμήματα είναι τα τμήματα που απασχολούνται **άμεσα** με την μεταποίηση της ύλης και την επεξεργασία ενός προϊόντος. Είναι τα τμήματα που αφορούν την παραγωγή του κυρίου μέρους του προϊόντος, αν όχι ολόκληρου του προϊόντος.

Τμήματα Παροχής Υπηρεσιών ή Βοηθητικά τμήματα είναι τα τμήματα που συμμετέχουν **έμμεσα** στην μεταποιητική διαδικασία, παρέχοντας υπηρεσίες στα Κύρια ή Βοηθητικά τμήματα. Κάποια παραδείγματα Βοηθητικών τμημάτων: το Λογιστήριο του εργοστασίου, το Τμήμα Συντηρήσεων, το Τμήμα Ποιοτικού Ελέγχου και Παραγωγής κ.α..

Εδώ αξίζει να σημειωθεί ότι τα κόστη των Γ.Β.Ε. που δημιουργούνται από την λειτουργία των Κύριων τμημάτων επιβαρύνουν **άμεσα** το κόστος του προϊόντος, ενώ το αντίστοιχο κόστος που δημιουργείται από τα Βοηθητικά τμήματα αποτελεί μέρος των Γ.Β.Ε. και βαρύνει **έμμεσα** τα Κύρια παραγωγικά τμήματα, άρα και τα προϊόντα. Στην δεύτερη περίπτωση, η επιβάρυνση γίνεται βάσει μεθόδου μερισμού των Γ.Β.Ε..

2.3.6 Κατάταξη ανάλογα με τη συμπεριφορά του Κόστους-Εξόδου στις διακυμάνσεις της οποιασδήποτε δραστηριότητας της επιχείρησης

Στο κριτήριο αυτό υπάρχουν οι παρακάτω κατατάξεις:

- § Μεταβλητό Κόστος
- § Σταθερό Κόστος
- § Μικτό ή Ημιμεταβλητό Κόστος
- § Κλιμακωτό ή Ημισταθερό Κόστος

Μεταβλητό Κόστος

Το **Μεταβλητό Κόστος** είναι το κόστος που στο σύνολό του επηρεάζεται από την μεταβολή δραστηριοτήτων της επιχείρησης, όπως ο Βαθμός Απασχόλησης ή ο Όγκος Παραγωγής. Μερικά παραδείγματα Μεταβλητού Κόστους: η αξία των υλικών (Άμεσων και Έμμεσων), το κόστος

της Άμεσης Εργασίας, η αξία του ηλεκτρικού ρεύματος και του νερού, το κόστος μεταφοράς προϊόντων και εμπορευμάτων κ.α. των οποίων το κόστος στο σύνολό του, **μεταβάλλεται** - είτε αυξάνεται, είτε μειώνεται -, σε περίπτωση μεταβολής της παραγωγής ή των πωλήσεων.

Οι μεταβολές της παραγωγής ή του βαθμού απασχόλησης δεν επηρεάζουν με τον ίδιο ρυθμό το Μεταβλητό Κόστος. Ανάλογα με τον ρυθμό αυξομειώσής του το Μεταβλητό Κόστος διακρίνεται σε:

- Ø Αναλογικό Μεταβλητό Κόστος
- Ø Αύξον Μεταβλητό Κόστος
- Ø Φθίνον Μεταβλητό Κόστος

Αναλογικό Μεταβλητό Κόστος

Είναι το μεταβλητό κόστος που μεταβάλλεται ευθέως ανάλογα με την μεταβολή του όγκου παραγωγής. Με άλλα λόγια, το αναλογικό κόστος στο σύνολό του θα αυξομειώνεται ανάλογα με τις αυξομειώσεις της παραγωγής. Παρόλα αυτά, το **ανά μονάδα κόστος** του **προϊόντος** θα παραμένει **σταθερό**, λόγω της αναλογικής αυτής σχέσης.

Αύξον Μεταβλητό Κόστος

Είναι το μεταβλητό κόστος που αυξάνεται με ρυθμό **μεγαλύτερο** από τον ρυθμό αύξησης του όγκου παραγωγής ή του βαθμού απασχόλησης. Παράδειγμα, το κόστος της Άμεσης Εργασίας και οι ώρες απασχόλησης μπορεί να μεταβάλλονται ανάλογα μεν, σε κανονικές συνθήκες, αλλά σε περιπτώσεις αργίας το κόστος της εργασίας μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το κανονικό, λόγω της ιδιαιτερότητας των ημερών αυτών. Αυτό έχει ως συνέπεια, το κόστος της Α.Ε. να αυξάνεται με ρυθμό μεγαλύτερο αυτού των ωρών απασχόλησης.

Φθίνον Μεταβλητό Κόστος

Είναι το μεταβλητό κόστος που αυξάνεται με ρυθμό **μικρότερο** του ρυθμού αύξησης του όγκου παραγωγής ή του βαθμού απασχόλησης. Τέτοια περίπτωση είναι το κόστος των Άμεσων υλικών, όπου όσο αυξάνεται η αγοραζόμενη ποσότητα, τόσο το κόστος των υλικών αυτών μειώνεται, λόγω των παρεχομένων ποσοτικών εκπτώσεων.

Σταθερό Κόστος

Είναι το κόστος που δημιουργείται από την ύπαρξη της επιχείρησης, είναι ανεξάρτητο του όγκου παραγωγής της ή του βαθμού απασχόλησης, άρα και παραμένει **αμετάβλητο** στις οποιοσδήποτε μεταβολές του όγκου παραγωγής ή του βαθμού απασχόλησής της.

Το Σταθερό Κόστος προκύπτει από:

Α) **Δαπάνες που ταυτίζονται με την ύπαρξη της ίδιας της επιχείρησης** και τέτοια παραδείγματα είναι τα δημοτικά τέλη και οι φόροι, οι αποσβέσεις, τα ασφάλιστρα και οι τόκοι των δανείων των εγκαταστάσεων κ.α..

Β) **Δαπάνες που κρίνονται απαραίτητες από την Διοίκηση της επιχείρησης για την εξασφάλιση ετοιμότητας και συνέχισης δράσης της** και τέτοια παραδείγματα είναι οι αμοιβές των διοικητικών υπαλλήλων και των τεχνικών στελεχών της επιχείρησης κ.α..

Το Σταθερό Κόστος μπορεί να μεταβληθεί (σ.σ. και μεταβάλλεται), είτε μακροχρόνια, είτε βραχυχρόνια, αλλά οι μεταβολές αυτές είναι **πάντα** ανεξάρτητες των μεταβολών του όγκου παραγωγής ή του βαθμού απασχόλησης.

Επίσης, το Σταθερό Κόστος, με κριτήριο την δυνατότητα μεταβολής του σε σύντομο ή μη χρονικό διάστημα, διακρίνεται σε:

- Ø Βασικό Σταθερό Κόστος
- Ø Βραχυχρόνιο Σταθερό Κόστος

Βασικό Σταθερό Κόστος

Είναι το σταθερό κόστος που αποτελείται από στοιχεία, των οποίων δεν είναι δυνατή η βραχυχρόνια μείωσή τους χωρίς ουσιαστική εξασθένηση του δυναμικού της επιχείρησης και της ικανότητάς της να επιδιώκει την πραγματοποίηση μακροχρόνιων στόχων της.

Βραχυχρόνιο Σταθερό Κόστος

Είναι το σταθερό κόστος που το ύψος του προγραμματίζεται για περίοδο συνήθως του ενός έτους, στην διάρκεια του οποίου παραμένει αμετάβλητο.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι το **ανά μονάδα προϊόντος Σταθερό Κόστος μεταβάλλεται** στις μεταβολές του βαθμού απασχόλησης ή του όγκου παραγωγής της επιχείρησης και συγκεκριμένα, όσο μεγαλώνει η τιμή του βαθμού απασχόλησης ή του όγκου παραγωγής, τόσο μικραίνει το ανά μονάδα προϊόντος Σταθερό Κόστος και το ανάποδο. Δηλαδή, η σχέση τους είναι αντίστροφη.

Μικτό ή Ημιμεταβλητό Κόστος

Είναι το κόστος όπου τουλάχιστον ένα τμήμα του υπάρχει και σε μηδέν βαθμό απασχόλησης, ενώ το υπόλοιπο τείνει να διαμορφώνεται σύμμετρα προς την απασχόληση. Το **Μικτό Κόστος**, δηλαδή, προκύπτει από το άθροισμα του **Σταθερού Κόστους** συν το **Μεταβλητό Κόστος**. Η ελάχιστη, συνεπώς, τιμή

που μπορεί να πάρει το Μικτό Κόστος θα είναι ίση με την τιμή του Σταθερού Κόστους και από εκεί και έπειτα ό,τι προκύψει από το Μεταβλητό Κόστος. Παραδείγματα αυτού του είδους κόστους είναι: το κόστος της αμοιβής των πωλητών, το κόστος της εποπτείας κ.α..

Κλιμακωτό ή Ημισταθερό Κόστος

Είναι το κόστος που συνδέεται με ένα ορισμένο Επίπεδο Απασχόλησης και όχι με τον αντίστοιχο βαθμό απασχόλησης. Όταν αναφερόμαστε σε «**Επίπεδο Απασχόλησης**» εννοούμε ένα συγκεκριμένο ποσοστό απασχόλησης, εντός του οποίου η βασική οργανωτική δομή της επιχείρησης παραμένει σταθερή. Παραδείγματα που προκαλούν αυτού του είδους το κόστος είναι: η πρόσληψη ενός επόπτη, ενός μηχανικού παραγωγής κ.λ.π..

2.3.7 Κατάταξη ανάλογα με τον σκοπό πραγματοποίησης του κόστους-εξόδου

Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό διακρίνουμε δύο είδη κόστους-εξόδου:

- A) Οργανικό Κόστος-Έξοδο
- B) Ανόργανο Κόστος-Έξοδο

Το **Οργανικό κόστος** είναι το κόστος που αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης και συσχετίζεται με τα Οργανικά Έσοδα για τον προσδιορισμό του Οργανικού Αποτελέσματος Εκμετάλλευσης της οικονομικής μονάδας.

Το **Ανόργανο κόστος** είναι το κόστος που αναφέρεται μεν στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης, αλλά δεν συσχετίζεται με τα Οργανικά Έσοδα για τον προσδιορισμό του Οργανικού Αποτελέσματος Εκμετάλλευσης. Οτιδήποτε έχει να κάνει με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις και δραστηριότητες, π.χ. αγορά ενός λαχείου απ' την επιχείρηση, κατατάσσεται στο είδος αυτό. Επίσης, στο Ανόργανο έξοδο περιλαμβάνονται ακόμα και έκτακτα έξοδα που έχουν σχέση με τις βασικές και δευτερεύουσες δραστηριότητες της επιχειρήσεως, τα οποία προκύπτουν από έκτακτα γεγονότα και περιστατικά.

Μια άλλη διάκριση του Κόστους-Εξόδου στο κριτήριο αυτό, είναι αυτή που αφορά τον τρόπο ενσωμάτωσής του ή μη στο λειτουργικό κόστος. Σύμφωνα με αυτό, το Κόστος-Έξοδο διακρίνεται σε:

- A) Ομαλό κόστος-έξοδο
- B) Ανώμαλο κόστος-έξοδο

Το **Ομαλό κόστος** είναι το κόστος που ενσωματώνεται στο κόστος των διαφόρων λειτουργιών της οικονομικής μονάδας με την μορφή που προϋπάρχει. Έχει, δηλαδή, ομαλή σχέση το κόστος με το έργο που παράγεται από μια δραστηριότητα ή λειτουργία.

Το **Ανώμαλο κόστος** είναι το κόστος που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, επειδή κρίνεται ότι δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται. Αυτό το είδος κόστους εμφανίζει έντονα τα κύρια χαρακτηριστικά της έκτακτης μη οργανικής ζημιάς, π.χ. η περίπτωση υποαπασχόλησης της οικονομικής μονάδας ή τμήματος αυτής. Επίσης, στην κατηγορία αυτή των εξόδων υπάγονται και τα τυχαία, απρόβλεπτα και ακανόνιστα έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται ανεξάρτητα της λειτουργίας της παραγωγικής μονάδας. Αυτά αποτελούν τα **Έκτακτα Έξοδα** ή **Έκτακτες Ζημιές** και τέτοια είναι: τα πρόστιμα, υπερβάλλοντα έξοδα σε έρευνες, πειράματα κ.λ.π., απώλειες από καταστροφές που δεν καλύπτονται ασφαλιστικά και πολλά άλλα ακόμα.

2.3.8 Κατάταξη του Κόστους-Εξόδου σε σχέση με τον Σχεδιασμό και τον Έλεγχο

Ιστορικό ή Πραγματικό Κόστος είναι το κόστος το οποίο προκύπτει από την διεξαγωγή της παραγωγικής διαδικασίας, σε πραγματικό χρόνο και το οποίο παρακολουθείται, ελέγχεται και συλλέγεται από τα αρμόδια διοικητικά στελέχη. Το κόστος αυτό διαφέρει από το προκαθορισμένο - βάσει προϋπολογισμών - κόστος.

Το **Προκαθορισμένο Κόστος** μπορεί να είναι είτε προϋπολογιστικό, είτε πρότυπο.

Προϋπολογιστικό Κόστος ορίζεται το κόστος που εκφράζει το αναμενόμενο ύψος δαπάνης της επιχείρησης κατά προϊόν ή κατά λειτουργία, σύμφωνα με τις προβλέψεις της Διοίκησης για τις τιμές, τις ποσότητες και τις συνθήκες παραγωγής. Με άλλα λόγια, το κόστος αυτό είναι ένα μέγεθος που προκαθορίζεται, βάσει προβλέψεων και είναι αναμενόμενο ή επιδιωκόμενο.

Πρότυπο Κόστος χαρακτηρίζεται το προκαθορισμένο κόστος για τα Άμεσα Υλικά, την Άμεση Εργασία και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα και το οποίο, κάτω από ορισμένες σταθερές προϋποθέσεις, πρέπει να πετύχει η επιχείρηση.

Με βάση, λοιπόν, τα τρία παραπάνω είδη κόστους, υπολογίζονται οι **Αποκλίσεις** του Πραγματικού Κόστους από το Προκαθορισμένο Κόστος - Πρότυπο ή Προϋπολογιστικό Κόστος - και παρακολουθούνται, συγκρίνονται και αναλύονται (σ.σ. οι Αποκλίσεις), με σκοπό τον σωστότερο και ορθολογικότερο προγραμματισμό και τον πληρέστερο έλεγχο των λειτουργιών της επιχείρησης.

2.4 Διοικητική Διάρθρωση των βιομηχανικών μονάδων.

Για την έρευνα και την εκτίμηση της εσωτερικής διαρθρώσεως των βιομηχανιών σημασία έχουν κυρίως: α) Ο αριθμός των μονάδων στις οποίες περιλαμβάνεται μια βιομηχανία β) Το μέγεθος ή η κλίμακα εργασιών κάθε μονάδας και γ) Η διάρθρωση κόστους που επικρατεί **1.3.1 Αριθμός μονάδων**

Μια βιομηχανική επιχείρηση πρέπει να έχει τουλάχιστον ένα εργοστάσιο παρά το γεγονός ότι πολλά βιομηχανικά προϊόντα παράγονται από επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν περισσότερα από ένα εργοστάσιο

Για να έχουμε λοιπόν σαφή εικόνα της διάρθρωσης μιας βιομηχανίας πρέπει να γνωρίζουμε τον αριθμό και των επιχειρήσεων και των εργοστασίων, εφόσον αυτά σπάνια - όχι πάντοτε συμπίπτουν.

Εάν όμως ο αριθμός των επιχειρήσεων είναι αυτός και μόνο, πτωχός δείκτης του μεγέθους ενός βιομηχανικού κλάδου, είναι εντούτοις πολύ σημαντικός από την άποψη του ανταγωνισμού. Η σχέση του αριθμού των επιχειρήσεων μέσα σε δεδομένο βιομηχανικό κλάδο ως προς, τη φύση και την έκταση του ανταγωνισμού στον κλάδο αυτόν είναι πολύπλοκα και διαφέρει κατά κλάδους.

Η οικονομική όμως θεωρία συσχετίζει άμεσα τη σχέση του ανταγωνισμού προς τον αριθμό των ανταγωνιστών. Ακόμη και αν δεν υπάρχουν άλλοι παράγοντες που να επηρεάζουν την έκταση και την μορφή του ανταγωνισμού, ο αριθμός των επιχειρήσεων ασκεί πάντοτε άμεση επίδραση.

2.4.1 Κλίμακα εργασιών

Σημαντικές διαφορές μεταξύ των βιομηχανιών υπάρχουν και από την άποψη της κλίμακας εργασιών ή παραγωγής, δηλαδή του μεγέθους των εργοστασίων

και των επιχειρήσεων οι οποίες συγκροτούν ένα συγκεκριμένο βιομηχανικό κλάδο. Για το λόγο αυτό είναι αναγκαία η διάκριση μεταξύ εργοστασίων και επιχειρήσεων, διότι οι συντελεστές οι οποίοι προσδιορίζουν την κλίμακα ή το μέγεθος ενός εργοστασίου είναι συνήθως διαφορετικοί από εκείνους οι οποίοι επηρεάζουν την κλίμακα των εργασιών της επιχείρησης.

Αντίθετα η κλίμακα εργασιών της επιχείρησης προσδιορίζεται συνήθως από εμπορικούς και οικονομικούς παράγοντες παρά με τεχνικούς (Διαφημίσεις, οργάνωση αγοράς, αγοραστική δύναμη της αγοράς κ.λπ.).

Το μέγεθος των εργοστασίων και των επιχειρήσεων μετριέται με διαφορετικούς τρόπους και μάλιστα με τον όγκο του επενδυμένου κεφαλαίου, τον αριθμό των εργατών, του φυσικού όγκου παραγωγής, την αξία της παραγωγής και την παραγωγική ικανότητα.

Ο αριθμός των εργατών παρ' όλα τα μειονεκτήματα που εμφανίζει αποτελεί το πιο κατάλληλο κριτήριο.

2.4.2 Διάρθρωση κόστους

Από την άποψη αυτή σημασία έχει το ποσοστό συμμετοχής στην αξία των βιομηχανικών προϊόντων, δηλαδή το ποσοστό των εργατικών εξόδων αφενός και εκείνο των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται αφετέρου.

Από άποψη συμμετοχής στην Εργασία διακρίνουμε:

α) Βιομηχανίες χαμηλού κόστους εργασίας, στις οποίες τα εργατικά έξοδα δεν υπερβαίνουν ποσοστό 10% επί της αξίας της παραγωγής.

β) Βιομηχανίες υψηλού κόστους εργασίας στις οποίες τα εργατικά έξοδα υπερβαίνουν το 35% επί της αξίας του προϊόντος και

γ) Βιομηχανίες μέσου κόστους εργασίας στις οποίες τα εργατικά έξοδα κυμαίνονται από 10% έως 25%.

Από άποψη συμμετοχής της αξίας των πρώτων υλών στην αξία παραγωγής διακρίνουμε: α) Βιομηχανίες χαμηλού κόστους πρώτων υλών, στις οποίες το ποσοστό αυτό είναι μικρότερο του 40% β) Βιομηχανίες υψηλού κόστους πρώτων υλών στις οποίες το ποσοστό είναι μεγαλύτερο του 65% και γ) Βιομηχανίες μέσου κόστους πρώτων υλών στις οποίες το ποσοστό συμμετοχής κυμαίνεται μεταξύ 40% και 65%.

1.4 Λειτουργική διάρθρωση των βιομηχανικών μονάδων

Η λογιστική του κόστους εφαρμόζεται σε βιομηχανικές και σε μη βιομηχανικές επιχειρήσεις όπως, ασφαλιστικές, μεταφορικές, εμπορικές, νοσηλευτικές κ.α.

Όταν λέμε λειτουργική διάρθρωση βιομηχανικής επιχείρησης εννοούμε τον καταμερισμό αρμοδιοτήτων σε ομάδες - που ονομάζονται λειτουργίες - για την επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού.

Με το συντονισμό των λειτουργιών επιδιώκεται η αποτελεσματικότερη επιτυχία των αντικειμενικών σκοπών του οργανισμού.

Η λειτουργική διάρθρωση επιχειρήσεως παροχής υπηρεσιών ή εμπορικής είναι απλούστερη της βιομηχανικής επιχείρησης.

Κάθε βιομηχανική επιχείρηση όπως είναι γνωστό αναπτύσσει συναλλακτική και τεχνική δραστηριότητα.

Η συναλλακτική αναφέρεται στην προμήθεια πρώτων υλών, καυσίμων κ.λπ. και την διάθεση των ετοιμών προϊόντων, η δε τεχνική δραστηριότητα αφορά στην παραγωγική διαδικασία.

Η εξασφάλιση όμως της συναλλακτικής και τεχνικής δραστηριότητας της βιομηχανικής επιχείρησης απαιτεί δύο ακόμη λειτουργίες. Την Διοικητική, η οποία αποσκοπεί στη γενική κατεύθυνση και εποπτεία και τη

χρηματοοικονομική, που αποβλέπει στην εξεύρεση των απαραίτητων κεφαλαίων.

Επομένως, οι λειτουργίες μιας βιομηχανικής επιχείρησης είναι:

Η ΤΕΧΝΙΚΗ, Η ΣΥΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ, Η ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΚΑΙ Η ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ.

2.4.3 Η τεχνική ή παραγωγική

Η λειτουργία αυτή περιλαμβάνει τις διαδικασίες μεταποίησης των υλών σε έτοιμα προϊόντα ή ακόμα του συνδυασμού άλλων συντελεστών για την παραγωγή υπηρεσιών. Επειδή η λειτουργία αυτή έχει ιδιαίτερη σημασία από πλευράς βιομηχανικής λογιστικής, θα γίνει μεγαλύτερη ανάλυση παρακάτω.

2.4.4 Η Συναλλακτική ή Εμπορική

Η συναλλακτική ή εμπορική λειτουργία διακρίνεται στις επί μέρους λειτουργίες προμηθειών και διαθέσεως.

Τα κύρια καθήκοντα της λειτουργίας των προμηθειών είναι:

- α) ο προγραμματισμός των προμηθειών
- β) ο καθορισμός της πολιτικής αγορών
- γ) η ανάθεση των παραγγελιών στους προμηθευτές και η μέριμνα σωστής διεκπεραίωσης αυτών
- δ) η παραλαβή, αποθήκευση και ομαλή εσωτερική διακίνηση των υλικών κ.λπ.

Η λειτουργία διάθεσης έχει κυρίως την αρμοδιότητα και ευθύνη: α) της ορθής τιμολογιακής πολιτικής β) της αποθήκευσης των προϊόντων που είναι έτοιμα για πώληση

γ) της εμπρόθεσμης, σε κατάλληλη συσκευασία, παράδοσης των προϊόντων στους πελάτες που τους πωλήθηκαν

δ) της διαδικασίας διαφήμισεως κ.λπ.

2.4.5 Η Διοικητική λειτουργία

Η διοικητική λειτουργία ασχολείται κυρίως με τους εξής τομείς:

- α) τον προγραμματισμό
- β) την οργάνωση
- γ) την διεύθυνση
- δ) το συντονισμό και
- ε) τον έλεγχο

Η Διοίκηση ασκείται από το αρμόδιο όργανο (Διοικητικό Συμβούλιο, Γενικό Διευθυντή κ.ά.) ανάλογα με την νομική μορφή του οργανισμού, που είναι ο γενικός ρυθμιστής στην όλη προσπάθεια για την επίτευξη του σκοπού της βιομηχανικής επιχειρήσεως. Οι διευθυντές της επιχείρησης (η Διοίκηση) έχουν πρόθεση να λαμβάνουν αποφάσεις αποτελεσματικές. Γι' αυτό επιλέγουν μεταξύ των διαφόρων αποφάσεων εκείνη που θα συμβάλει περισσότερο στην επίτευξη του συγκεκριμένου αντικειμενικού σκοπού.

Απόφαση σημαίνει επιλογή μεταξύ διαφορετικών δρόμων δράσεως, διαφορετικών μελλοντικών ενεργειών. Η διαδικασία λήψης αποφάσεων αποτελείται από μια λογική ακολουθία γεγονότων που συμβαίνουν με την πιο κάτω σειρά:

- i) Αναγνώριση της ανάγκης για τη λήψη συγκεκριμένης απόφασης.
- ii) Καθορισμός των εναλλακτικών λύσεων των πιθανών εξελίξεων των γεγονότων.
- iii) Συγκέντρωση των σχετικών πληροφοριών με τις εναλλακτικές λύσεις.
- iv) Μέτρηση και αξιολόγηση των αποτελεσμάτων κάθε εναλλακτικής λύσης.
- v) Επιλογή εκείνης της εναλλακτικής λύσης που θα συμβάλει καλύτερα στην επίτευξη του συγκεκριμένου σκοπού και
- vi) Εκτίμηση της απόφασης που προκρίθηκε βάσει πληροφοριών σχετικών με τα αποτελέσματα παρόμοιων αποφάσεων.

Είναι φανερό πως για κάθε μια κατηγορία γεγονότων, για κάθε ένα σκαλοπάτι της διαδικασίας λήψης αποφάσεων χρειάζονται πληροφορίες ποιότητας.

Οι εναλλακτικές όμως ενέργειες θα γίνουν στο μέλλον. Κατά συνέπεια η απόφαση θα επηρεασθεί από στοιχεία μελλοντικά. Αν λοιπόν γνωρίζαμε προκαταβολικά όλα τα στοιχεία που έχουν σχέση με την απόφαση η διαδικασία της απόφασης θα ήταν απλή. Αυτό όμως δεν μπορεί να γίνει και γι' αυτό πολλές φορές αυτός που αποφασίζει ενεργεί με βάση αυτά που πιστεύει ο ίδιος για την αξία των αγνώστων στοιχείων.

2.4.6 Η χρηματοοικονομική λειτουργία

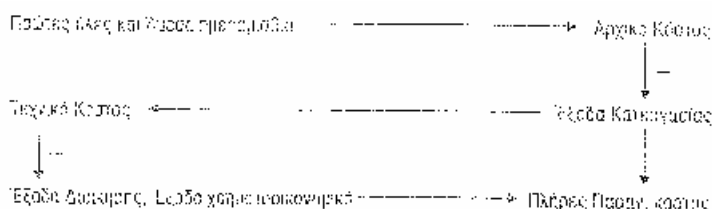
Η χρηματοοικονομική λειτουργία έχει ως αντικείμενο να φροντίζει:

- α) για την ορθή εξασφάλιση των χρηματικών μέσων που είναι απαραίτητα για την άσκηση της παραγωγικής και εμπορικής δραστηριότητας
- β) για τη σύνταξη ταμιακού προϋπολογισμού, δηλαδή χρονική πρόβλεψη εισπράξεων - πληρωμών
- γ) για τη σύνταξη του προϋπολογισμού επενδύσεων, δηλαδή χρονική πρόβλεψη παγίων στοιχείων
- δ) για την εξασφάλιση μέσων πληρωμής που οδηγούν στην τακτοποίηση των υποχρεώσεων της επιχείρησης
- ε) άλλες παρεμφερείς φροντίδες.

Οι πιο πάνω λειτουργίες απαιτούν έξοδα τα οποία είναι:

- α) Έξοδα Εφοδιασμού (Απόκτηση πρώτων και βοηθητικών υλών, κ.λπ.)
- β) Έξοδα παραγωγής (Εργατικά, αποσβέσεις κ.λπ.)
- γ) Έξοδα Διάθεσης (Έξοδα πωλήσεων, κ.λπ.)
- δ) Έξοδα Διοίκησης (Μισθοί, κ.λπ.) ε) Έξοδα χρηματοοικονομικά (Τόκοι)

Το άθροισμα των πιο πάνω εξόδων αποτελεί - σαν πρώτη άποψη - το τελικό κόστος, όπως δείχνει η παρακάτω σχηματική παράσταση:

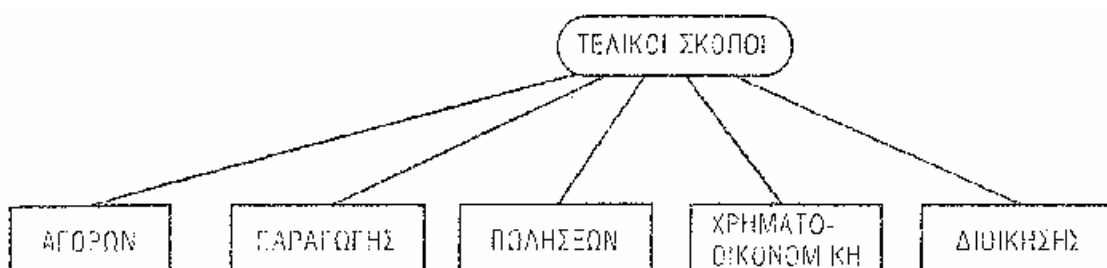


Η παράσταση αυτή αν και είναι ορθή δεν είναι ακριβής γιατί κάθε λειτουργία έχει μεν τα δικά της έξοδα αλλά επιβαρύνεται, με βάση ορισμένα κριτήρια, και με ποσοστό επί των εξόδων της Διοικητικής και Χρηματοοικονομικής λειτουργίας, (π.χ. για να έχουμε απόλυτα ορθό κόστος, πρέπει η πρώτη ύλη που δίνεται από την αποθήκη για παραγωγή, να επιβαρυνθεί και με τα έξοδα αποθήκευσης και με ανάλογο ποσό εξόδων και με τους τόκους που αναλογούν).

Επομένως απαιτείται όπως τα έξοδα που αναγράφονται κατ' είδος να διαχωρίζονται κατά λειτουργίες, δηλαδή έξοδα εφοδιασμού, έξοδα παραγωγής, έξοδα διάθεσης, έξοδα διοίκησης και χρηματοοικονομικοί έξοδα.

Το κόστος της διοικητικής και χρηματοοικονομικής λειτουργίας, απορροφάται υπολογιστικά από τις τρεις βασικές λειτουργίες, του εφοδιασμού, της παραγωγής και της διάθεσης.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ



2.5 Βιομηχανική παραγωγή-διαδικασία

α) Αντικείμενο της λειτουργίας της παραγωγής είναι ο μετασχηματισμός των πρώτων υλών - με τη βοήθεια κατάλληλων μέσων - σε υλικά αγαθά διαφορετικά σε σχέση, ως προς το είδος τους.

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών δεν μετατρέπουν πρώτες ύλες αλλά συνδυάζουν άλλους συντελεστές για την προσφορά των υπηρεσιών τους.

Όταν λέμε πρώτες ύλες εννοούμε, όπως είναι γνωστό, τα υλικά αγαθά που συνιστούν το αντικείμενο της μετατροπής.

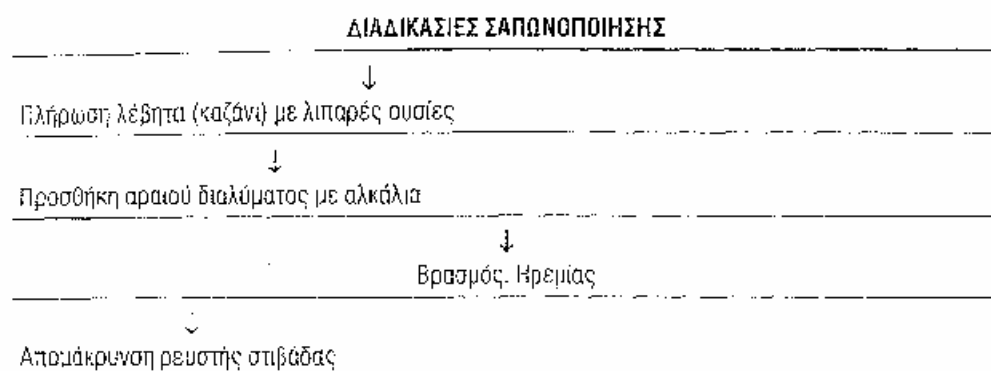
Η μετατροπή των πρώτων υλών σε προϊόντα γίνεται με την επιτέλεση παραγωγικών διαδικασιών.

Παραγωγική διαδικασία συνιστά οποιαδήποτε επέμβαση - με μηχανήματα ή χειρωνακτική εργασία με τις ενδεδειγμένες τεχνικές συνθήκες - επί των πρώτων υλών στην αρχική τους μορφή ή σε κάποιο στάδιο της βιομηχανοποίησης που βρίσκονται, δηλαδή έχει σαν αποτέλεσμα κάποια φυσική μεταβολή αυτών.

Σύνολο συναπτομένων παραγωγικών διαδικασιών με τις οποίες συμπληρώνεται - με τεχνικά κριτήρια -αυτοτελής μετατροπή, ΚΑΛΕΙΤΑΙ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑ.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ: Η σαπωνοποίηση, δηλαδή η παραγωγή μάζας για κατασκευή σαπουνιού, η οποία αποτελεί αυτοτελή κατεργασία, επιτυγχάνεται με τις εξής διαδικασίες:

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΣΑΠΩΝΟΠΟΙΗΣΗΣ



Χαρακτηριστικό των διαδικασιών που γίνονται μέσα στον κύκλο της κατεργασίας είναι ότι δεν πρέπει να διακόπτεται η συνέχεια τους, διότι σε περίπτωση διακοπής, οι διαδικασίες πρέπει, κατά κανόνα, να συνεχισθούν κάτω από δυσμενείς συνθήκες. Εάν π.χ. διακοπεί ο βρασμός μετά την προσθήκη των διαλυμάτων με αλκάλια κατά την σαπωνοποίηση, εκτός από το ότι γίνονται ορισμένες χημικές επιπλοκές χάνεται και η θερμότητα που έχει αναλωθεί. Επίσης, εάν η εξέταση του σιδήρου δεν γίνει όταν αυτός είναι θερμός (ζεστός), η θέρμανση του πρέπει να επαναληφθεί.

Μια κατεργασία ή μια σειρά κατεργασιών συμπληρώνουν μια παραγωγική φάση. Όταν ο αριθμός των κατεργασιών είναι περιορισμένος καθεμία από αυτές αποτελεί ταυτόχρονα και φάση. Το χαρακτηριστικό της φάσης στην προκειμένη περίπτωση είναι το έντονο (βαθμός) της μεταβολής που επέρχεται.

Παράδειγμα περίπτωσης κατά την οποία η κατεργασία αποτελεί ταυτόχρονα και φάση είναι η παραγωγή λαδιού. Αυτή περιλαμβάνει τρεις διακεκριμένες κατεργασίες. Είναι οι εξής:

Άλεσμα στις ελιές → Συγκρότημα μύλων

Εκχύλιση ελιών → Συγκρότημα εκχυλίσεως

Ξήρανση, άλεσμα πλακούντα → Συγκρότημα ξήρανσης, αλέσεως

Παράδειγμα σειράς κατεργασιών οι οποίες συμπληρώνουν παραγωγική φάση είναι η βιομηχανοποίηση των πετρελαιοειδών, όπως φαίνεται πιο κάτω.

ΦΑΣΕΙΣ	ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑ
1η Διάσπαση και αναμόρφωση	Καταλυτική διάσπαση ή διάσπαση με ατμό ή θερμική διάσπαση
2η Παραγωγή λιπαντικών λαδιών	Απασφάλτωση. Κατεργασία με οξέα. Εκχύλιση με διαλύτη. Αποκήρωση. Διήθηση κλασματισμός. Ανάμιξη – ομοιογενοποίηση
3η Παραγωγή παραφίνης	Ψύξη. Πίεση. Εφίδρωση. Διήθηση. Απόσταξη
4η Παραγωγή ασφάλτου	Κοπή. Οξειδωση. Ανάμιξη

β) Κάθε μηχανήμα το οποίο εκτελεί μια παραγωγική διαδικασία καλείται θέση παραγωγής, κάθε δε μηχανήμα (ή σειρά μηχανημάτων) με το οποίο συμπληρώνεται μια κατεργασία - καλείται θέση εργασίας.

Παράδειγμα: Το πιεστήριο στο τυπογραφείο είναι ταυτόχρονα θέση παραγωγής και θέση εργασίας, διότι με αυτό γίνεται αυτοτελές έργο, η εκτύπωση.

Κάθε θέση εργασίας, η οποία αποτελεί μέρος του συνόλου της βιομηχανοποίησης, συνιστά τμήμα της παραγωγικής λειτουργίας. Με αυτή την έννοια το τμήμα αποδίδει την λειτουργική διαίρεση της παραγωγής και δεν συνδέεται πάντοτε με την έννοια του τμήματος σαν οργανωτική μονάδα που υπάγεται σε κάποια διεύθυνση, διότι η θέση εργασίας διατηρεί την λειτουργική της αυτοτέλεια ακόμα και όταν συμπεριλαμβάνεται στην διοικητική έννοια του τμήματος, το οποίο περιλαμβάνει περισσότερες θέσεις εργασίας.

Με τη λειτουργική έννοια, τα τμήματα της παραγωγικής λειτουργίας διακρίνονται σε κύρια και βοηθητικά.

Κύριο παραγωγικό τμήμα είναι η υποδιαίρεση της Τεχνικής Εκμετάλλευσης, στην οποία γίνεται κάποια αυτοτελής κατεργασία στις πρώτες ύλες σε οποιοδήποτε στάδιο της βιομηχανοποίησης και αν βρίσκεται.

Βοηθητικές υπηρεσίες παραγωγής είναι οι υποδιαίρεσεις της τεχνικής Εκμετάλλευσης που λειτουργούν αυτοτελώς και οι οποίες παράγουν μέσα, υλικά ή υπηρεσίες απαραίτητα στα κύρια παραγωγικά τμήματα.

Η διαφορά μεταξύ κυρίων παραγωγικών τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών είναι ότι, ενώ τα πρώτα συμβάλλουν κατά άμεσο τρόπο στη διαδικασία μεταποίησης, οι βοηθητικές υπηρεσίες συμβάλλουν κατά έμμεσο τρόπο, εξυπηρετώντας τα κύρια παραγωγικά τμήματα, τα οποία δεν θα ήταν δυνατόν να λειτουργήσουν χωρίς αυτήν την εξυπηρέτηση π.χ.

Στην επιλοποιία, μπορεί να λειτουργεί συνεργείο επισκευής μηχανών και εργαλείων το οποίο προσφέρει υπηρεσίες:

α) Στα κύρια παραγωγικά τμήματα "Σχιστήριο" και "Συναρμολόγηση" τα οποία διαθέτουν μηχανήματα και β) Στη βοηθητική υπηρεσία ηλεκτροπαραγωγής.

Η βοηθητική υπηρεσία ηλεκτροπαραγωγής πάλι, προμηθεύει ηλεκτρικό ρεύμα, για κίνηση και φωτισμό, σε όλα τα κύρια παραγωγικά τμήματα και στη βοηθητική υπηρεσία συνεργείου επισκευής μηχανών και εργαλείων.

Έτσι ανάμεσα στα κύρια παραγωγικά τμήματα και τις βοηθητικές υπηρεσίες δημιουργούνται αλληλοεξαρτήσεις δοσοληψιών.

Κεφάλαιο 3: Κοστολόγηση

3.1 Η Έννοια της Κοστολόγησης

Κάθε οικονομική μονάδα που έχει προορισμός την παραγωγή και την κυκλοφορία των αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προβαίνει σε οικονομικές θυσίες (κυρίως με τη μορφή αναλώσεων υλικών και εργασίας) σε αντάλλαγμα των οποίων αναμένει την παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών μεγαλύτερης οικονομικής χρησιμότητας και αξίας. Οι οικονομικές αυτές θυσίες, εκφρασμένες σε χρηματικές νομάδες, η σύνθεση και η συγκέντρωσή τους κατά επιχειρησιακές λειτουργίες και κατά προϊόν συνιστούν το πρόβλημα του κόστους, που αναμφισβήτητα αποτελεί κεντρικό θέμα της οικονομικής επιστήμης.

Η κοστολόγηση εντάσσεται στο ευρύτερο πλαίσιο του Οικονομικού Λογισμού και ασχολείται με τη στάθμιση των παντοειδών θυσιών που απαιτούνται για τη λειτουργία μιας δραστηριότητας της επιχειρήσεως και την παραγωγή ενός προϊόντος ή υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας.

Η κοστολόγηση σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους αναφέρεται:

- στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται,
- στα αγαθά και στις υπηρεσίες που παράγονται,
- στις δραστηριότητες που αναπτύσσονται από την οικον. μονάδα και γενικά σε οποιαδήποτε οργανωτική υποδιαίρεση της οικον. μονάδας.

Δηλαδή, η κοστολόγηση είναι μια διαδικασία η οποία μπορεί να διεξαχθεί, είτε εσωλογιστικά, είτε εξωλογιστικά. Η λογιστική διαδικασία προσδιορισμού του κόστους καθιερώθηκε να λέγεται Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (εφεξής α.λ.), γιατί ασχολείται με αναλυτικές ποσοτικές μετρήσεις της ροής κόστους – αποδόσεων, που γίνονται μέσα στην επιχείρηση. Πράγματι, ενώ η Γενική Λογιστική αρκείται στην κατάταξη και σύγκριση συνολικών χρηματικών μεγεθών που οδηγούν στον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος της επιχειρήσεως, η α.λ. στοχεύει στον προσδιορισμό του αποτελέσματος αναλυτικά από κάθε προϊόν δια της συγκρίσεως του κατά προϊόν κόστους, που η λογιστική αυτή προσδιορίζει, με το κατά προϊόν έσοδο.

Τέλος επισημαίνουμε ότι, ενώ στις προηγμένες χώρες έχει καταστεί κοινή συνείδηση ότι το «κόστος είναι η βάση της διοικήσεως» (cost is a basis of management), στη χώρα μας η κοστολόγηση εξακολουθεί δυστυχώς ακόμη να θεωρείται, από τις περισσότερες επιχειρήσεις, σαν μια «αγγαρεία» που αποσκοπεί στην εκπλήρωση μιας ανούσιας υποχρεώσεως που επιβάλλεται από τη Φορολογούσα Αρχή, προκειμένου εξευρεθούν οι τιμές αποτιμήσεως των αποθεμάτων (μενόντων και πωλημένων).

Και πρέπει εδώ να τονίσουμε τη μεγάλη συμβολή του Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο, μετά την υποχρεωτική εφαρμογή του από τις μεσαίες και μεγάλες βιομηχανικές επιχειρήσεις της χώρας μας, θα συμβάλει ουσιαστικά στη διάδοση και εφαρμογή από τις ελληνικές βιομηχανίες των σύγχρονων κοστολογικών αρχών και μεθόδων, δηλαδή στον εκσυγχρονισμό του βιομηχανικού λογισμού των βιομηχανιών της χώρας μας, που κρίνεται σήμερα υπέρποτε άλλοτε αναγκαία λόγω του οξύτατου, κοινοτικού κυρίως, ανταγωνισμού.

3.2 Αντικείμενα της Κοστολόγησεως

Ως Αντικείμενα της Κοστολόγησης, συνεπώς, θα μπορούσαμε να ορίσουμε:

A) Τον προσδιορισμό του πραγματικού Κατά Λειτουργία και Κατά Προϊόν Κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων της Εκμεταλλεύσεως.

B) Την ανάλυση του Κόστους για την εξαγωγή συμπερασμάτων χρήσιμων, για την ορθολογικότερη διοίκηση της επιχειρήσεως και την αριστοποίηση των αποτελεσμάτων της.

3.3 Σκοπός της Κοστολόγησης

Πολύς κόσμος θεωρεί ότι η διαδικασία της κοστολόγησης και η συμβολή της στην ορθολογικότερη διοίκηση και διαχείριση της επιχείρησης δεν είναι τόσο σημαντική για να ασχοληθεί κάποιος τόσο πολύ μαζί της, παρά κάποιοι υπολογισμοί που είναι χρήσιμοι για τον καταρτισμό των τιμών πωλήσεων και για τους αριθμούς των παραγγελιών.

Παρ' όλη τη - λανθασμένη - αυτή άποψη, η αλήθεια είναι πως η Κοστολόγηση αποτελεί **το ΚΥΡΙΟ μέσο της αποτελεσματικής διοίκησης**. Μάλιστα, για κάποιον κόσμο «το κόστος είναι η βάση της διοικήσεως». Ο σκοπός που επιβάλλει όχι μόνο τον ακριβή προσδιορισμό του Κόστους, αλλά και της συνθέσεώς του είναι:

- i. Η άσκηση ενσυνείδητης τιμολογιακής πολιτικής
- ii. Η άσκηση ελέγχου, με βάση τις πρότυπες δαπάνες, στην αποτελεσματικότητα των μέσων παραγωγής
- iii. Η ανάλυση των ποσοτικών δεδομένων και η κατάλληλη σύνθεσή τους, για την εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων όσον αφορά στη λήψη αποφάσεων, στον καθορισμό του βαθμού απασχόλησης και στον περιοδικό σχεδιασμό

3.4 Είδη Συστημάτων Κοστολόγησης

Το είδος του Συστήματος της Κοστολόγησης που εφαρμόζουμε κάθε φορά εξαρτάται από το είδος της παραγωγικής διαδικασίας στην οποία εφαρμόζεται. Δύο είναι τα βασικότερα Συστήματα Κοστολόγησης που έχουν εμφανιστεί.

- A)Κοστολόγηση κατά Φάση ή κατά Διαδικασία ή κατά Λειτουργία
- B)Κοστολόγηση κατά Παραγγελία ή κατά Προϊόν ή Εξατομικευμένη

3.5 Κοστολόγηση κατά Φάση

Η κοστολόγηση κατά φάση εφαρμόζεται σε εκείνες τις περιπτώσεις όπου η παραγωγή αναφέρεται σε ένα προϊόν που παράγεται συνεχώς για μεγάλες χρονικές περιόδους και σε μεγάλες ποσότητες. Η εφαρμογή του συστήματος αυτού προϋποθέτει τυποποιημένη μαζική παραγωγή, δηλαδή η παραγωγή πραγματοποιείται με τη μορφή μιας διαδοχικής σειράς

πανομοιότυπων κατεργασιών. Τέτοια παραγωγή σε βιομηχανικές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών υπάρχει όταν:

- Τα προϊόντα είναι καθορισμένα και σταθερών προδιαγραφών.
- Η παραγωγή κάθε προϊόντος απαιτεί τη σταθερή εκτέλεση ορισμένων κατεργασιών και σε καθορισμένα τμήματα παραγωγής.

Η βασική προσέγγιση στον υπολογισμό του κόστους σύμφωνα με τη κοστολόγηση κατά φάση, αναφέρεται στη συγκέντρωση του κόστους μιας συγκεκριμένης παραγωγικής λειτουργίας ή τμήματος για μια ολόκληρη περίοδο και στη διαίρεση του ποσού αυτού με τον αριθμό των παραχθέντων μονάδων αυτής της περιόδου.

Η κοστολόγηση κατά προϊόν χρησιμοποιείται για τη μέτρηση του κόστους ανόμοιων μεταξύ τους προϊόντων που παράγονται κατά παραγγελία των πελατών ή όμοιων μεταξύ τους προϊόντων, που προορίζονται για τη δημιουργία αποθέματος για μέλλουσα διάθεση και το κόστος αναζητείται κατά εντολή παραγωγής αντίστοιχο με ορισμένη μερίδα άμεσου υλικού ή προϊόντος. Με την κοστολόγηση κατά προϊόν τα κόστη συγκεντρώνονται και το ανά μονάδα κόστος του προϊόντος υπολογίζεται όταν ολόκληρη η παραγωγή της συγκεκριμένης εντολής ολοκληρώθηκε σε έτοιμο προϊόν.

Από την άλλη πλευρά, στην κατά φάση κοστολόγηση δεν υπάρχει συγκεκριμένη χρονική στιγμή της κοστολογικής περιόδου, που όλες οι μονάδες προϊόντων να είναι έτοιμες. Αντίθετα, παρατηρείται το φαινόμενο, όπου κάποιες μονάδες ολοκληρώνονται, άλλες να αρχίζουν την παραγωγή τους, ενώ άλλες να βρίσκονται ακόμη σε διαφορετικά στάδια της απαιτούμενης κατεργασίας του τμήματος παραγωγής.

Σύμφωνα με το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης, τα διοικητικά στελέχη χρειάζονται πολλές φορές και σε καθημερινή βάση πληροφορίες για το κόστος των προϊόντων τους. Επομένως οι κοστολόγοι πρέπει να παρέχουν περιοδικές αναφορές σχετικά με το κόστος των προϊόντων, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες του συστήματος αυτού.

Όπως το σύστημα της κατά προϊόν κοστολόγησης, έτσι και στην κατά φάση κοστολόγηση, η κοστολόγοι μετρούν προσεκτικά το κόστος παραγωγής των προϊόντων, ακολουθώντας βήμα προς βήμα την παραγωγική δραστηριότητα.

Συνολικό Κόστος Παραγωγής = Κόστος μονάδας ανά π.χ. κιλό, λίτρο
Συνολικές Παραχθείσες Μονάδες

3.5.1 ΣΤΑΔΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ

Υπάρχουν ορισμένα στάδια που ακολουθούνται κατά την εφαρμογή του συστήματος της κοστολόγησης κατά φάση, τα στάδια αυτά είναι τα ακόλουθα:

1. Η δημιουργία κέντρων κόστους ή τμημάτων.
2. ο καθορισμός της χρονικής περιόδου που πρέπει να καλύπτει η κοστολογική περίοδος.
3. Η συγκέντρωση των πραγματικών στοιχείων του κόστους σε κάθε κέντρο κόστους ή τμήμα και για κάθε συγκεκριμένη κοστολογική περίοδο.
4. Η ποσοτική μέτρηση της παραγωγής, που παράχθηκε κατά τη διάρκεια της χρονικής περιόδου για κάθε τμήμα ή κέντρο κόστους, εκφρασμένη σε ολοκληρωμένες μονάδες για κάθε στοιχείου κόστους (Α.Υ., Α.Ε. και Γ.Β.Ε.).
5. Ο υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους για κάθε κέντρο κόστους ή τμήμα, με συσχέτιση του κόστους που συγκεντρώθηκε στο τμήμα και των μονάδων που παράχθηκαν από αυτό.
6. Η ετοιμασία της κατάστασης κόστους παραγωγής του προϊόντος.

Ολοκληρωμένη εφαρμογή κατά φάση κοστολόγησης

Α. Επεξήγηση εννοιών:

α) Κέντρο κόστους¹. Είναι εκείνο το τμήμα παραγωγής του προϊόντος, όπου συλλέγονται πληροφορίες και καταγράφονται κοστολογικά δεδομένα, τα οποία αποτελούν το σύνολο του τελικού κόστους παραγωγής. Αναλόγως, είναι δυνατόν σε ένα κέντρο κόστους να ολοκληρώνεται και η παραγωγική διαδικασία (π.χ. εργοστάσιο Α). Στην περίπτωση αυτή το κέντρο κόστους, περιέχει πολλά τμήματα (φάσεις παραγωγής).

β) Κόστος ή έξοδα επεξεργασίας. Είναι το άθροισμα του δεύτερου (άμεσα εργατικά) και του τρίτου (Γ.Β.Ε.) στοιχείων του κόστους. Ονομάζεται και κόστος μετατροπής και αντανakλά το σύνολο των εξόδων με τα οποία έχουν επιβαρυνθεί τα ημιτελή (ακόμη) προϊόντα, σε κάποια φάση παραγωγής, πλην του κόστους των πρώτων υλών. Το κόστος των πρώτων και βοηθητικών υλών μαζί με τα υλικά συσκευασίας προστιθέμενο στο κόστος επεξεργασίας, μας δίνει το κόστος παραγωγής.

γ) Ισοδύναμες μονάδες. Είναι ο θεωρητικός αριθμός μονάδων του προϊόντος, τα οποία βρίσκονται ακόμη στο στάδιο της επεξεργασίας, χρησιμοποιείται δε ως επαγωγικό εργαλείο για την ολοκλήρωση της κοστολόγησης.

δ) Μέθοδος υπολογισμού του κόστους κατά ισοδύναμη μονάδα. Είναι μια βασική μέθοδος υπολογισμού του κόστους, κατά την οποία θεωρείται ότι η κάθε μονάδα προϊόντος, επιβαρύνεται με ένα κόστος παραγωγής, αναλόγως προς τον βαθμό επεξεργασίας, που έχει κατά την στιγμή της κοστολόγησης. Έτσι, για παράδειγμα, ένας αριθμός μονάδων προϊόντος κατά τον υπολογισμό του κόστους (δηλαδή, στο τέλος κάποιας φάσης παραγωγής ή στο τέλος της κοστολογικής περιόδου και πάντως κατά τη διενέργεια φυσικής απογραφής), είναι έτοιμος για προώθηση στην επόμενη φάση ή στην αγορά, άρα περιέχει κόστος 100%, ενώ κάποιος άλλος αριθμός μονάδων του προϊόντος, δεν έχει

ετοιμασθεί ακόμη. Συνεπώς, απαιτείται να προστεθεί ένα επιπλέον κόστος σ' αυτές, κατά την επόμενη φάση, ή κατά την επόμενη κοστολογική περίοδο. Οι μονάδες αυτές οι ημιτελείς, έχουν ένα βαθμό επεξεργασίας μικρότερο του 100%, ο οποίος όμως πρέπει να κοστολογηθεί. Αν ο αριθμός των ημιτελών μονάδων είναι a και ο βαθμός επεξεργασίας τους $X\% < 100\%$, τότε ο πολλαπλασιασμός:

$$a \times X\%$$

μας παρέχει τον αριθμό των ισοδύναμων μονάδων, που θεωρητικά θα ήταν έτοιμες, αν ολόκληρο το κόστος επιβάρυνε αυτές, αποκλειστικά. Σημειώνουμε ότι το πρόβλημα στην περίπτωση του προσδιορισμού του βαθμού επεξεργασίας (δηλαδή, του ποσοστού $X\%$), αναφέρεται στις δυσκολίες της φυσικής απογραφής. Στην πράξη, τις περισσότερες φορές υπολογίζεται κατά προσέγγιση, με βάση εμπειρικές μεθόδους ή από ειδικούς κοστολόγους παραγωγής που γνωρίζουν πολύ καλά τα χαρακτηριστικά του παραγόμενου προϊόντος.

B. Παραδείγματα

ι) Ένα κέντρο κόστους, μια φάση παραγωγής, χωρίς αρχικά αποθέματα

Έστω η Βιομηχανική Επιχείρηση «ΑΛΦΑ ΑΕ» η οποία παράγει κουτιά και δοχεία συσκευασίας. Για την παραγωγή του χαρτόκουτου «4Π» απαιτείται μια φάση παραγωγής και μια κοστολογική περίοδος (έστω το 10ήμερο). Κατά την κοστολογική περίοδο $1/2 - 10/2$, πραγματοποίησε τις παρακάτω δαπάνες (κόστη) για την παραγωγή αριθμού τεμαχίων του «4Π»:

- α) Πρώτες και βοηθητικές ύλες 10.800 €
- β) Άμεσα εργατικά 5.000 €
- γ) Γ. Β. Έξοδα 3.400 €

Στο τέλος της κοστολογικής περιόδου κατά την φυσική απογραφή, βρίσκονται έτοιμα 1.000 τεμάχια ενώ υπάρχουν και 500 ημιτελή. Ο υπεύθυνος παραγωγής μας πληροφορεί ότι οι ημιτελείς μονάδες περιέχουν όλο το κόστος της πρώτης ύλης (1ο στοιχείο του κόστους), ήτοι 100%, ενώ ως προς το κόστος επεξεργασίας (2ο και 3ο στοιχείο του κόστους), ο βαθμός μετατροπής τους υπολογίζεται σε 80% (με άλλα λόγια, χρειάζονται ακόμη 20% εργατικά και Γ. Β. Έξοδα για να γίνουν έτοιμες μονάδες).

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα σχηματίζουμε τον πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ

Υπολογισμού κόστους κατά ισοδύναμη μονάδα

Προϊόν «4Π»	Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες (1ο στ.)	Έξοδα Επεξεργασίας (2ο + 3ο στ.)
Βιομηχ. δαπάνες κοστολογικής περιόδου	10.800 €	8.400 €
Ισοδύναμες μονάδες	1.000 + 500 = 1.500	1.000 + 500 x 80% = 1.400
Κόστος ανά Ισοδύναμη μονάδα	7,20 €	6,00 €

Συνολικό κόστος ανά Ισοδύναμη μονάδα: 13,20 €

Επομένως, στο τελικό απόθεμα των ημιτελών, στο τέλος της κοστολογικής περιόδου, βρίσκονται 500 τεμάχια του χαρτόκουτου «4Π», τα οποία έχουν πλήρες κόστος ως προς τις πρώτες και βοηθητικές ύλες, αλλά έχουν κόστος επεξεργασίας για 400 Ισοδύναμες μονάδες:

ΤΑ: 500	→ 500 x 100% x 7,20 = 3.600
	→ 500 x 80% x 6,00 = 2.400
	6.000

Άρα, οι 500 ημιτελείς μονάδες του τελικού αποθέματος (10/2) έχουν ενσωματωμένο κόστος 6.000 €

Και κατά συνέπεια, τα 1.000 τεμάχια των έτοιμων μονάδων κοστολογούνται ως εξής:

Έτοιμες: 1.000 x 13,20 € = 13.200

Συνεπώς κόστος παραγωγής ανά μονάδα ετοιμών: 13,20 €

Σχηματικά, και προκειμένου να περάσουμε στην δεύτερη κοστολογική περίοδο του προϊόντος «4Π» μπορούμε να δείξουμε ως εξής την πρώτη κοστολογική περίοδο (φάση).

Πρώτες ύλες..... 10.800	Ετοιμίες	1000 x 13,20 € = 13.200 €
Έξοδα Επεξεργασίας.. 8.400		
Σύνολο..... 19.200	Ημιτελείς	500 x 12 € = 6.000 €
ΦΑΣΗ (μία)		

ii) Ένα κέντρο κόστους, δεύτερη κοστολογική περίοδος, με αρχικό απόθεμα ημιτελών

Έστω ότι η παραγωγή του «4Π» εισέρχεται στην δεύτερη κοστολογική περίοδο. Η κοστολογική περίοδος είναι 10 ημέρες (11/2 – 20/2). Κατά την δεύτερη Κ.Π. πραγματοποιούνται τα παρακάτω έξοδα, για την παραγωγή άλλων 1.000 μονάδων:

- α) Πρώτες και Βοηθ. ύλες 8.400 €
- β) Άμεσα εργατικά 5.000 €
- γ) Γ.Β.Ε Έξοδα 2.380 €

Στο τέλος της δεύτερης κοστολογικής περιόδου, κατά την φυσική απογραφή, βρίσκονται έτοιμα 1.000 τεμάχια², ενώ υπάρχουν και 700 ημιτελή. Ο υπεύθυνος παραγωγής, μας παρέχει την πληροφορία ότι οι ημιτελείς μονάδες περιέχουν όλο το κόστος της πρώτης ύλης, ενώ ως προς το κόστος επεξεργασίας, ο βαθμός μετατροπής τους υπολογίζεται σε 90%.

Υποθέτουμε και είναι λογικό στο σημείο αυτό, να πούμε ότι θα εφαρμόσουμε την σειρά εξάντλησης (F.I.F.O.), ήτοι θα ολοκληρώσουμε πρώτα τις ημιτελείς μονάδες της πρώτης κοστολογικής περιόδου, προσθέτοντας το κόστος επεξεργασίας που απαιτείται και στη συνέχεια θα προχωρήσουμε στην παραγωγή των νέων μονάδων. Άρα έχουμε τον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ

Υπολογισμού του κόστους κατά ισοδύναμη μονάδα

Προϊόν «4Π»	Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες (1ο στ.)	Έξοδα Επεξεργασίας (2ο + 3ο στ.)
Βιομηχ. δαπάνες κοστολογικής περιόδου	8.400 €	7.380 €
Ισοδύναμες μονάδες	500 + 700 = 1.200	100 + 500 + 700 x 90% = 1.230
Κόστος ανά Ισοδύναμη μονάδα	7 €	6 €

Συνολικό κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα: 13,00 €

Επομένως, στο τελικό απόθεμα των ημιτελών της δεύτερης κοστολογικής περιόδου, βρίσκονται 700 τεμάχια του χαρτόκουτου «4Π», τα οποία έχουν πλήρες κόστος, ως προς τις πρώτες και βοηθητικές ύλες, αλλά έχουν κόστος επεξεργασίας για 630 ισοδύναμες μονάδες:

$$\begin{array}{l}
 \text{TA: } 700 \begin{cases} \rightarrow 700 \times 100\% \times 7 = 4.900 \\ \rightarrow 700 \times 90\% \times 6 = 3.780 \\ \hline 8.680 \end{cases}
 \end{array}$$

Άρα, οι 700 ημιτελείς μονάδες του τελικού αποθέματος (20/2), έχουν ενσωματωμένο κόστος 8.680 €

Και κατά συνέπεια, τα 1.000 τεμάχια των ετοιμών μονάδων κοστολογούνται ως εξής:

α) 500 τεμάχια από την πρώτη κοστολογική περίοδο, τα οποία είχαν ενσωματωμένο κόστος 6.000 € Για την ολοκλήρωσή τους, στην δεύτερη κοστολογική περίοδο, προστέθηκε: 100 ισοδ. μονάδες x 6 € = 600 € ήτοι σύνολο: 500 τεμάχια 6.600 €

β) 500 τεμάχια που εξ ολοκλήρου η παραγωγή τους ολοκληρώθηκε στην δεύτερη κοστολογική περίοδο:

$$500 \times 13 \text{ €} = 6.500 \text{ €}$$

Συνεπώς, έχουμε:

Συνεπώς, έχουμε:	
500 τεμ.	→ 6.600 €
500 τεμ.	→ 6.500 €
1.000 τεμ.	→ 13.100 €

Και το κατά μονάδα κόστος ετοιμών είναι:

$$\frac{13.100 \text{ €}}{1.000 \text{ τεμ.}} = 13,10 \text{ €}$$

iii) Παραγωγή κατά φάσεις - Κατάσταση κόστους παραχθέντων και πωληθέντων

Έστω ότι το προϊόν «πλαστική συσκευασία 3P» παράγεται και ολοκληρώνεται ως έτοιμο προϊόν σε δύο φάσεις παραγωγής. Η κοστολογική περίοδος είναι 30 ημέρες. Στην αρχή της περιόδου (έστω 1/6) το Λογιστήριο μας παρέχει την πληροφορία ότι το αρχικό απόθεμα πρώτων και βοηθητικών υλών είναι 5.000 € και ότι δεν υπάρχουν άλλα αρχικά αποθέματα. Κατά τη διάρκεια της Α' φάσης παραγωγής αγοράστηκαν και μεταφέρθηκαν στο κέντρο κόστους πρώτες και βοηθητικές ύλες για επεξεργασία αξίας 10.000 € ενώ, τα άμεσα εργατικά ανήλθαν στο ποσό των 3.000 € και τα Γ.Β. Έξοδα σε 2.250 €

Στο τέλος της Α' φάσης, ο υπεύθυνος παραγωγής μας ενημερώνει ότι κατά την φυσική απογραφή του ημιτελούς προϊόντος «3P» βρέθηκαν 5.000 μονάδες, οι οποίες περιέχουν σε ποσοστό 80% κόστος πρώτων και βοηθητικών υλών, ενώ ο

βαθμός μετατροπής τους είναι 70% (ως προς το 2ο και 3ο στοιχείο του κόστους). Δεν υπάρχει απόθεμα πρώτων και βοηθητικών υλών. Κατά την διάρκεια της Β' φάσης παραγωγής, ολοκληρώνονται 3.000 μονάδες του προϊόντος «3P». Σ' αυτή την φάση δημιουργήθηκαν τα εξής κόστη: α) αγοράστηκαν και διατέθηκαν στην παραγωγή πρώτες και βοηθητικές ύλες 5.000 € β) άμεσα εργατικά 1.500 €

γ) Γ.Β. Έξοδα 1.230 € Οι ημιτελείς 2.000 μονάδες στις 30/6, περιέχουν ολόκληρο το κόστος των πρώτων και βοηθητικών υλών, ενώ είναι έτοιμες σε ποσοστό 60% ως προς το κόστος μετατροπής. Το απόθεμα πρώτων και βοηθητικών υλών βρέθηκε ότι είναι: 2.000 € Η επιχείρηση πωλεί 2.000 έτοιμες μονάδες με προσθήκη μικτού κέρδους επί του κόστους 30%.

Να γίνει η κοστολόγηση του προϊόντος «3P» και να συνταχθεί ο πίνακας κόστους παραχθέντων και πωληθέντων.

Α' Φάση

ΠΙΝΑΚΑΣ

Υπολογισμού του κόστους κατά Ισοδύναμη μονάδα

Προϊόν «3P»	Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες (1ο στ.)	Έξοδα Επεξεργασίας (2ο + 3ο στ.)
Βιομηχ. δαπάνες Α' φάσης	ΑΑ 5.000 €+ Αγορές 10.000 €= 15.000 €	5.250 €
Ισοδύναμες μονάδες	5.000 x 80% = 4.000	5.000 x 70% = 3.500
Κόστος ανά Ισοδύναμη μονάδα	15.000 = 3,75 €4.000	5.250 = 1,50 €3.500

Επομένως, οι 5.000 ημιτελείς μονάδες του προϊόντος «3P» εισέρχονται στην Β' φάση με ενσωματωμένο κόστος:

5.000	→ 5.000 x 80% x 3,75 = 15.000
	→ 5.000 x 70% x 1,50 = 5.250
	<u>20.250</u>

Β' Φάση

ΠΙΝΑΚΑΣ

Υπολογισμού του κόστους κατά Ισοδύναμη μονάδα

Προϊόν «3P»	Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες (1ο στ.)	Έξοδα Επεξεργασίας (2ο + 3ο στ.)
Βιομηχ. δαπάνες Β'	5.000 €– ΤΑ 2.000 €=	2.730 €

φάσης	3.000 €	
Ισοδύναμες μονάδες	$3.000 + 2.000 = 5.000$	$3.000 + 2.000 \times 60\% = 4.200$
Κόστος ανά Ισοδύναμη μονάδα	$3.000 = 0,60 \ 5.000$	$2.730 = 0,65 \ 4.200$

Επομένως, ο λογαριασμός «23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ» κατά το τέλος της Β' φάσης θα εμφανίζεται ως εξής:

Χ	23. ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ (Β' φάση)	Π
1. Μεταφορά από Α' φάση: 5000 μονάδες με κόστος	20.250 €	3.000 έτοιμες μονάδες με μεταφερόμενο κόστος από Α' φάση: $20.250 \times \frac{3.000}{5.000} = 12.150 \text{ €}$
2. Αναλωθείσες Πρώτες & Βοηθ. Υλίες Β' φάσης:	3.000 €	+ κόστος Β' φάσης: 3.750 € ήτοι:
3. Άμεσα εργατικά Β' φάσης:	1.500 €	α) ως προς Π. & Β. Υλίες ($3.000 \times 0,60 = 1.800 \text{ €}$)
4. Γ. Β. Έξοδα Β' φάσης:	1.230 €	β) ως προς τα έξοδα επεξεργασίας ($3.000 \times 0,65 = 1.950 \text{ €}$)
	<u>25.980 €</u>	<u>15.900 €</u>

Τελικό Απόθεμα (30/6): 2.000 μονάδες με μεταφερόμενο κόστος από την Α' φάση:

$$20.250 \times \frac{2.000}{5.000} = 8.100 \text{ €}$$

- Έτοιμες 100% ως πρώτες & Βοηθ. Υλίες:
(2.000 μονάδες x 100% x 0,60 = 1.200 €)
- Ημιτελείς 60% ως προς τα έξοδα επεξεργασίας:
(2.000 μονάδες x 60% x 0,65 = 780 €)
- Ήτοι, συνολικό κόστος Τελικού Αποθέματος: 10.080 €

Και τα έτοιμα προϊόντα:

Χ	21. ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ ΠΡΟΪΟΝΤΑ	Π
ΑΑ	∅	ΤΑ: 1.000 μονάδες x 5,30 = 5.300
3.000 έτοιμες μονάδες με μεταφερόμενο κόστος από Α' φάση:	$20.250 \times \frac{3.000}{5.000} = 12.150 \text{ €}$	
+ κόστος Β' φάσης:	3.750 €	(πωληθείσες μονάδες: 2.000)
ήτοι:		
α) ως προς Π. & Β. Υλίες ($3.000 \times 0,60 = 1.800 \text{ €}$)		
β) ως προς τα έξοδα επεξεργασίας ($3.000 \times 0,65 = 1.950 \text{ €}$)		
	<u>15.900 €</u>	

Το κατά μονάδα κόστος ετοιμού προϊόντος «3P» είναι:

$$15.900 \text{ €} / 3.000 \text{ μον.} = 5,30 \text{ €}$$

Με βάση τα δεδομένα, η τιμή πώλησης (προ του ΦΠΑ) θα είναι: $5,30 \times 130\% =$

6,89 €

και αξία πωλήσεων: $2.000 \times 6,89 = 13.780 \text{ €}$

Στη συνέχεια καταρτίζεται η κατάσταση κόστους παραχθέντων και πωληθέντων:

ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ «3P»

Κοστολογική περίοδος: 1/6 – 30/6

Κατάσταση κόστους παραχθέντων και πωληθέντων

	€
Αρχικό απόθεμα Πρώτων & Βοηθ. Υλών (λογ. 24) 1/6	5.000
+ Αγορές Πρώτων & Βοηθ. Υλών στην κοστολ. Περίοδο	15.000
= Διαθέσιμο απόθεμα πρώτων & Βοηθ. Υλών	20.000
- Τελικό Απόθεμα πρώτων & Βοηθ. Υλών την 30/6	2.000
= Αναλωθείσες πρώτες & Βοηθ. Ύλες (1ο στοιχείο κόστους)	18.000
+ Άμεσα Εργατικά στην κοστολ. Περίοδο (2ο στοιχείο)	4.500
+ Γ.Β. Έξοδα στην κοστολ. Περίοδο (3ο στοιχείο)	3.480
= Συνολικό Τρέχον Βιομηχανικό Κόστος	25.980
+ Αρχικό Απόθεμα παραγωγής σε εξέλιξη (λογ. 23) 1/6	0
= Συνολικό Βιομηχανικό Κόστος	25.980
- Τελικό Απόθεμα παραγωγής σε εξέλιξη: 3/6	10.080
= Κόστος παραχθέντων ετοιμών & ημιτελών	15.900
+ Αρχικό Απόθεμα ετοιμών & ημιτελών: 1/6	0
= Κόστος ετοιμών & ημιτελών προς πώληση	15.900
- Τελικό Απόθεμα ετοιμών & ημιτελών: 30/6	5.300
= Κόστος πωληθέντων ετοιμών & ημιτελών	10.600

Άρα,

πωλήσεις 13.780

- Κόστος 10.600

πωληθέντων

= Μικτό κέρδος 3.180

ήτοι 30% επί του κόστους (Mark up) και 23,077% επί των πωλήσεων.

Σε επόμενο σημείωμά μας θα εξετάσουμε την εσωλογιστική κοστολόγηση.

3.6 Κοστολόγηση κατά Προϊόν ή κατά Παραγγελία

Η **Κοστολόγηση κατά Προϊόν ή κατά Παραγγελία**, χρησιμοποιείται σε αυτές τις παραγωγικές διαδικασίες, όπου πολλά διαφορετικά προϊόντα, παραγγελίες ή ομάδες προϊόντων παράγονται σε κάθε περίοδο. Τέτοια παραδείγματα συναντάμε σε βιομηχανίες μηχανών, εργαλείων, επίπλων κ.α.. Για τις βιομηχανίες αυτές απαιτείται ένα σύστημα κοστολόγησης όπου το Κόστος θα πρέπει να διανεμηθεί χωριστά σε κάθε μια ανεξάρτητη παραγγελία, όπου το κάθε ανά μονάδα κόστος μπορεί να υπολογιστεί για κάθε παραγόμενο είδος.

Είναι, πάντως, γεγονός πως αυτού του είδους η κοστολόγηση πιθανόν να παρουσιάζει προβλήματα στην παρακολούθηση και στη διανομή του Κόστους, κάτι που δεν ισχύει στην άλλη μέθοδο κοστολόγησης, για τον απλούστατο λόγο ότι στην Κοστολόγηση κατά Φάση διαιρούμε το παραχθέν κόστος με τις χιλιάδες ομοίων προϊόντων, ενώ στην κατά Παραγγελία Κοστολόγηση διαιρούμε το παραχθέν κόστος με λίγες, ανόμοιες μονάδες προϊόντος. Αυτή είναι και η – κύρια – διαφορά τους.

Έχουμε σημειώσει ανωτέρω, κατά την αναφορά μας στο Κόστος, πως οι τρεις κατηγορίες κόστους που σχετίζονται με την παραγωγή οποιουδήποτε προϊόντος είναι οι εξής:

1. Τα Άμεσα Υλικά (Πρώτες Ύλες)
2. Η Άμεση Εργασία
3. Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.)

3.6.1 Η μέτρηση του κόστους των Άμεσων Υλικών

Η παραγωγική διαδικασία ξεκινά με την μεταφορά των υλικών - Άμεσων - στη γραμμή παραγωγής. Όπως έχουμε ξανατονίσει, το μεγαλύτερο μέρος των υλών αυτών μπορεί να εξατομικευθεί απευθείας στα παραγόμενα προϊόντα και γι' αυτό άλλωστε καλούνται Άμεσα Υλικά (Πρώτες Ύλες). Τα υπόλοιπα υλικά, που δεν εξατομικεύονται στο προϊόν και των οποίων το κόστος δεν είναι μεγάλο, ονομάζονται Έμμεσα Υλικά και καταλογίζονται στον λογαριασμό των Γ.Β.Ε.. Κατά συνέπεια, κατά την μεταφορά των Άμεσων Υλικών δημιουργείται και το αντίστοιχο κόστος, ενώ το κόστος των Έμμεσων Υλικών χρεώνεται στο κόστος των Γ.Β.Ε..

3.6.2 Η μέτρηση του κόστους της Άμεσης Εργασίας

Όπως συμβαίνει και με την αντίστοιχη περίπτωση της μέτρησης των Άμεσων Υλικών, έτσι και το κόστος της Άμεσης Εργασίας συγκεντρώνεται και μετριέται με τον ίδιο ακριβώς τρόπο. Όπως έχουμε ξανααναφέρει προηγουμένως σε άλλο κεφάλαιο, ως Άμεση Εργασία χαρακτηρίζονται οι δαπάνες εκείνες, από το σύνολο των δαπανών του προσωπικού, που

εξατομικεύονται, είναι άμεσα συνδεδεμένες σε μια υπό εκτέλεση παραγγελία. Αντίθετα, τα κόστη εργασίας που δεν μπορούν να εξατομικευθούν σε μια συγκεκριμένη παραγγελία, αποτελούν την Έμμεση Εργασία και το κόστος τους επιβαρύνει τον λογαριασμό των Γ.Β.Ε..

3.6.3 Η μέτρηση του κόστους των Γ.Β.Ε. – Κατανομή των Γ.Β.Ε.

Στον υπολογισμό του ανά μονάδα κόστους της παραγωγής, πέρα από τα κόστη των Άμεσων Υλικών και της Άμεσης Εργασίας, συνυπολογίζεται και το κόστος των Γ.Β.Ε.. Η περίπτωση της «μεταφοράς» του κόστους των Γ.Β.Ε. στις μονάδες των προϊόντων, όμως, κάθε άλλο παρά εύκολη υπόθεση είναι. Οι λόγοι που το καθιστούν δύσκολο να γίνει είναι τρεις:

α) Τα Γ.Β.Ε. αποτελούν ένα έμμεσο κόστος για τις μονάδες των προϊόντων και για τον λόγο αυτό δεν μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα συγκεκριμένο προϊόν ή παραγγελία.

β) Τα Γ.Β.Ε. αποτελούνται από ανόμοια είδη κόστους, καθώς περιλαμβάνουν συγχρόνως και Μεταβλητά και Σταθερά κόστη. Παράδειγμα, η κόλλα που χρησιμοποιείται για την συγκόλληση αντικειμένων και ο ετήσιος μισθός του υπεύθυνου παραγωγής.

γ) Στην περίπτωση των επιχειρήσεων με ισχυρές εποχιακές μεταβολές στην παραγωγή τους παρατηρείται συχνά ότι, παρόλο που η παραγωγή τους μεταβάλλεται, τα Γ.Β.Ε. τείνουν να παραμένουν σχετικά σταθερά και ο λόγος που συμβαίνει αυτό είναι ότι, τα Σταθερά κόστη αποτελούν ένα μεγάλο μέρος των Γ.Β.Ε..

Δεδομένων, λοιπόν, των ανωτέρω δυσκολιών, ο μόνος σχετικά αποδεκτός τρόπος για να «μεταφερθούν» τα Γ.Β.Ε. στις παραγόμενες μονάδες, είναι ο έμμεσος τρόπος, βάσει κάποιας μεθόδου κατανομής. Αυτό το επιτυγχάνουμε επιλέγοντας μία «βάση δραστηριότητας», που μπορεί να έχει σχέση με όλα τα προϊόντα που περνούν μέσα από την παραγωγική διαδικασία για την περίοδο ή - στην περίπτωση μιας εταιρείας παροχής υπηρεσιών - να έχει σχέση με όλες τις υπηρεσίες που θα προσφερθούν την καθορισμένη περίοδο. Όπως και να έχει πάντως, είναι υψίστης σημασίας η επιλογή της σωστής βάσης, ώστε τα Γ.Β.Ε. να κατανεμηθούν όσο πιο δίκαια και ακριβέστερα γίνεται μεταξύ των παραγγελιών.

Σαν βάσεις καταλογισμού των Γ.Β.Ε. μπορούν να θεωρηθούν οι ακόλουθες:

1. Οι ώρες της Άμεσης Εργασίας
2. Οι ώρες λειτουργίας των μηχανών (Αυτοματοποιημένη Παραγωγή)

3. Το κόστος της Άμεσης Εργασίας
4. Το κόστος των αναλωθέντων Άμεσων Υλικών
5. Το κόστος της Άμεσης Εργασίας και των αναλωθέντων Άμεσων Υλικών

Συνήθως οι περισσότερο χρησιμοποιούμενες βάσεις είναι οι Ώρες Άμεσης Εργασίας (Ω.Α.Ε.) και οι Ώρες λειτουργίας των Μηχανών (Ω.Μ.).

Αφού γίνει η επιλογή της βάσης, το σύνολο των προϋπολογισθέντων Γ.Β.Ε. της περιόδου διαιρείται με την επιλεγείσα βάση ώστε να πάρουμε έναν δείκτη-συντελεστή που θα χρησιμοποιηθεί προκειμένου να κατανεμηθούν τα Γ.Β.Ε. στις παραγγελίες ή στα προϊόντα. Ο τύπος υπολογισμού του δείκτη καταλογισμού των Γ.Β.Ε. είναι:

$$\frac{\text{Προϋπολογισθέντα Συνολικά Γ.Β.Ε.}}{\text{Προϋπολογισθείσες Συνολικές Μονάδες Βάσης}} = \text{Δείκτης Γ.Β.Ε.}$$

Παρατηρώντας τον δείκτη καταλογισμού των Γ.Β.Ε., βλέπουμε ότι χρησιμοποιούνται προϋπολογιστικά στοιχεία για τον υπολογισμό του. Τα Πραγματικά Γ.Β.Ε. δεν χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των Γ.Β.Ε. και αυτό συμβαίνει διότι τα Πραγματικά Γ.Β.Ε. δεν είναι διαθέσιμα ως το τέλος της περιόδου. Αν η επιχείρηση περίμενε το τέλος του έτους για να ορίσει το κόστος των προϊόντων της βάσει των Πραγματικών Γ.Β.Ε. θα ήταν ένα τραγικότατο λάθος, αφού το στέλεχος πρέπει να έχει κάποια στοιχεία κόστους προκειμένου να κοστολογήσει ένα προϊόν ή να προβεί στην λήψη αποφάσεων για θέματα που αφορούν το προϊόν και την επιχείρηση στο σύνολο των λειτουργιών της, όπως π.χ. η στρατηγική Marketing που θα ακολουθηθεί για την προώθησή του, η διανομή του κ.α.. Μία ενδεχόμενη αναβολή τέτοιων αποφάσεων για το τέλος του έτους θα «άφηνε πίσω» την επιχείρηση σε μία ενδεχόμενη περίπτωση ανταγωνισμού. Συνεπώς και για την αποφυγή τέτοιων άσχημων επιπτώσεων, οι περισσότερες επιχειρήσεις προϋπολογίζουν τα συνολικά Γ.Β.Ε. στην αρχή του χρόνου, καθώς επίσης και την Βάση που θα αποτελέσει το κριτήριο για τον καταλογισμό των συνολικών Γ.Β.Ε., οπότε βάσει των δεδομένων αυτών δημιουργείται ο δείκτης καταλογισμού των Γ.Β.Ε. για προϊόντα και παραγγελίες. Ο δείκτης αυτός ονομάζεται **Προκαθορισμένος** ή **Προϋπολογιστικός** ή **Πρότυπος Δείκτης Γ.Β.Ε.**

3.6.4 Η χρήση του Προκαθορισμένου Δείκτη Γ.Β.Ε.

Προκειμένου να υπολογίσουμε το ποσό των Γ.Β.Ε. που θα πρέπει να απορροφηθεί από μια συγκεκριμένη παραγγελία, χρησιμοποιούμε τον δείκτη καταλογισμού των Γ.Β.Ε., τον οποίο και θα πολλαπλασιάσουμε με την Βάση που έχουμε καθορίσει και έτσι θα βρούμε το ποσό που ζητάμε. Με άλλα λόγια,

ο Δείκτης, βάσει του τύπου υπολογισμού του, μπορεί να χρησιμοποιηθεί με διάφορους τρόπους προκειμένου να δώσει λύση σε θέματα που αφορούν τα Γ.Β.Ε..

Παράδειγμα

Μια επιχείρηση έχει προϋπολογίσει τα Συνολικά της Γ.Β.Ε. για το ερχόμενο έτος σε 7.000 ευρώ και έχει προϋπολογίσει το σύνολο ωρών της Άμεσης Εργασίας σε 80.000. Οπότε ο **Προκαθορισμένος Δείκτης Γ.Β.Ε.** είναι:

$$\frac{\text{Συνολικά Γ.Β.Ε.}}{\text{Ωρ. Άμεσης Εργασίας}} = \frac{7.000}{80.000} = 0,0875 \text{ €Ωρα}$$

Οπότε, σε μια περίπτωση όπου κάποια παραγγελία χρειαζόταν 60 ώρες Άμεσης Εργασίας για να ολοκληρωθεί, τότε η παραγγελία θα χρεωνόταν: 60 Ωρες X 0,0875 €Ωρα = 5,25 €

Με το πέρας της ολοκλήρωσης της φάσης καταλογισμού των Γ.Β.Ε., μπορεί να υπολογιστεί το Συνολικό Κόστος μιας παραγγελίας και βάσει αυτού να υπολογιστεί το ανά μονάδα κόστος της παραγγελίας, διαιρώντας το Συνολικό αυτό Κόστος με τον αριθμό των μονάδων που παράχθηκαν.

3.6.5 Προβλήματα από την κατανομή των Γ.Β.Ε. – Η Έννοια του «Υπέρ» και του «Υπό» Καταλογισμού των Γ.Β.Ε.

Λόγω του ότι ο συντελεστής των Γ.Β.Ε. καθορίζεται στην αρχή της περιόδου και είναι βασισμένος εξ ολοκλήρου σε προϋπολογιστικά δεδομένα, είναι φυσικό να παρουσιαστεί κάποια διαφορά μεταξύ του ποσού των προϋπολογιστικών Γ.Β.Ε. και του λογαριασμού των πραγματικών Γ.Β.Ε. που πραγματοποιήθηκαν στην περίοδο αυτή. Παράδειγμα, στην επιχείρηση «Crimson Skies» ο προϋπολογιστικός συντελεστής των Γ.Β.Ε. ήταν 0,5 € ανά Ωρα Αμ. Εργασίας και οι προϋπολογιστικές Ωρες Άμεσης Εργασίας ήταν 600. Συνεπώς, βάσει του τύπου του Δείκτη των Γ.Β.Ε., τα Συνολικά Προϋπολογισθέντα Γ.Β.Ε. είναι 300 € Τα Πραγματικά Γ.Β.Ε. ανήλθαν σε 350 € για την περίοδο, οπότε βλέπουμε ότι υπάρχει μια **διαφορά** μεταξύ των Προϋπολογισθέντων και των Πραγματικών Γ.Β.Ε.. Η διαφορά αυτή χαρακτηρίζεται σαν **Υποκαταλογισθείσα** ή **Υπερκαταλογισθείσα Αξία Γ.Β.Ε.**

Στην περίπτωση μας, βλέπουμε πως η διαφορά μεταξύ των προϋπολογισθέντων Γ.Β.Ε. (= 300 €) και των Γ.Β.Ε. που πραγματοποιήθηκαν (=350 €) είναι 50 € περισσότερα - απ'ότι είχαν προϋπολογιστεί -, συνεπώς μιλάμε για μια περίπτωση Υποκαταλογισμού των Γ.Β.Ε. Στην αντίθετη περίπτωση, αυτήν του Υπερκαταλογισμού, θα ίσχυε ότι το ποσό των

προϋπολογισθέντων Γ.Β.Ε. θα ήταν μεγαλύτερο από το αντίστοιχο των πραγματοποιηθέντων Γ.Β.Ε..

Τί συμβαίνει όμως σε μια τέτοια περίπτωση Υπέρ ή Υπό καταλογισμού των Γ.Β.Ε.; Τί γίνεται με το υπόλοιπο που έχει δημιουργηθεί; Η απάντηση στα ερωτήματα αυτά είναι ότι, το υπόλοιπο «τακτοποιείται» με κάποιον από τους κάτωθι τρόπους:

A) Με διάθεσή του στο Κόστος Πωληθέντων. Είναι η πιο απλή μέθοδος και η περισσότερο αρεστή στις επιχειρήσεις, λόγω του γνωρίσματός της αυτού. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, το Υπόλοιπο θα **προστεθεί** στο δημιουργηθέν, υπάρχων Κόστος Πωληθέντων (**περίπτωση Υποκαταλογισμού**) ή θα **αφαιρεθεί** από το Κόστος Πωληθέντων (**περίπτωση Υπερκαταλογισμού**), δίνοντάς μας το **νέο Κόστος Πωληθέντων**, το οποίο και θα αφαιρεθεί από το ποσό των Πωλήσεων, στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, προκειμένου να μας δώσει το Μεικτό Περιθώριο Κέρδους.

B) Με κατανομή του μεταξύ των λογαριασμών Παραγωγής Σε Εξέλιξη, του Κόστους Πωληθέντων και του Κόστους των Αποθεμάτων Ετοιμών Προϊόντων Τέλους, ανάλογα με τα τελικά υπόλοιπα στους λογαριασμούς αυτούς.

3.7 Μη Βιομηχανικά Κόστη

Σε μια βιομηχανική επιχείρηση, εκτός των εξόδων της παραγωγής, υπάρχουν και τα έξοδα διαφόρων άλλων λειτουργιών της επιχείρησης, τα οποία χαρακτηρίζονται ως **Μη Βιομηχανικά Κόστη**. Πιο συγκεκριμένα, τα διάφορα είδη κόστους μιας επιχείρησης όπως μισθοί, παροχές τρίτων, ασφάλιστρα, αποσβέσεις κ.α. δεν απαντώνται μόνο στην λειτουργία της Παραγωγής, αλλά σε κάποιο ποσοστό εξυπηρετούν και τις άλλες λειτουργίες της όπως αυτήν της Διοίκησης, των Πωλήσεων κ.α.. Δηλαδή, οι δραστηριότητες της Διοίκησης, της Διαθέσεως κλπ δημιουργούν όμοια είδη κόστους με την λειτουργία της Παραγωγής. Εδώ πρέπει να σημειωθεί πως τα κόστη που δεν προορίζονται για την λειτουργία της Παραγωγής δεν πρέπει να μεταφέρονται στον λογαριασμό των Γ.Β.Ε., λόγω του ότι η δημιουργία των κοστών αυτών δεν σχετίζεται με την παραγωγή προϊόντων. Τα κόστη αυτά θεωρούνται **έξοδα της περιόδου** και κατανέμονται στο λειτουργικό κόστος για το οποίο προορίζονται.

3.8 Παράγοντες που επηρεάζουν τα Συστήματα Κοστολόγησης

Οι βασικότεροι παράγοντες που προσδιορίζουν το Σύστημα Κοστολόγησης που θα τηρηθεί από την επιχείρηση είναι:

- 1) Το μέγεθος της επιχείρησης
- 2) Το είδος της παραγωγικής διαδικασίας
- 3) Ο αριθμός των διαφορετικών προϊόντων που θα παράγει η επιχείρηση
- 4) Η διάθεση των στελεχών έναντι του κόστους της πληροφόρησης
- 5) Οι Εξωτερικές μεταβλητές, όπως π.χ. νόμοι, ρυθμίσεις κ.α.

3.9 Άμεση Κοστολόγηση

Στο κεφάλαιό μας αυτό μέχρι τώρα, ασχοληθήκαμε με την κοστολόγηση του προϊόντος η οποία γίνεται σύμφωνα με την **διαδικασία της «απορρόφησης»**. Η όλη διαδικασία κοστολόγησης που έχουμε μελετήσει μέχρι τώρα χαρακτηρίζεται έτσι γιατί «φροντίζει» για την απορρόφηση όλου του Κόστους Παραγωγής από τις παραγόμενες μονάδες, Σταθερού και Μεταβλητού. Η διαδικασία αυτή που είδαμε είναι επίσης γνωστή και σαν **«Πλήρης Κοστολόγηση»**.

Για την κατανομή του κόστους οι κοστολόγοι έχουν να επιλέξουν μεταξύ αυτής και μιας άλλης μεθόδου, αυτήν της **Άμεσης Κοστολόγησης**. Ενώ η διαδικασία της Πλήρους Κοστολόγησης είναι καθιερωμένη και γενικώς αποδεκτή στην ετοιμασία και παρουσίαση χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμούς, Καταστάσεις Εισοδήματος κλπ.) για εξωτερικούς χρήστες (μετόχους, Δημόσιο κλπ), η διαδικασία της Άμεσης Κοστολόγησης, παρόλο που σαν ιδέα δεν είναι νέα εντούτοις δεν έχει γίνει γενικά αποδεκτή από τις επιχειρήσεις.

Σύμφωνα με την μέθοδο της Άμεσης Κοστολόγησης, **μόνο** τα κόστη της παραγωγής που είναι **άμεσα** συνδεδεμένα με την παραγωγική διαδικασία χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του Κόστους Παραγωγής των προϊόντων. Συνεπώς, το Κόστος Παραγωγής των προϊόντων περιλαμβάνει μόνο μεταβλητά κόστη, όπως Άμεσα Υλικά, Άμεση Εργασία και το μεταβλητό μέρος των Γ.Β.Ε.. Στην Άμεση Κοστολόγηση το σταθερό μέρος των Γ.Β.Ε. δεν μεταχειρίζεται σαν Κόστος Παραγωγής αλλά σαν Κόστος Περιόδου, δηλαδή αποκτά τον χαρακτηρισμό του εξόδου οπότε και επιδέχεται την ίδια μεταχείριση με τα υπόλοιπα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης, όπως τα Γ.Ε.Δ., Γ.Ε.Π., Γ.Ε.Χ. κλπ. Συνέπεια αυτού λοιπόν είναι πως **το ανά μονάδα κόστος του προϊόντος δεν περιλαμβάνει Σταθερά Γ.Β.Ε..**

Αντίθετα, στην Πλήρη Κοστολόγηση - όπως είδαμε και πιο πάνω -, ο υπολογισμός του Κόστους Παραγωγής των προϊόντων γίνεται από όλα τα

στοιχεία του Κόστους (Άμεσα Υλικά, Άμεση Εργασία και Γ.Β.Ε.) και χωρίς την διάκριση των Γ.Β.Ε. σε Σταθερά και Μεταβλητά.

Ο διαφορετικός υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους των προϊόντων, δημιουργεί δύο σημαντικότερες διαφορές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που ετοιμάζονται σύμφωνα με την Πλήρη και την Άμεση Κοστολόγηση. Η πρώτη διαφορά εντοπίζεται στα κόστη που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του Κόστους με τις δύο μεθόδους. Η δεύτερη διαφορά προκύπτει από το είδος της πληροφόρησης που παρέχεται από τις Καταστάσεις Εισοδήματος.

Σύμφωνα με την πρώτη διαφορά - και βασική διαφορά -, η Άμεση Κοστολόγηση μεταχειρίζεται, όπως προείπαμε, το σταθερό μέρος των Γ.Β.Ε. σαν Κόστος Περιόδου, σαν Έξοδα που επιβαρύνουν τα Έσοδα, παρά σαν Κόστος Παραγωγής.

Σχετικά με την διαφορετική πληροφόρηση που παρέχεται με τις Καταστάσεις Εισοδήματος αξίζουν να αναφερθούν τα εξής: Η Πλήρης Κοστολόγηση με τον τρόπο ετοιμασίας της Κατάστασης Εισοδήματος αναφέρεται περισσότερο στα λειτουργικά κόστη, παρά στις οποιεσδήποτε άλλες διακρίσεις του. Οπότε, βάσει αυτής **το κόστος της λειτουργίας της παραγωγής αφαιρείται από τις Πωλήσεις** και από την διαφορά τους προκύπτει το **Μικτό Περιθώριο Κέρδους**. Τα **κόστη των λειτουργιών Διάθεσης και Διοίκησης αφαιρούνται από το Μικτό Κέρδος**, για τον υπολογισμό του **Λειτουργικού Αποτελέσματος**. Τέλος, **το κόστος της Χρηματοοικονομικής λειτουργίας αφαιρείται από το Λειτουργικό Αποτέλεσμα** για να προσδιορισθεί το **Καθαρό Κέρδος**.

Στην περίπτωση της Άμεσης Κοστολόγησης, η Κατάσταση Εισοδήματος συνδυάζεται περισσότερο με την συμπεριφορά του Κόστους, παρά με τις λειτουργίες της επιχείρησης. Το **Μεταβλητό Κόστος της Παραγωγής των μονάδων που πωλήθηκαν αφαιρείται από τις Πωλήσεις**, προκειμένου να υπολογιστεί το **Βιομηχανικό Περιθώριο Συμβολής**. Εν συνεχεία, τα **Μεταβλητά μη Βιομηχανικά Κόστη αφαιρούνται από το Βιομηχανικό Περιθώριο** για να καταλήξουμε στο τελικό **Περιθώριο Συμβολής**. Τέλος, **όλα τα σταθερά κόστη (Παραγωγής, Διάθεσης, Διοίκησης, Χρηματοοικονομικά) αφαιρούνται από το Περιθώριο Συμβολής** για να προσδιοριστεί το **Καθαρό Κέρδος**.

Όπως μπορεί εύκολα να παρατηρηθεί στα παραπάνω γραφόμενα, η πληροφόρηση που παρέχεται στα στελέχη της επιχείρησης με τις δύο αυτές Καταστάσεις Εισοδήματος είναι σε σημαντικότατο βαθμό διαφορετική και είναι αξιοσημείωτο γεγονός πως με την Άμεση Κοστολόγηση τα στελέχη μπορούν εύκολα να εκτιμήσουν την επίδραση πιθανών μεταβολών στην δραστηριότητα της επιχείρησης, αφού τα σταθερά και τα μεταβλητά κόστη αναφέρονται ξεχωριστά.

3.10 Βασικά χαρακτηριστικά της Άμεσης Κοστολόγησης

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Άμεσης Κοστολόγησης είναι:

- 1) **Διαχωρισμός των Στοιχείων του Κόστους ανάλογα με την συμπεριφορά τους.** Η περίπτωση αυτή του διαχωρισμού των Στοιχείων του Κόστους αποτελεί την βάση του μοντέλου αυτού κοστολόγησης και αφορά τον χαρακτηρισμό των Στοιχείων του Κόστους σε Σταθερά κόστη και Μεταβλητά κόστη. Ο διαχωρισμός των δαπανών σε μεταβλητές και σταθερές γίνεται κατά την αρχική φάση καταχώρισής τους και ισχύει καθ' όλη τη διάρκεια της κοστολόγησης. Αυτού του είδους ο διαχωρισμός διατηρείται και στις διάφορες καταστάσεις που υποβάλλονται στη Διοίκηση, η οποία βοηθάται σε σημαντικότατο βαθμό στην λήψη αποφάσεων για τον προγραμματισμό και γενικά. Συνεπώς, όλα τα είδη κόστους (Παραγωγής, Διάθεσης, Διοίκησης, Χρηματοδοτήσεως) διαχωρίζονται, από την στιγμή που θα καταχωρηθούν, σε σταθερά και μεταβλητά κόστη. Εδώ, τέλος, θα πρέπει να γίνει μια παρατήρηση: Επειδή εκτός από τα μεταβλητά και τα σταθερά κόστη υπάρχουν και άλλα είδη κόστους, όπως έχουμε αναφερθεί σε προηγούμενο κεφάλαιο, όπως Ημιμεταβλητά κόστη κλπ και λόγω του ότι η Άμεση Κοστολόγηση αναγνωρίζει **μόνο** σταθερά και μεταβλητά κόστη, δημιουργείται ένα εύλογο ερώτημα: Τι συμβαίνει σε μια τέτοια περίπτωση; Η απάντηση είναι πως σε μια περίπτωση ημιμεταβλητών κοστών, τα ημιμεταβλητά αυτά κόστη θα χαρακτηριστούν σαν Σταθερά ή Μεταβλητά, αναλόγως με το ποιος είναι ο βασικός χαρακτήρας τους. Παράδειγμα, οι εποχιακές δαπάνες θα πρέπει να χαρακτηριστούν σαν σταθερές κ.ο.κ..
- 2) **Το κόστος του προϊόντος υπολογίζεται μόνο με τα Μεταβλητά κόστη της παραγωγικής λειτουργίας.** Συνεπώς, το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος αποτελείται από τα κόστη των Άμεσων Υλικών, της Άμεσης Εργασίας και το μεταβλητό μέρος των Γ.Β.Ε., καθώς αποκλείεται το σταθερό μέρος. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, το κόστος των αποθεμάτων του προϊόντος στο τέλος της περιόδου να μην περιλαμβάνει Σταθερά Γ.Β.Ε., αφού αυτά δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής του προϊόντος. Άλλωστε το σημείο αυτό αποτελεί και την βασικότερη διαφορά μεταξύ της Άμεσης και της Πλήρους Κοστολόγησης, αφού σύμφωνα με την Πλήρη Κοστολόγηση, τα Σταθερά Γ.Β.Ε. περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων, άρα και το κόστος των αποθεμάτων των προϊόντων περιλαμβάνει κάποιο μέρος Σταθερών Γ.Β.Ε.. Στην περίπτωση αυτή οφείλεται και το ότι το υπολογιζόμενο αποτέλεσμα της περιόδου θα διαφέρει στα δύο αυτά είδη κοστολόγησης. Ταύτιση του

αποτελέσματος υπάρχει μόνο κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις. Για το τέλος, να σημειωθεί πως εννοείται ότι τα Μεταβλητά έξοδα Πώλησης δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων των προϊόντων, καθώς εξ' ορισμού τα έξοδα Πώλησης επιβαρύνουν το προϊόν κατά τη στιγμή της πώλησης.

- 3) **Τα Σταθερά Γ.Β.Ε. χαρακτηρίζονται σαν Κόστος Περιόδου.** Αυτό σημαίνει πως τα Σταθερά Γ.Β.Ε., σαν Κόστος Περιόδου που είναι και επειδή δεν περιλαμβάνονται στο Κόστος Παραγωγής, επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης και είναι μειωτικά των Εσόδων. Επομένως, τα Σταθερά Γ.Β.Ε. μαζί με τα υπόλοιπα Κόστη Περιόδου αφαιρούνται από το Περιθώριο Συμβολής, προκειμένου να προσδιορισθεί έτσι το Καθαρό Αποτέλεσμα ή Εισόδημα.

Συνοψίζοντας, παρατηρούμε πως η ακολουθούμενη διαδικασία κατάταξης των δαπανών είναι η εξής:

A' Κατάταξη

Κατάταξη ανάλογα με την συμπεριφορά τους σε σχέση με τους μεταβαλλόμενους ρυθμούς απασχόλησης, δηλ. την διάκρισή τους σε Σταθερές και Μεταβλητές δαπάνες.

B' Κατάταξη

Κατάταξη κατά λειτουργία ή κατά κέντρο κόστους. Με άλλα λόγια, διάκριση σε Μεταβλητά (Κόστη - Έξοδα) των λειτουργιών της Παραγωγής, της Διοίκησης, της Διαθέσεως και της Χρηματοοικονομικής και σε Σταθερά (Κόστη - Έξοδα) των αντίστοιχων λειτουργιών.

Γ' Κατάταξη

Κατάταξη κατά λειτουργία κόστους σε Κόστος κατ' είδος. Διάκριση, δηλαδή, σε Δαπάνες Προσωπικού, Ηλεκτρ. Ρεύμα, Αποσβέσεις κλπ.

3.11 Βασικά χαρακτηριστικά της Πλήρους Κοστολόγησης

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Πλήρους Κοστολόγησης είναι:

- 1) **Διαχωρισμός των δαπανών κατά λειτουργία ή κατά κέντρα κόστους.** Η περίπτωση διαχωρισμού αυτή προηγείται της διάκρισης των δαπανών

σε κόστος κατ' είδος. Δηλαδή, δίνεται έμφαση στην αιτία που προκάλεσε την δαπάνη. Βασιζόμενοι, λοιπόν, στην αιτία πραγματοποίησης της δαπάνης μπορούμε να καταλήξουμε στην πιο κάτω παρατήρηση, όσον αφορά την κατάταξη των δαπανών κατ' είδος:

A' Κατάταξη

Κατά λειτουργία ή κατά κέντρο κόστους ή κατά τμήμα. Σύμφωνα με την κατάταξη αυτή, οι δαπάνες κατ' είδος ταξινομούνται κατά λειτουργία (Παραγωγής, Διοίκησης, Διαθέσεως, Χρηματοοικονομικής) χωρίς κανέναν διαχωρισμό των δαπανών σε Σταθερό και Μεταβλητό μέρος.

B' Κατάταξη

Κόστος ή Έξοδο κατ' είδος. Σύμφωνα με την κατάταξη αυτή στα πλαίσια των λειτουργιών της επιχείρησης δημιουργούνται κόστη ή έξοδα κατ' είδος όπως π.χ. Δαπάνες Προσωπικού, Αποσβέσεις, Συντηρήσεις κλπ.

- 2) **Το Κόστος Παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει όλο το λειτουργικό κόστος της Παραγωγής.** Άρα, με τη μέθοδο της Πλήρους Κοστολόγησης το ανά μονάδα κόστος παραγωγής των προϊόντων αποτελείται από το κόστος των Άμεσων Υλικών, της Άμεσης Εργασίας και από το σύνολο των Γ.Β.Ε., Σταθερών και Μεταβλητών.

3.12 Ερμηνεία της διαφοροποίησης των αποτελεσμάτων με τις δύο μεθόδους

Από όσα έχουμε αναπτύξει μέχρι τώρα, μπορούμε να δούμε εύκολα πως η βασική διαφορά των δύο μεθόδων έγκειται στον διαφορετικό τρόπο μεταχείρισης των Σταθερών Γ.Β.Ε.. Συνεπώς, το προσδιοριζόμενο Κόστος Παραγωγής του προϊόντος με την Άμεση Κοστολόγηση θα είναι μικρότερο του αντίστοιχου που υπολογίζεται με την Πλήρη Κοστολόγηση, αφού τα Σταθερά Γ.Β.Ε. χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου, με αποτέλεσμα να μην επιβαρύνουν το Κόστος Παραγωγής του προϊόντος, αλλά τα Έξοδα Εκμετάλλευσης της περιόδου.

Το γεγονός πως στο Κόστος Παραγωγής του προϊόντος, βάσει της μεθόδου της Άμεσης Κοστολόγησης, δεν περιλαμβάνονται και τα Σταθερά Γ.Β.Ε. έχει ως συνέπεια ότι, αν μέρος της παραγωγής έχει πωληθεί σε μια συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο και το υπόλοιπο παραμένει ως απόθεμα, το κόστος του αποθέματος αυτού, σαν μέρος της όλης παραγωγής της περιόδου, δεν θα περιλαμβάνει οποιοδήποτε ποσό Σταθερών Γ.Β.Ε.. Αντιθέτως, στην

περίπτωση της Πλήρους Κοστολόγησης, το κόστος του αποθέματος θα περιλαμβάνει ένα ποσοστό του συνόλου των Σταθερών Γ.Β.Ε. της περιόδου. Συνέπεια αυτού είναι, λοιπόν, το κόστος του αποθέματος του προϊόντος με την Άμεση Κοστολόγηση θα είναι μικρότερο σε σχέση με το αντίστοιχο κόστος της Πλήρους Κοστολόγησης, καθώς δεν θα περιλαμβάνει στην σύνθεσή του ένα επιπλέον στοιχείο κόστους, κάποιο ποσοστό Γ.Β.Ε. δηλαδή. Το σύνολο των Σταθερών Γ.Β.Ε. αφαιρείται από το Περιθώριο Συμβολής σαν ένα από τα Έξοδα Εκμετάλλευσης.

Η διαφοροποίηση στο αποτέλεσμα οφείλεται στο γεγονός ότι **με την Πλήρη Κοστολόγηση, τα Έσοδα συσχετίζονται μόνο με εκείνο το τμήμα των Σταθερών Γ.Β.Ε. που περιλαμβάνεται στο κόστος των προϊόντων που πωλήθηκαν, ενώ σύμφωνα με την Άμεση Κοστολόγηση, τα Έσοδα συσχετίζονται με το σύνολο των Σταθερών Γ.Β.Ε..**

Άρα στην Άμεση Κοστολόγηση, το σύνολο των Σταθερών Γ.Β.Ε. που πραγματοποιήθηκαν στην λογιστική περίοδο επιβαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσης, μέσω των Εξόδων Εκμετάλλευσης, ανεξαρτήτως αν υπάρχει διαφορά ποσοτική μεταξύ παραγωγής και πώλησης. Αντιθέτως, στην Πλήρη Κοστολόγηση, το ποσό των Σταθερών Γ.Β.Ε. με το οποίο επιβαρύνεται η περίοδος μέσω του κόστους των προϊόντων που πωλήθηκαν, μπορεί να είναι μικρότερο ή μεγαλύτερο από το ύψος των Σταθερών Γ.Β.Ε. της χρήσης. Το αν θα είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο εξαρτάται από την σχέση της ποσότητας των προϊόντων που παράχθηκαν και της αντίστοιχης ποσότητας που πωλήθηκε. Προκειμένου να αντιληφθούμε καλύτερα τα ανωτέρω παραθέτουμε τις πιο κάτω υποθέσεις και αργότερα θα δούμε κάποια παραδείγματα πάνω σ' αυτά.

Υπόθεση 1η

Η ποσότητα που παράχθηκε είναι μεγαλύτερη από την ποσότητα που πωλήθηκε (Αρχικό Απόθεμα < Τελικό Απόθεμα)

Σύμφωνα με την υπόθεση αυτή, ένα μέρος της παραγωγής της διαχειριστικής περιόδου παρέμεινε σαν απόθεμα στο τέλος της περιόδου και επομένως, το απόθεμα αυτό ποσοτικά θα είναι μεγαλύτερο από οποιοδήποτε απόθεμα υπήρχε στην αρχή της περιόδου.

Με βάση την Άμεση Κοστολόγηση, το απόθεμα αυτό δεν θα επιβαρύνεται με κανένα ποσοστό Σταθερών Γ.Β.Ε.. Κάτι που δεν συμβαίνει στην περίπτωση της Πλήρους Κοστολόγησης, λόγω του ότι μόνο ένα ποσοστό των Σταθερών Γ.Β.Ε. βαρύνει το κόστος των προϊόντων που πωλήθηκαν και συνεπώς, εκπνέει, δηλ. γίνεται έξοδο μέσα στη χρήση, ενώ το υπόλοιπο ποσοστό των Σταθερών Γ.Β.Ε. ενσωματώνεται στο κόστος του αποθέματος που παραμένει στο τέλος της περιόδου.

Από την υπόθεση προκύπτει, ότι ενώ στην Άμεση Κοστολόγηση η διαχειριστική περίοδος απορροφά ολόκληρο το ποσό των Σταθερών Γ.Β.Ε., στην Πλήρη Κοστολόγηση η χρήση επιβαρύνεται με ένα μόνο ποσοστό

Σταθερών Γ.Β.Ε. της περιόδου έχοντας ως συνέπεια το λογιστικό αποτέλεσμα να είναι μεγαλύτερο στην Πλήρη Κοστολόγηση απ' ότι στην Άμεση.

Υπόθεση 2^η

Η ποσότητα που παράχθηκε είναι μικρότερη από την ποσότητα που πωλήθηκε (Αρχικό Απόθεμα > Τελικό Απόθεμα)

Σύμφωνα με την υπόθεση αυτή, οι πωλήσεις της περιόδου τροφοδοτήθηκαν από ολόκληρη την παραγωγή της περιόδου και επιπλέον από ένα τμήμα από το απόθεμα αρχής της περιόδου, με συνέπεια το απόθεμα που τυχόν απέμεινε στο τέλος της περιόδου να είναι μικρότερο από το απόθεμα της αρχής.

Βάσει της Άμεσης Κοστολόγησης, λοιπόν, το απόθεμα αρχής της περιόδου που τροφοδότησε με το σύνολό του ή με ένα τμήμα του τις πωλήσεις της περιόδου δεν περιλαμβάνει κανένα ποσό Σταθερών Γ.Β.Ε. της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, με συνέπεια οι πωλήσεις της περιόδου να επιβαρυνθούν μόνο με το σύνολο των Σταθερών Γ.Β.Ε. της περιόδου. Αντιθέτως, στην περίπτωση της Πλήρους Κοστολόγησης, το κόστος των προϊόντων που πωλήθηκαν θα περιλαμβάνει Σταθερά Γ.Β.Ε. δύο διαφορετικών περιόδων. Με άλλα λόγια, το Κόστος Πωληθέντων θα περιλαμβάνει: α) το σύνολο των Σταθερών Γ.Β.Ε. της τρέχουσας περιόδου και β) τμήμα ή ολόκληρο το ποσοστό των Σταθερών Γ.Β.Ε. της προηγούμενης περιόδου αυτών που απέμειναν (Αποθέματα Τέλους της προηγούμενης περιόδου).

Από την υπόθεση αυτή προκύπτει ότι στην Πλήρη Κοστολόγηση το ποσό των Σταθερών Γ.Β.Ε. που αφαιρείται από τα Έσοδα της χρήσης, μέσω του Κόστους Πωληθέντων, θα είναι μεγαλύτερο από το σύνολο των Σταθερών Γ.Β.Ε. της ίδιας περιόδου, αφού μέσα στο κόστος των προϊόντων που πωλήθηκαν θα περιλαμβάνεται και μέρος Σταθερών Γ.Β.Ε. της προηγούμενης χρήσης. Συνεπώς, επειδή το ποσό των Σταθερών Γ.Β.Ε. που επιβαρύνει την χρήση με την Πλήρη Κοστολόγηση είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο ποσό που προκύπτει με την Άμεση Κοστολόγηση, προκύπτει ότι **το λογιστικό αποτέλεσμα θα είναι μικρότερο στην Πλήρη Κοστολόγηση απ' ότι στην Άμεση.**

Παραδείγματα

- Διαμόρφωση του αποτελέσματος με την Άμεση και την Πλήρη Κοστολόγηση

Η παραγωγή της βιομηχανικής επιχείρησης «Sibenic» το 2005 ανήλθε σε 20.000 μονάδες προϊόντος, οι οποίες πωλήθηκαν προς 5 € ανά μονάδα. Τα κόστη και τα έξοδα της περιόδου ήταν τα εξής:

Άμεσα Υλικά 5.000 €
 Άμεση Εργασία 1.500 €
 Μεταβλητά Γ.Β.Ε. 1.000 €
 Σταθερά Γ.Β.Ε. 1.000 €
 Μεταβλητά Έξοδα Πωλήσεων 500 €
 Σταθερά Έξοδα Πωλήσεων 700 €
 Μεταβλητά Έξοδα Διοίκησης 500 €
 Σταθερά Έξοδα Διοίκησης 700 €

Σύμφωνα με τα παραπάνω δεδομένα, το λογιστικό αποτέλεσμα και με τις δύο μεθόδους θα είναι το εξής:

1) Άμεση Κοστολόγηση

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΟΥΣ 2005 ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ "SIBENIC"

Πωλήσεις ¹ 20.000 X 5		100.000
<i>Μείον</i> Μεταβλητό Κόστος Παραγωγής		
Άμεσα Υλικά	5.000	
Άμεση Εργασία	1.500	
Γ.Β.Ε.	<u>1.000</u>	<u>7.500</u>
 Βιομηχανικό Περιθώριο Συμβολής		 92.500
<i>Μείον</i> Μεταβλητά Έξοδα		
Γ.Ε.Δ.	500	
Γ.Ε.Π.	<u>500</u>	<u>1.000</u>
 Περιθώριο Συμβολής		 91.500
<i>Μείον</i> Σταθερά Έξοδα Εκμετάλλευσης		
Γ.Β.Ε.	1.000	
Γ.Ε.Δ.	700	
Γ.Ε.Π.	<u>700</u>	<u>2.400</u>
 Καθαρό Εισόδημα		 <u>89.100</u>

¹ Κύκλος Εργασιών

2) Πλήρης Κοστολόγηση

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΟΥΣ 2005 ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ "SIBENIC"

Πωλήσεις 20.000 X 5		100.000
<i>Μείον</i> Κόστος Παραγωγής		
Άμεσα Υλικά	5.000	
Άμεση Εργασία	1.500	
Γ.Β.Ε.	<u>2.000</u>	<u>8.500</u>
Μεικτό Κέρδος		91.500
<i>Μείον</i> Έξοδα Εκμετάλλευσης		
Γ.Ε.Δ.	1.200	
Γ.Ε.Π.	<u>1.200</u>	<u>2.400</u>
Καθαρό Εισόδημα		<u>89.100</u>

Παρατηρώντας το αποτέλεσμα, στις παραπάνω καταστάσεις, από τις δύο μεθόδους, βλέπουμε ότι είναι το ίδιο ακριβώς και δεν θα μπορούσε να είναι διαφορετικά, αφού δεν υπάρχουν αποθέματα αρχής και τέλους (Αρχικό Απόθεμα = Τελικό Απόθεμα). Κατά συνέπεια, **βασική προϋπόθεση προκειμένου να μην υπάρξει διαφοροποίηση στο λογιστικό αποτέλεσμα με τις δύο μεθόδους είναι είτε να μην υπάρχουν αποθέματα αρχικά και τελικά, είτε από την στιγμή που θα υπάρχουν αποθέματα αρχής και τέλους, τα αποθέματα αυτά να είναι ίσα κατά ποσότητα και κατά αξία, δηλαδή το Κόστος των Παραχθέντων προϊόντων να ισούται με το Κόστος των Πωληθέντων.**

- Υπόθεση 1^η (Η ποσότητα που παράχθηκε είναι μεγαλύτερη από την ποσότητα που πωλήθηκε – Α.Α. < Τ.Α.)

Παρακάτω παρατίθεται η περίπτωση της βιομηχ. επιχείρησης «Sibenic», με τα παραπάνω δεδομένα να ισχύουν ως έχουν και έστω ότι το Απόθεμα Αρχής είναι 3.000 μον. και το Απόθεμα Τέλους είναι 5.000 μον.. Το λογιστικό αποτέλεσμα και με τις δύο μεθόδους θα διαμορφωθεί ως εξής:

1) Πλήρης Κοστολόγηση

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

$$\frac{\text{Μεταβλητό Κόστος Παραγωγής}}{\text{Αριθμός Μονάδων}} = \frac{7.500}{20.000} = 0,38 \text{ €Μον.}$$

$$\frac{\text{Σταθερό Κόστος Παραγωγής}}{\text{Αρ. Μονάδων}} = \frac{1.000}{20.000} = 0,05 \text{ €Μον.}$$

Άρα, Συνολ. Κόστος Παραγωγής ανά μονάδα = 0,38 + 0,05 = 0,43 €Μον.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ

$$\begin{aligned} &\text{Αρχικό Απόθεμα (Α.Α.) } 3.000 \times 0,43 = 1.290 \text{ €} \\ &+ \text{ Εισροή } 20.000 \times 0,43 = 8.600 \text{ €} \\ &- \text{ Τελικό Απόθεμα (Τ.Α.) } 5.000 \times 0,43 = 2.150 \text{ €} \\ &\text{Κόστος Πωληθέντων} = 18.000 \times 0,43 = 7.740 \text{ €} \end{aligned}$$

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΟΥΣ 2005 ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ "SIBENIC"

Πωλήσεις 18.000 X 5	90.000
- <u>Κόστος Πωληθέντων</u>	<u>7.740</u>
Μικτό Περιθώριο Κέρδους	82.260
- Γ.Ε.Δ.	1.200
- <u>Γ.Ε.Π.</u>	<u>1.200</u>
Καθαρό Εισόδημα	<u>79.860</u>

2) Άμεση Κοστολόγηση

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

$$\frac{\text{Μεταβλητό Κόστος Παραγωγής}}{\text{Αριθμός Μονάδων}} = \frac{7.500}{20.000} = 0,38 \text{ €/Μον.}$$

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ

Αρχικό Απόθεμα (Α.Α.)	3.000 X 0,38 =	1.140 €
+ Εισροή	20.000 X 0,38 =	7.600 €
- Τελικό Απόθεμα (Τ.Α.)	5.000 X 0,38 =	<u>1.900 €</u>
Κόστος Πωληθέντων =	18.000 X 0,38 =	6.840 €

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΟΥΣ 2005 ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ "SIBENIC"

Πωλήσεις 18.000 X 5		90.000
- Κόστος Πωληθέντων		<u>6.840</u>
Βιομηχανικό Περιθώριο Κέρδους		83.160
- Μεταβλητά Έξοδα:		
Γ.Ε.Δ.	500	
<u>Γ.Ε.Π.</u>	<u>500</u>	<u>1.000</u>
Περιθώριο Συμβολής		82.160
- Σταθερά Έξοδα:		
Γ.Β.Ε.	1.000	
Γ.Ε.Δ.	700	
<u>Γ.Ε.Π.</u>	<u>700</u>	<u>2.400</u>
Καθαρό Εισόδημα		<u>79.760</u>

Παρατηρώντας την πιο πάνω διαδικασία, καθώς και τα αποτελέσματα, βλέπουμε πως στην μέθοδο της Πλήρους Κοστολόγησης, το ανά μονάδα κόστος ισούται με το Συνολικό ανά μονάδα Κόστος Παραγωγής, εν αντιθέσει με την Άμεση Κοστολόγηση, της οποίας το ανά μονάδα κόστος ισούται με το Μεταβλητό ανά μονάδα Κόστος, εξ' ορισμού. Τέλος, όσον αφορά το αποτέλεσμα μπορούμε να οδηγηθούμε στο συμπέρασμα πως, **όταν το Αρχικό Απόθεμα είναι μικρότερο από το Τελικό Απόθεμα, υπάρχει καλύτερο καθαρό αποτέλεσμα στην περίπτωση της Πλήρους Κοστολόγησης.** Για τον λόγο αυτό και σε μια αντίστοιχη περίπτωση, θα είναι προτιμότερο, σαφώς, να χρησιμοποιείται αυτού του είδους η κοστολόγηση, αφού μας «φέρνει» καλύτερα αποτελέσματα, μεγαλύτερο κέρδος.

- Υπόθεση 2^η (Η ποσότητα που παράχθηκε είναι μικρότερη από την ποσότητα που πωλήθηκε – Α.Α. > Τ.Α.)

Στην περίπτωση της επιχείρησης «Sibenic» πάλι. Τα δεδομένα ισχύουν ως έχουν και έστω ότι το Απόθεμα Αρχής είναι 6.000 μον. και το Απόθεμα Τέλους είναι 2.000 μον. Το λογιστικό αποτέλεσμα και με τις δύο μεθόδους θα διαμορφωθεί ως εξής:

1) Πλήρης Κοστολόγηση

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

$$\frac{\text{Μεταβλητό Κόστος Παραγωγής}}{\text{Αριθμός Μονάδων}} = \frac{7.500}{20.000} = 0,38 \text{ €Μον.}$$

$$\frac{\text{Σταθερό Κόστος Παραγωγής}}{\text{Αρ. Μονάδων}} = \frac{1.000}{20.000} = 0,05 \text{ €Μον.}$$

Άρα, Συνολ. Κόστος Παραγωγής ανά μονάδα = 0,38 + 0,05 = 0,43 €Μον.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ

Αρχικό Απόθεμα (Α.Α.)	6.000	X 0,43	= 2.580 €
+ Εισροή	20.000	X 0,43	= 8.600 €
- Τελικό Απόθεμα (Τ.Α.)	2.000	X 0,43	= 860 €
<u>Κόστος Πωληθέντων</u>			<u>= 24.000 X 0,43 = 10.320 €</u>

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΟΥΣ 2005 ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ "SIBENIC"

Πωλήσεις 24.000 X 5	120.000
- <u>Κόστος Πωληθέντων</u>	<u>10.320</u>
Μικτό Περιθώριο Κέρδους	109.680
- Γ.Ε.Δ.	1.200
- <u>Γ.Ε.Π.</u>	<u>1.200</u>
Καθαρό Εισόδημα	<u>107.280</u>

2) Άμεση Κοστολόγηση

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

$$\text{Μεταβλητό Κόστος Παραγωγής} = \frac{7.500}{20.000} = 0,38 \text{ €Μον.}$$

Αριθμός Μονάδων 20.000

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ

Αρχικό Απόθεμα (Α.Α.) $6.000 \times 0,38 = 2.280 \text{ €}$
+ Εισροή $20.000 \times 0,38 = 7.600 \text{ €}$
- Τελικό Απόθεμα (Τ.Α.) $2.000 \times 0,38 = 760 \text{ €}$
Κόστος Πωληθέντων = $24.000 \times 0,38 = 9.120 \text{ €}$

**ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΟΥΣ 2005 ΤΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ "SIBENIC"**

Πωλήσεις 24.000×5		120.000
- Κόστος Πωληθέντων		<u>9.120</u>
Βιομηχανικό Περιθώριο Κέρδους		110.880
- Μεταβλητά Έξοδα:		
Γ.Ε.Δ.	500	
<u>Γ.Ε.Π.</u>	<u>500</u>	<u>1.000</u>
Περιθώριο Συμβολής		109.880
- Σταθερά Έξοδα:		
Γ.Β.Ε.	1.000	
Γ.Ε.Δ.	700	
<u>Γ.Ε.Π.</u>	<u>700</u>	<u>2.400</u>
Καθαρό Εισόδημα		<u>107.480</u>

Παρατηρώντας τα αποτελέσματα που προέκυψαν από τις δύο μεθόδους, οδηγούμαστε στο συμπέρασμα πως, **όταν το Αρχικό Απόθεμα είναι μεγαλύτερο από το Τελικό Απόθεμα, υπάρχει καλύτερο καθαρό αποτέλεσμα στην περίπτωση της Άμεσης Κοστολόγησης.** Για τον λόγο αυτό και σε μια αντίστοιχη περίπτωση, θα είναι προτιμότερο, σαφώς, να χρησιμοποιείται αυτού του είδους η κοστολόγηση, αφού μας «φέρνει» καλύτερα αποτελέσματα, μεγαλύτερο κέρδος.

Κεφάλαιο 4: Λειτουργική & Κοστολογική διάρθρωση της επιχειρήσεως

4.1 Οι βασικές λειτουργίες της επιχειρήσεως

Η επιχείρηση, σαν οικονομικός οργανισμός, αναλύεται σε διάφορα στοιχεία, άψυχα και έμψυχα, τα οποία από άποψη οργανώσεως χαρακτηρίζονται ως **όργανα** και που πρέπει να βρίσκονται σε σωστή αναλογία μεταξύ τους και να εναρμονίζονται με τον πλέον κατάλληλο τρόπο στις διάφορες συνθήκες. Γεγονός είναι πως κάθε επιχείρηση παρουσιάζει τον δικό της χαρακτήρα, την δική της ιδιομορφία έναντι των άλλων επιχειρήσεων, ακόμα και των ομοειδών, τόσο σε θέματα οργανωτικής συνθέσεως, όσο και σε λειτουργικά θέματα. Για τον λόγο αυτό δεν είναι δυνατό να τεθούν κανόνες και αξιώματα οργανώσεως που να έχουν καθολική εφαρμογή στο σύνολο των επιχειρήσεων. Κάθε επιχείρηση έχει την δική της ατομικότητα και οργάνωση που θα πρέπει να εξετάζεται μεμονωμένα.

Τελικός σκοπός κάθε επιχειρήσεως είναι η πραγματοποίηση κέρδους, το οποίο επιτυγχάνεται με την παροχή χρησιμότητας (προϊόντων, υπηρεσιών κλπ.) στην αγορά. Πιο συγκεκριμένα, για την πραγματοποίηση του τελικού σκοπού της επιχείρησης απαιτείται η πραγματοποίηση επιμέρους άλλων σκοπών.

Παράδειγμα, έστω ότι η επιχείρηση θέλει να επιτύχει ένα συγκεκριμένο επίπεδο κέρδους, το οποίο θα μπορέσει να πραγματοποιηθεί πουλώντας έναν συγκεκριμένο αριθμό προϊόντων π.χ. 1.000. Για την παραγωγή και την προώθηση των προϊόντων αυτών, όμως, θα πρέπει: Να αγοράσει τις αναγκαίες Πρώτες Ύλες εξασφαλίζοντας την κατάλληλη τιμή, να βρει το κατάλληλο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κ.α.. Με άλλα λόγια και βάσει του παραδείγματος γίνεται κατανοητό πως, ενώ τελικός σκοπός είναι η διάθεση των 1.000 μονάδων προϊόντων για την επίτευξη του επιθυμητού κέρδους, εντούτοις για την πραγματοποίησή του απαιτείται η πραγματοποίηση επιμέρους δραστηριοτήτων, οι οποίες και θα διακρίνονται μεταξύ τους.

Το σύνολο των δραστηριοτήτων που γίνονται για την επίτευξη των τελικών σκοπών της επιχειρήσεως, συνιστά την έννοια της **λειτουργίας** της επιχειρήσεως.

Οι βασικές λειτουργίες μιας βιομηχανικής επιχειρήσεως είναι:

1. Ο **Εφοδιασμός**
2. Η **Διάθεση**

3. Η Μετατροπή

Οι λειτουργίες 1 και 2 αποτελούν την **Συναλλακτική** δράση και η 3 αποτελεί την **Τεχνική** δράση της επιχειρήσεως.

Για να είναι δυνατή η δράση, όμως, των λειτουργιών αυτών απαιτείται και η δράση τριών ακόμα λειτουργιών:

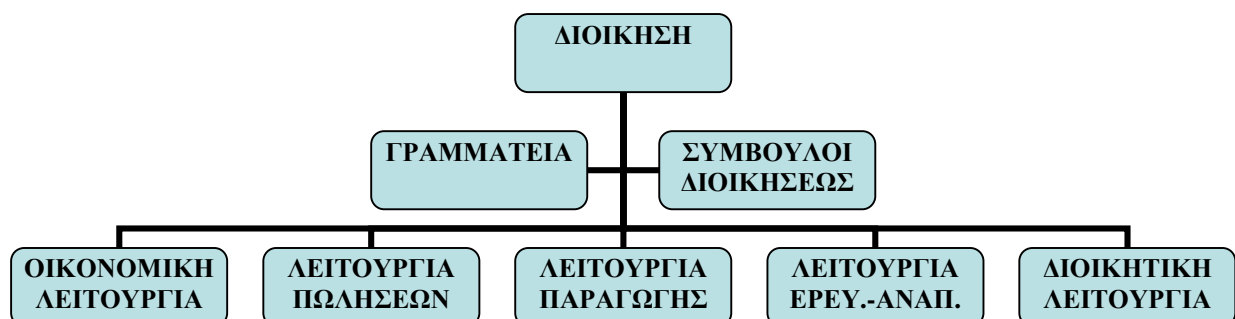
1. Της **Διοικητικής**, η οποία αποσκοπεί στην οργάνωση, την εποπτεία και τον συντονισμό όλων των άλλων λειτουργιών της επιχείρησης.
2. Της **Ερευνών - Ανάπτυξης**, που αποσκοπεί στην έρευνα και ανάπτυξη νέων προϊόντων και μεθόδων παραγωγής.
3. Της **Χρηματοοικονομικής**, που μεριμνά για τη χρηματοδότηση όλων των άλλων λειτουργιών της επιχείρησης.

Γενικά, παρόλο που κάθε επιχείρηση έχει την δική της λειτουργική διάρθρωση, ωστόσο οι βασικές, λοιπόν, λειτουργίες μιας βιομηχανικής επιχείρησης είναι οι εξής:

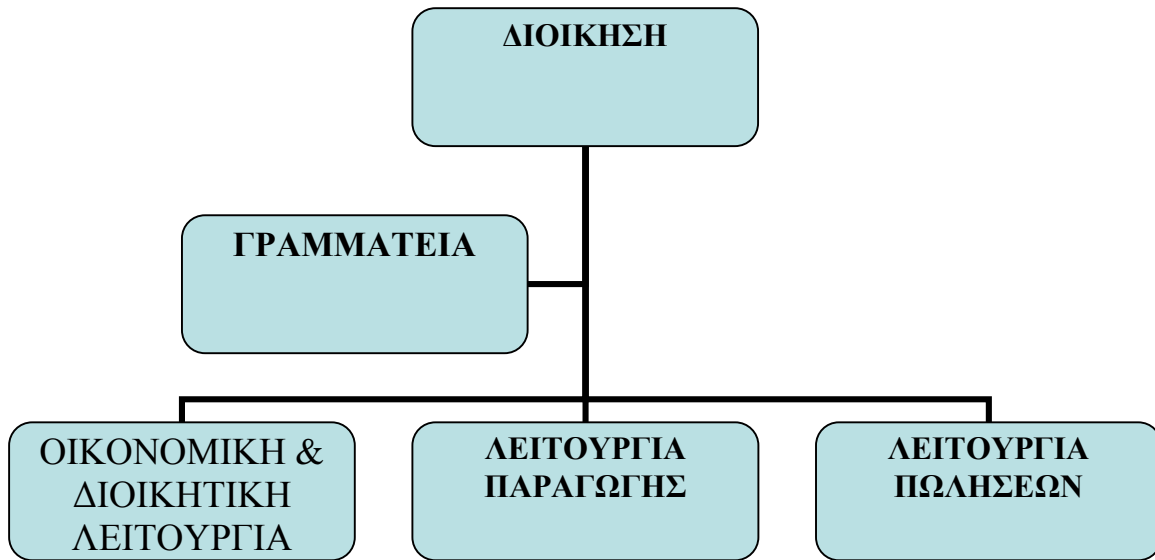
- ∅ Η λειτουργία Εφοδιασμού (ή Προμηθειών)
- ∅ Η λειτουργία Παραγωγής (ή Τεχνικοπαραγωγική λειτουργία)
- ∅ Η λειτουργία Διοικήσεως
- ∅ Η λειτουργία Ερευνών - Ανάπτυξης
- ∅ Η λειτουργία Διαθέσεως
- ∅ Η λειτουργία Χρηματοδοτήσεως (ή Χρηματοοικονομική λειτουργία)

Η παραπάνω λειτουργική διάρθρωση είναι η συνήθης λειτουργική διάρθρωση μιας επιχείρησης. Η ποσότητα των λειτουργιών φυσικά και μπορεί να ποικίλει, αναλόγως το αντικείμενο δραστηριότητας και το μέγεθος της επιχείρησης. Τέλος, είναι χαρακτηριστικό των λειτουργιών ότι καθεμιά έχει διαφορετική μεθοδολογία εκτελέσεως του έργου της, καθώς και το αποτέλεσμα της κάθε λειτουργίας μετράται με διαφορετικά κριτήρια.

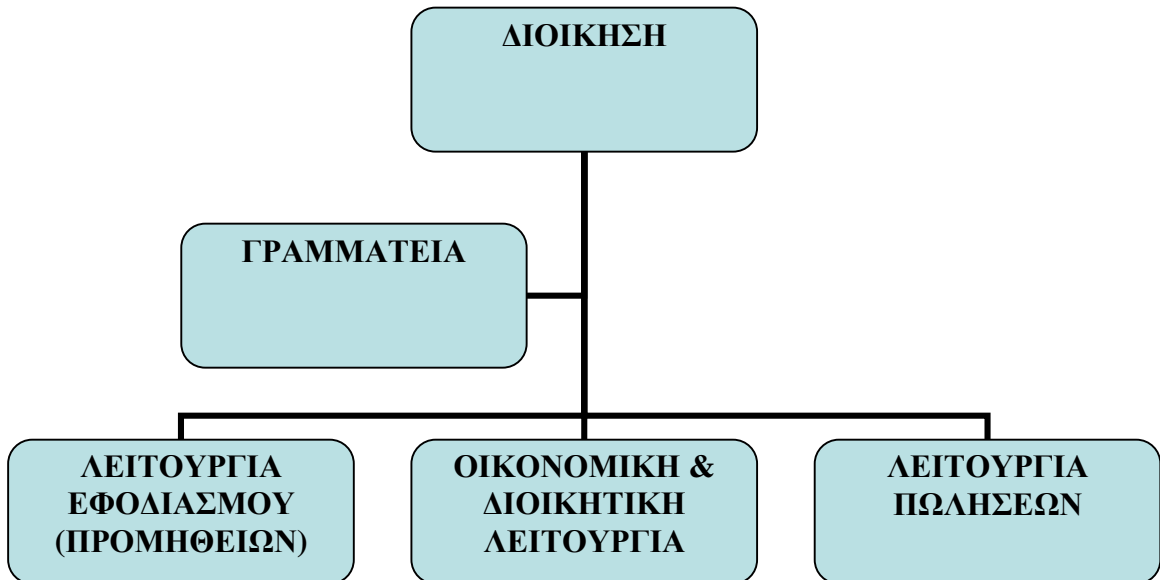
- **Λειτουργ. Διάρθρωση επιχειρήσεων μεγάλου μεγέθους**



- **Λειτουργ. Διάρθρωση επιχειρήσεων μικρού και μεγάλου μεγέθους**



- **Λειτουργ. Διάρθρωση των εμπορικών επιχειρήσεων**



4.2 Κοστολογική οργάνωση της επιχειρήσεως

Κοστολογική οργάνωση είναι το σύστημα με το οποίο, μεταξύ άλλων, καθορίζονται και τα εξής:

- § **Οι κοστολογικές υποδιαιρέσεις της επιχειρήσεως και η οργανωτική διάρθρωση αυτών, σε βαθμό που να εξασφαλίζουν τις κοστολογικές πληροφορίες που κρίνονται επαρκείς για την εξυπηρέτηση των αναγκών**

της επιχειρήσεως. Με άλλα λόγια, **ο καθορισμός των κέντρων κόστους.**

- § **Η διαδικασία λογιστικής παρακολούθησης των κοστολογικών στοιχείων, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται ακρίβεια, εγκαιρότητα και ταχύτητα στον προσδιορισμό του κόστους.**
- § **Τα κατάλληλα έντυπα και ο μηχανισμός συμπληρώσεώς τους, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται με ταχύτητα, ακρίβεια και οικονομία η σύλληψη της ροής των πρωτογενών ποσοτικών κοστολογικών μεγεθών.**
- § **Οι βάσεις ή τα κριτήρια κατανομής του έμμεσου κόστους στις λειτουργίες ή στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς.**
- § **Η διάρθρωση, ο χρόνος καταρτίσεως και τα επίπεδα της οργανωτικής πυραμίδας, προς τα οποία απευθύνονται οι λογιστικές καταστάσεις με το αναγκαίο κοστολογικό υλικό.**
- § **Οι αρχές και οι κανόνες αποτιμήσεως των στοιχείων του κόστους.**

Κάτι που πρέπει, επίσης, να σημειωθεί είναι ότι η τεχνολογική διάρθρωση της επιχειρήσεως, κυρίως στον τομέα της λειτουργίας της παραγωγής, επηρεάζει την κοστολογική της οργάνωση. Παράδειγμα, αν ένα προϊόν περνά από διάφορα στάδια (φάσεις) παραγωγής, επιβάλλεται η δημιουργία κέντρων κόστους, τουλάχιστον τον αριθμό των τμημάτων αυτών, προκειμένου έτσι να μπορεί να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής του προϊόντος χωριστά για κάθε φάση.

4.3 Ανάλυση των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως

4.3.1 Η λειτουργία των Αγορών

Η λειτουργία των Αγορών ή του Εφοδιασμού ή των Προμηθειών, έχει σαν αντικείμενό της την έγκαιρη απόκτηση των υλικών αγαθών που έχει ανάγκη η επιχείρηση για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων της παραγωγής και διαθέσεως των προϊόντων της και στην καλύτερη δυνατή τιμή.

Η λειτουργία των Αγορών αναλύεται σε επιμέρους λειτουργίες, καθεμιά από τις οποίες διεκπεραιώνει ορισμένες διαδικασίες. Οι λειτουργίες αυτές με τις διαδικασίες που διεκπεραιώνουν είναι οι παρακάτω:

Ø Προγραμματισμός

- Û Καθορισμός χρόνου αγοράς
- Û Καθορισμός ποσότητας αγοράς
- Û Κατάρτιση αιτήσεως αγοράς

Ø Εκτέλεση Αγορών

- Û Εξεύρεση πηγών – Συλλογή προσφορών
- Û Πρόκριση προσφορών
- Û Κατάρτιση παραγγελίας αγοράς
- Û Παρακολούθηση της εκτελέσεως της παραγγελίας
- Û Έλεγχος τιμολογίου, κλπ.
- Û Διακανονισμός τιμολογίου

Ø Παραλαβή

- Û Παραλαβή της παραγγελίας
- Û Ποσοτικός έλεγχος
- Û Ποιοτικός έλεγχος

Ø Αποθήκευση - Διακίνηση

- Û Αποθήκευση
- Û Φυσική παρακολούθηση
- Û Λογιστική παρακολούθηση
- Û Εξαγωγή προς ανάλωση:
 - Û Φυσική μέτρηση
 - Û Διακίνηση
 - Û Λογιστική παρακολούθηση
- Û Απογραφικός έλεγχος

Το **συνολικό κόστος που πραγματοποιεί η λειτουργία των Αγορών** διακρίνεται σε δύο κατηγορίες:

α) Στο **κόστος κτήσεως των αποθεμάτων** (Τιμολογιακή Αξία + Ειδικά Έξοδα Αγοράς), τα οποία συνιστούν στοιχεία Ενεργητικού της επιχειρήσεως.

β) Στο **κόστος που πραγματοποιείται για την επίτευξη των συμφεροτέρων για την επιχείρηση αγορών**, όπως είναι το κόστος προγραμματισμού, εκτελέσεως των αγορών, παραλαβής και διακινήσεως των αποθεμάτων.

Η δεύτερη κατηγορία κόστους, η οποία και συνιστά το **γενικό κόστος αγορών** αντιμετωπίζεται ως εξής:

A) Στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές και λοιπές οικονομικές μονάδες, στις οποίες λειτουργεί παραγωγή, το κόστος αγορών επιβαρύνει το κόστος της λειτουργίας της παραγωγής και συνεπώς και το κόστος αποθεμάτων απογραφής και το Κόστος Πωληθέντων και αυτό γιατί οι αγορές απορροφούνται από την παραγωγή δια των αναλώσεων.

Β) Στις εμπορικές και λοιπές οικονομικές μονάδες, στις οποίες δεν λειτουργεί παραγωγή, επιβαρύνει τα μικτά αποτελέσματα. Αυτό γιατί οι αγορές πραγματοποιούνται με σκοπό την πώληση των αγοραζόμενων ειδών και επομένως επηρεάζουν τα έσοδα των πωλήσεων, τα οποία και πρέπει να βαρύνουν.

Γενικά, η λειτουργία των Αγορών είναι από τις σημαντικότερες λειτουργίες της επιχειρήσεως, αφού αρμοδιότητά της είναι η έγκαιρη, από άποψη χρόνου αναλώσεως, προμήθεια των απαραίτητων υλικών, τα οποία και πρέπει να' ναι κατάλληλα για τον σκοπό για τον οποίο προορίζονται. Κατώτερη ποιότητα των υλικών μπορεί να οδηγήσει σε δυσκολίες στην επεξεργασία, σε μείωση της ποιότητας των παραγομένων αγαθών, σε αφύσικη φθορά των μηχανημάτων κ.ο.κ.. Επίσης και η επιλογή των προμηθευτών είναι κάτι περισσότερο από σημαντικό, αφού από την επιλογή αυτήν εξαρτώνται οι τιμές αγορών, η ποιότητα κ.λ.π..

4.3.2 Η λειτουργία της Παραγωγής

Περιεχόμενο και υποδιαιρέσεις της λειτουργίας της Παραγωγής

Η λειτουργία της Παραγωγής, η οποία καλείται και **Μετασχηματική λειτουργία**, έχει σαν αντικείμενό της τον **μετασχηματισμό** των Πρώτων Υλών, με τη βοήθεια των κατάλληλων μέσων, σε υλικά αγαθά διαφορετικού είδους σε σχέση με τις Πρώτες Ύλες. Επίσης, οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών δεν μετατρέπουν Πρώτες Ύλες αλλά χρησιμοποιούν άλλους συντελεστές για την παραγωγή των υπηρεσιών.

Η φυσική μεταβολή των Πρώτων Υλών με τη χρήση μηχανημάτων ή με χειρωνακτικό τρόπο, συνιστά την **Παραγωγική Διαδικασία**, ενώ το σύνολο των Παραγωγικών Διαδικασιών με τις οποίες ολοκληρώνεται μία αυτοτελής μετατροπή ονομάζεται **Κατεργασία**.

Ιδιαίτερος σημαντική, από άποψη κοστολογήσεως, είναι και η διάκριση των βιομηχανιών ανάλογα με τα ιδιαίτερα γενικά χαρακτηριστικά της παραγωγικής διαδικασίας που εφαρμόζεται από αυτές. Βάσει του κριτηρίου αυτού οι βιομηχανικές επιχειρήσεις διακρίνονται σε: α) βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής ή κατά παραγγελία και σε β) βιομηχανίες συνεχούς μαζικής παραγωγής.

- **Βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής ή κατά παραγγελία**

Οι βιομηχανίες της κατηγορίας αυτής παράγουν, συνήθως, κατόπιν παραγγελίας των πελατών τους και κάθε παραγόμενο προϊόν έχει τα δικά του χαρακτηριστικά, ανάλογα με τις προδιαγραφές που ζητά ο πελάτης. Το προϊόν παράγεται συνήθως μία φορά, βάσει της

εξατομικευμένης παραγγελίας, ενώ η παραγωγική διαδικασία (τρόπος και διάρκεια παραγωγής, απαιτούμενα υλικά κλπ.) τείνει να διαφέρει κατά παραγγελία και παραγόμενο έργο. Στην κατηγορία αυτή υπάγονται βιομηχανίες που παράγουν βιομηχανικό εξοπλισμό, σιδηροκατασκευές, τρένα, οχήματα, πλοία κ.λ.π..

- **Βιομηχανίες συνεχούς μαζικής παραγωγής**

Οι βιομηχανίες της κατηγορίας αυτής παράγουν σε σειρά μεγάλες ποσότητες προϊόντων, τα οποία και είναι δυνατό να έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

Κέντρα (Τμήματα) ή Θέσεις Κόστους

Η Παραγωγική Διαδικασία διεξάγεται συνήθως σε διάφορα στάδια στα οποία επιτελείται ανομοιόμορφο έργο. Οπότε, για την ακρίβεια της κοστολογήσεως επιβάλλεται ο διαχωρισμός της Παραγωγικής Διαδικασίας σε επιμέρους κέντρα (θέσεις), στα οποία διεξάγεται ομοειδές έργο και η κατανομή του συνολικού κόστους παραγωγής στα επιμέρους αυτά κέντρα, έτσι ώστε να υφίσταται δυνατός ο συσχετισμός του κόστους των κέντρων με τις μονάδες έργου που καθένα από αυτά παρήγαγε. Τα κέντρα αυτά χαρακτηρίζονται ως **Κέντρα Κόστους ή Θέσεις Κόστους ή - παραγωγικά - τμήματα**.

Τα κέντρα (θέσεις) κόστους θα πρέπει, συνεπώς, να ανταποκρίνονται πρωτίστως στην λειτουργική διάρθρωση της επιχειρήσεως.

Η παραγωγή είναι δυνατό να διεξάγεται κατά στάδια, τα οποία χαρακτηρίζονται για το έντονο της μεταβολής της Πρώτης Ύλης. Τα στάδια αυτά καλούνται **Φάσεις** και σε κάθε φάση είναι δυνατόν να επιτελείται μία ή περισσότερες κατεργασίες.

Κάθε μηχανήμα ή σειρά μηχανημάτων με τα οποία ολοκληρώνεται μια κατεργασία χαρακτηρίζεται ως **τμήμα** της παραγωγικής λειτουργίας. Παράδειγμα, σε ένα εργοστάσιο κλωστοϋφαντουργίας, Φάσεις αποτελούν το Κλωστήριο, το Υφαντήριο, το Πλυντήριο, το Φινιριστήριο κλπ. Καθεμιά από τις Φάσεις αυτές εκτελείται από μία ή περισσότερες σειρές μηχανημάτων, με άλλα λόγια, κάθε Φάση περιλαμβάνει περισσότερα Τμήματα, όπως π.χ.: (Φάση I-Κλωστήριο: Τμήμα 1-Παρασκευή χαρμανίων, Τμήμα 2-Μετασκευή νημάτων, Τμήμα 3-Νηματοποίηση), (Φάση II-Υφαντήριο: Τμήμα 1-Διάστρες, Τμήμα 2-Ιστοί), (Φάση III-Πλυντήριο/Φινιριστήριο: Τμήμα 1-Πλυντήριο, Τμήμα 2-Φινιριστήριο) κ.ο.κ..

Το κόστος συγκεντρώνεται κατά κέντρο (θέση) κόστους, το οποίο μπορεί να είναι ένα μόνο τμήμα ή να συγκροτείται από περισσότερα τμήματα. Ο επιμερισμός των κατ' είδος εξόδων και η συγκέντρωσή τους σε κέντρα κόστους υπαγορεύεται από τους ακόλουθους κυρίως λόγους:

I. Για την ακρίβεια της Κοστολογήσεως

Τα έμμεσα έξοδα δεν είναι δυνατόν, εκ φύσεως, να συσχετιστούν άμεσα με τους φορείς του κόστους (προϊόντα, υπηρεσίες). Ο συσχετισμός μπορεί να γίνει μόνο έμμεσα, δια των επιμέρους τμημάτων της παραγωγικής διαδικασίας, δηλ. των κέντρων κόστους. Συνεπώς, επιβάλλεται η υποδιαίρεση της επιχειρήσεως σε **λειτουργικά τμήματα**, στα οποία θα εκτελείται ομοιογενές έργο, το οποίο και θα μπορεί να μετρηθεί με την ίδια μονάδα μετρήσεως και να κατανεμηθεί στις ομοειδείς μονάδες που παράγονται από το τμήμα.

Το κατ' είδος κόστος, λοιπόν, θα πρέπει να συγκεντρώνεται κατά λειτουργικό τμήμα και να κατανέμεται στις μονάδες έργου που το τμήμα παράγει. Επομένως, για κάθε λειτουργικό τμήμα δημιουργείται και ένα κέντρο κόστους. Δηλαδή, οι λειτουργικές υποδιαίρεσεις της επιχείρησης αποτελούν τα πρωταρχικά κέντρα κόστους, στα οποία κατανέμεται το σύνολο των οργανικών εξόδων κατ' είδος για να σχηματιστεί το λειτουργικό κόστος του τμήματος. Οι υπολειτουργίες στις οποίες αναλύονται οι βασικές λειτουργίες, καθώς και οι λειτουργικές μονάδες πρέπει να αποτελούν τον οδηγό για την κοστολογική οργάνωση των κέντρων κόστους.

II. Για τον έλεγχο των υπεύθυνων φορέων της επιχειρήσεως

Δημιουργία κέντρων κόστους παρατηρείται και σε περιπτώσεις όπου κρίνεται πως η διοικητική διαίρεση της επιχειρήσεως δεν εναρμονίζεται πλήρως με την λειτουργική της διάρθρωση και οι διοικούντες την επιχείρηση επιθυμούν να παρακολουθούν το κόστος των φορέων διοικητικής ευθύνης, για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητάς τους. Οπότε η επιχείρηση, προκειμένου να μπορεί να ελέγχει την αποτελεσματικότητα των υπευθύνων, δημιουργεί κέντρα (θέσεις) κόστους τόσα, όσοι είναι και οι υπεύθυνοι των εκάστοτε τμημάτων. Στις περιπτώσεις αυτές δημιουργούνται **κέντρα (θέσεις) κόστους κατά περιοχή ευθύνης**.

III. Για να γνωρίζει η επιχείρηση το κόστος ορισμένων λειτουργιών εκμεταλλεύσεως

Υπάρχει περίπτωση η διοίκηση της επιχειρήσεως να επιδιώκει την μέτρηση ή τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας ενός κέντρου επενδύσεως, π.χ. ενός εργοταξίου που οργανώνεται για την κατασκευή ενός κτιρίου, ή ενός κέντρου κέρδους, π.χ. μιας συνεργασίας κοινοπρακτικού χαρακτήρα, ή ενός

κλάδου εκμεταλλεύσεως, π.χ. του κλάδου ανταλλακτικών πλοίων μιας αντιπροσωπείας, οπότε και δημιουργούνται αντίστοιχες οργανωτικές μονάδες, καθώς και τα ανάλογα κέντρα κόστους. Είναι επίσης δυνατόν τα κέντρα κέρδους να περιλαμβάνουν περισσότερα από ένα κέντρα κόστους, όπως π.χ. σε περίπτωση που ένα παραγόμενο έργο στα επιμέρους κέντρα κόστους είναι δύσκολο να αποτιμηθεί.

Για την διάκριση των κέντρων κόστους, κέντρων κέρδους και κέντρων επενδύσεων, λαμβάνονται υπόψη οι παρακάτω διαφορές:

- Ø Στα **κέντρα κόστους** η ευθύνη και ο έλεγχος περιορίζονται βασικά στο κόστος που διαμορφώνεται σ' αυτά.
- Ø Στα **κέντρα κέρδους** η ευθύνη καλύπτει τόσο το κόστος, όσο και το έσοδο που πραγματοποιείται από την διάθεση των προϊόντων ή υπηρεσιών που παράγονται σ' αυτά.
- Ø Στα **κέντρα επενδύσεως** η ευθύνη αναφέρεται σε ένα ποσοστό αποδόσεως (κέρδος) που υπολογίζεται στο ύψος του επενδυμένου κεφαλαίου. Και στην περίπτωση αυτή μεσολαβεί υποχρεωτικός έλεγχος του κόστους, το οποίο και αποτελεί διαμορφωτικό στοιχείο του ποσοστού αποδόσεως του επενδυμένου κεφαλαίου.

Συμπερασματικά, λοιπόν, προκύπτει ότι το **κέντρο (θέση) κόστους είναι η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας ή περιοχή ευθύνης, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους της με σκοπό την μέτρηση της αποτελεσματικότητάς της.**

Κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους

Τα κέντρα κόστους, με βάση τον ρόλο τους μέσα στην επιχείρηση και τον προορισμό του κόστους τους, διακρίνονται σε **κύρια** και **βοηθητικά**.

Τα **Κύρια κέντρα κόστους** είναι αυτά που έχουν σαν βασικό λειτουργικό σκοπό τους την παραγωγή των ενδιάμεσων ή τελικών προϊόντων. Κατά συνέπεια, το κόστος αυτών επιβαρύνει, κατά κανόνα, τους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους, δηλαδή τα παραγόμενα προϊόντα.

Τα **Βοηθητικά κέντρα κόστους** είναι αυτά που σαν κύριο σκοπό – προορισμό τους έχουν την εξυπηρέτηση των Κύριων κέντρων κόστους. Κατά συνέπεια, το κόστος αυτών απορροφάται ή επιβαρύνει τα Κύρια κέντρα. Ενδεικτικά παραδείγματα Βοηθητικών κέντρων κόστους είναι το μέρος της ατμοπαραγωγής, η ηλεκτροπαραγωγή, το συνεργείο επισκευών και συντηρήσεων μηχανημάτων, το χημείο, το σχεδιαστήριο κ.λ.π.

4.3.3 Η λειτουργία της Διοικήσεως

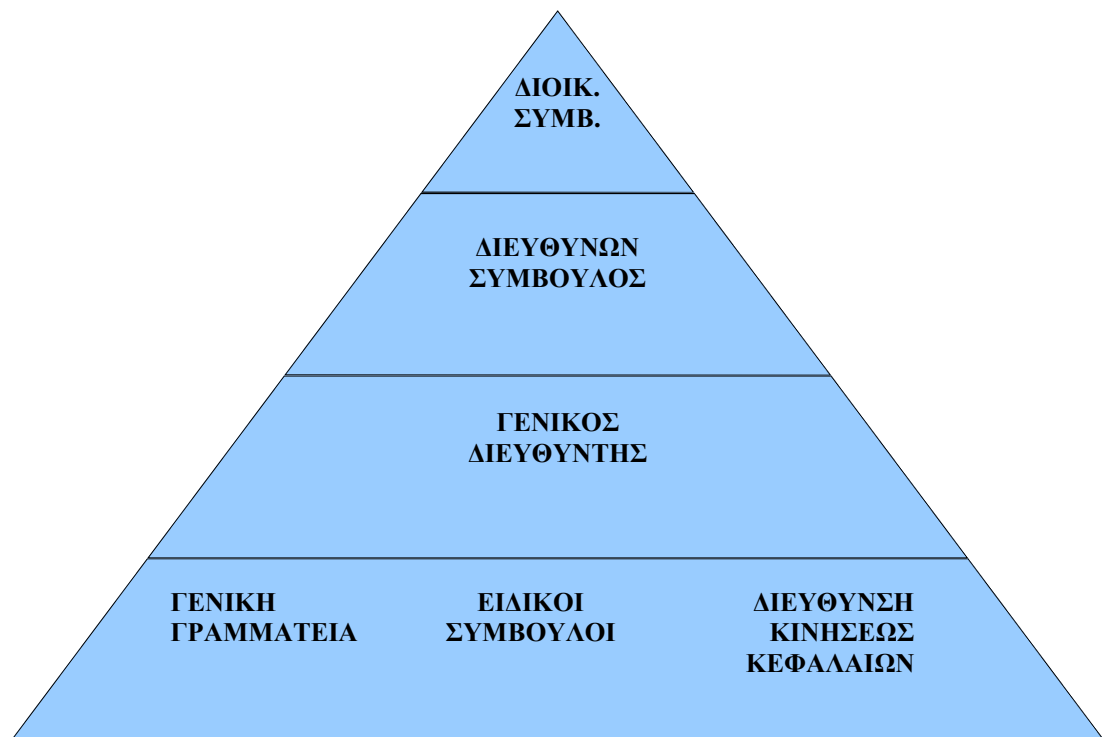
Η λειτουργία αυτή, της διοίκησης, απαντάται σε όλες τις εκδηλώσεις της επιχειρηματικής ζωής και αφορά πάντα όλα τα πεδία δράσεως της επιχειρήσεως.

Η Διοίκηση θέτει τους **στόχους** σε μια επιχείρηση, καθορίζει τις **διαδικασίες** που θα πρέπει να ακολουθηθούν και την **οργάνωση** που θα απαιτηθεί για την πραγματοποίηση αυτών των στόχων, παρέχει τις **εντολές** και τις **οδηγίες** και **εποπτεύει** την τήρηση αυτών. Με άλλα λόγια, η Διοίκηση αφού ορίσει τους στόχους, καταρτίζει το γενικό σχέδιο – πρόγραμμα δράσεως της επιχειρήσεως και εποπτεύει και ελέγχει την εκτέλεσή του, για την αποφυγή τυχόν αποκλίσεων από τους στόχους.

Πιο συγκεκριμένα, οι βασικές δραστηριότητες της λειτουργίας της Διοίκησης είναι οι ακόλουθες:

- Ø Σχεδιασμός για μακροχρόνια περίοδο της επιχειρηματικής πολιτικής
- Ø Σχεδιασμός για βραχυχρόνια περίοδο και λήψη αποφάσεων
- Ø Γενικός προγραμματισμός εκτελέσεως των αποφάσεων
- Ø Διεύθυνση της εκτελέσεως των αποφάσεων
- Ø Επίβλεψη της εκτελέσεως των αποφάσεων
- Ø Κριτική των αποτελεσμάτων και των μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των αποφάσεων

Ένα ενδεικτικό σχήμα λειτουργικής διαρθρώσεως της Κεντρικής Διοίκησης, μιας Ανωνύμου Εταιρείας είναι το παρακάτω, με τη μορφή πυραμίδας:



Όπου:

- **Διοικητικό Συμβούλιο:** Αποφασίζει για τους τελικούς στόχους της επιχειρήσεως και εποπτεύει την πραγματοποίησή τους
- **Διευθύνων Σύμβουλος:** Αποφασίζει κατ' εξουσιοδότηση του Διοικητικού Συμβουλίου (Δ.Σ.) και εποπτεύει την υλοποίηση των αποφάσεων του Δ.Σ. και των δικών του
- **Γενικός Διευθυντής:** Αναλαμβάνει την εκτέλεση των αποφάσεων του Δ.Σ. και του Διευθύνοντος Συμβούλου, μέσα στα πλαίσια που καθορίστηκαν από τον τελευταίο
- **Γενική Γραμματεία:** Διεξάγει την αλληλογραφία της Κεντρικής Διοικήσεως
- **Ειδικοί Σύμβουλοι:** Νομικοί, φορολογικοί, τεχνικοί, οργανώσεως κ.α.
- **Διεύθυνση Κινήσεως Κεφαλαίων:** Εξεύρεση και επένδυση των απαραίτητων

Είναι γεγονός, πάντως, πως στην σύγχρονη επιχείρηση η έμφυτη γνώση του επιχειρηματία, παραχώρησε σιγά – σιγά την θέση της στις στατιστικές αναλύσεις, οι οποίες απαιτούν περισσότερο υπομονή παρά εμπνεύσεις. Οι εμπειρικές διαδικασίες του παρελθόντος αρχίζουν προοδευτικά να εξαφανίζονται ενώπιον της σύγχρονης διαδικασίας επιστημονικής σκέψεως. Η σύγχρονη επιχείρηση δεν μπορεί πλέον να διοικείται με αυτοσχεδιασμούς και

πρόχειρες αποφάσεις. Αντιθέτως, χρήζει ανάγκης επιχειρησιακής έρευνας και επιχειρηματικού προγραμματισμού, ώστε να προγραμματίζεται η δραστηριότητά της κατά ποσότητα, κατά αξία και κατά χρόνο. Παρ' όλα αυτά η τελική λήψη των αποφάσεων εξαρτάται από την κριτική ικανότητα και την πείρα των προσώπων που διοικούν την επιχείρηση, τα οποία και πρέπει, όμως, να έχουν την ικανότητα να αξιοποιούν το πληροφοριακό υλικό που τους παρέχεται από τον οικονομικό λογισμό.

4.3.4 Η λειτουργία Ερευνών - Ανάπτυξης

Η σύγχρονη επιχείρηση δαπανά σημαντικά ποσά για την εφεύρεση νέων προϊόντων ή για την βελτίωση των ήδη υπαρχόντων, την βελτίωση των μεθόδων παραγωγής, την επινοήση νέων μηχανικών μέσων και την χρήση εναλλακτικών πρώτων υλών. Για τον λόγο αυτό πραγματοποιεί ερευνητικά προγράμματα προκειμένου να διευρύνει τις επιστημονικές και τεχνικές γνώσεις της και για να επινοήσει νέες εφαρμογές που θα συμβάλλουν στην διατήρηση των εργασιών και της ανταγωνιστικής της θέσης.

Αν θελήσουμε να δώσουμε από έναν ορισμό στην «Έρευνα» και στην «Ανάπτυξη», θα ήταν κατάλληλο να «δανειστούμε» τους ορισμούς που παραθέτονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο 9 (1980), όπου σύμφωνα με αυτό: *«Έρευνα είναι η προσχεδιασμένη αναζήτηση που γίνεται με την ελπίδα της κατακτήσεως νέων επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων και αντιλήψεων»*, ενώ *«Ανάπτυξη είναι η μετουσίωση των επιτευγμάτων της έρευνας ή άλλων γνώσεων σε σχέδιο ή πρόγραμμα για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, επινοήσεων, προϊόντων, μεθόδων, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν αρχίσει η εμπορική παραγωγή»*.

Η λειτουργία αυτή διαρθρώνεται, οργανώνεται ανάλογα με τις επιδιώξεις και τις απαιτήσεις της κάθε επιχείρησης. Παρόλα αυτά, μπορούμε να πούμε πως η λειτουργία αυτή περιλαμβάνει τα παρακάτω δύο τμήματα:

A) Το **Τμήμα Σχεδιάσεως** νέων προϊόντων ή νέων διαδικασιών παραγωγής, ή τροποποιήσεως των διαδικασιών που ήδη εφαρμόζονται και το οποίο τμήμα βρίσκεται σε στενή επαφή με την εμπορική λειτουργία (διαθέσεως) της επιχείρησεως.

B) Το **Τμήμα Βιομηχανικής Εφαρμογής** των σχεδίων που παράγει το προηγούμενο τμήμα. Το τμήμα αυτό προβαίνει σε διερεύνηση της δυνατότητας εφαρμογής των προτεινομένων από το προηγούμενο τμήμα σχεδίων και από άποψη τόσο τεχνική, όσο και οικονομική (κόστος).

4.3.5 Η λειτουργία της Διαθέσεως

Σκοπός της λειτουργίας αυτής είναι η πώληση όσο το δυνατόν περισσότερων ποσοτήτων προϊόντων, εμπορευμάτων κλπ και με τους ευνοϊκότερους όρους για την επίτευξη του μεγαλύτερου δυνατού κέρδους. Τα μέσα με τα οποία η επιχείρηση επιτυγχάνει τον σκοπό αυτό είναι κατ' αρχήν η «έρευνα των συνθηκών αγοράς» (**market research**) και η εφαρμογή της κατάλληλης πολιτικής για την κατάκτηση της αγοράς. Η πολιτική αυτή μπορεί να αναφέρεται στο παραγόμενο προϊόν, στην πρόκριση των προσφορότερων δικτύων διοχετεύσεώς του στην αγορά, στην τεχνική των πωλήσεων (συσκευασία, τρόπος παραδόσεως κλπ).

Κύριος στόχος της λειτουργίας αυτής είναι η διείσδυση στην αγορά με την εφαρμογή επιτυχών προγραμμάτων διαφήμισης, άσκηση της κατάλληλης προπαγάνδας κλπ. Με άλλα λόγια, μέσω άσκησης επιτυχούς marketing.

Η συγκεκριμένη, λοιπόν, λειτουργία περιλαμβάνει το σύνολο των δραστηριοτήτων που δημιουργούνται από την στιγμή της παραγωγής των ετοιμών προϊόντων μέχρι και την είσπραξη της αξίας των πωληθέντων.

Βασικές οργανωτικές μονάδες που αφορούν την λειτουργία της Διαθέσεως είναι:

- § Τμήμα Λογιστηρίου πωλήσεων
- § Τμήμα Παραγγελιών πωλήσεων
- § Τμήμα Εισπράξεων λογαριασμών πελατών
- § Τμήμα Μεταφορών και Παραδόσεων
- § Τμήμα Αποθηκών προϊόντων
- § Τμήμα Προώθησης πωλήσεων
- § Τμήμα Διαφήμισης

Να σημειωθεί εδώ πως σε περίπτωση διαθέσεως των προϊόντων μιας επιχείρησης μέσω πρατηρίων ή υποκαταστημάτων της, δημιουργούνται αντίστοιχες λειτουργικές μονάδες.

Η λειτουργία της Διαθέσεως, καθώς και η λειτουργία των Αγορών, καλούνται επίσης μαζί και **Συναλλακτικές λειτουργίες**. Η λειτουργία της Διαθέσεως κατέχει πρωταρχική θέση μεταξύ των λειτουργιών της επιχείρησης, στη σύγχρονη εποχή. Η σημαντικότητά της είναι τεράστια στη σημερινή εποχή, σε μια εποχή της μαζικής παραγωγής και των καθημερινών αλμάτων προόδου στην τεχνολογία. Ο ανταγωνισμός στην τάξη των πωλητών, η τεράστια προσφορά σε αγαθά και υπηρεσίες απαιτούν από την σημερινή επιχείρηση να δώσει περισσότερο, αν όχι πρωταρχικά, έμφαση στην λειτουργία αυτήν, της Διαθέσεως.

4.3.6 Η λειτουργία της Χρηματοδοτήσεως (Χρηματοοικονομική λειτουργία)

Το αντικείμενο της λειτουργίας αυτής είναι η ανεύρεση, συγκέντρωση, διαχείριση, εξυπηρέτηση και σε κατάλληλο χρόνο, επιστροφή των κεφαλαίων στους δανειστές της επιχειρήσεως. Η Χρηματοοικονομική λειτουργία είναι μια σημαντικότερη λειτουργία για την επιχείρηση, η οποία είναι επιφορτισμένη με την εξεύρεση και συγκέντρωση του απαραίτητου, για την επιχείρηση, Κεφαλαίου και την ορθολογικότερη επένδυση αυτού σε Πάγια (**Διαρκές Κεφάλαιο**) ή Κυκλοφορούντα (**Κεφάλαιο Κινήσεως**) περιουσιακά στοιχεία. Ακόμα, η λειτουργία αυτή:

- Ø Επιδιώκει την μεγαλύτερη δυνατή απόδοση των απασχολούμενων στην επιχείρηση Κεφαλαίων
- Ø Καθορίζει το απαραίτητο μέγεθος του Κεφαλαίου Κινήσεως, ανάλογα με τον προϋπολογιζόμενο κύκλο εργασιών και της σχέσης μεταξύ των πιστώσεων που λαμβάνονται από τους προμηθευτές και των πιστώσεων που χορηγούνται στους πελάτες
- Ø Προκρίνει νέες χρηματοδοτήσεις, σταθμίζοντας όχι μόνο την αποδοτικότητα αυτών, αλλά και τον βαθμό ρευστότητας που διαμορφώνεται, ως συνέπεια των δανεισμών αυτών
- Ø Προσδιορίζει το ποσό των κερδών που πρέπει να παραμείνει στην επιχείρηση για αυτοχρηματοδότησή της

Το περιεχόμενο της λειτουργίας της Χρηματοδοτήσεως πραγματοποιείται σε δύο επίπεδα. Στο πρώτο επίπεδο, που είναι και το κεντρικότερο σημείο της δραστηριότητάς της, γίνονται οι ενέργειες για την εξασφάλιση των απαραίτητων κεφαλαίων για την παραγωγή και την διάθεση. Στο δεύτερο επίπεδο, ασκούνται οι λογιστικές δραστηριότητες, οι οποίες είναι δυνατό να ασκούνται από μία ή περισσότερες οργανωτικές μονάδες. Παρακάτω παραθέτονται οι βασικότερες οργανωτικές μονάδες της Χρηματοοικονομικής λειτουργίας:

- § Τμήμα Προϋπολογιστικού Ελέγχου
- § Τμήμα Γενικού Λογιστηρίου
- § Τμήμα Παρακολούθησης λογαριασμών Τραπεζών
- § Τμήμα Διαχειρίσεως Τίτλων
- § Τμήμα Κεντρικού Ταμείου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. – ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ **ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ**

5.1 Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως

Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως ή λογιστική του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων, αποτελεί ένα ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Έτσι οι λογαριασμοί του σχεδίου λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ., κατανέμονται στα εξής τρία ανεξάρτητα λογιστικά κυκλώματα:

- α. Τη Γενική Λογιστική (ομάδες 1 , 2 , 3 , 4 , 5 , 6 , 7 , 8).
- β. Την Αναλυτική Λογιστική εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9).
- γ. Τους λογαριασμούς Τάξεως (ομάδα 0).

Η Αναλυτική λογιστική Εκμεταλλεύσεως λειτουργεί ανεξάρτητα από τη Γενική Λογιστική, σε λογαριασμούς που αναπτύσσονται στην ομάδα 9, συνδέονται δε και συλλειτουργούν μόνο μεταξύ τους, στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας αυτής. Η αυτονομία της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως εξασφαλίζεται με διάμεσους - αντικριζόμενους λογαριασμούς, οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 90 της ομάδας 9.

Επομένως τονίζεται ιδιαίτερα ότι οι λογαριασμοί της ομάδας 9 σε όλες ανεξαιρέτως τις περιπτώσεις, χρεωπιστώνονται μόνο μεταξύ τους και σε καμία περίπτωση με λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.

Α. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ Ο ΜΑΔΑ 9η
ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

- 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
- 90.00
- 90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα
- 90.01.00 Εμπορεύματα λογισμένα
- 90.01.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα
- 90.01.02 Υποπροϊόντα και υπολείμματα λογισμένα
- 90.01.03 Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη
- 90.01.04 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας λογισμένα
- 90.01.05 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα
- 90.01.06 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων λογισμένα
- 90.01.07
- 90.01.08 Είδη συσκευασίας λογισμένα
- 90.01.09
-
- 90.01.99

Σημείωση: Πολλές φορές στην πράξη συνηθίζεται οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί να αναπτύσσονται ανάλογα με τους πρωτοβάθμιους της Γενικής Λογιστικής. Την ανάπτυξη αυτή προτείνουν επιφανείς μελετητές - ερμηνευτές του ΕΓΛΣ όπως Θ. Γρηγοράκος, Ε. Σακέλλης κ.λ.π.. η ανάλυση αυτή έχει ως εξής:

- 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ⁽¹⁾
- 90.00
- 90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα
- 90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα
- 90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα
- 90.01.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα λογισμένα
- 90.01.23 Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη
- 90.01.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας λογισμένα
- 90.01.25 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα
- 90.01.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων λογισμένα
- 90.01.27
- 90.01.28 Είδη συσκευασίας λογισμένα
-
- 90.01.99
- 90.02 Αγορές λογισμένες
- 90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα
- 90.02.21
-

- 90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας λογισμένα
- 90.02.25 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα
- 90.02.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων λογισμένα
- 90.02.27
- 90.02.28 Είδη συσκευασίας λογισμένα
-
- 90.02.99
- 90.03 Διακινήσεις αποθεμάτων μεταξύ Κεντρικού και υποκαταστημάτων με λογιστική αυτοτέλεια ⁽²⁾
- 90.04
- 90.05
- 90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα
- 90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα
- 90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα
- 90.06.62 Παροχές τρίτων λογισμένες
- 90.06.63 Φόροι- Τέλη λογισμένα
- 90.06.64 Διάφορα έξοδα λογισμένα
- 90.06.65 Τόκοι και συναφή έξοδα λογισμένα
- 90.06.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων
-ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες
- 90.06.67
- 90.06.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως λογισμένες
-
- 90.06.99
- 90.07 Οργανικό έσοδα κατ' είδος λογισμένα
- 90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες
- 90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών λογισμένες
- 90.07.72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού .λογισμένες
- 90.07.73 Πωλήσεις υπηρεσιών λογισμένες
- 90.07.74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων λογισμένα
- 90.07.75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών λογισμένα
- 90.07.76 Έσοδα κεφαλαίων λογισμένα
- 90.07.77
- 90.07.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων-τεκμαρτά έσοδα λογισμένα
-
- 90.07.99
- 90.08 Αποτελέσματα λογισμένα
- 90.08.80
- 90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα
- 90.08.82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων λογισμένα

- 90.08.83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους λογισμένες
- 90.08.84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων λογισμένα
- 90.08.85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες
- 90.08.86
-
- 90.08.99
- 90.09
- 90.10
-
- 90.99
- 90.02 Αγορές λογισμένες
- 90.02.00 Εμπορεύματα λογισμένα
- 90.02.01
- 90.02.02
- 90.02.03
- 90.02.04 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας λογισμένα
- 90.02.05 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα
- 90.02.06 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων λογισμένα
- 90.02.07
- 90.02.08 Είδη συσκευασίας λογισμένα
- 90.02.09
-
- 90.02.99
- Σημείωση : Και στην περίπτωση του λογαριασμού 90.02
συνηθίζεται στην πράξη η ανάλυση κατά Γ' βαθμό όπως
του λογαριασμού 90.01
- 90.03
- 90.04
- 90.05
- 90.06 Οργανικά έξοδα κατ'είδος λογισμένα
- 90.06.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα
- 90.06.01 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα
- 90.06.02 Παροχές τρίτων λογισμένες
- 90.06.03 Φόροι - Τέλη λογισμένα
- 90.06.04 Διάφορα έξοδα λογισμένα
- 90.06.05 Τόκοι και συναφή έξοδα λογισμένα
- 90.06.06 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
λογισμένες
- 90.06.07
- 90.06.08 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως λογισμένες

90.06.09

90.06.09

.....

90.06.99

Σημείωση : Και στην περίπτωση του λογαριασμού 90.02 συνηθίζεται στην πράξη η ανάλυση κατά Γ' βαθμό όπως του λογαριασμού 90.01

90.07 Οργανικά έσοδα κατ'είδος λογισμένα

90.07.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες

90 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών λογισμένες

91 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού λογισμένες

92 Πωλήσεις υπηρεσιών λογισμένες

93 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων λογισμένα

94 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών λογισμένα

95 Έσοδα κεφαλαίων λογισμένα

96

97 Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

90.07.09

.....

90.07.99

Σημείωση : Και στην περίπτωση του λογαριασμού 90.02 συνηθίζεται στην πράξη η ανάλυση κατά Γ' βαθμό όπως του λογαριασμού 90.01

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα

90.08.00

90.08.01 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα

90.08.02 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων λογισμένα

90.08.03 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους λογισμένες

90.08.04 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων λογισμένα

90.08.05 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες

90.08.06

.....

90.08.99

Σημείωση : Και στην περίπτωση του λογαριασμού 90.02 συνηθίζεται στην πράξη η ανάλυση κατά Γ' βαθμό όπως του λογαριασμού 90.01

90.09 Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα (εναλλακτική λύση για την περίπτωση μη χρησιμοποιήσεως του λογαριασμού 97.00)

.....Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας

Σημείωση : Και στην περίπτωση του λογαριασμού 90.02 συνηθίζεται στην πράξη η ανάλυση κατά Γ' βαθμό όπως του λογαριασμού 90.01

90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα (εναλλακτική λύση για την περίπτωση μη χρησιμοποιήσεως του λογαριασμού 97.01)

.....Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας

Σημείωση : Και στην περίπτωση του λογαριασμού 90.02 συνηθίζεται στην πράξη η ανάλυση κατά Γ' βαθμό όπως του λογαριασμού 90.01

.....

90.90

90.91

.....

90.99

Β. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Οι διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί, μέσα στο σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, αποτελούν το συνδετικό κρίκο ή τη γέφυρα από την οποία μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική τα δεδομένα των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των εξόδων και εσόδων, καθώς και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8 , χωρίς κατά τη μεταφορά αυτή να θίγονται ή να κινούνται οι οικείοι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής.

Η μεταφορά των δεδομένων της γενικής λογιστικής αποβλέπει στην επεξεργασία τους (π.χ. ανακατάταξη τους) μέσα στο κλειστό λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής, με στόχο το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους και τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, των υπηρεσιών και των αντικειμένων γενικά ή του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων και γενικά των αγαθών που αγοράζονται ή, τέλος, του κόστους των εσόδων και του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας), π.χ. κατ' είδος ή ομάδα προϊόντων, κατά κλάδο εκμεταλλεύσεως ή κατά περιοχή ευθύνης.

Με τους υπολογαριασμούς του 90 (πού καλούνται διάμεσοι λογαριασμοί, επειδή κατά τη μεταφορά των δεδομένων της γενικής λογιστικής στην αναλυτική παρεμβάλλονται μεταξύ των λογαριασμών των δύο τομέων της λογιστικής) επιτυγχάνεται ή μεταφορά στην αναλυτική λογιστική κονδυλίων τα οποία προηγούμενα έχουν καταχωρηθεί στη γενική λογιστική, χωρίς καμία μεταβολή (πιστοχρέωση) των λογαριασμών της γενικής λογιστικής, οι οποίοι παραμένουν καθαροί και ανόθευτοι από τις εγγραφές των επεξεργασιών και διακινήσεων της αναλυτικής λογιστικής.

Οι υπολογαριασμοί του 90 (πού καλούνται και αντικριζόμενοι) αντικρίζουν απόλυτα τους λογαριασμούς των Ομάδων 2. , 6 , 7 και 8 της γενικής λογιστικής και αντικρίζονται επίσης από αυτούς.

Η διατήρηση της καθαρότητας των λογαριασμών των ομάδων 2 , 6 , 7 και 8 της γενικής λογιστικής, πού επιτυγχάνεται με την παρεμβολή των διάμεσων υπολογαριασμών του 90 , παρέχει τη δυνατότητα καταρτίσεως του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως εσωλογιστικά (με λογιστικές εγγραφές).

Παρέχεται ή δυνατότητα χρησιμοποίησεως ιδιαίτερων υπολογαριασμών του 90 για την ένταξη, στο κλειστό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, των υπολογιστικών εξόδων και εσόδων, τα όποια δεν καταχωρούνται στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, επειδή δεν αντιπροσωπεύουν πραγματικές χρηματικές εκροές ή εισροές, για τα υπολογιστικά έξοδα (ή κόστος ευκαιρίας). Με τους ίδιους υπολογαριασμούς του 90 είναι δυνατό να εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική και διαφορές αποσβέσεων.

Το περιεχόμενο και ή λειτουργία των υπολογαριασμών του 90 διέπεται από τις εξής δύο θεμελιώδεις αρχές:

α. Τα ποσά που καταχωρούνται στους λογαριασμούς των Ομάδων 2, 6, 7 και 8 της γενικής λογιστικής εγγράφονται, άμεσα ή περιοδικά, αναλυτικά ή αθροιστικά, στους αναλυτικούς υπολογαριασμούς του 90, με χρέωση ή πίστωση των οικείων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

β. Στο τέλος κάθε χρήσεως, το υπόλοιπο καθενός υπολογαριασμού του 90 είναι ίσο άλλ' αντίθετο από το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού ή υπολογαριασμού της γενικής λογιστικής, τον οποίο αντικρίζει ή παρακολουθεί. Σε περίπτωση μη χρησιμοποίησης υπολογαριασμών του 90 για την ένταξη στην αναλυτική λογιστική διαφορών αποσβέσεων, καθώς και των υπολογιστικών εξόδων και εσόδων, ο λογαριασμός 90 θα εμφανίζει υπόλοιπο ίσο άλλ' αντίθετο με το αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων των λογαριασμών των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της γενικής λογιστικής.

Η λειτουργία των λογαριασμών έχει ως εξής:

Ο λογαριασμός 90 χρεώνεται ή πιστώνεται πάντοτε με πίστωση ή χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 9. Έτσι επιτυγχάνεται το κλειστό λογιστικό κύκλωμα και η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής. Με τον τρόπο αυτό της λειτουργίας του λογαριασμού 90 εξασφαλίζεται ή απόλυτη συμφωνία των αποτελεσμάτων που προσδιορίζονται χωριστά από τη γενική και την αναλυτική λογιστική, με εξαίρεση την περίπτωση εκείνη που τυχόν διαφορές αποσβέσεων και υπολογιστικά έξοδα ή έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική με τη χρησιμοποίηση ιδιαίτερων υπολογαριασμών του 90. Στην περίπτωση αυτή τα αποτελέσματα της αναλυτικής λογιστικής διαφέρουν από εκείνα της γενικής κατά τις διαφορές αποσβέσεων και τα υπολογιστικά έξοδα (-) και τα υπολογιστικά έσοδα (+).

1. Στους λογαριασμούς 90.01 «αρχικά αποθέματα λογισμένα» και 90.02 «αγορές λογισμένες» παρακολουθούνται τα αρχικά αποθέματα και οι αγορές, όπως τα μεγέθη αυτά διαμορφώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 2. Οι υπολογαριασμοί των 90.01 και 90.02 αναπτύσσονται κατά τρόπο που το τελευταίο τους ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 2.

Οι οικονομικές μονάδες έχουν τη δυνατότητα να αναλύουν περισσότερο ή λιγότερο τους υπολογαριασμούς των 90.01 και 90.02 ή να τους αναπτύξουν κατά τρόπο που να εξυπηρετεί καλύτερα τις ανάγκες τους. Στην περίπτωση αυτή είναι απαραίτητο στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού οι λογαριασμοί 90.01 και 90.02 να εμφανίζουν άθροισμα των υπολοίπων τους ίσο, άλλ' αντίθετο με το άθροισμα των υπολοίπων των λογαριασμών της ομάδας 2.

Η παρακολούθηση των αρχικών αποθεμάτων στο λογαριασμό 90.01 και των αγορών στον 90.02 εξασφαλίζει μεγαλύτερη ευελιξία στην εξυπηρέτηση ιδιαίτερων αναγκών της αναλυτικής λογιστικής.

Ο λογαριασμός 90.01 πιστώνεται στην αρχή της χρήσεως με την αξία των αρχικών αποθεμάτων με χρέωση του 94 "Αποθέματα".

Με την εγγραφή αυτή ανοίγουν οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής για τη νέα χρήση.

Ο λογαριασμός 90.02 πιστώνεται με το κόστος των αγορών, όπως αυτό διαμορφώνεται και καταχωρείται στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεμάτων του 94 ή του λογαριασμού 91.09 «αγοράς αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)», στην περίπτωση που έχει προηγηθεί ή ενσωμάτωση αγορών αποθεμάτων στον 94 με προϋπολογιστικές. Επίσης, ο λογαριασμός 90.02 χρεώνεται ή πιστώνεται με τις θετικές ή αρνητικές αποκλίσεις τιμής, π.χ. πρώτων υλών, όταν ο προσδιορισμός τους γίνεται κατά την αγορά τους, με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού.

Η πορεία ενημέρωσεως των λογαριασμών των δύο τομέων της λογιστικής (γενικής και αναλυτικής) είναι δυνατό να αντιστραφεί, όταν αυτό επιβάλλεται από τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας. Στην περίπτωση αυτή προηγείται ή ενημέρωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής και ακολουθεί ή ενημέρωση των λογαριασμών της γενικής λογιστικής.

Οι λογαριασμοί 90.01 και 90.02 χρεώνονται στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

2. Στο λογαριασμό 90.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατ' είδος οργανικά έξοδα, τα οποία - οριστικά και εκκαθαρισμένα ή προϋπολογιστικά όταν γίνεται χρήση της δυναμικής ευχέρειας προϋπολογιστικών καταχωρήσεων - έχουν καταχωρηθεί προηγούμενα στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής. Οι υπολογαριασμοί του 90.06 αναπτύσσονται κατά τρόπο που το τελευταίο τους ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της Ομάδας 6.

Οι οικονομικές μονάδες έχουν τη δυνατότητα να αναπτύσσουν το λογαριασμό 90.06 αναλυτικότερα ή περιληπτικότερα, σύμφωνα με τις ανάγκες τους. Στην περίπτωση αυτή απαραίτητη προϋπόθεση είναι ότι, στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού, οι υπολογαριασμοί του 90.06 θα εμφανίζουν αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων τους ίσο άλλ' αντίθετο με το αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων των λογαριασμών της ομάδας 6.

Η αντιστροφή της πορείας των εγγραφών ενημέρωσεως των δύο κλάδων της λογιστικής (γενικής και αναλυτικής) είναι δυνατό να γίνεται και στην περίπτωση των οργανικών εξόδων κατ' είδος, όταν αυτό επιβάλλεται από τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας. Στην περίπτωση αυτή τα έξοδα κατ' είδος καταχωρούνται απευθείας κατά προορισμό στους οικείους υπολογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής, οι όποιοι στην τελευταία τους ανάλυση απεικονίζουν τα έξοδα κατ' είδος, όπως π.χ. ο λογαριασμός προορισμού 92.01.00.00 «έξοδα υπηρεσιών διοικήσεως», ο όποιος αναλύεται σε υπολογαριασμούς κατ' είδος αντίστοιχους τουλάχιστο με τους λογαριασμούς της ομάδας 6. Η μεταφορά των σχετικών κονδυλίων στους λογαριασμούς των κατ' είδος εξόδων της γενικής λογιστικής είναι δυνατό να γίνεται είτε κάθε μέρα, είτε κατά περιόδους βραχύτερες από ένα μήνα, οπωσδήποτε όμως ή

μεταφορά αυτή πρέπει να γίνεται τουλάχιστο στο τέλος κάθε μήνα. Κάθε οικονομική μονάδα επιλέγει τον τρόπο μεταφοράς ανάλογα με το σύστημα καταχωρήσεων (π.χ. ηλεκτρονικοί υπολογιστές) και οργανώσεως της. .

Και στα δύο συστήματα ενημερώσεως οι υπολογαριασμοί του 90.06 πιστώνονται με βέβαια και εκκαθαρισμένα ή προϋπολογισμένα κονδύλια εξόδων κατ' είδος, με χρέωση των λογαριασμών:

α. 91.00 και 91.01 ή άλλων υπολογαριασμών του 91, στους οποίους γίνεται προομαδοποίηση ή ανακατάταξη οργανικών εξόδων κατ' είδος πριν από τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς των κέντρων ή φορέων κόστους, όπως π.χ. στην περίπτωση συγκεντρώσεως του κόστους λειτουργίας του γραφείου κινήσεως οχημάτων.

β . 91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό», όταν τα έξοδα πρέπει προηγούμενα να μεριστούν στα διάφορα κέντρα ή φορείς κόστους, επειδή κατά τη στιγμή της λογιστικοποίησής τους, είτε δεν είναι γνωστός ο φορέας ή το κέντρο κόστους πού αφορούν, είτε δεν είναι γνωστό το ποσοστό με το οποίο θα επιβαρύνουν το φορέα ή το κέντρο κόστους, όπως π.χ. στην περίπτωση λογιστικοποίησής της μισθοδοτικής καταστάσεως ολόκληρου του ημερομίσθιου προσωπικού ενός εργοστασίου, οι αμοιβές του οποίου αφορούν πολλά κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους. Στις περιπτώσεις αυτές τα έξοδα καταχωρούνται στο λογαριασμό 91.05 και μετά την κατάρτιση του σχετικού φύλλου μερισμού μεταφέρονται στους οικείους λογαριασμούς κέντρων ή φορέων κόστους.

γ. 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, όπως π.χ. στην περίπτωση πού ο λογαριασμός του ηλεκτρικού ρεύματος εκδίδεται και περιέρχεται στην οικονομική μονάδα μετά από κάθε περίοδο λογισμού. Στις περιπτώσεις αυτές τα σχετικά έξοδα ενσωματώνονται στους λογαριασμούς κέντρων ή φορέων κόστους προϋπολογιστικά κατά την περίοδο λογισμού, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 91.06 , οι όποιοι χρεώνονται κατά τη μεταφορά των πραγματικών εξόδων στην αναλυτική λογιστική ή, στην περίπτωση αντιστροφής της πορείας των εγγραφών, κατά την αρχική λογιστικοποίηση των σχετικών εξόδων. Οι τυχόν διαφορές μεταξύ προϋπολογισμένων και πραγματικών εξόδων αντιμετωπίζονται με τον τρόπο πού καθορίζεται στην περίπτ. 5 της παρ. 5.218.

δ. 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους» , στους υπολογαριασμούς του οποίου διαμορφώνεται το λειτουργικό κόστος των τμημάτων ή λειτουργιών και γενικά των κέντρων κόστους ολόκληρης της οικονομικής μονάδας.

ε. 93 «κόστος παραγωγής» , στους υπολογαριασμούς του οποίου σχηματίζεται το κόστος των ενδιάμεσων και τελικών φορέων, και μόνο όταν πρόκειται για τα άμεσα στοιχεία κόστους, στην περίπτωση πού επιτρέπεται και κρίνεται ότι τα στοιχεία αυτά είναι δυνατό να μην περάσουν προηγούμενα από το λογαριασμό 92 .

στ. 97.02.02 «διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα» , στους υπολογαριασμούς του οποίου μεταφέρονται έξοδα πού, εξαιτίας του μεγέθους τους και των συνθηκών πραγματοποιήσεως τους, κρίνεται ότι δεν πρέπει να ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος των τελικών φορέων, για να μην αλλοιώνεται το λειτουργικό κόστος και ή συγκρισιμότητά του από χρήση σε χρήση, όπως π.χ. στην περίπτωση καταβολής αποζημιώσεως Ιδιαίτερα μεγάλου ποσού λόγω καταγγελίας συμβάσεως ορισμένου χρόνου πριν από τη λήξη της· στην περίπτωση αυτή, προς αποφυγή της αλλοιώσεως του λειτουργικού κόστους και για τη διαφύλαξη της συγκρισιμότητάς του από χρήση σε χρήση, δεν πρέπει το ποσό αυτό να ενσωματωθεί στο κόστος, αλλά φέρεται στη χρέωση του οικείου υπολογαριασμού του 97.02.02 .

ζ. 97.02.05 «διαφορές πραγματικών - κοστολογημένων εξόδων» , στους υπολογαριασμούς του οποίου μεταφέρονται διαφορές λογισμένων και κοστολογημένων εξόδων, για να μην αλλοιώνεται το ήδη σχηματισμένο λειτουργικό κόστος και το κόστος των τελικών φορέων, όπως π.χ. στην περίπτωση υποχρεωτικής αυξήσεως των αμοιβών του προσωπικού με αναδρομική Ισχύ, πού μεταβάλλει το αρχικό ύψος των αμοιβών για τη χρονική περίοδο πού περιλαμβάνει ή αναδρομικότητα. Στην περίπτωση αυτή οι διαφορές αυτές αμοιβών προσωπικού πρέπει να μεταφέρονται στον οικείο υπολογαριασμό του 97.02.05 , επειδή το λειτουργικό κόστος των τελικών προϊόντων έχει ήδη προσδιοριστεί και οποιαδήποτε μεταβολή του επιφέρει μεγάλη αναστάτωση.

Και στα δύο συστήματα ενημερώσεως οι υπολογαριασμοί του 90.06 χρεώνονται με τις μειώσεις κονδυλίων εξόδων πού έχουν ήδη λογιστεί, οι οποίες καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6 της γενικής λογιστικής, με πίστωση των οικείων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής, οι όποιοι είχαν χρεωθεί προηγούμενα, ή, όταν αυτό δεν κρίνεται σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 97.02.05 .

Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός 90.06 χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής πού παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

3. Στο λογαριασμό 90.07 «οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατ' είδος οργανικά έσοδα, τα όποια προηγούμενα καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής. Οι υπολογαριασμοί του 90.07 αναπτύσσονται με τρόπο πού το τελευταίο τους ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 7.

Και στην περίπτωση αυτή δεν αποκλείεται ή αντιστροφή της πορείας των εγγραφών ενημερώσεως των δύο κλάδων της λογιστικής (γενικής και αναλυτικής), όταν αυτό επιβάλλεται από τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας.

I. Οι υπολογαριασμοί του 90.07 χρεώνονται με τα ποσά των εσόδων κατ' είδος πού έχουν προηγούμενα καταχωρηθεί στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7 , με πίστωση των λογαριασμών:

α. 91.02 «οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα» , όταν γίνεται προομαδοποίηση ή ανακατάταξη οργανικών εσόδων πριν από τη μεταφορά τους στους οικείους υπολογαριασμούς του 96 , όπως π.χ. στην περίπτωση συγκεντρώσεως των εσόδων κατά περιοχή.

β. 91.07 «οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» , όταν τα κατ' είδος οργανικά έσοδα ενσωματώνονται προηγούμενα στην αναλυτική λογιστική, είτε στους οικείους υπολογαριασμούς του 96 , είτε στους οικείους υπολογαριασμούς του 91.02 , με υπολογιστικές τιμές, όπως π.χ. στην περίπτωση που πραγματοποιούνται πωλήσεις προϊόντων κατά την περίοδο λογισμού, αλλά για διάφορους λόγους καθυστερεί ή έκδοση των σχετικών τιμολογίων πωλήσεως και εξαιτίας αυτής της καθυστέρησης δε γίνεται ή λογιστικοποίηση των πωλήσεων στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής, Στις περιπτώσεις αυτές τα σχετικά έσοδα ενσωματώνονται στους οικείους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής προϋπολογιστικά κατά την περίοδο λογισμού, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 91.07 , οι όποιοι πιστώνονται κατά τη μεταφορά των πραγματικών εσόδων στην αναλυτική λογιστική. Οι τυχόν διαφορές μεταξύ προϋπολογισμένων και πραγματικών εσόδων αντιμετωπίζονται κατά τον τρόπο που καθορίζεται στην περίπτ. 6 της παρ. 5.218.

γ. 96.00 - 96.19. Στους λογαριασμούς αυτούς συγκεντρώνονται τα έσοδα και στη συνέχεια μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22 για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων. Είναι δυνατό τα οργανικά κατ' είδος έσοδα να μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22 , χωρίς να μεσολαβεί ή μεταφορά τους στους λογαριασμούς 96.00- 96.19 .

δ. 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» , όταν δε μεσολαβεί ή μεταφορά των οργανικών εσόδων κατ' είδος στους λογαριασμούς 96.00-96.19 .

ε. 97.03 «διαφορές πραγματοποιημένων - λογισμένων εσόδων» , στους υπολογαριασμούς του οποίου μεταφέρονται διαφορές από λογισμένα έσοδα, οι όποιες προκύπτουν μετά τη μεταφορά των εσόδων αυτών στην αναλυτική λογιστική και τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων, για να μη μεταβάλλονται τα ήδη προσδιορισμένα αναλυτικά αποτελέσματα, όπως π.χ. στην περίπτωση που μετά τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων αναγνωρίζεται πρόσθετο ποσό εσόδου από επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών, υπολογισμένο με βάση την εξαγωγική προστιθέμενη αξία, ενώ αρχικά το έσοδο αυτό είχε υπολογιστεί με βάση τη βασική προστιθέμενη αξία.

II. Οι υπολογαριασμοί του 90.07 πιστώνονται με τις μειώσεις των εσόδων, οι όποιες καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής οι όποιοι είχαν προηγούμενα πιστωθεί, σύμφωνα με όσα καθορίζονται παραπάνω, ή, όταν αυτό δεν κρίνεται σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 97.03 .

Ο λογαριασμός 90.07 πιστώνεται στο τέλος της χρήσεως, με χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής πού παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

4. Στο λογαριασμό 90.08 «αποτελέσματα λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κονδύλια των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8 , τα όποια καταχωρούνται προηγούμενα στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας αυτής της γενικής λογιστικής. Οι υπολογαριασμοί του 90.08 αναπτύσσονται με τρόπο πού το τελευταίο τους ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 8 .

Και στην περίπτωση των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8 δεν αποκλείεται ή αντιστροφή της πορείας των εγγραφών ενημερώσεως των δύο κλάδων της λογιστικής (γενικής και αναλυτικής), όταν αυτό επιβάλλεται από τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας.

I. Οι υπολογαριασμοί του 90.08 χρεώνονται με τα ποσά των αποτελεσμάτων πού έχουν προηγούμενα καταχωρηθεί στην πίστωση των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, με πίστωση των λογαριασμών:

α. 91.08 «αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» , όταν τα αυτοτελή αποτελέσματα ενσωματώνονται προηγούμενα στην αναλυτική λογιστική με υπολογιστικές τιμές, πριν λογιστικοποιηθούν και καταχωρηθούν στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής.

β. 98.99.04 - 98.99.08 , στους υπολογαριασμούς των οποίων μεταφέρονται τα αποτελέσματα των λογαριασμών της Ομάδας 8 .

Στο τέλος κάθε χρήσεως χρεώνονται οι υπολογαριασμοί του 90.08 πού παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής πού παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

II. Οι υπολογαριασμοί του 90.08 πιστώνονται με τα ποσά των αποτελεσμάτων πού έχουν προηγούμενα καταχωρηθεί στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, με χρέωση των λογαριασμών:

α. 91.08, όταν προηγείται ή ενσωμάτωση των αποτελεσμάτων αυτών στην αναλυτική λογιστική, πριν λογιστικοποιηθούν και καταχωρηθούν στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής.

β. 98.99.04 - 98.99.08, στους υπολογαριασμούς των οποίων μεταφέρονται τα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδος 8 .

Στο τέλος κάθε χρήσεως πιστώνονται οι υπολογαριασμοί του 90.08 πού παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα, με χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής πού παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

5. Στο λογαριασμό 90.09 «υπολογιστικά έξοδα λογισμένα» παρακολουθούνται τα υπολογιστικά έξοδα (όπως π.χ. τόκος Ίδιων κεφαλαίων, αμοιβή επιχειρηματία ή αυτασφάλιστρα), τα οποία εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και οι διαφορές εξόδων

πού εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς να έχει προηγηθεί ή καταχώρηση τους στη γενική (π.χ. διαφορές αποσβέσεων πέρα από εκείνες που προσδιορίζονται με τους συντελεστές της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά). Ο λογαριασμός 90.09 λειτουργεί όταν ή οικονομική μονάδα δεν επιθυμεί τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 97 για την παραπάνω ένταξη των διαφορών εξόδων και των υπολογιστικών εξόδων.

Η εναλλακτική αυτή ευχέρεια χειρισμού των υπολογιστικών εξόδων - όπως και των διαφορών εξόδων και των υπολογιστικών εσόδων - εξασφαλίζει τη δυνατότητα προσδιορισμού διαφορετικού συνόλου αναλυτικών αποτελεσμάτων από εκείνα της γενικής λογιστικής, από τα οποία διαφέρουν κατά τα υπολογιστικά έξοδα και έσοδα που έχουν ενταχθεί στην αναλυτική λογιστική.

I. Ο λογαριασμός 90.09 πιστώνεται κατά τη διάρκεια κάθε περιόδου λογισμού με τις διαφορές εξόδων και τα υπολογιστικά έξοδα τα οποία, σύμφωνα με επιθυμία της οικονομικής μονάδας, εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική, με χρέωση των λογαριασμών ή υπολογισμών:

α. 91.00, 91.01 και 91.05 κατά την ενσωμάτωση π.χ. των υπολογιστικών εξόδων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως εξόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.

β. 92 κατά την ενσωμάτωση των εξόδων αυτών στο λειτουργικό κόστος, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξη τους.

II. Στο τέλος κάθε χρήσεως ο λογαριασμός 90.09 χρεώνεται, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

6. Στο λογαριασμό 90.10 «υπολογιστικά έσοδα λογισμένα» παρακολουθούνται τα υπολογιστικά έσοδα (έσοδα τα όποια δεν εμφανίζονται στη γενική λογιστική, όπως π.χ. επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών της περιόδου, οι οποίες δεν είναι εκκαθαρισμένες), τα όποια εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική. Ο λογαριασμός 90.10 λειτουργεί όταν ή οικονομική μονάδα δεν επιθυμεί τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 97 για την ένταξη αυτή των υπολογιστικών εσόδων.

I. Ο λογαριασμός 90.10 χρεώνεται κατά τη διάρκεια κάθε περιόδου λογισμού με τα υπολογιστικά έσοδα, τα όποια, σύμφωνα με επιθυμία της οικονομικής μονάδας, εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική, με πίστωση των λογαριασμών ή υπολογισμών:

α. 91.02 κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως ή ομαδοποιήσεως εσόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη ή ομαδοποίηση.

β. 96.00-96.19 ή 96.22 κατά την ενσωμάτωση των εσόδων αυτών απευθείας στους λογαριασμούς των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξη ή ομαδοποίηση τους.

II. Στο τέλος κάθε χρήσεως ο λογαριασμός 90.10 πιστώνεται, με χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

5.2 Παρουσίαση λογαριασμού 91 του Ε.Γ.Λ.Σ. «ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων».

Ο λογαριασμός 91 λειτουργεί σαν διάμεσος ανάμεσα στο λογαριασμό 90 και στους λοιπούς λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής. Στο τέλος της χρήσεως, πριν ολοκληρωθεί ο προσδιορισμός των ολικών αναλυτικών αποτελεσμάτων, ο λογαριασμός 91 πρέπει να μην παρουσιάζει υπόλοιπα

Οι υπολογαριασμοί του 91 εξυπηρετούν τους εξής ειδικότερους σκοπούς:

1 . Την κατάταξη των εξόδων κατά τρόπο διάφορο από εκείνο της γενικής λογιστικής και από εκείνο της κατατάξεως τους μέσα στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων. Με την ανακατάταξη των εξόδων στο λογαριασμό 91 εξυπηρετούνται οι εξής ανάγκες:

α. Εξασφαλίζονται σημαντικές κοστολογικές πληροφορίες χρήσιμες στη διοίκηση της οικονομικής μονάδας, για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Οι πληροφορίες αυτές, που δεν είναι δυνατό να αντλούνται από τους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους ή του κόστους των τελικών φορέων, λόγω του τρόπου κατατάξεως των εξόδων μέσα σ' αυτούς, είναι δυνατό, κατά εντελώς ενδεικτική παράθεση, να είναι οι ακόλουθες:

- Η διάρθρωση του κόστους ενός τμήματος ή λειτουργικής μονάδας σε σταθερό και μεταβλητό.

- Ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους μιας εξειδικευμένης παραγγελίας, όταν δεν παρέχεται αυτή η δυνατότητα από την οργάνωση του λειτουργικού κόστους.

- Ο προσδιορισμός ενός τύπου κόστους, ο οποίος εξυπηρετεί ένα συγκεκριμένο σκοπό, όπως π.χ. του αγορανομικού κόστους.

- Η παρακολούθηση του κόστους εξειδικευμένων δραστηριοτήτων συγκεκριμένων φορέων ευθύνης, όταν αυτές οι δραστηριότητες δεν εντάσσονται στη διοικητική και οργανωτική διάρθρωση της οικονομικής μονάδας.

β. 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 (π.χ. του γραφείου κινήσεως οχημάτων) προομαδοποιείται το μέρος εκείνο των εξόδων με το οποίο παράγεται ομοιογενές έργο που είναι δυνατό να μετράται και προσδιορίζεται το κόστος της μονάδας του (π.χ. χιλιόμετρο κινήσεως επιβατικών οχημάτων ή τοννοχιλιόμετρο μεταφορών φορτηγών οχημάτων). Με

βάση τις μονάδες που απορροφούνται, π.χ. από τα τμήματα ή τις λειτουργίες, γίνεται η επιβάρυνση του κόστους τους με τα ομαδοποιημένα έξοδα της βοηθητικής υπηρεσίας (π.χ. του γραφείου κινήσεως οχημάτων).

2. Την κατάταξη των εσόδων ή ορισμένων από αυτά με τρόπο διάφορο από εκείνο που κατατάσσονται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής και από εκείνο που κατατάσσονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 96 της αναλυτικής λογιστικής. 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 λογαριασμούς του 91, όταν οι οικείοι υπολογαριασμοί του 96 απεικονίζουν τα έσοδα κατά κλάδο εκμεταλλεύσεως και είδος:

- α. Πωλήσεις ή έσοδα κατά περιοχή ευθύνης και είδος.
- β. Πωλήσεις ή έσοδα κατά βασικές κατηγορίες διοχετεύσεως των αγαθών ή υπηρεσιών που πωλούνται (εσωτερικό, εξωτερικό, δημόσιο, ιδιώτες).
- γ. Πωλήσεις ή έσοδα κατά κλιμάκια κύκλου εργασίας και πελάτη.
- δ. Πωλήσεις ή έσοδα κατά τρόπο διακανονισμού της αξίας τους (όπως π.χ. πωλήσεις μετρητοίς, έναντι συναλλαγματικών ή σε ανοικτό λογαριασμό).
- ε. Πωλήσεις ή έσοδα ανάλογα με το ποσοστό του μικτού κέρδους που πραγματοποιείται, ή κατά υπεύθυνο.

3. Την παροχή αποτελεσματικής διευκόλυνσεως κατά τη μεταφορά και καταχώρηση των εξόδων κατ' είδος στην αναλυτική λογιστική, όταν τα κονδύλια εξόδων που μεταφέρονται δεν έχουν άμεση σχέση με ορισμένο κέντρο ή φορέα κόστους και για το λόγο αυτό δεν είναι δυνατός ο μερισμός τους στα κέντρα ή στους φορείς κόστους κατά τη στιγμή της καταχωρήσεως.

4. Την εξασφάλιση των προϋποθέσεων λειτουργίας συστήματος προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων μέσα στα πλαίσια της αυτονομίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως.

Για την εφαρμογή του συστήματος της αυτονομίας από τις οικονομικές μονάδες λαμβάνεται υπόψη ότι ένα από τα βασικότερα πλεονεκτήματα του συστήματος αυτού είναι η δυνατότητα έγκαιρης καταχωρήσεως, στους λογαριασμούς της ομάδας 9, κονδυλίων πραγματοποιημένων εξόδων ή εσόδων τα οποία δεν είναι δυνατό να λογιστικοποιούνται στη γενική λογιστική μέσα στο μήνα που πραγματοποιούνται. Εξαιρέση αποτελεί η δυνατότητα χρησιμοποιήσεως των υπολογαριασμών περιοδικής κατανομής του 58.

Παραδείγματα παρόμοιας φύσεως εξόδων αποτελούν οι τόκοι των τραπεζών που υπολογίζονται κάθε τρίμηνο, οι λογαριασμοί π.χ. της ΔΕΗ ή του ΟΤΕ, που εκδίδονται και φτάνουν στην οικονομική μονάδα ύστερα από πολύ χρόνο και από το τέλος του μήνα στον οποίο αναφέρονται, οι προμήθειες πωλήσεων που,

κατά κανόνα, εκκαθαρίζονται κάθε τρίμηνο, τα υποχρεωτικά δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα, καθώς και τα επιδόματα αδειών, τα οποία λογίζονται σε χρόνο διάφορο από εκείνο κατά τον οποίο δημιουργείται για τον εργαζόμενο το αντίστοιχο δικαίωμα εισπράξεώς τους, τα έσοδα από επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών, τα οποία εκκαθαρίζονται σε πολύ μεταγενέστερο χρόνο από εκείνο που πραγματοποιούνται, και οι τυχόν πωλήσεις αγαθών που τιμολογούνται σε μεταγενέστερο χρόνο από εκείνο κατά τον οποίο πραγματοποιούνται.

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

A. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

91 . ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ

91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερό και μεταβλητά

91.00.00 Έξοδα εργοστασίου Α΄ σταθερά

91.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

91.00.00.0000 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού σταθερά

91.00.00.0001 Αμοιβές και έξοδα τρίτων σταθερά

91.00.00.0002 Παροχές τρίτων σταθερές

91.00.00.0003 Φόροι - Τέλη σταθερά

91.00.00.0004 Διάφορα έξοδα σταθερά

91.00.00.0005

91.00.00.0006 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες

.....στο λειτουργικό κόστος σταθερές

91.00.00.0007

91.00.00.0008 Προβλέψεις σταθερές

91.00.00.0009

.....

91.00.00.0099 Υπολογιστικά έξοδα σταθερά

91.00.00.01 Τμήμα παραγωγής Νο 2

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.00.00

.....

91.00.00.10 Τμήμα συντηρήσεως εγκαταστάσεων

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.00.00

91.00.00.99

91.00.01 Έξοδα εργοστασίου Β΄ σταθερά

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.00.00

.....

91.00.09

91.00.10 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας σταθερά

91.00.10.00 Τμήμα ή Διεύθυνση Α΄

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη

.....του λογαριασμού 91.00.00.00

91.00.10.01 Τμήμα ή Διεύθυνση Β΄

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.00.00

.....

91.00.10.99

91.00.11 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως σταθερά

91.00.11.00 Τμήμα ή Διεύθυνση Α΄

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.00.00

91.00.11.01 Τμήμα ή Διεύθυνση Β΄
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.00.00
.....
91.00.11.99
91.00.12 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως σταθερά
91.00.12.00 Τμήμα ή Διεύθυνση Α΄
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.00.00
91.00.12.01 Τμήμα ή Διεύθυνση Β΄
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.00.00
.....
91.00.12.99
91.00.13 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας σταθερά
91.00.13.00 Λειτουργίαε παραγωγής
.....Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας
91.00.13.01 Διοικητικής λειτουργίας
.....Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας
91.00.13.02 Λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
.....Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας
91.00.13.03 Λειτουργίας διαθέσεως
.....Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας
91.00.13.04 Τμήμα ή Διεύθυνση Α΄
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.00.00
91.00.13.05 Τμήμα ή Διεύθυνση Β΄
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.00.00
.....
91.00.13.99
91.00.14
.....
91.00.19
91.00.20 Έξοδα εργοστασίου Α΄ μεταβλητά
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.00
91.00.21 Έξοδα εργοστασίου Β΄ μεταβλητά
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.01
.....
91.00.29
91.00.30 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας μεταβλητά
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.10
91.00.31 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως μεταβλητά
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.11
91.00.32 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως μεταβλητά

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.12
91.00.33 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας μεταβλητά
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 91.00.13
91.00.34
.....
91.00.99
91.01 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα
91.01.00 Έξοδα επιβατικών αυτοκινήτων
91.01.00.00 Έξοδα επιβατικού αυτοκινήτου Νο.....
91.01.00.01 Έξοδα επιβατικού αυτοκινήτου Νο.....
.....
91.01.00.99
91.01.01 Έξοδα φορτηγών αυτοκινήτων
91.01.01.00 Έξοδα φορτηγού αυτοκινήτου Νο.....
91.01.01.01 Έξοδα φορτηγού αυτοκινήτου Νο.....
.....
91.01.01.99
91.01.02 Έξοδα αυτοκινήτων μεταφοράς προσωπικού
91.01.02.00 Έξοδα λεωφορείου Νο.....
91.01.02.01 Έξοδα λεωφορείου Νο.....
.....
91.01.02.99
91.01.03
.....
91.01.99
91.02 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα
91.02.00 Πωλήσεις κατά περιοχή ευθύνης και είδος
91.02.00.00 Πωλήσεις εσωτερικού
91.02.00.0000 Πωλήσεις Μακεδονίας
91.02.00.0001 Πωλήσεις Πελοποννήσου
91.02.00.0002 Πωλήσεις Κρήτης
91.02.00.0003 Πωλήσεις Θεσσαλίας
.....
91.02.00.0099
91.02.00.01 Πωλήσεις εξωτερικού
91.02.00.01.00 Δυτ. Ευρώπης
91.02.00.01.01 Πωλήσεις Αν. Ευρώπης
91.02.00.01.02 Πωλήσεις ΗΠΑ
91.02.00.01.03 Πωλήσεις Μ. Ανατολής
.....

91.02.00.0199

91.02.01 Πωλήσεις κατά πελάτη και ύψος κύκλου εργασιών

91.02.01.00 Πωλήσεις μέχρι 100 χιλ.

91.02.01.0000 Πελάτης Α΄

91.02.01.0001 Πελάτης Β΄

91.02.01.0002 Πελάτης Γ΄

91.02.01.0003 Πελάτης Δ΄

.....

91.02.01.0099

91.02.01.01 Πωλήσεις από 100 - 200 χιλ.

91.02.01.0100 Πελάτης Ε΄

91.02.01.0101 Πελάτης Ζ΄

.....

91.02.01.0199

Σημείωση: Πολλές φορές στην πράξη συνηθίζεται να αναπτύσσονται οι λογαριασμοί της ομάδας 9 με τρόπο που να αντιστοιχούν σ' αυτούς οι ανάλογοι λογαριασμοί της Γ.Λ. Την ανάπτυξη αυτή προτείνουν επιφανείς μελετητές - ερευνητές του Ε.Γ.Λ.Σ., όπως Θ. Γρηγοράκος, Ε. Σακέλλης κλπ. Για παράδειγμα ενώ οι λογαριασμοί 91.02, 91.09, που προτείνει το ΕΛΚΕΠΑ αφορούν αντίστοιχα «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα» και «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες προϋπολογιστικά», στην πράξη συναντούμε μετάθεση των εν λόγω λογαριασμών με αποτέλεσμα ο λογαριασμός 91.02 να αφορά «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» (για πιο εύκολη σύνδεσή του με τους λογ/σμούς της ομάδας 2) και ο λογ/σμός 90.09 να αφορά «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα». Ο αναγνώστη μπορεί να χρησιμοποιήσει όποια ανάλυση τον εξυπηρετεί καλύτερα.

91.02 Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)

91.02.20 Αγορές εμπορευμάτων

91.02.20.00

91.02.20.01

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 20 πλην του 20.99

91.02.21

91.02.24 Αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας

91.02.24.00

91.02.24.01

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 24 πλην του 24.99

91.02.25 Αγορές αναλώσιμων υλικών

91.02.25.00

91.02.25.01

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 25 πλην του 25.99

91.02.26 Αγορές ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων

91.02.26.00

91.02.26.01

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 26 πλην του 26.99
91.02.27
91.02.28 Αγορές ειδών συσκευασίας
91.02.28.00
91.02.28.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 28 πλην του 28.99
.....
91.02.99
91.03
91.04
91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό
91.05.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
91.05.00.00
91.05.00.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 60
91.05.00.99 Υπολογιστικά έξοδα
91.05.01 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
91.05.01.00
91.05.01.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 61
91.05.01.99 Υπολογιστικά έξοδα
91.05.02 Παροχές τρίτων
91.05.02.00
91.05.02.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 62
91.05.02.99 Υπολογιστικά έξοδα
91.05.03 Φόροι - Τέλη
91.05.03.00
91.05.03.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 63
91.05.03.99
91.05.04 Διάφορα έξοδα
91.05.04.00
91.05.04.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 64
91.05.04.99 Υπολογιστικά έξοδα
91.05.05 Τόκοι και συναφή έξοδα
91.05.05.00
91.05.05.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 65

91.05.05.99Υπολογιστικά έξοδα
91.05.06 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες
.....στο λειτουργικό κόστος
91.05.06.00
91.05.06.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 66
91.05.06.99Υπολογιστικά έξοδα
91.05.07.....
91.05.08 Προβλέψεις
91.05.08.00
91.05.08.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 68
91.05.08.99Υπολογιστικές προβλέψεις
91.05.09
.....
91.05.99

Σημείωση: Πολλές φορές στην πράξη συνηθίζεται οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί να αναπτύσσονται ανάλογα με τους πρωτοβάθμιους της Γενικής Λογιστικής. Την ανάπτυξη αυτή προτείνουν επιφανείς μελετητές - ερμηνευτές του ΕΓΛΣ όπως Θ. Γρηγοράτος, Ε. Σακέλλης κ.λ.π. Η ανάλυση αυτή έχει ως εξής:

91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό
91.05.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
91.05.60.00
91.05.60.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 60
91.05.60.99Υπολογιστικά έξοδα
91.05.61Αμοιβές και έξοδα τρίτων
91.05.61.00
91.05.61.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 61
91.05.61.99Υπολογιστικά έξοδα
91.05.62 Παροχές τρίτων
91.05.62.00
91.05.62.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 62
91.05.62.99Υπολογιστικά έξοδα
91.05.63 Φόροι - Τέλη
91.05.63.00
91.05.63.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 63

91.05.63.99
91.05.64 Διάφορα έξοδα
91.05.64.00
91.05.64.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 64
91.05.64.99 Υπολογιστικά έξοδα
91.05.65 Τόκοι και συναφή έξοδα
91.05.65.00
91.05.65.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 65
91.05.65.99 Υπολογιστικά έξοδα
91.05.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες
.....στο λειτουργικό κόστος
91.05.66.00
91.05.66.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 66
91.05.66.99 Υπολογιστικά έξοδα
91.05.67.....
91.05.08 Προβλέψεις
91.05.68.00
91.05.68.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 68
91.05.68.99 Υπολογιστικές προβλέψεις
.....
91.05.99
91.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα
..... (προϋπολογιστικά)
91.06.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
91.06.00.00
91.06.00.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 60 πλην του 60.99
91.06.00.99 Υπολογιστικά έξοδα
91.06.01 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
91.06.01.00
91.06.01.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 61 πλην του 61.99
91.06.01.99 Υπολογιστικά έξοδα
91.06.02 Παροχές τρίτων
91.06.02.00
91.06.02.01

-Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 62 πλην του 62.99
- 91.06.02.99Υπολογιστικά έξοδα
- 91.06.03 Φόροι - Τέλη
- 91.06.03.00
- 91.06.03.01
-Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 63 πλην του 62.99
- 91.06.03.99Υπολογιστικά έξοδα
- 91.06.04Διάφορα έξοδα
- 91.06.04.00
- 91.06.04.01
-Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 64 πλην του 64.99
- 91.06.04.99Υπολογιστικά έξοδα
- 91.06.05 Τόκοι και συναφή έξοδα
- 91.06.05.00
- 91.06.05.01
-Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 65 πλην του 65.99 91.06.05.99
- Υπολογιστικά έξοδα
- 91.06.06Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες
-στο λειτουργικό κόστος
- 91.06.06.00
- 91.06.06.01
-Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 66 πλην του 66.99
- 91.06.06.99Υπολογιστικά έξοδα
- 91.06.07
- 91.06.08Προβλέψεις
- 91.06.08.00
- 91.06.08.01
-Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 68 πλην του 68.99
- 91.06.08.9 9Υπολογιστικές προβλέψεις
- 91.06.09
-
- 91.06.99
- Σημείωση:** Και στην περίπτωση του λογαριασμού 91.06 συνηθίζεται στην πράξη η ανάλυση κατά τρίτο βαθμό όπως του λογαριασμού 91.05
- 91.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενωματωμένα
- (προϋπολογιστικά)
- 91.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- 91.06.60.00
- 91.06.60.01
-Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 60 πλην του 60.99

91.06.60.99Υπολογιστικά έξοδα
 91.06.61Αμοιβές και έξοδα τρίτων
 91.06.61.00
 91.06.61.01
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 61 πλην του 61.99
 91.06.61.99Υπολογιστικά έξοδα
 91.06.62 Παροχές τρίτων
 91.06.62.00
 91.06.62.01
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 62 πλην του 62.99
 91.06.62.99Υπολογιστικά έξοδα
 91.06.63Φόροι - Τέλη
 91.06.63.00
 91.06.63.01
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 63 πλην του 63.99
 91.06.63.99Υπολογιστικά έξοδα
 91.06.64Διάφορα έξοδα
 91.06.64.00
 91.06.64.01
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 64 πλην του 64.99
 91.06.64.99Υπολογιστικά έξοδα
 91.06.65 Τόκοι και συναφή έξοδα
 91.06.65.00
 91.06.65.01
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 65 πλην του 65.99
 91.06.65.99Υπολογιστικά έξοδα
 91.06.66Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
 91.06.66.00
 91.06.66.01
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 66 πλην του 66.99
 91.06.66.99Υπολογιστικά έξοδα
 91.06.67
 91.06.68 Προβλέψεις
 91.06.68.00
 91.06.68.01
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 68 πλην του 68.99
 91.06.68.99 Υπολογιστικές προβλέψεις

 91.06.99
 91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προς ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.07.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων
91.07.00.00
91.07.00.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 70 πλην του 70.99
91.07.00.99Υπολογιστικά έσοδα
91.07.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
91.07.01.00
91.07.01.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 71 πλην του 71.99
91.07.01.99Υπολογιστικά έσοδα
91.07.02 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού
91.07.02.00
91.07.02.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 72 πλην του 72.99
91.07.02.99Υπολογιστικά έσοδα
91.07.03 Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)
91.07.03.00
91.07.03.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 73 πλην του 73.99
91.07.03.99Υπολογιστικά έσοδα
91.07.04Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
91.07.04.00
91.07.04.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 74 πλην του 74.99
91.07.04.99Υπολογιστικά έσοδα
91.07.05 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
91.07.05.00
91.07.05.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 75 πλην του 75.99
91.07.05.99Υπολογιστικά έσοδα
91.07.06 Έσοδα Κεφαλαίων
91.07.06.00
91.07.06.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 76 πλην του 76.99
91.07.06.99Υπολογιστικά έσοδα
91.07.07
91.07.08 Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
91.07.08.00
91.07.08.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 78 πλην του 78.99

91.07.08.99Υπολογιστικά έσοδα

91.07.09

.....

91.07.99

Σημείωση Και στην περίπτωση του λογαριασμού 91.07 συνηθίζεται στην πράξη η ανάλυση κατά τρίτο βαθμό όπως του λογαριασμού 91.05

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

91.07.70.00

91.07.70.01

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 70 πλην του 70.99

91.07.70.99Υπολογιστικά έσοδα

91.07.71Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

91.07.71.00

91.07.71.01

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 71 πλην του 71.99

91.07.71.99Υπολογιστικά έσοδα

91.07.72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού

91.07.72.00

91.07.72.01

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 72 πλην του 72.99

91.07.72.99Υπολογιστικά έσοδα

91.07.73 Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)

91.07.73.00

91.07.73.01

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 73 πλην του 73.99

91.07.73.99Υπολογιστικά έσοδα

91.07.74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων

91.07.74.00

91.07.74.01

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 74 πλην του 74.99

91.07.04.99Υπολογιστικά έσοδα

91.07.75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών

91.07.75.00

91.07.75.01

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 75 πλην του 75.99

91.07.75.99Υπολογιστικά έσοδα

91.07.76 Έσοδα κεφαλαίων

91.07.76.00

91.07.76.01

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 76 πλην του 76.99
91.07.76.99Υπολογιστικά έσοδα
91.07.77
91.07.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων - Τεκμαρτά έσοδα
91.07.78.00
91.07.78.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 78 πλην του 78.99
91.07.78.99Υπολογιστικά έσοδα
.....
91.07.99
91.08 Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)
91.08.00
91.08.01 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα
91.08.01.00
91.08.01.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 81 πλην του 81.99
91.08.01.99
91.08.02 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων
91.08.02.00
91.08.02.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 82 πλην του 82.99
91.08.02.99
91.08.03 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
91.08.03.00
91.08.03.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 83 πλην του 83.99
91.08.03.99
91.08.04 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
91.08.04.00
91.08.04.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 84 πλην του 84.99
91.08.04.99
91.08.05 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις πάγιων στοιχείων
91.08.05.00
91.08.05.01
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 85 πλην του 85.99
91.08.05.99
91.08.06
.....
91.08.99

Σημείωση: Και στην περίπτωση του λογαριασμού 91.08 συνηθίζεται στην πράξη η ανάλυση κατά τρίτο βαθμό όπως του λογαριασμού 91.05

91.08 Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)	
91.08.80	
91.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	
91.08.81.00	
91.08.81.01	
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 81 πλην του 81.99	
91.08.82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων	
91.08.82.00	
91.08.82.01	
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 82 πλην του 82.99	
91.08.83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	
91.08.83.00	
91.08.83.01	
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 83 πλην του 83.99	
91.08.84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	
91.08.84.00	
91.08.84.01	
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 84 πλην του 84.99	
91.08.85 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις πάγιων στοιχείων	
91.08.85.00	
91.08.85.01	
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 85 πλην του 85.99	
.....	
91.08.99	
91.09 Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)	
91.09.00 Αγορές εμπορευμάτων	
91.09.00.00	
91.09.00.01	
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 20 πλην του 20.99	
91.09.00.99	
91.09.01	
91.09.02	
91.09.03	
91.09.04 Αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας	
91.09.04.00	
91.09.04.01	
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 24 πλην του 24.99	
91.09.04.99	

91.09.05 Αγορές αναλώσιμων υλικών

91.09.05.00

91.09.05.01

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 25 πλην του 25.99

91.09.05.99

91.09.06 Αγορές ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων

91.09.06.00

91.09.06.01

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 26 πλην του 26.99

91.09.06.99

91.09.07.....

91.09.08 Αγορές ειδών συσκευασίας

91.09.08.00

91.09.08.01

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 28 πλην του 28.99

91.09.08.99

91.09.09

.....

91.09.99

Σημείωση: Και στην περίπτωση του λογαριασμού 90.09 ισχύει ότι και στον λογαριασμό 91.02, όπως αναφέραμε παραπάνω (σελίδα).

91.10

.....

91.90

91.91

.....

91.99

B. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Ανεξάρτητα από το διαρθρωτικό πλέγμα που εφαρμόζεται στην πράξη κατά την ανάπτυξη του λογαριασμού 91, οι υπολογαριασμοί του (91.00 -91.04) χρεώνονται με πίστωση των εξής λογαριασμών:

α. 90.06 και ενδεχόμενα 90.02 και 90.08, όταν τα σχετικά κονδύλια προέρχονται από τη γενική λογιστική και προορίζονται να υποστούν κοστολογικές, στατιστικές ή άλλης μορφής επεξεργασίες.

β. 90.09, όταν τα υπολογιστικά έξοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 97.00 και προορίζονται να υποστούν διάφορες επεξεργασίες.

γ. 91.05, όταν τα κονδύλια του 90.06 καταχωρούνται προσωρινά στο λογαριασμό αυτό (91.05) μέχρις ότου καταρτιστεί το σχετικό φύλλο μερισμού.

δ. 91.06, όταν τα έξοδα λογιστικοποιούνται προϋπολογιστικά με σκοπό να διευκολυνθεί ο ακριβής προσδιορισμός των βραχύχρονων αποτελεσμάτων.

ε. 91.07 - 91.08 , όταν πρόκειται για προϋπολογιστικά κονδύλια μειωτικά των εσόδων (π.χ. εκπτώσεις που χορηγούνται στο τέλος της χρήσεως προϋπολογίζονται κάθε περίοδο λογισμού) ή για προϋπολογιστικά αρνητικά αποτελέσματα (π.χ. ζημία από πυρκαγιά που προβλέπεται ότι δε θα καλυφτεί ασφαλιστικά).

στ. Των οικείων κατά περίπτωση λογαριασμών, όταν πρόκειται για αντιλογιστικές εγγραφές.

Οι ίδιοι υπολογαριασμοί του 91 (91.00-91.04) πιστώνονται με χρέωση των εξής λογαριασμών:

α. 92, όταν επιδιώκεται ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους με κονδύλια που έχουν προηγούμενα περάσει από τη διαδικασία της ανακατατάξεως.

β. 93 και ενδεχόμενα 94 , όταν επιδιώκεται ο σχηματισμός του κόστους παραγωγής ή αποθεμάτων με κονδύλια που αφορούν υλικά και έχουν προηγούμενα περάσει από τη διαδικασία της ανακατατάξεως.

γ. 90.07, όταν πρόκειται για έσοδα τα οποία προορίζονται να υποστούν μέσα στους υπολογαριασμούς του 91.02 στατιστικές ή άλλης μορφής επεξεργασίες και ανακατατάξεις.

δ. 90.08, όταν τα κονδύλια αποτελεσμάτων της ομάδας 8 πρόκειται να υποστούν ανακατατάξεις οποιασδήποτε μορφής.

ε. 90.10 , όταν τα υπολογιστικά έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 97.01 και προορίζονται να υποστούν διάφορες επεξεργασίες.

στ. 91.07 - 91.08, όταν πρόκειται για κονδύλια εσόδων ή αποτελεσμάτων της ομάδας 8 που υπολογίζονται προϋπολογιστικά και προορίζονται να υποστούν παραπέρα επεξεργασίες στους λογαριασμούς ανακατατάξεως.

ζ. Των οικείων κατά περίπτωση λογαριασμών, όταν πρόκειται για αντιλογιστικές εγγραφές

Ο λογαριασμός 91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό» διευκολύνει τις καταχωρήσεις των δεδομένων της γενικής λογιστικής στους λογαριασμούς της ομάδας 9 , όταν οι εγγραφές στους δύο τομείς της λογιστικής (γενικής και αναλυτικής) γίνονται ταυτόχρονα με το ίδιο παραστατικό. Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται πάντοτε με πίστωση του 90.06 και κατά περίπτωση του 91.06, πιστώνεται δε με χρέωση του λογαριασμού 92 και κατά περίπτωση του 93.

Ο λογαριασμός 91.05 λειτουργεί σαν διάμεσος ανάμεσα στον 90 και στους 92 και 93 και ενδεχόμενα στους 94 και 97. Έπειτα από την κατάρτιση του φύλλου μερισμού ο λογαριασμός 91.05 πιστώνεται με χρέωση των λογαριασμών εκείνων που θα είχαν χρεωθεί αν δε μεσολαβούσε σαν διάμεσος ο λογαριασμός αυτός..

Με το λογαριασμό 91.05 εξασφαλίζεται η ταυτόχρονη και παράλληλη ενημέρωση των λογαριασμών της γενικής λογιστικής, κυρίως της ομάδας 6 , και των οικείων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής. Η δυνατότητα αυτή παρουσιάζει σοβαρό ενδιαφέρον για τις μονάδες που χρησιμοποιούν μηχανογραφικά μέσα στην ενημέρωση των λογαριασμών. Στις περιπτώσεις αυτές, με κατάλληλη κωδικαρίθμηση, διπλή ή πολλαπλή, του ίδιου παραστατικού και ανάλογη τροφοδότηση του υπολογιστή επιτυγχάνεται ταυτόχρονη καταχώρηση στους λογαριασμούς της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής.

Ο λογαριασμός 91.05 δε λειτουργεί όταν η μεταφορά των δεδομένων από τη γενική στην αναλυτική λογιστική γίνεται περιοδικά - π.χ. στο τέλος κάθε μήνα - με βάση φύλλο μερισμού εξόδων, που καταρτίζεται για το σκοπό αυτό. Με το φύλλο μερισμού καθορίζονται τα κέντρα κόστους - εξόδων, εσόδων, αποτελεσμάτων - που περιλαμβάνονται σ' αυτό.

Ο λογαριασμός 91,05, στο τέλος κάθε περιόδου προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, είναι πάντοτε εξισωμένος.

Ο λογαριασμός 91.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», όπως και οι παρόμοια φύσεως λογαριασμοί 91.07, 91.08 και 91.09, εξυπηρετούν αποκλειστικά ανάγκες της λογιστικής των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι με τη χρησιμοποίηση των λογαριασμών αυτών αντιμετωπίζεται ο ετεροχρονισμός ανάμεσα στην περίοδο πραγματοποίησης των εξόδων, εσόδων, αποτελεσμάτων και αγορών των ομάδων 2, 6, 7 και 8 και εκείνη της λογιστικοποίησής τους στη γενική λογιστική.

Για τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 91.06 λαμβάνεται υπόψη ότι τα σπουδαιότερα από τα αίτια του παραπάνω ετεροχρονισμού είναι τα ακόλουθα:

α. Η χρονική διαφορά γενέσεως του εξόδου και εκκαθάρισεως ή προσδιορισμού του πραγματικού ύψους αυτού, όπως π.χ. στην περίπτωση των δώρων ή επιδομάτων που καταβάλλονται κατά την περίοδο των Χριστουγέννων, του Πάσχα και των αδειών, ενώ ο λογισμός τους γίνεται σε κάθε περίοδο προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων.

β. Η διαφορά χρονικού σημείου προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων και εκείνου εκκαθάρισεως των διάφορων εξόδων και των λοιπών στοιχείων του κόστους, όπως π.χ. στην περίπτωση της ηλεκτρικής ενέργειας που εκκαθαρίζεται κάθε δύο μήνες, ενώ τα βραχύχρονα αποτελέσματα προσδιορίζονται, ενδεχόμενα, κάθε μήνα.

γ. Η χρονική διάσταση της περιόδου προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων από εκείνη εκκαθάρισεως του εξόδου ή οποιουδήποτε άλλου στοιχείου κόστους, όταν ή εκκαθάριση του εξαρτάται από την πλήρωση κάποιου συμβατικού όρου, όπως π.χ. στην περίπτωση καταβολής προμηθειών πωλήσεως που το ύψος τους κλιμακώνεται ανάλογα με τον ετήσιο κύκλο εργασιών (τζίρο).

δ. Η διαφορά χρόνου εκδόσεως των παραστατικών εκείνων που πιστοποιούν την πραγματοποίηση των εξόδων ή εσόδων και επιτρέπουν τη λογιστικοποίησή τους από τη μονάδα. Η καθυστέρηση αυτή μπορεί να οφείλεται σε πολλούς λόγους, από τους οποίους αναφέρονται ο φόρτος λογιστικής εργασίας, το σύστημα του έκδοτη των παραστατικών και οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου.

Ο ετεροχρονισμός ανάμεσα στο χρόνο πραγματοποίησης των διάφορων στοιχείων κόστους, των εσόδων και των αποτελεσμάτων των ομάδων 2, 6, 7 και 8 και στο χρόνο λογιστικοποίησής και καταχωρήσεως των αριθμητικών δεδομένων τους στους οικείους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής αντιμετωπίζεται και με τη διαδικασία των υπολογαρισμών περιοδικής κατανομής του 58. Στην περίπτωση αυτή, η μεταφορά των προϋπολογιστικών δεδομένων της γενικής λογιστικής στην αναλυτική λογιστική μπορεί να γίνεται μέσω των οικείων υπολογαρισμών του 90, χωρίς τη μεσολάβηση των λογαριασμών 91.06, 91.07, 91.08 και 91.09, με την προϋπόθεση ότι θα διαπιστώνονται οι αποκλίσεις ανάμεσα στα στοιχεία κόστους ή εσόδων που έχουν προϋπολογιστεί και σ' εκείνα που πραγματοποιήθηκαν, ώστε να γίνεται ανάλογος λογιστικός χειρισμός τους.

Ο λογαριασμός 91.06 πιστώνεται με τα προϋπολογιστικά έξοδα κατ' είδος που καταχωρούνται (ενσωματώνονται) στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 9, με χρέωση των λογαριασμών:

α. 91.00, 91.01 και 91.05 ή άλλου υπολογαρισμού του 91 της ίδιας φύσεως, όταν πρόκειται να γίνει οποιασδήποτε μορφής ανακατάταξή τους.

β. 92, όταν τα κονδύλια των εξόδων καταχωρούνται απευθείας στη χρέωση των λογαριασμών του λειτουργικού κόστους.

γ. 93, όταν πρόκειται για άμεσα στοιχεία κόστους, στην περίπτωση που επιτρέπεται και κρίνεται ότι τα στοιχεία αυτά μπορεί να μην περάσουν προηγούμενα από το λογαριασμό 92.

δ. 97.02.02, για το μέρος των εξόδων που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος.

Ο λογαριασμός 91.06 χρεώνεται, σχεδόν πάντα, με πίστωση του λογαριασμού 90.06, όταν τα προϋπολογιστικά έξοδα οριστικοποιούνται στη γενική λογιστική και τα αντίστοιχα κονδύλια μεταφέρονται στην αναλυτική. Διαφορές που ίσως διαπιστώνονται ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα έξοδα κατ' είδος μεταφέρονται, είτε στους λογαριασμούς του κόστους (92, 93) όταν προβλέπεται και είναι δυνατή επανακοστολόγησή τους, είτε στο λογαριασμό 97.02.05 «διαφορές πραγματικών - κοστολογημένων εξόδων», με χρέωση ή πίστωση του 91.06.

Ο λογαριασμός 91.07 «οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» χρεώνεται με τα κονδύλια των εσόδων που δεν είναι οριστικά, προϋπολογίζονται όμως για τον ακριβή προσδιορισμό των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, με πίστωση των λογαριασμών:

α. 91.02, όταν τα σχετικά κονδύλια εσόδων πρόκειται να υποστούν ανακατάταξη οποιασδήποτε μορφής πριν από τη μεταφορά τους στους οικείους υπολογαριασμούς του 96 .

β. 96, όταν τα σχετικά κονδύλια μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αποτελεσμάτων.

γ. 97.03 «διαφορές πραγματοποιημένων - λογισμένων εσόδων», όταν προκύπτουν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα έσοδα και σ' εκείνα που πραγματοποιούνται.

Ο λογαριασμός 91.07 πιστώνεται, σχεδόν πάντα, με χρέωση του λογαριασμού 90.07, όταν τα προϋπολογιστικά έσοδα οριστικοποιούνται στη γενική λογιστική και τα αντίστοιχα κονδύλια μεταφέρονται στην αναλυτική. Τυχόν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα έσοδα κατ' είδος μεταφέρονται, είτε στους λογαριασμούς των μικτών αποτελεσμάτων (96.22), όταν ή μεταφορά αυτή είναι δυνατή, είτε στο λογαριασμό 97.03 , με χρέωση ή πίστωση του 91.07 .

Ο λογαριασμός 91.08 «αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» χρεώνεται ή πιστώνεται με τα κονδύλια των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία κατά το χρόνο προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων δεν έχουν λογιστικοποιηθεί, με πίστωση ή χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Μετά την οριστικοποίηση των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8 χρεώνεται ή πιστώνεται ο λογαριασμός 90.08, με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού 91.08. Τυχόν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99, με χρέωση ή πίστωση του 91.08.

Ο λογαριασμός 91.09 «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» πιστώνεται με τα αποθέματα που παραλαμβάνονται χωρίς να συνοδεύονται από τα σχετικά παραστατικά, σε προϋπολογιστικές τιμές, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεμάτων του 94.

Ο λογαριασμός 91.09 χρεώνεται με την πραγματική αξία των αγορασμένων αποθεμάτων, άμα τα σχετικά παραστατικά αξίας περιέλθουν στην οικονομική μονάδα, με πίστωση του λογαριασμού 90.02. Τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προϋπολογιστική και την πραγματική αξία των 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 λογαριασμού 91.09.

Παρουσίαση λογαριασμού 92 του Ε.Γ.Α.Σ. κέντρα (θέσεις) κόστους.

Στον λογαριασμό 92 και στους υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς του προσδιορίζεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας. Στους λογαριασμούς αυτούς που αποτελούν και τα κέντρα (θέσεις) κόστους, καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας

και είδους έξοδα κατά προορισμό και για το λόγο αυτό λέγονται και "λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό".

92ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας κύριων

τμημάτων παραγωγής Εργοστασίου Α΄

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

.....92.00.00.0000 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

.....92.00.00.0001 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

.....92.00.00.0002 Παροχές τρίτων

.....92.00.00.0003 Φόροι - Τέλη

.....92.00.00.0004 Διάφορα έξοδα

.....92.00.00.0005

.....92.00.00.0006 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες

.....στο λειτουργικό κόστος

.....92.00.00.0007

.....92.00.00.0008 Προβλέψεις

.....92.00.00.0009 Αναλογία εξόδων

.....βοηθητικών υπηρεσιών λειτουργίας

.....παραγωγής (πλην υπολογιστικών εξόδων)

..... 92.00.00.0010 Αναλώσεις υλικών

.....

.....92.00.00.0099 Υπολογιστικά έξοδα

..... (και αναλογία υπολογιστικών εξόδων

.....βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγής)

Σημείωση: Πολλές φορές στην πράξη συνηθίζεται να αναπτύσσονται οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 92 με τρόπο που να αντιστοιχούν σ' αυτούς οι ανάλογοι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής. Συγκεκριμένα γίνεται αντιστοίχιση του πέμπτου βαθμού του λογαριασμού της Αναλυτικής Λογιστικής με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής.

Η ανάπτυξη αυτή που προτείνουν επιφανείς μελετητές - ερευνητές του Ε.Γ.Λ.Σ., όπως Θ. Γρηγοράκος, Ε. Σακέλλης, κλπ., έχει ως εξής:

92ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας κύριων τμημάτων

.....παραγωγής Εργοστασίου Α΄

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

.....92.00.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα

.....προσωπικού

..... 92.00.00.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

.....92.00.00.00.62 Παροχές τρίτων

-92.00.00.00.63 Φόροι - Τέλη
-92.00.00.00.64 Διάφορα έξοδα
-92.00.00.00.65
-92.00.00.00.66 Αποσβέσεις παγίων
-στοιχείων ενσωματωμένες στο
-λειτουργικό κόστος
-92.00.00.00.67
- 92.00.00.00.68 Προβλέψεις
-92.00.00.00.69
-92.00.00.00.70 Αναλογία εξόδων
-βοηθητικών υπηρεσιών λειτουργίας
-παραγωγής (πλην υπολογιστικών εξόδων),
-με ανάλυση κατά βοηθητικό τμήμα
-
-92.00.00.00.80 Αναλώσεις υλικών (για
-συντηρήσεις και επισκευές των
-μηχανημάτων ή την κίνησή τους)
-
-92.00.00.00.99 Υπολογιστικά έξοδα
- (και αναλογία υπολογιστικών εξόδων
-βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγής)
- 92.00.00.01 Τμήματα παραγωγής Νο 2
-Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού
-92.00.00.00
- 92.00.00.02 Τμήμα παραγωγής Νο 3
-Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού
-92.00.00.00
- 92.00.00.03 Τμήμα παραγωγής Νο 4
-Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού
-92.00.00.00
-
- 92.00.00.99

Σημείωση : Παρατηρούμε ότι η παραπάνω προτεινόμενη ανάλυση είναι πέντε βαθμών αντί τεσσάρων που προτείνει το Ε.Γ.Λ.Σ. Αυτό έγινε επειδή στον τρίτο βαθμό παρακολουθούνται οι γενικές κατηγορίες των τμημάτων (κύρια - βοηθητικά). Γενικά η ανάπτυξη είναι ελεύθερη και μπορεί να γίνει και με περαιτέρω ανάλυση. Λ.χ. μπορούμε στον πέμπτο βαθμό να παρακολουθούμε τα έξοδα κατά μηχανή, δηλαδή:

- 92.00.00.00.00 Μηχανή Α´
- 92.00.00.00.01 Μηχανή Β´

και κατ' επέκταση στον έκτο βαθμό την ανάλυση κατά είδος εξόδου (ανάλογη με τους πρωτοβάθμιους της Γενικής Λογιστικής).

92.00.01 Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων
 (υπηρεσιών) παραγωγής Εργοστασίου Α΄
 92.00.01.00 Διεύθυνση Εργοστασίου
92.00.01.0000 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
92.00.01.0001 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
92.00.01.0002 Παροχές τρίτων
92.00.01.0003 Φόροι - Τέλη
92.00.01.0004 Διάφορα έξοδα
92.00.01.0005
 92.00.01.0006

Αποσβέσεις πάγιων
στοιχείων ενσωματωμένες
στο λειτουργικό κόστος
92.00.01.0007
 92.00.01.0008 Προβλέψεις
92.00.01.0009
92.00.01.0010 Αναλώσεις υλικών

92.00.01.0099 Υπολογιστικά έξοδα

Σημείωση : Και στην περίπτωση του λογαριασμού 92.00.01.00 συνηθίζεται στην πράξη η ανάλυση κατά πέμπτο βαθμό όπως του λογαριασμού 92.00.00.00, δηλαδή:

92.00.01 Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων
 (υπηρεσιών) παραγωγής Εργοστασίου Α΄
 92.00.01.00 Διεύθυνση Εργοστασίου
92.00.01.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
92.00.01.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
 92.00.01.00.62 Παροχές τρίτων
92.00.01.00.63 Φόροι - Τέλη
92.00.01.00.64 Διάφορα έξοδα
92.00.01.00.65
92.00.01.00.66 Αποσβέσεις πάγιων
στοιχείων ενσωματωμένες
στο λειτουργικό κόστος
92.00.01.00.67
 92.00.01.00.68 Προβλέψεις
92.00.01.00.69
92.00.01.00.70 Αναλογία εξόδων άλλων
βοηθητικών τμημάτων

92.00.01.00.80 Αναλώσεις υλικών

.....

.....92.00.01.00.99 Υπολογιστικά έξοδα

92.00.01.01 Τμήμα συντηρήσεως εγκαταστάσεων

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού

.....92.00.01.00

92.00.01.02 Τμήμα ηλεκτρολογείου

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού

.....92.00.01.00

92.00.01.03 Τμήμα αποθηκών πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού

.....92.00.01.00

92.00.01.04 Τμήμα μεθόδων - προγραμματισμού

.....και ποιοτικού ελέγχου

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού

.....92.00.01.00

92.00.01.05 Τμήμα κοστολογήσεως

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού

.....92.00.01.00

92.00.01.06 Τμήμα τεχνικού γραφείου

.....παραγωγής (Σχεδιαστήρια κλπ.)

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού

.....92.00.01.00

92.00.01.07 Τμήμα ατμοπαραγωγής

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01.00

92.00.01.08 Τμήμα προμηθειών (κατά το μέρος

.....που αφορά τη λειτουργία παραγωγής)

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01.00

92.00.01.09 Τμήμα μεταφορών με ίδια

.....μεταφορικά μέσα (Γραφείο κινήσεως

.....κατά το μέρος που αφορά τη λειτουργία παραγωγής)

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01.00

92.00.02 Έξοδα λειτουργίας κύριων τμημάτων

..... παραγωγής Εργοστασίου Β΄

..... Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.00

92.00.03 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής βοηθητικών

..... τμημάτων (υπηρεσιών) Εργοστασίου Β΄

..... Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01

92.00.04 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής κύριων

..... τμημάτων Εργοστασίου Γ΄

..... Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.00

92.00.05 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής βοηθητικών
..... τμημάτων (υπηρεσιών) Εργοστασίου Γ΄
..... Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.00.01

Για την ιδιαίτερη εμφάνιση του κόστους αδράνειας ή υποαπασχολήσεως, χρησιμοποιούνται στην πράξη (δεν προβλέπονται από το σχέδιο του Ε.Γ.Α.Σ.) οι λογαριασμοί 92.00.50 - 92.00.59 στους οποίους καταχωρούνται τα έξοδα υποαπασχολήσεως κυρίων και βοηθητικών τμημάτων παραγωγής.

Η ανάπτυξη των λογαριασμών αυτών έχει ως εξής:

92.00.5 Έξοδα υποαπασχολήσεως (κόστος
..... αδράνειας) κύριων τμημάτων
..... παραγωγής εργοστασίου Α΄
92.00.50.00 μήμα παραγωγής Νο 1
.....92.00.50.00.60 Αμοιβές και έξοδα
.....προσωπικού
..... 92.00.50.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
.....92.00.50.00.62 Παροχές τρίτων
.....92.00.50.00.63 Φόροι - τέλη
.....92.00.50.00.64 Διάφορα έξοδα
.....
.....92.00.50.00.66 Αποσβέσεις παγίων
.....ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
.....92.00.50.00.68 Προβλέψεις
.....
.....92.00.50.00.80 Αναλώσεις υλικών
92.00.50.01 Τμήμα παραγωγής Νο 2
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού
.....92.00.50.00
92.00.50.02 Τμήμα παραγωγής Νο 3
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού
.....92.00.50.00
.....
92.00.5 Έξοδα υποαπασχολήσεως (κόστος
..... αδράνειας) βοηθητικών τμημάτων
..... (υπηρεσιών) παραγωγής εργοστασίου Α΄
92.00.51.00 Διεύθυνση Εργοστασίου
.....92.00.51.00.60 Αμοιβές και έξοδα
.....προσωπικού
.....92.00.51.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
.....92.00.51.00.62 Παροχές τρίτων
..... 92.00.51.00.63 Φόροι - Τέλη

.....92.00.51.00.64 Διάφορα έξοδα
.....
.....92.00.51.00.66 Αποσβέσεις παγίων
.....ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
.....92.00.51.00.68 Προβλέψεις
.....
..... 92.00.51.00.80 Αναλώσεις υλικών
92.00.51.01 Τμήμα συντηρήσεως εγκαταστάσεων
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού
.....92.00.51.00
92.00.51.02 Τμήμα ηλεκτρολογείου
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού
.....92.00.51.00
..... κλπ.
92.00.52 Έξοδα υποαπασχολήσεως (κόστος
..... αδράνειας) κύριων τμημάτων
..... παραγωγής Εργοστασίου Β΄
..... Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού 92.00.50
92.00.53 Έξοδα υποαπασχολήσεως (κόστος
..... αδράνειας) βοηθητικών τμημάτων
..... παραγωγής Εργοστασίου Β΄
..... Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού 92.00.51
92.00.06
.....
92.00.99
92.01 ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
92.01.00 Έξοδα Διοικήσεως - Γενικής Διευθύνσεως
92.01.00.00 Έξοδα υπηρεσιών Διοικήσεως
.....92.01.00.0000 Αμοιβές και έξοδα
.....προσωπικού
.....92.01.00.0001 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
.....92.01.00.0002 Παροχές τρίτων
.....92.01.00.0003 Φόροι - Τέλη
.....92.01.00.0004 Διάφορα έξοδα
.....92.01.00.0005
.....92.01.00.0006 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων
.....ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
.....92.01.00.0007
.....92.01.00.0008 Προβλέψεις
.....92.01.00.0009

.....92.01.00.0010 Αναλώσεις υλικών

.....

.....92.01.00.0099 Υπολογιστικά έξοδα

Σημείωση : Και στην περίπτωση του λογαριασμού 92.01.00.00 συνηθίζεται στην πράξη η ανάλυση κατά πέμπτο βαθμό όπως του λογαριασμού 92.00.00.00, δηλαδή:

92.01ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

92.01.00 Έξοδα Διοικήσεως - Γενικής Διευθύνσεως

92.01.00.00 Έξοδα υπηρεσιών Διοικήσεως

.....92.01.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα

.....προσωπικού

.....92.01.00.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

.....92.01.00.00.62 Παροχές τρίτων

.....92.01.00.00.63 Φόροι - Τέλη

.....92.01.00.00.64 Διάφορα έξοδα

.....92.01.00.00.65

.....92.01.00.00.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων

.....ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

.....92.01.00.00.67

.....92.01.00.00.68 Προβλέψεις

.....92.01.00.00.69

.....92.01.00.00.70 Αναλογία εξόδων

.....βοηθητικών τμημάτων παραγωγής

.....

.....92.01.00.00.80 Αναλώσεις υλικών

.....

.....92.01.00.00.99 Υπολογιστικά έξοδα

92.01.00.01 Έξοδα υπηρεσιών Γεν. Διευθύνσεως

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού

.....92.01.00.00

92.01.00.02 Έξοδα υπηρεσιών δημοσίων σχέσεων

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού

.....92.01.00.00

.....

92.01.01 Έξοδα Οικονομικής Διευθύνσεως

92.01.01.00 Έξοδα υπηρεσίας Οικονομικού Διευθυντή

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

92.01.01.01 Τμήμα λογιστηρίου γενικής λογιστικής

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

92.01.01.02 Τμήμα λογιστηρίου αναλυτικής

.....λογιστικής εκμεταλλεύσεως

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.01.03 Τμήμα μηχανογραφήσεως
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.01.04 Τμήμα κοστολογήσεων (κατά το μέρος
.....που δεν αφορά τη λειτουργία παραγωγής)
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.01.05 Τμήμα χρηματοδοτήσεων (λήψεως
.....και χορηγήσεως πιστώσεων)
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.01.06 Τμήμα ρευστοποιήσεως απαιτήσεων
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.01.07 Τμήμα εφοδιασμού (κατά το μέρος
.....που δεν αφορά προμήθειες της λειτουργίας παραγωγής)
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.01.08 Τμήμα ασφαλίσεως περιουσιακών
.....στοιχείων και πιστώσεων
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.01.09 Τμήμα διακανονισμού πωλημένων
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.01.10
.....
92.01.01.99
92.01.02 Έξοδα Διευθύνσεως Διοικητικού
92.01.02.00 Έξοδα υπηρεσίας Διευθυντή Διοικητικού
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.02.01 Τμήμα προσωπικού
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.02.02 Τμήμα αλληλογραφίας - TELEX
.....Μεταφράσεων
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.02.03 Τμήμα φρουρήσεως εγκαταστάσεων
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.02.04 Τμήμα μεταφορών με ίδια μεταφορικά
.....μέσα (Γραφείο κινήσεως κατά το μέρος
.....που αφορά τη διοικητική λειτουργία)
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.02.05
.....
92.01.02.99
92.01.0Εξοδα Διευθύνσεως Στατιστικής

..... Προγραμματισμού - Προϋπολογισμού
92.01.03.00 Τμήμα Στατιστικής
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.03.01 Τμήμα Προγραμματισμού
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.03.02 Τμήμα Προϋπολογισμού - Απολογισμού
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.01.03.03
.....
92.01.03.99
92.02 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ
92.02.00 Έξοδα υπηρεσιών έρευνας
92.02.00.00 Τμήμα χημικών ερευνών και πειραμάτων
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.02.00.01 Τμήμα έρευνας και πειραματισμού
.....επί νέων μεθόδων παραγωγής
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.02.00.02
.....
92.02.00.99
92.02.01 Έξοδα υπηρεσιών μελέτης - αναπτύξεως
92.02.01.00 Τμήμα τεχνικών μελετών και δοκιμών
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.02.01.01 Τμήμα αναπτύξεως νέων προϊόντων
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.02.01.02
.....
92.02.01.99
92.03 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ
92.03.00 Έξοδα υπηρεσιών Διευθύνσεως Πωλήσεων
92.03.00.00 Έξοδα υπηρεσίας Διευθυντή Πωλήσεων
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.03.00.01
.....
92.03.00.99
92.03.01 Έξοδα υπηρεσιών Διευθύνσεως Marketing
92.03.01.00 Έξοδα υπηρεσίας Διευθυντή Marketing
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.03.01.01 Τμήμα Marketing εσωτερικής αγοράς
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

92.03.01.02 Τμήμα Marketing αγορών εξωτερικού
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.03.02 Έξοδα λειτουργιών πωλήσεων εσωτερικού
92.03.02.00 Τμήμα διοικητικών υπηρεσιών πωλήσεων εσωτερικού
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.03.02.02 Τμήμα λήψεως παραγγελιών εσωτερικού
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.03.02.03 Τμήμα τεχνικής εξυπηρέτησεως
.....πελατών εσωτερικού
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.03.02.04
.....
92.03.02.99
92.03.03 Έξοδα λειτουργιών πωλήσεων εξωτερικού
92.03.03.00 Τμήμα διοικητικών υπηρεσιών
.....πωλήσεων εξωτερικού
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.03.03.01 Τμήμα προωθήσεως πωλήσεων
.....εξωτερικού
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.03.03.02 Τμήμα λήψεως παραγγελιών εξωτερικού
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.03.03.03 Τμήμα τεχνικής εξυπηρέτησεως
.....πελατών εξωτερικού
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.03.03.04 Τμήμα διατυπώσεων εξαγωγών και
.....εκτελέσεως παραγγελιών εξωτερικού
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.03.03.05 Τμήμα φορτώσεων - διακινήσεως
.....πωλημένων στο εξωτερικό προϊόντων
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων
92.03.04.00 Κλάδος Κ1
.....92.03.04.0000 Αμοιβές και έξοδα
.....προσωπικού
.....92.03.04.0001 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
.....92.03.04.0002 Παροχές τρίτων
.....92.03.04.0003 Φόροι- Τέλη
..... 92.03.04.0004 Διάφορα έξοδα
.....92.03.04.0005

-92.03.04.0006 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων
-ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
-92.03.04.0007
-92.03.04.0008 Προβλέψεις
-92.03.04.0009 Αναλογία έμμεσων
-εξόδων λειτουργίας διαθέσεως
- (Λ/92.03.00-2 πλην υπολογιστικών εξόδων)
-92.03.04.0010 Αναλώσεις υλικών
-

-92.03.04.0099 Υπολογιστικά έξοδα (και
-αναλογία έμμεσων υπολογιστικών
-εξόδων λειτουργικών διαθέσεως)

Σημείωση : Και στην περίπτωση του λογαριασμού 92.03.03 συνηθίζεται στην πράξη η ανάλυση κατά πέμπτο βαθμό όπως του λογαριασμού 92.00.00.00 , δηλαδή:

- 92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων
- 92.03.04.00 Κλάδος Κ1
-92.03.04.00.60 Αμοιβές και έξοδα
-προσωπικού
-92.03.04.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
-92.03.04.00.62 Παροχές τρίτων
-92.03.04.00.63 Φόροι - Τέλη
-92.03.04.00.64 Διάφορα έξοδα
-92.03.04.00.65
- 92.03.04.00.66 Αποσβέσεις πάγιων
-στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
-92.03.04.00.67
-92.03.04.00.68 Προβλέψεις
-92.03.04.00.69
-92.03.04.00.70 Αναλογία έμμεσων εξόδων
-λειτουργίας διαθέσεως (Λ/92.03.00-3 πλην
-υπολογιστικών εξόδων)
-
-92.03.04.00.80 Αναλώσεις υλικών
-
-92.03.04.00.99 Υπολογιστικά έξοδα (και
-αναλογία έμμεσων υπολογιστικών λειτουργιών διαθέσεως)
- 92.03.04.01 Κλάδος Κ2
-Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00
- 92.03.04.02 Κλάδος Κ3
-Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00

- 92.03.04.03
- 92.03.04.30 Προϊόν Π1
 -Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00
- 92.03.04.31 Προϊόν Π2
 -Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00
- 92.03.04.32
 -
- 92.03.04.60 Πωλήσεις περιοχής Μακεδονίας
 -Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00
- 92.03.04.61 Πωλήσεις περιοχής Πελοποννήσου
 -Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00
- 92.03.04.62
 -
- 92.03.04.90 Πωλήσεις εσωτερικού
 -Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00
- 92.03.04.91 Πωλήσεις εξωτερικού
 -Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.04.00
- 92.03.04.92
 -
- 92.03.04.99

Στους λογαριασμούς του λογαριασμού 92, καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατά προορισμό. Οι λογαριασμοί αυτοί που για αυτό το λόγο λέγονται και "Λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό", αποτελούν τα κέντρα (θέσεις) κόστους στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής. Η συνέχεια της παρουσίασης των λογαριασμών 92.04 και 92.99 καθώς και η δομή και συνδεσμολογία των λογαριασμών ολοκληρώνονται με την παρουσίαση παραδειγμάτων εφαρμογής για την καλύτερη προσέγγιση των ανωτέρω στην πράξη.

A. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Ο λ/σμός 92.04 "Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας" αναπτύσσεται κατά τρόπο που να διευκολύνει την ικανοποίηση των αναγκών των οικονομικών μονάδων (π.χ. τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους χρήματος κατά κέντρα - θέσεις κόστους). Ακολουθεί ενδεικτική ανάπτυξη ως εξής:

- 92.04.00 Τόκοι και συναφή έξοδα λειτουργίας
 -παραγωγής. Ανάπτυξη σύμφωνα με τις
 -ανάγκες κάθε μονάδας, π.χ. αντίστοιχη
 -του λ/σμού 92.00.
- 92.04.01 Τόκοι και συναφή έξοδα διοικητικής λει-
 -τουργίας. Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες
 -κάθε μονάδας, π.χ. αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.
- 92.04.02 Τόκοι και συναφή έξοδα λειτουργίας

.....ερευνών και αναπτύξεως. Ανάπτυξη σύμφωνα
.....με τις ανάγκες κάθε μονάδας, π.χ.
.....αντίστοιχη του λ/σμού 92.02.

92.04.03 Τόκοι και συναφή έξοδα λειτουργίας διαθέσεως.

..... Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας,
.....π.χ.αντίστοιχη του λ/σμού 92.03.

Στις περιπτώσεις των οικονομικών μονάδων που η οργάνωσή τους επιτρέπει το σαφή διαχωρισμό μεταξύ των τμημάτων και υπηρεσιών της χρηματοοικονομικής από τις λοιπές λειτουργίες, η ανάπτυξη των λογαριασμών των επί μέρους θέσεων κόστους (βλ. ανωτέρω Λ/92.01.01.00-06) κάτω από τον λ/σμό 92.04 γίνεται ως ακολούθως:

92.04.00 όπως παραπάνω

92.04.01 όπως παραπάνω

92.04.02 όπως παραπάνω

92.04.03 όπως παραπάνω

92.04.04 Έξοδα υπηρεσίας Διευθυντή

.....χρηματοοικονομικής λειτουργίας

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

92.04.05 Έξοδα λογιστικής

.....υπηρεσίας χρηματοοικονομικής λειτουργίας

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

92.04.06 Έξοδα μηχανογραφικής υπηρεσίας

.....χρηματοοικονομικής λειτουργίας

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

92.04.07 Έξοδα τμήματος χρηματοδοτήσεων

..... (λήψεως και χορηγήσεως πιστώσεων)

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

92.04.08 Έξοδα τμήματος ρευστοποιήσεως απαιτήσεων.

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00

.....κ.ο.κ. σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας.

Σημείωση: Στην πράξη μερικές φορές ακολουθείται η ανάπτυξη του προαιρετικού λογ/σμού 92.99 "Καταλογισμένο λειτουργικό κόστος (λογ/σμός αντίθετος)". Η ανάπτυξη των συγκεκριμένων αντίθετων λογαριασμών μπορεί να είναι περιορισμένη και όχι με αναλυτικό κατά λογαριασμό τρόπο όπως οι προηγούμενοι κύριοι λογαριασμοί.

92.99 Καταλογισμένο λειτουργικό κόστος

.....(λογ/σμός αντίθετος)

.....92.99.00Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας παραγωγής (λογ.αντίθετος)

.....Η ανάπτυξή του είναι ίδια με την ανάπτυξη

.....του λογ/σμού 92.00

.....92.99.01Καταλογισμένο κόστος διοικητικής

.....λειτουργίας (λογ.αντίθετος)

.....Η ανάπτυξή του είναι ίδια με την ανάπτυξη

-του λογ/σμού 92.01
-92.99.02 Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας
-ερευνών - αναπτύξεως (λογ.αντίθετος)
-Η ανάπτυξή του είναι ίδια με την ανάπτυξη
-του λογ/σμού 92.02
-92.99.03 Καταλογισμένο κόστος λειτουργίας διαθέσεως (λογ. αντίθετος)
-Η ανάπτυξή του είναι ίδια με την ανάπτυξη του λογ/σμού 92.03
- 92.99.04 Καταλογισμένο κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας (λογ.αντίθετος)
-Η ανάπτυξή του είναι ίδια με την ανάπτυξη του λογ/σμού 92.04

B. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κάτω από κάθε δευτεροβάθμιο λογαριασμό του 92 , στον οποίο συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος μιας από τις πέντε λειτουργίες της οικονομικής μονάδας, αναπτύσσονται οι λογαριασμοί των κέντρων ή θέσεων κόστους. Τα κέντρα κόστους διαρθρώνονται, κατά κανόνα, με βάση τη διοικητική και οργανωτική ή τεχνολογική διάρθρωση της οικονομικής μονάδας. Σε πολλές περιπτώσεις δημιουργούνται λογαριασμοί κέντρων κόστους, οι οποίοι είναι ανεξάρτητοι από τη λειτουργική υποδιαίρεση της μονάδας, για να εξυπηρετούν ανάγκες, της κοστολογήσεως, όπως π.χ. "έξοδα ταξιδευόντων υπαλλήλων" ή "έξοδα διεθυντικών στελεχών".

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

Για κάθε κέντρο κόστους ανοίγεται αντίστοιχος λογαριασμός, ο οποίος παίρνει το όνομα του τμήματος που παρακολουθεί. Οι τελευταίες αναλύσεις κάθε λογαριασμού στον οποίο συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος ενός κέντρου (π.χ. τμήματος) ταυτίζονται τουλάχιστο με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής. Στις αναλύσεις αυτές περιλαμβάνονται λογαριασμοί για τη συγκέντρωση του κόστους των βοηθητικών κέντρων, καθώς και για τη συγκέντρωση των τυχόν αναλώσεων υλικών και των υπολογιστικών εξόδων.

Για τη μεταφορά του λειτουργικού κόστους στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής (93) ή στους λογαριασμούς μικτών αποτελεσμάτων (96) και αποτελεσμάτων χρήσεως (98.99) χρησιμοποιούνται αντίθετοι υπολογαριασμοί που ανοίγονται και λειτουργούν ως αναλυτικοί των λογαριασμών των κέντρων κόστους. Με τη χρησιμοποίηση αντίθετων λογαριασμών εξυπηρετούνται ανάγκες της στατιστικής, η οποία, με τον τρόπο αυτό, εξασφαλίζει πληροφορίες απαραίτητες για τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων (όπως π.χ. συνολικό ετήσιο λειτουργικό κόστος κατά κέντρο) ή συγκρίσιμα στοιχεία.

Πιο συγκεκριμένα οι υπολογαριασμοί του λογ/σμου 92 αναλύονται ως εξής:

1. Στο λογαριασμό 92.00 "έξοδα λειτουργίας παραγωγής" συγκεντρώνεται το κόστος παραγωγής, εκτός από τα άμεσα υλικά, τα οποία είναι δυνατό να μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς κόστους παραγωγής του 93. Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα επιθυμεί τη συγκέντρωση στο λογαριασμό 92.00 και του κόστους των άμεσων υλικών, οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως του κόστους κατά τμήματα περιλαμβάνουν και υπολογαριασμούς για τα άμεσα υλικά.

Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή, εκτός από τους τόκους και

τα συναφή έξοδα που δεν κοστολογούνται και συνεπώς δε βαρύνουν το κόστος αποθεμάτων. Τα αποθέματα είναι απαλλαγμένα από τόκους και συναφή έξοδα. Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής περιλαμβάνει και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή, τα οποία όμως δεν βαρύνουν το κόστος παραγωγής των υπολογιστησίων του 93 για να αποφεύγεται η νόθευση του κόστους των αποθεμάτων με υπολογιστικά έξοδα.

Σύμφωνα με τα παραπάνω διαμορφώνονται οι ακόλουθες δύο μορφές συνθέσεως του κόστους της λειτουργίας παραγωγής:

α. Το συνολικό κόστος παραγωγής περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

αα. Τα άμεσα και έμμεσα υλικά

αβ. Την άμεση εργασία

αγ. Τα άμεσα και έμμεσα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Η μορφή αυτή εξυπηρετεί τα τμήματα παραγωγής στα οποία βιομηχανοποιούνται πρώτες ύλες από τις οποίες συμπαράγονται περισσότερα από ένα προϊόντα, όπως π.χ. στο βαμβακελαιουργείο βιομηχανοποιείται ο βαμβακόσπορος και παράγονται το βαμβακέλαιο, η βαμβακόπιττα και το βαμβάκι.

β. Το συνολικό κόστος παραγωγής (όπως εμφανίζεται στους λογαριασμούς των κέντρων κόστους) περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

βα. Τα έμμεσα υλικά

ββ. Την άμεση και έμμεση εργασία

βγ. Τα άμεσα και έμμεσα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Η μορφή αυτή εξυπηρετεί τα τμήματα παραγωγής στα οποία παράγονται προϊόντα για τα οποία τα άμεσα υλικά προσδιορίζονται επακριβώς και καταλογίζονται απευθείας στους λογαριασμούς παραγωγής (93).

Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής, εκτός από τα υπολογιστικά έξοδα, καταλογίζεται στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους των υπολογιστησίων κόστους παραγωγής του 93. Τα υπολογιστικά έξοδα της λειτουργίας παραγωγής μεταφέρονται απευθείας στον οικείο υπολογιστήριο του 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως".

Το γενικό κόστος αγορών ή κόστος προμηθειών ή κόστος εφοδιασμού αντιμετωπίζεται ως εξής:

- Στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές και λοιπές οικονομικές μονάδες, στις οποίες λειτουργεί παραγωγή, βαρύνει το κόστος της λειτουργίας παραγωγής και τελικά το κόστος αποθεμάτων απογραφής και το κόστος πωλημένων.

- Στις εμπορικές και λοιπές οικονομικές μονάδες, στις οποίες δε λειτουργεί παραγωγή, βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα.

Στους λογαριασμούς 92.00.50 έως 92.00.59 καταχωρείται μέρος των ποσών των εξόδων της ομάδας 6 τα οποία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες λογισμού του κόστους, δεν είναι κοστολογήσιμα γιατί η ανάλωσή τους δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το παραχθέν αντίστοιχο έργο και συνεπώς δεν πρέπει να επιβαρύνουν τους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους του 93 (όπως, π.χ., οι αποδοχές του προσωπικού που αντιστοιχούν σε υποαπασχόλησή του ή σε ημέρες απεργίας του που του πληρώθηκαν, οι αποσβέσεις πάγιων στοιχείων που ήταν σε αδράνεια, κλπ.). Πρόκειται για το γνωστό "κόστος υποαπασχολήσεως-αδράνειας", το οποίο πρέπει, τελικά, να μεταφερθεί στο λογαριασμό 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως".

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο προβλέπει τη μεταφορά των μη κοστολογήσιμων εξόδων, όπως και των διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή της αρχής της ορθολογικής επιβαρύνσεως, στους υπολογιστησμούς του 97 "διαφορές ενσωματώσεως και

καταλογισμού", ο οποίος στη συνέχεια μεταφέρεται στον 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως". Ο χειρισμός αυτός, όμως, και κυρίως ο μηχανισμός που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ. για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως στο λογαριασμό 80.01, έχουν ως αποτέλεσμα τα μη κοστολογούμενα έξοδα να ενσωματώνονται στο κονδύλι "κόστος πωλήσεων" της δημοσιευόμενης καταστάσεως του λογ/σμού 86 "αποτελέσματα χρήσεως" και τα μικτά κέρδη ("μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως") της ίδιας καταστάσεως να εμφανίζονται ισόποσα μειωμένα. Περαιτέρω συνέπεια είναι η ασυμφωνία των ποσών "κόστος πωλήσεων" και "μικτά κέρδη" με τα αντίστοιχα δεδομένα των λογαριασμών 96.22.70 - 96.22.73. Ο λογαριασμός 97 όμως δεν είναι υποχρεωτικός. Πέρα από αυτό, η επιχείρηση, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις των άρθρων 42α §§ 2 και 3, 42δ και 43 § 5 εδ. γ' και § 7 κωδ. Ν.2190/1920, υποχρεούται να εμφανίζει τα σχετικά κονδύλια, στη δημοσιευόμενη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, με το σωστό τους ύψος, όπως υποδεικνύεται και στην 46/1189/1989 γνωμάτευση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής.

Μετά από τα προηγούμενα, για την απλοποίηση και αποσαφήνιση των σχετικών χειρισμών, συνηθίζεται στην πράξη το κόστος υποαπασχολήσεως-αδράνειας να μη μεταφέρεται στο λογ/σμό 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως" μέσω του λογ/σμού 97, αλλά απευθείας, από τον 92.00, οπότε και στους λογαριασμούς 80.01, 80.02 και 86 της Γενικής Λογιστικής θα είναι ευχερές να εμφανίζεται και να μεταφέρεται ιδιαιτέρως. Συγκεκριμένα:

α) Τα μη κοστολογούμενα έξοδα (κόστος υποαπασχολήσεως-αδράνειας) της λειτουργίας παραγωγής να συγκεντρώνονται στους ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του 92.00, συγκεκριμένα στους λογαριασμούς 92.00.50 έως 92.00.59. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών μεταφέρονται (με πίστωση οικείων αντίθετων λογ/σμών) στο λογ/σμό 98.99 "αποτελέσματα, χρήσεως".

β) Στη Γενική Λογιστική, κατά τη μεταφορά των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων, από το λογ/σμό 80.01 "μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως" στο λογ/σμό 80.02 "έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων", θα μεταφέρονται και τα μη κοστολογηθέντα έξοδα της λειτουργίας παραγωγής (καταχωρούμενα στον 80.02.03), τα οποία, στη συνέχεια, θα μεταφέρονται (από τον 80.02) σε ιδιαίτερο υπολογαριασμό του 86 "αποτελέσματα χρήσεως" (τον 86.00.05) και έτσι θα εξασφαλίζεται η ιδιαίτερη και σωστή εμφάνισή τους στη δημοσιευόμενη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως του λογ/σμού 86.

Εξυπακούεται ότι τα προηγούμενα δεν εφαρμόζονται, εάν η επιχείρηση εφαρμόζει την αρχή της ορθολογικής επιβαρύνσεως του κόστους.

2. Στο λογαριασμό 92.01 "έξοδα διοικητικής λειτουργίας" συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας της οικονομικής μονάδας, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή, πλην των τόκων και συναφών εξόδων, καθώς και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που επίσης αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και για το λόγο αυτό μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως".

3. Στο λογαριασμό 92.02 "έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως" συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που αποδίδει έργο μακροχρόνιας αξιοποίησεως, όπως π.χ. νέες μεθόδους παραγωγικής διαδικασίας, νέες ιδιοσκευές ή ευρεσιτεχνίες που θα αξιοποιηθούν.

Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, κατά το μέρος που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως, μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς κόστους ιδιοπαραγωγής παγίων του 93 και κατά το υπόλοιπο στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως".

Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Περιλαμβάνει επίσης τα υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή. Σχετικά με τα άμεσα υλικά ισχύουν και στην περίπτωση αυτή όσα καθορίζονται στην πιο πάνω περίπτ. 1 για το λογαριασμό 92.00.

4. Στο λογαριασμό 92.03 "έξοδα λειτουργίας διαθέσεως" συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως της οικονομικής μονάδας στο οποίο περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Περιλαμβάνει επίσης και τα υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Από το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως, τα άμεσα έξοδα πωλήσεων είναι στοιχεία διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων και μεταφέρονται στον οικείο υπολογαριασμό (92.61) του 96. Το υπόλοιπο κόστος της λειτουργίας διαθέσεως βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς (98.99.01.02 και 98.99.01.04) του 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως".

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

Οι οικονομικές μονάδες έχουν τη δυνατότητα να παρακολουθούν στο λογαριασμό 92.04 ολόκληρο το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, στην περίπτωση όμως αυτή οι τόκοι και τα συναφή έξοδα δανειακών κεφαλαίων, καθώς και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα (τόκοι ιδίων κεφαλαίων), πρέπει να συγκεντρώνονται και να παρακολουθούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του 92.04 .

Το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, κατά το μέρος που δε βαρύνει τη λειτουργία διαθέσεως και τα χρηματοοικονομικά έσοδα, βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως".

Η συμπεριφορά του λογαριασμού 92 έχει ως εξής:

1. Ο λογαριασμός 92 χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

α. 90.06 με τα κονδύλια των κατ' είδος οργανικών εξόδων, έπειτα από την λογιστικοποίησή τους στη γενική λογιστική, ή σε περίπτωση που ακολουθείται αντίστροφη πορεία ενημερώσεως, με τα εκκαθαρισμένα έξοδα που μεταφέρονται και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής.

β. 90.09 με τα κονδύλια των υπολογιστικών εξόδων, όταν για την ένταξή τους στην αναλυτική λογιστική δεν χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 97.00 .

γ. 91.00, 91.01 και 91.05 με τα κονδύλια εξόδων που περνούν προηγούμενα από τους λογαριασμούς αυτούς προκειμένου να υποστούν ανακατάταξη ή άλλη επεξεργασία ή μερισμό.

δ. 91.06 με τα κονδύλια των προϋπολογιστικών εξόδων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος υπολογιστικά.

ε. 92 με την αξία των παροχών και αντιπαροχών που γίνονται μεταξύ των τμημάτων, κύριων και βοηθητικών.

στ. 94 με την αξία των πρώτων υλών, βοηθητικών και λοιπών υλικών, καθώς και των ημιτελών προϊόντων, όταν δεν καταλογίζονται απευθείας στους λογαριασμούς φορέων κόστους παραγωγής (93).

ζ. 95 με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους που προσδιορίζονται για τα στοιχεία κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους.

η. 97.00 με τα κονδύλια των υπολογιστικών εξόδων, όταν εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως χωρίς τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 90.09.

θ. 97.10.01 με τα κονδύλια των πιστωτικών διαφορών των λογαριασμών των τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών, οι οποίες διαφορές κρίνεται ότι δεν είναι σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό να μειώσουν το κόστος των φορέων.

ι. 97.10.06 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).

ια. 99.01 με την αξία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από άλλα κέντρα, (π.χ. εργοστάσια) τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

2. Ο λογαριασμός 92 πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

α. 92 κατά την κατανομή του κόστους των βοηθητικών τμημάτων ή κατά την αποτίμηση των παροχών και αντιπαροχών που γίνονται μεταξύ των τμημάτων.

β. 93 κατά τον καταλογισμό του κόστους των τμημάτων στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής.

γ. 95 με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους που προσδιορίζονται για τα στοιχεία κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους.

δ. 97.10.01 με τα κονδύλια των χρεωστικών διαφορών των λογαριασμών των τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών, για τις οποίες διαφορές κρίνεται ότι δεν είναι σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό να ενσωματωθούν στο κόστος των φορέων.

ε. 97.10.06 με τα κονδύλια που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβαρύνσεως, όταν εξαιτίας της διακυμάνσεως του βαθμού απασχολήσεως οι διαφορές είναι αρνητικές (η απασχόληση υπολείπεται από την προγραμματισμένη).

στ. 96 με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, τα οποία θεωρούνται διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων.

ζ. 98.99 με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, ερευνών -αναπτύξεως και χρηματοοικονομικής, το οποίο θεωρείται ότι βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και διαμορφώνει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως.

η. 99.02 με την αξία των υπηρεσιών που παρέχονται σε άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

12. Στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού, έπειτα από τον προσδιορισμό των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, ο λογαριασμός 92 εξισώνεται.

13. Το κόστος παραγωγής που σχηματίζεται στους υπολογισμούς του 92 μεταφέρεται πάντα στη χρέωση των υπολογισμών κόστους παραγωγής του 93 και όχι απευθείας στους λογαριασμούς αποθεμάτων του 94. Η αρχή αυτή ισχύει και στην περίπτωση κατά την οποία ένα κέντρο κόστους χρεώνεται με το συνολικό κόστος παραγωγής στο οποίο περιλαμβάνεται και το κόστος των άμεσων υλικών. Με την εφαρμογή της παραπάνω αρχής το συνολικό κόστος των υπολογισμών του 93 είναι ίσο με το συνολικό κόστος παραγωγής των προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας με το οποίο χρεώνονται οι αναλυτικοί λογαριασμοί αποθεμάτων του 94.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΙΝΗΣΗΣ ΛΟΓ/ΜΟΥ 92

Έστω ότι το συνολικό κόστος μισθοδοσίας μηνός Ιανουαρίου βιομηχανικής επιχείρησης ανέρχεται σε 27.800.000 και επιμερίζεται στα κέντρα κόστους της (τμήματα παραγωγής και λειτουργίες), ανάλογα με το κόστος των εργαζομένων σε κάθε κέντρο κόστους ως εξής:

Τμήμα Παραγωγής Α	11.600.000
Τμήμα Παραγωγής Β	9.300.000
Τμήμα Συντήρησης (Βοηθητικό	
Τμήμα παραγωγής)	1.300.000
Διοικητική Λειτουργία	1.800.000
Λειτουργία διάθεσης	3.800.000
Σύνολον	27.800.000

Να γίνει η εγγραφή επιμερισμού του κόστους αυτού στην αναλυτική λογιστική.

		Χρέωση	Πίστωση
92	Κέντρα (θέσεις) Κόστους		
92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
92.00.00	Έξοδα κυρίων τμημάτων		
92.00.00.01	Τμήμα Α		
92.00.00.01.60	Αμοιβές και έξοδα προσ/κού	11.600.000	
92.00.00.02	Τμήμα Β		
92.00.00.02.60	Αμοιβές και έξοδα προσ/κού	9.300.000	
92.00.01	Έξοδα βοηθ. τμημάτων		
92.00.01.01	Τμήμα Συντήρησης		
92.00.01.01.60	Αμοιβές και έξοδα προσ/κού	1.300.000	
92.01	Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας		
92.01.60	Αμοιβές και έξοδα προσ/κου	1.800.000	
92.03	Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως		
92.03.00	Γενικά έξοδα πωλήσεων		
92.03.00.60	Αμοιβές και έξοδα προσ/κου	3.800.000	
σε.....90	Διάμεσοι Αντικριζόμενοι Λογ/σμοι		
.....90.06	Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα		
..... 90.06.60	Αμοιβές και έξοδα προσ/κού λογ/μένα		27.800.000

Έστω ότι η εν λόγω επιχείρηση εξάγει αποτέλεσμα μέσω της αναλυτικής λογιστικής κάθε μήνα. Να γίνει η εγγραφή προϋπολογιστικών εξόδων μισθοδοσιών για δώρα εορτών, αποδοχές αδειας και επιδόματος αδειας, που αναλογούν στον μήνα Ιανουάριο με δεδομένο ότι από υπολογισμούς που έχουν γίνει στο παρελθόν, έχει προκύψει ότι τα έξοδα αυτά ανέρχονται σε ποσοστό 27% των εξόδων μισθοδοσίας κάθε μηνός.

	Χρέωση	Πίστωση
92 Κέντρα (θέσεις) Κόστους		
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		

92.00.00 Έξοδα κυρίων τμημάτων		
92.00.00.01 Τμήμα Α		
92.00.00.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσ/κού	3.132.000	
92.00.00.02 Τμήμα Β		
92.00.00.02.60 Αμοιβές και έξοδα προσ/κού	2.511.000	
92.00.01 Έξοδα βοηθητικών τμημάτων		
92.00.01.01 Τμήμα Συντήρησης		
92.00.01.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσ/κου	351.000	
92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας		
92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσ/κου	486.000	
92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως		
92.03.00 Γενικά έξοδα πωλήσεων-		
92.03.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσ/κου	1.026.000	
σε.....91 Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων		
91.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά		
91.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσ/κου		7.506.000
(27.800.000 x 27%)		

Έστω ότι το συνολικό κόστος του τμήματος συντήρησης για το μήνα αυτό ανήλθε σε 3.200.000 Να επιμερισθεί το κόστος αυτό στα κύρια τμήματα λαμβάνοντας υπόψη ότι το τμήμα αυτό κατανάλωσε 295 ανθρωποώρες για το τμήμα παραγωγής Α και 245 για τμήμα παραγωγής Β.

Κατά συνέπεια επιβάρυνση τμήματος Β.

$$A = 3.200.000 \times 295 = 1.748.148$$

.....540

$$\text{και επιβάρυνση τμήματος Β} = 3.200.000 \times 245 = 1.451.852$$

..... 540

Εγγραφή

	Χρέωση	Πίστωση
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
92.00.00 Έξοδα κυρίων τμημάτων		
92.00.00.01 Τμήμα Α		
92.00.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων παραγωγής	1.748.148	
92.00.00.02 Τμήμα Β		
92.00.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων παραγωγής	1.451.852	
σε.....92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
.....92.00.01 Έξοδα βοηθητικών τμημάτων		
.....92.00.01.01 Τμήμα συντήρησης		
.....92.00.01.01.99 Καταλογισμένο κόστος		
..... Τμήματος συντήρησης		3.200.000

5.3 Παρουσίαση λογαριασμού 93 του Ε.Γ.Λ.Σ. κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη).

Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων ή υπηρεσιών ή πάγιων στοιχείων), καθώς και το κόστος ερευνών και αναπτύξεως κατά το μέρος που αναφέρεται στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποιήσεως.

Στην ευρεία έννοια της παραγωγής περιλαμβάνονται και τα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία και ανταλλακτικά αυτών.

Το κόστος των υπολογαριασμών του 93 είναι άμεσο ή έμμεσο. Στο άμεσο κόστος παραγωγής, κατά κανόνα, περιλαμβάνονται τα άμεσα υλικά και ή άμεση εργασία, ενώ στο έμμεσο το υπόλοιπο κόστος παραγωγής.

Θεωρούμε σημαντικό στο σημείο αυτό να αναφερθούμε στον διαχωρισμό του κόστους σε άμεσο και έμμεσο κόστος (άμεσα και έμμεσα έξοδα) όπου εννοιολογικά ορίζεται ως εξής:

- Κόστος άμεσο είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία τα οποία επιβαρύνουν ολοκληρωτικά και χωρίς μερισμό το κέντρο (θέση) ή τον φορέα κόστους.

Το άμεσο κόστος διαχωρίζεται στις εξής δύο κατηγορίες:

α) Στο άμεσο μεταβλητό κόστος, που σχηματίζεται μόνο από μεταβλητά (άμεσα) στοιχεία. Κατά κανόνα, το άμεσο κόστος των τελικών φορέων είναι μόνο μεταβλητό, ενώ των κέντρων (ή θέσεων) κόστους είναι σταθερό και μεταβλητό. Ένα στοιχείο κόστους είναι δυνατό να είναι άμεσο ως προς ένα κέντρο κόστους, ενώ ως προς ένα φορέα κόστους είναι δυνατό να είναι έμμεσο.

β) Στο άμεσο ολικό ή πλήρες άμεσο κόστος, που περιλαμβάνει το σύνολο των άμεσων στοιχείων του, σταθερών και μεταβλητών.

Το ολικό άμεσο κόστος είναι κατάλληλο για τον προσδιορισμό της αποδοτικότητας, π.χ ενός τμήματος, μιας δραστηριότητας ή ενός κλάδου εκμεταλλεύσεως, δεδομένου ότι το αποτέλεσμα που προκύπτει από τη σύγκριση του κόστους αυτού με τα αντίστοιχα έσοδα (αξία του έργου που παράγεται) χρησιμοποιείται στην κάλυψη του έμμεσου κόστους και στη διαμόρφωση του τελικού αποτελέσματος της οικονομικής μονάδας. Έτσι, προσδιορίζεται το μέτρο συμβολής του τμήματος ή κλάδου στη γενική αποδοτικότητα της εκμεταλλεύσεως.

- Κόστος έμμεσο είναι εκείνο που πραγματοποιείται ταυτόχρονα για περισσότερους από ένα φορείς ή κέντρα κόστους, είτε επειδή ο διαχωρισμός του, π.χ. κατά φορέα, δεν είναι εύκολος, είτε επειδή δεν κρίνεται οικονομικά ωφέλιμος. Έμμεσο κόστος αποτελούν, π.χ., ο μισθός του τεχνικού διευθυντή, το ενοίκιο του εργοστασίου, ο φωτισμός (όταν δεν υπάρχουν ενδιάμεσοι μετρητές), τα δημοτικά τέλη κλπ., στοιχεία τα οποία δεν συνδέονται με ένα προϊόν ή τμήμα, αλλά με το σύνολο των κέντρων ή θέσεων κόστους και με τα προϊόντα που παράγονται στο εργοστάσιο.

Το έμμεσο κόστος, κατά κανόνα σταθερό ή ημιμεταβλητό, επιβαρύνει τα κέντρα ή τους φορείς κόστους έπειτα από μερισμό, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατάλληλων, κατά περίπτωση, κριτηρίων.

- Άμεσα έξοδα είναι εκείνα που αναλώθηκαν (δαπανήθηκαν) απευθείας για μία συγκεκριμένη θέση κόστους και την επιβαρύνουν άμεσα, δίχως προηγούμενο μερισμό. Αντίθετα, έμμεσα έξοδα είναι τα αναλωθέντα (δαπανηθέντα) για περισσότερες θέσεις

κόστους (δηλ. τα “κοινά” έξοδα) και η επιβάρυνση καθεμιάς θέσεως κόστους γίνεται μετά από σχετικό μερισμό (αφού επιλεγούν τα πλέον κατάλληλα κριτήρια κλπ.).

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 93 γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας, η οποία είναι υποχρεωμένη να ακολουθεί τους εξής περιορισμούς:

α. Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται μόνο το κόστος της λειτουργίας παραγωγής, δηλαδή τα στοιχεία κόστους που πραγματοποιούνται για να παραχθεί το προϊόν (ή η υπηρεσία) ή το έργο και να αποκτήσει ιδιότητες και μορφή με την οποία είναι δυνατή η διάθεσή του στην αγορά ή η ιδιοχρησιμοποίησή του. Στο λογαριασμό 93 (υπολογαριασμό 93.99 "κόστος αναπτύξεως προϊόντων") συγκεντρώνεται επίσης και το μέρος του κόστους ερευνών και αναπτύξεως που αναφέρεται στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως, το οποίο στη γενική λογιστική εμφανίζεται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 1 . Παράδειγμα αποτελεί το κόστος μιας ευρεσιτεχνίας που αξιοποιείται μέσα σε δεκαπέντε χρόνια.

β. Στους υπολογαριασμούς του 93, εφόσον παράγεται αντίστοιχο έργο, περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι ακόλουθες κατηγορίες:

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

γ. Στο επίπεδο π.χ. του προϊόντος, δηλαδή στην ανάλυση του κόστους του προϊόντος, περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ή έμμεσα έξοδα παραγωγής.

δ. Στο επίπεδο του ολικού κόστους παραγωγής, η ανάλυση γίνεται τουλάχιστο στα υλικά που αναλώνονται και στα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής. Αυτή ή ανάλυση δεν είναι απαραίτητη όταν τα στοιχεία που ζητούνται προκύπτουν από την ανάλυση του λογαριασμού 92.00 "έξοδα λειτουργίας παραγωγής", πράγμα το οποίο επιτυγχάνεται όταν από τον τελευταίο αυτό λογαριασμό περνούν και τα άμεσα υλικά. Επίσης, ή ανάλυση αυτή δεν είναι απαραίτητο να γίνεται στους υπολογαριασμούς του 93 και στην περίπτωση που τα άμεσα υλικά καταλογίζονται απευθείας στους υπολογαριασμούς αυτούς, όταν οι σχετικές πληροφορίες προκύπτουν από αντίθετους υπολογαριασμούς καταλογισμένων στην παραγωγή υλικών του 94 .

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)

93.00 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ Α΄

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

93.00.00.00 Κόστος αναλωμένων αμέσων υλικών

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας

93.00.00.01 Κόστος αμέσων εξόδων παραγωγής

.....93.00.00.0100 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

.....93.00.00.0101 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

.....93.00.00.0102 Παροχές τρίτων

.....93.00.00.0103 Φόροι-Τέλη

.....93.00.00.0104 Διάφορα έξοδα

.....93.00.00.0105

.....93.00.00.0106 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

.....93.00.00.0107

.....93.00.00.0108 Προβλέψεις

.....93.00.00.0109

.....

..... 93.00.00.0199

Σημείωση: Πολλές φορές στην πράξη συνηθίζεται να αναπτύσσονται οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 93 με τρόπο που να αντιστοιχούν σ' αυτούς οι ανάλογοι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής. Συγκεκριμένα γίνεται αντιστοίχιση του πέμπτου βαθμού του λογαριασμού της Αναλυτικής Λογιστικής με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής.

Θα πρέπει να αναφέρουμε ότι η προτεινόμενη ανάλυση είναι πέντε βαθμών αντί τεσσάρων που προτείνει το Ε.Γ.Λ.Σ. Γενικά η ανάπτυξη είναι ελεύθερη και μπορεί να γίνει ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)

93.00 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ Α΄

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

93.00.00.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών

93.00.00.01 Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής

.....93.00.00.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

.....93.00.00.01.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

.....93.00.00.01.62 Παροχές τρίτων

.....93.00.00.01.63 Φόροι - Τέλη

.....93.00.00.01.64 Διάφορα έξοδα

.....93.00.00.01.65

.....93.00.00.01.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων

..... ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

..... 93.00.00.01.67

.....93.00.00.01.68 Προβλέψεις

.....93.00.00.01.69

.....

.....93.00.00.01.99

93.00.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής

.....93.00.00.0200 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

.....93.00.00.0201 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

.....93.00.00.0202 Παροχές τρίτων

.....93.00.00.0203 Φόροι-Τέλη

.....93.00.00.0204 Διάφορα έξοδα

..... 93.00.00.0205

.....93.00.00.0206 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες

.....στο λειτουργικό κόστος	
.....93.00.00.0207	
.....93.00.00.0208 Προβλέψεις	
.....93.00.00.0209 Αναλογία εξόδων βοηθητικών υπηρεσιών	
.....λειτουργίας παραγωγής (πλην υπολογιστικών εξόδων)	
.....93.00.00.0210 Αναλώσεις έμμεσων υλικών	
.....93.00.00.0211	
.....	
..... 93.00.00.0299	
93.00.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π2	
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού.....	93.00.00
93.00.02 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π3	
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού	93.00.00
.....	
93.00.99	
93.01ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ Β΄	
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού.....	93.00
93.02ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ Γ΄	
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού.....	93.00
93.03	
.....	
93.96.....	
93.97ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ	
.....93.97.00 Δραστηριότητας Δ1 (π.χ. καλλιέργεια αγρών)	
..... Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμου	93.00.00
.....93.97.01 Δραστηριότητας Δ2 (π.χ. λειτουργία εστιατορίου)	
.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμου	93.00.00
.....93.97.02	
.....	
..... 93.97.99	
93.98ΚΟΣΤΟΣ ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΑΓΙΩΝ	
.....93.98.00 Μηχανήματος Μ1	
.....93.98.01 Μηχανήματος Μ2	
.....93.98.02 Κτιρίου Κ1	
.....93.98.03 Εγκαταστάσεως Ε1	
.....93.98.04 Κόστος βελτιώσεως Μηχανήματος Μ3	
.....Ανάπτυξη των 93.98.00-04 αντίστοιχη του λογ/σμου	93.00.00
.....93.98.05	
.....	
.....93.98.99	

93.99ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

..... (ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ)

.....93.99.00 Προϊόντων ΑΠ1

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού 93.00.00

.....93.99.01 Προϊόντων ΑΠ2

.....Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογ/σμού 93.00.00

..... 93.99.02

.....

.....93.99.99

B. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Ο λογαριασμός 93 χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

1. 92, με τα κονδύλια του έμμεσου, κατά κανόνα, κόστους που προηγούμενα συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στους υπολογαριασμούς κέντρων κόστους ή τμημάτων.

2. 94.03, με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της χρήσεως, το οποίο στην αρχή της επόμενης μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 93. Δεν αποκλείεται παρόμοια μεταφορά του κόστους της παραγωγής σε εξέλιξη και κατά την έναρξη κάθε νέας περιόδου λογισμού.

3. 94 (υπολογαριασμοί αποθεμάτων), με την αξία, σε τιμές κόστους, των αποθεμάτων (όπως π.χ. πρώτων υλών ή ημιτελών προϊόντων), που εξάγονται από τις αποθήκες για βιομηχανοποίηση, όταν η αξία αυτή, προηγούμενα, δεν περνάει από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.

4. 95, με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους.

5. 97.10.00, με την αξία των τυχόν διαφορών απογραφής που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσεως, όταν το υπόλοιπο του λογαριασμού 93 μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 94.03 "παραγωγή σε εξέλιξη".

6. 97.10.01, με τα κονδύλια των πιστωτικών διαφορών που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους.

7. 99.01, με την αξία των χορηγήσεων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) που τηρούν ανεξάρτητη λογιστική, όταν η αξία αυτή, προηγούμενα, δεν περνάει από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.

Ο λογαριασμός 93 πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

1. 92, με το ολικό ή μερικό κόστος της πειραματικής παραγωγής, όταν το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος έρευνας και ανάπτυξεως (Λ/92.02).

2. 94 (υπολογαριασμοί αποθεμάτων), με το κόστος των αποθεμάτων που από την παραγωγική διαδικασία εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα κατεργασία.

3. 94.03, με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της τρέχουσας χρήσεως. Δεν αποκλείεται παρόμοια μεταφορά του κόστους της παραγωγής σε εξέλιξη και κατά το τέλος κάθε περιόδου λογισμού.

4. 95, με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους.

5. 96.20.14, με το κόστος των παρεπόμενων δραστηριοτήτων.

6. 96.20.16, με το κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το μέρος του κόστους ερευνών και αναπτύξεως που αφορά πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποίησεως.

7. 97.10.00, με την αξία των τυχόν διαφορών απογραφής που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσεως, όταν γίνεται ή μεταφορά του υπολοίπου του λογαριασμού 93 στον 94.03 .

8. 97.10.01 , με τα κονδύλια των χρεωστικών διαφορών που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους.

9. 99.02, με την αξία των παροχών προς άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) που τηρούν ανεξάρτητη λογιστική.

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 λογαριασμού 94, και ποτέ του λογαριασμού 93, έστω και αν δεν πραγματοποιείται εισαγωγή στην αποθήκη, ώστε να ελέγχονται οι ποσοτικές διακινήσεις που γίνονται μέσα στη μονάδα.

Στις περιπτώσεις που οι ποσοτικές διακινήσεις, γίνονται χωρίς πραγματική εισαγωγή στην αποθήκη, η χρεοπίστωση των λογαριασμών αποθήκης γίνεται λογιστικά με παραστατικά που εκδίδονται για το σκοπό αυτό.

Γ. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σημείωση: Το παράδειγμα δεν είναι ολοκληρωμένο ως προς την όλη κίνηση μιας επιχείρησης (Πωλήσεις, Κόστη Πωληθέντων, Μικτά κέρδη, Έξοδα λειτουργίας Διοίκησης, Έξοδα λειτουργίας διάθεσης κλπ.) και σκοπό έχει να δείξει την κίνηση του λογαριασμού 93 .

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΙΝΗΣΗΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ 93

Έστω η Επιχείρηση Α, η παραγωγική διαδικασία της οποίας ασκείται από δύο τμήματα παραγωγής το Α και το Β. Για την παραγωγή των προϊόντων της χρησιμοποιείται η πρώτη ύλη Α.

Στο τμήμα παραγωγής Α παράγεται το προϊόν Π1, το οποίο είτε πωλείται αυτούσιο, είτε αναλώνεται ως πρώτη ύλη στο τμήμα Β, για την παραγωγή των προϊόντων Π2 και Π3 ανάλογα με τις ανάγκες των παραγγελιών των πελατών.

Επίσης από το τμήμα Β παράγεται και το Υποπροϊόν Υ.

Η κίνηση της πρώτης ύλης Α το διάστημα 1-1 έως 31-3 είχε ως εξής:

	Ποσότητα	Αξία
Απόθεμα 1-1	5.000 Kgr	3.000.000
Πλέον: Αγορές περιόδου 1-1- έως 31-3	22.000 Kgr	12.000.000
	27.000 Kgr	15.000.000
Μείον: Απόθεμα 31-3	3.000 Kgr	1.666.667
Αναλώσεις στην παραγωγή	24.000 Kgr	13.333.333
(Μέθοδος αποτίμησης: Μέση Τριμηνιαία σταθμική τιμή).		
Κίνηση προϊόντος Π1 για το διάστημα 1-1 έως 31-3:		
	Ποσότητα	Αξία
Απόθεμα 1-1	7.000 Kgr	12.250.000
Πλέον: Παραγωγή περιόδου 1-1 έως 31-3	20.000 Kgr	
	27.000 Kgr	

Μείον: Πωλήσεις	8.000 Kgr	
	19.000 Kgr	
Μείον: Απόθεμα 31-3	4.000 Kgr	
Αναλώσεις στο τμήμα Β	15.000 Kgr	
(Οι αξίες θα προσδιορισθούν μετά την κοστολόγηση).		

Στο τμήμα Β παράχθηκαν 3.000 τεμάχια Π2 και 3.200 τεμάχια Π3 και 500 κιλά υποπροϊόν Υ. Σημειώνεται ότι δεν υπήρχαν αποθέματα έναρξης για τα παραπάνω είδη και ότι το υποπροϊόν Υ πωλείται αντί 300 το κιλό.

Την 31-3 το ισοζύγιο της Αναλυτικής Λογιστικής μεταξύ των άλλων είχε και τα εξής υπόλοιπα:

92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα Α΄

92.00.00.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	8.800.000
92.00.00.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	1.600.000
92.00.00.62	Παροχές τρίτων	2.800.000
92.00.00.63	Φόροι - τέλη	320.000
92.00.00.64	Διάφορα έξοδα	3.600.000
92.00.00.66	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	5.800.000

92.00.01 Τμήμα Β΄

92.00.01.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	16.300.000
92.00.01.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	2.800.000
92.00.01.62	Παροχές τρίτων	4.300.000
92.00.01.63	Φόροι - τέλη	510.000
92.00.01.64	Διάφορα έξοδα	4.200.000
92.00.01.66	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	6.700.000

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.24	Α΄ και βοηθητικές ύλες	
94.24	94.24.00 Πρώτες ύλες	
94.24.00.01	Πρώτη ύλη Α΄	15.000.000
94.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	
94.21.01	Προϊόν Π1	12.250.000

1. Προσδιορισμός κόστους παραχ/ντος προϊόντος Π1

Αξία αναλώσεων πρώτης ύλης Α 13.333.333

+ Άμεση εργασία (ΚΑ 92.00.00.60) 8.800.000

+Γ.Β.Ε.

(Οι υπόλοιποι λογ/σμοί 92.00.00) 14.120.000

Σύνολο κόστος παραγωγής Π1 36.253.333

Μετά από τον προσδιορισμό του κόστους η κίνηση του προϊόντος Π1 ως προς ποσότητα και αξία πλέον έχει ως εξής:

	Ποσότητα	Αξία
Απόθεμα 1-1	7.000 Kgr	12.250.000
Πλέον: Παραγωγή περιόδου 1-1 έως 31-3	20.000 kgr	36.253.333
	27.000 Kgr	48.503.333
Μείον: Πωλήσεις	8.000 Kgr	14.371.358
	19.000 Kgr	34.131.975
Μείον: Απόθεμα λήξης	4.000 Kgr	7.185.679
Αναλώσεις στο τμήμα Β	15.000 Kgr	26.946.296

2. Κόστος παραγωγής προϊόντων Π2 - Π3

Σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές από την συνολική ανάλωση των 15.000 Kgr του προϊόντος Π1, 8.000 Kgr αναλώθηκαν για την παραγωγή του προϊόντος Π2 και 7.000 Kgr για την παραγωγή του προϊόντος Π3. Επίσης από μετρήσεις που έχουν γίνει στο παρελθόν προκύπτει ότι ένα τεμάχιο προϊόντος Π2 απαιτεί χρόνο παραγωγής 1 ώρα ενώ ένα τεμάχιο προϊόντος Π3 απαιτεί χρόνο 45 λεπτά (0,75 της ώρας).

Κατόπιν αυτού το κόστος παραγωγής των προϊόντων Π2 και Π3 ως προς τις αναλώσεις αμέσων υλικών διαμορφώνεται ως εξής:

$$\text{Προϊόν Π2} = 8.000 \text{ Kgr} \times 1.796,42 = 14.371.358$$

$$\text{Προϊόν Π3} = 7.000 \text{ Kgr} \times 1.796,42 = 12.574.938$$

Για να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής των προϊόντων ως προς το κόστος μετατροπής (Άμεση εργασία και Γ.Β.Ε.) θα πρέπει οι παραχθείσες μονάδες προϊόντων Π2 και Π3 να αναχθούν σε ισοδύναμες μονάδες. Έστω ότι θέλουμε να μετατρέψουμε τις παραχθείσες μονάδες σε ισοδύναμες μονάδες προϊόντος Π2.

Είδος	Φυσικές Μονάδες	Συντελεστής Δυσχέρειας	Ισοδύναμες Μονάδες
Π2	3.000 τεμ.	1	3.000
Π3	3.200 τεμ.	0,75	2.400
	Σύνολον	Ισοδ. μονάδων Π2	5.400

Συνολικό κόστος τμήματος Β πλην αναλώσεων

(Ως υπόλοιπο λογ/σμού 92.00.01) 34.810.000

Κόστος Ισοδύναμης μονάδας = $34.810.000 / 5.400 = 6.446,30$

Κόστος Μετατροπής Π2 = $6.446,30 \times 3.000 = 19.338.889$

Κόστος Μετατροπής Π3 = $6.446,30 \times 2.400 = 15.471.111$

.....Σύνολο 34.810.000

Συνεπώς

Κόστος Παραγωγής Π2 = $14.371.358 + 19.338.889 = 33.710.247 / 3.000 = 11.236,75 / \text{τεμ.}$

Κόστος Παραγωγής Π3 = $12.574.938 + 15.471.111 = 28.046.049 / 3.200 = 8.764,39 / \text{τεμ.}$

Εγγραφές Αναλυτικής Λογιστικής	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
93.00 Κόστος Παραγωγής Τμήματος Α		
93.00.01 Προϊόν Π1		
93.00.01.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	13.333.333	
94 Αποθέματα		
94.24 Α΄ και βοηθ. ύλες		
94.24.99 Κόστος αναλωμένων Υλικών		
94.24.99.01 Κόστος αναλωμένης Ύλης Α		13.333.333
(Αναλώσεις Πρώτης Ύλης Α σε παραγωγή Π1)		
93.00.01.01 Κόστος Άμεσης Εργασίας	8.800.000	
93.00.01.02 Γ.Β.Ε.	14.120.000	
92.00.00.99 Καταλογισμένο Κόστος Τμήματος Α΄		22.920.000
(Άμεση Εργασία και Γ.Β.Ε.)		
94.21.01 Προϊόν Π1	36.253.333	
93.00.01.99Καταλογισμένο Κόστος		
.....Προϊόντος Π1		36.253.333
(Συνολικό Κόστος Προϊόντος Π1)		
	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
93.01.....Τμήμα Παραγωγής Β΄		
93.01.02 .....Προϊόν Π2		
93.01.02.00.....Αναλώσεις άμεσων υλικών	14.371.358	
93.01.03.....Προϊόν Π3		
93.01.03.00.....Αναλώσεις άμεσων υλικών	12.574.938	
94.21.01..... Προϊόν Π1		
94.21.01.99.....Καταλογισμένο Κόστος		
..... Προϊόντος Π1		26.946.296
(Αναλώσεις προϊόντος Π1 στην παραγωγή Π2, Π3)		
93.01.02.....Προϊόν Π2		
93.01.02.01.....Άμεση Εργασία	9.055.556	
93.01.02.02.....Γ.Β.Ε.	10.283.333	
93.01.03.....Προϊόν Π3		
93.01.03.01.....Άμεση Εργασία	7.244.444	
93.01.03.02.....Γ.Β.Ε.	8.226.667	
92.00.01.99.....Καταλογισμένο Κόστος		
..... Τμήματος Β		34.810.000
(Κόστος Μετατροπής Προϊόντων Π2 - Π3)		

Σημείωση: Ο υπολογισμός άμεσης εργασίας ανά προϊόν έγινε αναλογικά με βάση		τις σχέσεις
19.338.889 X 16.300.000 : 34.810.000 για την άμεση εργασία του προϊόντος Π2		και
15.471.111 X 16.300.000 : 34810.000 για την άμεση εργασία του προϊόντος Π2.		
Τα υπόλοιπα κόστη μετατροπής κατά προϊόν προκύπτουν από τις διαφορές 19.338.889 – 9.055.56 και 15.471.111 - 7.244.444.		
94.22 .....Υποπροϊόντα και Υπολείματα		
94.22.01 Υποπροϊόν Υ	150.000	
93.01.02.99.....Καταλογισμένο Κόστος		
..... Προϊόντος Π2		81.879
93.01.03.99.....Καταλογισμένο Κόστος		
..... Προϊόντος Π3		68.121
Σημείωση: Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. τα υποπροϊόντα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους και η συνολική αξία αυτών μειώνει το κόστος παραγωγής των προϊόντων. Στην προκειμένη περίπτωση το κάθε προϊόν μειώνεται ανάλογα με το συνολικό κόστος παραγωγής του.		
(Π2 = 150.000 X 33.710.247 : 61.756.296 και Π2 =	28.046.9 : 61.756.296	X 150.000).
94.21.02 Προϊόν Π2	33.628.368	
94.21.03 Προϊόν Π3	27.977.928	
93.01.02.99 Καταλογισμένο Κόστος		
..... Προϊόντος Π2		33.628.368
93.01.03.99 Καταλογισμένο Κόστος		
..... Προϊόντος Π3		27.977.928
(Κόστος παραγωγής προϊόντων Π2 - Π3)		

5.4 Παρουσίαση λογαριασμού 94 του Ε.Γ.Λ.Σ. αποθέματα.

Στους υπολογαριασμούς του 94 παρακολουθούνται τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα της οικονομικής μονάδας, είτε προέρχονται από αγορά, είτε παράγονται από την ίδια τη μονάδα.

Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής. Η αναλυτική λογιστική αναλύει παραπέρα τις γενικές κατηγορίες των

αποθεμάτων κατά τρόπο που να ανταποκρίνονται καλύτερα στην εξυπηρέτηση των αναγκών της κοστολογήσεως, του προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, της αναλύσεως των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητας ή φορείς ευθύνης και του ελέγχου των αποθεμάτων που αποβλέπει στην αποτελεσματική διαχείρισή τους.

Το τελευταίο όριο αναλύσεως των υπολογαριασμών του 94 είναι η μερίδα αποθήκης, στην οποία παρακολουθείται η τελευταία υποδιαίρεση της συγκεκριμένης κατηγορίας αποθέματος, όπως π.χ. στα εμπορεύματα, η μερίδα αποθήκης, αντιπροσωπεύει το είδος, ενδεχόμενα δε και την ποιότητα. Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων υπαγορεύεται, είτε από διαχειριστικές και κοστολογικές ανάγκες, είτε από υποχρεωτικής εφαρμογής κανόνες δικαίου.

Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων παρακολουθείται σε περισσότερες από μία μερίδες αποθήκης, όταν το ίδιο απόθεμα βρίσκεται σε περισσότερους από έναν αποθηκευτικούς χώρους.

Οι λογαριασμοί της τελευταίας υποδιαίρεσεως των αποθεμάτων τηρούνται κατά ποσότητα και αξία. Εξαιρέση από τον κανόνα αυτό είναι δυνατό να γίνεται για ορισμένες κατηγορίες αναλώσιμων υλικών που θεωρούνται ότι αναλώνονται αμέσως με την παραλαβή τους. Τα αναλώσιμα αυτά υλικά είναι δυνατό να παρακολουθούνται, είτε στο σύνολό τους, είτε κατά ομάδες, μόνο κατά αξία.

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

Αποθέματα (π.χ. υλικά) τρίτων που βρίσκονται στα χέρια της οικονομικής μονάδας παρακολουθούνται αναλυτικά σε λογαριασμούς τάξεως. Αποθέματα της οικονομικής μονάδας που βρίσκονται στα χέρια τρίτων παρακολουθούνται σε ξεχωριστές μερίδες αποθήκης. Τα αποθέματα που αποστέλλονται σε τρίτους για διάφορους λόγους - π.χ. ως παρακαταθήκες προς πώληση, για ενέχυρο, για φύλαξη ή με σκοπό την προσωρινή παραμονή - παρακολουθούνται στους ιδιαίτερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς "εμπορεύματα, προϊόντα κλπ. σε τρίτους", που ανοίγονται και λειτουργούν ως υπολογαριασμοί του 94. Η παρακολούθηση αυτή γίνεται κατά ποσότητα και αξία, αναλυτικά για κάθε είδος αποθέματος, αποθηκευτικό χώρο και κατηγορία στην οποία ανήκει, με τρόπο που να εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η πληροφόρηση για τις αξίες των αποθεμάτων της οικονομικής μονάδας που βρίσκονται σε τρίτα πρόσωπα και για τους ειδικούς όρους από τους οποίους διέπονται αυτά.

Η παραγωγή σε εξέλιξη ή τα υλικά και άλλα είδη που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας κατά τη διάρκεια της χρήσεως δεν παρακολουθούνται στους υπολογαριασμούς αποθεμάτων του 94, επειδή δεν αποτελούν αντικείμενο παραλαβής και παραδόσεως. Τα υλικά αυτά μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 94 μόνο κατά το τέλος της χρήσεως ή της περιόδου υπολογισμού και έπειτα από διενέργεια απογραφής.

Με τη λογιστική παρακολούθηση της ποσοτικής διακινήσεως κάθε αποθέματος εξασφαλίζεται η διαρκής ποσοτική απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η ακριβής γνώση του ποσοτικού υπολοίπου κατά μερίδα αποθήκης.

Με την αποτίμηση των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων επιτυγχάνεται η διαρκής απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή η διαρκής γνώση της ποσότητας και αξίας των αποθεμάτων που βρίσκονται στους αποθηκευτικούς χώρους.

A. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.00 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

94.00.00.....

94.00.01.....

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας

94.00.97Εμπορεύματα σε τρίτους

94.00.98Εκπτώσεις επί αγορών

94.00.99

Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι στην πράξη πολλές φορές συνηθίζεται να αναπτύσσονται οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 94 με τρόπο που να αντιστοιχούν σ' αυτούς οι ανάλογοι λογαριασμοί της ομάδας 2 της Γενικής λογιστικής. Συγκεκριμένα γίνεται αντιστοίχιση του δεύτερου βαθμού του λογαριασμού της Αναλυτικής Λογιστικής με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 2 της Γενικής Λογιστικής.

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

94.20.00

.....

94.20.97Εμπορεύματα σε τρίτους

94.20.98Εκπτώσεις επί αγορών

92.20.99Καταλογισμένο κόστος αγοράς εμπορευμάτων (λογ/σμός αντίθετος)

94.01 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ

94.01.00.....

94.01.01.....

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας

94.01.97Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή σε τρίτους

94.01.98

94.01.99.....

94.02 ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ

94.02.00.....

94.02.01.....

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας

94.02.97Υποπροϊόντα και υπολείμματα σε τρίτους

94.02.98.....

94.02.99.....

94.03 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ (ΠΡΟΪΟΝΤΑ.

ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ ΣΤΟ

ΣΤΑΔΙΟ ΤΗΣ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑΣ)

94.03.00.....

94.03.01.....

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας

94.03.97Προϊόντα κλπ. υπό κατεργασία σε τρίτους

94.03.98

94.03.99	
94.04 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ	
ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	
94.04.00.....	
94.04.01.....	
Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας	
94.04.97Πρώτες και βοηθητικές ύλες -Υλικά συσκευασίας σε τρίτους	
94.04.98.....	
94.04.99.....	
94.05 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ	
94.05.00Μικρά εργαλεία	
94.05.00.00.....	
.....94.05.00.01.....	
Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας	
.....94.05.00.99.....	
94.05.01Λιγνίτης	
.....94.05.01.00.....	
.....94.05.01.01.....	
Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας	
..... 94.05.01.99	
94.05.02Πετρέλαιο	
.....94.05.02.00.....	
.....94.05.02.01.....	
Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας	
.....94.05.02.99.....	
94.05.03Μαζούτ	
.....94.05.03.00.....	
.....94.05.03.01.....	
Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας	
..... 94.05.03.99	
94.05.04Λοιπά καύσιμα - λιπαντικά	
.....94.05.04.00.....	
.....94.05.04.01.....	
Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας	
.....94.05.04.99.....	
94.05.05Διάφορα αναλώσιμα υλικά	
.....94.05.05.00.....	
.....94.05.05.01.....	
Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας	
.....94.05.05.99.....	

94.05.06	Οικοδομικά υλικά
.....94.05.06.00.....	
.....94.05.06.01.....	
.....	Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας
.....94.05.06.99.....	
94.05.07	.....
.....	
94.05.90	.....
94.05.91	.....
.....	
94.05.97	Αναλώσιμα υλικά σε τρίτους
94.05.98	Εκπτώσεις αγορών
94.05.99	.....
94.06	ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
94.06.00	.....
94.06.01	.....
	Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας
94.06.97	Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων σε τρίτους
94.06.98	Εκπτώσεις αγορών
94.06.99	.....
94.07	.....
94.08	ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ
94.08.00	Είδη συσκευασίας στις αποθήκες
.....94.08.00.00.....	
.....94.08.00.01.....	
	Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας
.....94.08.00.97.....	
.....94.08.00.98	Εκπτώσεις αγορών
.....94.08.00.99.....	
.....	
94.08.46	.....
.....	
94.08.50	Επιστρεπτά είδη συσκευασίας σε τρίτους
.....94.08.50.00.....	
.....94.08.50.01	.....
	Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας
.....94.08.50.99.....	
.....	
94.08.96	.....
94.08.97	Είδη συσκευασίας σε τρίτους

- 94.08.98 Εκπτώσεις αγορών
- 94.08.99.....
- 94.09

B. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

• Ο λογαριασμός 94 χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών.

α. 90.01 κατά το λογισμό των αρχικών αποθεμάτων στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής.

β. 90.02 κατά το λογισμό του οριστικοποιημένου κόστους αγορών, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής, όταν δεν προηγείται χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 91.

γ. 91.09 με το προϋπολογισμένο κόστος των αποθεμάτων, όταν δεν είναι γνωστό το ακριβές κόστος τους.

δ. Υπολογαριασμών του 91, όταν προηγείται χρέωση των λογαριασμών αυτών κατά την αγορά των αποθεμάτων με σκοπό την ανακατάταξη ή προομαδοποίησή τους με άλλα αγορασμένα αποθέματα.

ε. 93 με το κόστος παραγωγής των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων, καθώς και των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων και, στο τέλος της χρήσεως ή της περιόδου λογισμού, με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως προσδιορίζεται έπειτα από απογραφή.

στ. 94 με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων, όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική.

ζ. 95 με τις θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς, στην περίπτωση εφαρμογής πρότυπης κοστολόγησεως, όταν οι αποκλίσεις αυτές προσδιορίζονται τη στιγμή της παραλαβής των αποθεμάτων.

η. 97.10.00.01 με την αξία των πλεονασμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε αυτή γίνεται κατά τη διάρκεια, είτε κατά το τέλος της χρήσεως.

θ. 99.01 με την αξία των αποθεμάτων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) στα οποία τηρείται αυτοτελής αναλυτική λογιστική.

• Ο λογαριασμός 94 πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

α. 92 με το κόστος των αποθεμάτων που αναλώνονται, όταν η αξία τους χρεώνεται απευθείας στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους.

β. 93 με το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής, όταν καταλογίζονται απευθείας στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής, χωρίς τη μεσολάβηση του λογαριασμού 92.

γ. 94 με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ τμημάτων, αποθηκών και των υποκαταστημάτων ή εργοστασίων τα οποία δεν τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

δ. 95 με τις αρνητικές αποκλίσεις κόστους αγοράς, όταν η οικονομική μονάδα εφαρμόζει την πρότυπη κοστολόγηση και οι αποκλίσεις προσδιορίζονται κατά την αγορά ή παραλαβή π.χ. των υλικών.

ε. 96.20 με το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων αποθεμάτων.

στ. 97.10.00.00 με την αξία των ελλειμμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε κατά τη διάρκεια, είτε στο τέλος της χρήσεως.

ζ. 99.02 με το κόστος των αποθεμάτων που αποστέλλονται σε άλλα τμήματα, αποθήκες ή υποκαταστήματα, τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

η. 90 ή 91 με τις μειώσεις του κόστους αγοράς των αποθεμάτων (εκπτώσεις ή επιστροφές).

θ. 90, 98 και 99 με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

• Η ενημέρωση των λογαριασμών αποθεμάτων, όπως και των λογαριασμών εξόδων της ομάδας 6, των εσόδων της ομάδας 7 και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, γίνεται, είτε πρώτα στη γενική λογιστική και σε δεύτερη φάση στην αναλυτική, είτε αντίστροφα, είτε ταυτόχρονα και στους δύο τομείς της λογιστικής (γενικής και αναλυτικής).

α. Περίπτωση πρώτη: Η πορεία των εγγραφών αρχίζει από τη γενική λογιστική. Στην περίπτωση αυτή οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών τηρούνται στη γενική λογιστική (ομάδα 2) και ενημερώνονται, κατά ποσότητα και αξία με την αρχική απογραφή και τις αγορές, και μόνο κατά ποσότητα με τις αναλώσεις, τις πωλήσεις και τις εσωτερικές διακινήσεις.

Σε δεύτερη φάση, στο τέλος κάθε μέρας ή εβδομάδας ή κάθε μήνα το αργότερο, τα δεδομένα κινήσεως των αποθηκών της γενικής λογιστικής μεταφέρονται στην αναλυτική συγκεντρωτικά, κατά ποσότητα και αξία δηλαδή μεταφέρεται η απογραφή στην αρχή της χρήσεως και, περιοδικά, μεταφέρονται οι αγορές, οι βιομηχανοποιήσεις, οι πωλήσεις (κόστος πωλημένων) και οι εσωτερικές διακινήσεις, καθώς και οι αντιλογισμοί και μειώσεις των σχετικών λογαριασμών. Κατά τις μεταφορές αυτές κινούνται οι εξής λογαριασμοί:

- Με την αρχική απογραφή χρεώνεται ο 94, με πίστωση του 90.
- Με τις αγορές χρεώνεται ο 94, με πίστωση του 90 ή 91.
- Με το κόστος πωλημένων πιστώνεται ο 94, με χρέωση του 96.
- Με τις βιομηχανοποιήσεις πιστώνεται ο 94, με χρέωση του 92 ή 93.
- Με τις εσωτερικές διακινήσεις χρεοπιστώνεται ο 94, ενδεχόμενα δε και ο 99.
- Με τους αντιλογισμούς και τις μειώσεις (π.χ. εκπτώσεις αγορών ή διορθώσεις κλπ.) πιστώνεται ο 94 με χρέωση του 90 ή 91 ή 93 ή 94 ή 96 ή 99 ή χρεώνεται ο 94 με πίστωση του 92 ή 93 ή 94 ή 96 ή 99.

β. Περίπτωση δεύτερη: Η πορεία των εγγραφών αρχίζει από την αναλυτική λογιστική. Στην περίπτωση αυτή οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών τηρούνται κατά ποσότητα και αξία στην αναλυτική λογιστική, όπου λογιστικοποιούνται τα πρωτογενή παραστατικά κινήσεως των αποθεμάτων (απογραφή, αγορές, βιομηχανοποιήσεις, πωλήσεις, διακινήσεις). Κατά τη λογιστικοποίηση των παραστατικών απογραφής (δελτίο, ή βιβλίο απογραφής) και αγορών χρεώνονται αναλυτικά οι λογαριασμοί των αποθεμάτων (94), με πίστωση του 90. Τυχόν κονδύλια που δεν ενσωματώνονται στο κόστος αποθεμάτων, όπως π.χ. ο Φ.Κ.Ε., τα οποία περιλαμβάνονται στα παραστατικά αγορών, δεν καταχωρούνται στην αναλυτική λογιστική.

Σε δεύτερη φάση, ημερήσια ή τουλάχιστο μέσα στη χρονική περίοδο που προβλέπεται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά, ενημερώνονται οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής, μόνο κατ' αξία, με την αρχική απογραφή και τις αγορές, καθώς και με τους αντιλογισμούς και τις μειώσεις τους, ως εξής:

- Με την απογραφή ενάρξεως χρεώνονται οι οικείοι λογαριασμοί αποθεμάτων της ομάδας 2, κατά το άνοιγμα των βιβλίων (εγγραφές ισολογισμού).

- Με τις αγορές "μετρητοίς" χρεώνεται υπολογαριασμός του 50 με την ονομασία "αγορές μετρητοίς" με τη συνολική αξία των παραστατικών και πιστώνεται ο λογαριασμός του ταμείου.

- Με τις αγορές "επί πιστώσει" χρεώνεται υπολογαριασμός του 50 με την ονομασία "αγορές επί πιστώσει" με τη συνολική αξία των παραστατικών και πιστώνονται οι αναλυτικοί λογαριασμοί των προμηθευτών.

- Τουλάχιστο στο τέλος κάθε μήνα, με πίστωση των υπολογαριασμών του 50 "αγορές μετρητοίς" και "αγορές επί πιστώσει", οι οποίοι λειτουργούν ως ενδιάμεσοι, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων της ομάδας 2 και ενδεχόμενα άλλοι λογαριασμοί για τυχόν κονδύλια που δεν ενσωματώνονται στο κόστος αποθεμάτων (π.χ. ο 54.00 για το Φ.Κ.Ε. αγορών πρώτων υλών).

- Με την αυτή ή οποιαδήποτε άλλη διαδικασία γίνεται η ενημέρωση των λογαριασμών, π.χ. για τις εκπτώσεις αγορών ή τους αντιλογισμούς.

Κάθε οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να μη χρησιμοποιεί τους διάμεσους λογαριασμούς "αγορές μετρητοίς" και "αγορές επί πιστώσει", με τον όρο ότι η οργάνωση και τα μηχανογραφικά μέσα που χρησιμοποιεί διασφαλίζουν κατ' άλλο τρόπο τη λειτουργία της παραπάνω περιπτώσεως.

Η συγκεντρωτική ενημέρωση κατά αξία των λογαριασμών αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής γίνεται με βάση στοιχεία, είτε του ημερολογίου αγορών, όταν τηρείται, είτε των λογαριασμών αποθεμάτων του 94.

γ. Περίπτωση τρίτη: Η ενημέρωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την αρχική απογραφή και τις αγορές (καθώς και με τις εκπτώσεις - αντιλογισμούς) γίνεται ταυτόχρονα στους δύο τομείς της λογιστικής. Η εφαρμογή της διαδικασίας αυτής ενημερώσεως προϋποθέτει ότι για τις λογιστικές καταχωρήσεις χρησιμοποιούνται ηλεκτρονικοί υπολογιστές.

Κατά τη διαδικασία της ταυτόχρονης ενημερώσεως, τα παραστατικά λογιστικοποιήσεως, π.χ. της αρχικής απογραφής και των αγορών - εκπτώσεων, φέρουν διπλή κωδικαρίθμηση, ώστε να είναι δυνατή η τροφοδότηση με το ίδιο παραστατικό των οικείων λογαριασμών, τόσο της γενικής λογιστικής όσο και της αναλυτικής λογιστικής, με τη βοήθεια κατάλληλων προγραμμάτων του ηλεκτρονικού υπολογιστή.

• Οι τρόποι απεικόνισεως των αγορών στους λογαριασμούς της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής, οι οποίοι περιγράφονται στις παραπάνω περιπτώσεις, αποτελούν εναλλακτικές λύσεις του προβλήματος του αυξημένου κόστους που δημιουργούν οι διπλές καταχωρήσεις στο σύστημα της αυτόνομης αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως. Οι τρόποι αυτοί, οι οποίοι αποβλέπουν στη μείωση του λειτουργικού κόστους της αυτονομίας, επιλέγονται από κάθε οικονομική μονάδα με κριτήριο τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της.

• Οι εκτός τιμολογίου εκπτώσεις αγορών αντιμετωπίζονται τόσο στη γενική, όσο και στην αναλυτική λογιστική ως εξής:

Σε περιπτώσεις που, για διάφορους λόγους, οι εκπτώσεις αγορών δεν είναι δυνατό να μειώνουν την τιμολογιακή αξία αγοράς, καταχωρούνται στους ιδιαίτερους, κατά κατηγορία αποθεμάτων, υπολογαριασμούς, είτε κατ'είδος αποθεμάτων, είτε για περισσότερα είδη όταν δεν είναι δυνατός ή όταν είναι δυσχερής ο διαχωρισμός τους στα επιμέρους είδη. Στο τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών εκπτώσεων αγορών μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς "αγορές χρήσεως". Όταν οι εκπτώσεις αγορών αναφέρονται σε περισσότερα από ένα είδη αποθεμάτων και ο διαχωρισμός τους κατ' είδος είναι αδύνατος ή δυσχερής, η κατανομή τους στα είδη αυτά γίνεται ανάλογα με την πριν από τις εκπτώσεις αξία κτήσεώς τους.

• Στις περιπτώσεις που διακινούνται αποθέματα μεταξύ αποθηκευτικών χώρων που τους χωρίζει μεγάλη απόσταση, είναι δυνατό, για να εξασφαλιστεί ο έλεγχος των διακινήσεων, να λειτουργούν ενδιάμεσοι υπολογαριασμοί του 94. Οι υπολογαριασμοί αυτοί χρεώνονται όταν

πραγματοποιείται η αποστολή των αποθεμάτων, με πίστωση των οικείων αναλυτικών μερίδων του είδους, και πιστώνονται κατά την παραλαβή τους, με χρέωση των οικείων αναλυτικών μερίδων της αποθήκης παραλαβής. Το σύστημα λειτουργίας ενδιάμεσων λογαριασμών ελέγχου των εσωτερικών διακινήσεων εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που οι διακινήσεις αυτές γίνονται προς ή από κέντρα που δεν τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική. Στην αντίθετη περίπτωση, για τις εσωτερικές διακινήσεις παρεμβάλλονται οι λογαριασμοί 99.01 και 99.02 .

Οι ενδιάμεσοι λογαριασμοί ελέγχου είναι εξισωμένοι, εφόσον δεν υπάρχει ανωμαλία ή καθυστέρηση παραλαβής των αποστελλόμενων αποθηκών. Η ύπαρξη τυχόν υπολοίπων στους λογαριασμούς αυτούς συνεπάγεται την ανάλυση και τον έλεγχο για τον εντοπισμό της αιτίας (π.χ. ανωμαλίας) στην οποία οφείλονται τα υπόλοιπα αυτά.

Γ. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΚΙΝΗΣΗΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ 94

Να απεικονισθούν στην Αναλυτική Λογιστική τα παρακάτω δεδομένα:

1. Αποθέματα Έναρξης 1/1/2000

α. Εμπορευμάτων	
Είδος Α	15.000.000
Είδος Β	8.000.000
β. Πρώτων υλών	
Είδος Γ	20.000.000
Είδος Δ	22.000.000
γ. Βοηθητικών υλών	3.000.000
δ. Προϊόντων	
Είδος Χ	25.000.000
Είδος Ψ	27.000.000

2. Αγορές περιόδου 1/1 - 31/3/2000

α. Εμπορευμάτων	
Είδος Α	32.000.000
Είδος Β	24.000.000
β. Πρώτων υλών	
Είδος Γ	52.000.000
Είδος Δ	41.000.000
γ. Βοηθητικών υλών	4.000.000

3. Αναλώσεις στην παραγωγή 1/1 - 31/3/2000

α. Πρώτων υλών	
Είδος Γ	58.000.000
Είδος Δ	51.000.000

β. Βοηθητικών υλών	5.000.000
4. Αξίες παραχθέντων προϊόντων περιόδου 1/1 - 31/3/2000	
Είδος Χ	108.000.000
Είδος Ψ	90.000.000
5. Κόστος πωλημένων αποθεμάτων περιόδου 1/1 - 31/3/2000	
α. Εμπορευμάτων	
Είδος Α	30.000.000
Είδος Β	18.000.000
β. Προϊόντων	
Είδος Χ	102.000.000
Είδος Ψ	95.000.000

ΕΓΓΡΑΦΕΣ (1/1/2000)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1) 94.20 Εμπορεύματα		
94.20.01 Είδος Α	15.000.000	
94.20.02 Είδος Β	8.000.000	
..... 90.01.20 Αποθέματα εμπορευμάτων λογισμένα		23.000.000
2) 94.24 Α΄ και Βοηθητικές ύλες		
94.24.00 Α΄ ύλες		
94.24.00.01 Είδος Γ	20.000.000	
94.24.00.02 Είδος Δ	22.000.000	
94.24.01 Βοηθητικές ύλες	3.000.000	
90.01.24 Αποθέματα Α΄ και Βοηθητικών υλών λογισμένα		45.000.000
3) 94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα		
94.21.00.01 Είδος Χ	25.000.000	
94.21.00.02 Είδος Ψ	27.000.000	
..... 90.01.21 Αποθέματα προϊόντων λογισμένα		52.000.000
ΕΓΓΡΑΦΕΣ (31/3/2000)		
4) 94.20 Εμπορεύματα		
94.20.01 Είδος Α	32.000.000	
94.20.02 Είδος Β	24.000.000	
..... 90.02.20 Αγορές εμπορευμάτων λογισμένες		56.000.000

5) 94.24 Α΄ και Βοηθητικές ύλες		
94.24.00 Α΄ ύλες		
94.24.00.01 Είδος Γ΄	52.000.000	
94.24.00.02 Είδος Δ΄	41.000.000	
94.24.01 Βοηθητικές ύλες	4.000.000	
90.02.24 Αγορές Α΄ και Βοηθητικών υλών λογισμένες		97.000.000
6) 93 Κόστος παραγωγής		
93.00 Είδος Χ		
93.00.00 Αναλώσεις άμεσων υλικών	58.000.000	
93.01 Είδος Ψ		
93.01.00 Αναλώσεις άμεσων υλικών	51.000.000	
..... 94.24.99 Καταλογισμένο κόστος αναλώσεων		
..... 94.24.99.00 Καταλογισμένο κόστος Α΄ υλών		109.000.000
7) 92 Κέντρα (θέσεις) κόστους		
92.00 Κόστος παραγωγής		
92.00.00 Τμήμα Α		
92.00.00.24 Βοηθητικές ύλες	5.000.000	
..... 94.24.99.01 Καταλογισμένο κόστος αναλώσεων		
.....βοηθητικών υλών		5.000.000
8) 94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα		
94.21.00.01 Είδος Χ	108.000.000	
94.21.00.02 Είδος Ψ	90.000.000	
..... 93.00.99 Κόστος παραχθέντος Είδους Χ		108.000.000
..... 93.01.99 Κόστος παραχθέντος Είδους Ψ		90.000.000
9) 96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων		
96.20.70 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων		
96.20.70.01 Είδος Α΄	30.000.000	
96.20.70.02 Είδος Β΄	18.000.000	
..... 94.20 Εμπορεύματα		
..... 94.20.99 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων		48.000.000
10) 96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων		
96.20.71 Κόστος πωλημένων προϊόντων		
96.20.71.01 Είδος Χ	102.000.000	
96.20.71.02 Είδος Ψ	95.000.000	
.....94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		
..... 94.21.00 Προϊόντα έτοιμα		
.....94.21.00.99 Κόστος πωληθέντων προϊόντων		197.000.000

5.5 Παρουσίαση του λογαριασμού 95 του Ε.Γ.Λ.Σ. αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος.

Στους υπολογισμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος, όταν η οικονομική μονάδα εφαρμόζει σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως. Οι αποκλίσεις αυτές, προσδιορίζονται με βάση το πρότυπο κόστος και με την ακόλουθη ισότητα:

$$\text{ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ} - \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ} = \pm \text{ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ}$$

Πρότυπο κόστος είναι εκείνο που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με βάση τους ακόλουθους υπολογισμούς και μετρήσεις:

- Ακριβείς μετρήσεις:
 - των ποσοτήτων των υλικών που αναλώνονται άμεσα για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος,
 - του χρόνου άμεσης εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος,
 - των ποσοτήτων των λοιπών στοιχείων κόστους, όπως π.χ. ηλεκτρικού ρεύματος, ατμού, νερού, έμμεσων υλικών παραγωγής, συντηρήσεων και επισκευών, που απαιτούνται κατά μονάδα δραστηριότητας.
- Ακριβής υπολογισμός του ύψους των λοιπών εξόδων κατά μονάδα δραστηριότητας ή για μία ολόκληρη κοστολογική περίοδο.
- Ακριβείς υπολογισμοί:
 - των τιμών μονάδας των άμεσων υλικών,
 - των τιμών μονάδας της άμεσης εργασίας,
 - των τιμών μονάδας των λοιπών συστατικών του στοιχείων.
- Προσδιορισμός του πρότυπου βαθμού απασχολήσεως, για την περίοδο ισχύος του πρότυπου κόστους που καταρτίζεται, ο οποίος χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κατά μονάδα προϊόντος ή δραστηριότητας πρότυπου συντελεστή επιβαρύνσεως με σταθερό κόστος.

Το πρότυπο κόστος είναι κόστος προκαθορισμένο, επειδή προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, διαφέρει όμως από το προϋπολογιστικό κόστος επειδή ο προσδιορισμός του βασίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς που γίνονται έπειτα από πραγματικές μετρήσεις. Επίσης, κατά τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους επιχειρείται ο καθορισμός του ακριβούς ύψους του κόστους, ενώ κατά τον προσδιορισμό του προϋπολογιστικού κόστους επιχειρείται η πρόβλεψη του ύψους του κόστους. Το πρότυπο κόστος είναι συγχρόνως και πραγματικό, επειδή η δυνατότητα πραγματοποίησής του είναι πειραματικά επαληθευμένη και μάλιστα κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού, επιπέδου ειδικευμένης εργασίας, και, γενικά, κάτω από ορισμένες συνθήκες λειτουργίας της μονάδας.

Το πρότυπο κόστος αποτελεί το σταθερό κοστολογικό μέγεθος (επαληθευμένα πραγματοποιήσιμο) με το οποίο συγκρίνεται το πραγματικό κόστος για τον προσδιορισμό των αποκλίσεων (διαφορών). Η ανάλυση των αποκλίσεων κατά πηγή προελεύσεως αποτελεί τη βάση ελέγχου του πραγματικού κόστους και, μέσω αυτού, της αποτελεσματικότητας ολόκληρης της εκμεταλλεύσεως και των λειτουργικών της υποδιαίρέσεων.

Στην περίπτωση που το πρότυπο κόστος είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό, η απόκλιση είναι θετική και επηρεάζει θετικά τα τελικά αποτελέσματα (κέρδος), ενώ στην αντίθετη περίπτωση η απόκλιση είναι αρνητική και επηρεάζει αρνητικά τα τελικά αποτελέσματα (ζημία).

Σχετικά με τη λειτουργία του λογαριασμού 95 λαμβάνονται υπόψη τα εξής:

α. Όταν εφαρμόζεται η πρότυπη κοστολόγηση, αποκλίσεις ανάμεσα στο πρότυπο και στο πραγματικό κόστος προσδιορίζονται κατά κανόνα για τα ακόλουθα στοιχεία:

- Τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες)
- Την άμεση εργασία
- Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

β. Οι αποκλίσεις για κάθε κατηγορία από τις παραπάνω 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 απασχολήσεως
 - σε αποκλίσεις αποτελεσματικότητας
 - σε αποκλίσεις προϋπολογισμού.

γ. Για να εξασφαλίζεται η παρακολούθηση των παραπάνω 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.

δ. Οι λογαριασμοί 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 ή ημιτελών προϊόντων που παράγονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 94. Το υπόλοιπο που δημιουργείται στους λογαριασμούς συγκεντρώσεως του κόστους αντιπροσωπεύει τις ολικές αποκλίσεις κόστους παραγωγής.

ε. Η ανάπτυξη του λογαριασμού 95 γίνεται έτσι ώστε να βρίσκεται σε αρμονία με τη διάρθρωση των λογαριασμών των κέντρων κόστους (92) και του κόστους παραγωγής (93).

στ. Σχετικά με τις αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών ισχύουν τα ακόλουθα:

- Ο προσδιορισμός τους και οι σχετικές λογιστικές εγγραφές απεικονίσεώς τους γίνονται είτε κατά την αγορά, είτε κατά τη βιομηχανοποίησή τους.

- Στην πρώτη περίπτωση οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται στο πρότυπο κόστος, ενώ στη δεύτερη στο πραγματικό.

- Στην πρώτη περίπτωση, όταν δηλαδή οι αποκλίσεις τιμής των πρώτων υλών προσδιορίζονται τη στιγμή της αγοράς τους και τα αποθέματά τους τέλους χρήσεως αποτιμούνται στο πραγματικό κόστος, οι αποκλίσεις αυτές τιμών κατανέμονται μεταξύ των ποσοτήτων που βιομηχανοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως και εκείνων που παρέμειναν ως απόθεμα στο τέλος αυτής. Σε περίπτωση που η κατανομή των αποκλίσεων κατ' είδος και μονάδα αποθεμάτων είναι αδύνατη ή δεν κρίνεται σκόπιμη, οι αποκλίσεις που αντιστοιχούν από πωλημένα αποθέματα καταλήγουν τελικά στο λογαριασμό 98.99

"Αποτελέσματα χρήσεως", ενώ οι αποκλίσεις που αντιστοιχούν στα αποθέματα απογραφής εμφανίζονται σε ειδικούς υπολογαριασμούς των αποθεμάτων αυτών (94) συγκεντρωτικά ή κατά κατηγορίες και κατά τη νέα χρήση ακολουθούν την τύχη των νέων αποκλίσεων.

ζ. Σε περίπτωση που τα αποθέματα έτοιμων και ημιτελών προϊόντων παραλαμβάνονται και καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς αποθεμάτων του 94 σε τιμές πρότυπου κόστους και κατά την απογραφή τέλους χρήσεως 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, ισχύουν όσα καθορίζονται παραπάνω (στ) για τις ίδιες δυσκολίες ή αδυναμίες στην **περίπτωση των πρώτων υλών.**

A. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 95 πολλές φορές στην πράξη γίνεται με διάφορο τρόπο, για να εξυπηρετήσει τις ανάγκες των επιχειρήσεων για την απεικόνιση των αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος, με ακόμα πιο μεγάλη ανάλυση από αυτήν που προτείνεται από το Ε.Γ.Λ.Σ.

Ενδεικτικά, παρουσιάζουμε την ανάπτυξη που προτείνεται στην πράξη από επιφανείς μελετητές - ερευνητές του Ε.Γ.Λ.Σ., όπως του κ. Γρηγοράκου, σε συνέχεια της ανάπτυξης που προτείνεται από το Ε.Γ.Λ.Σ.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Ε.Γ.Λ.Σ.

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

95.00 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ - ΥΛΙΚΩΝ (Υ)

95.00.00 Αποκλίσεις τιμής

..... 95.00.00.00Πρώτων υλών Υ1

.....95.00.00.01.....Πρώτων υλών Υ2

.....

.....95.00.00.99.....Πρώτων υλών Υ100

95.00.01 Αποκλίσεις αποδόσεως πρώτων υλών -

..... υλικών (Υ) Εργοστασίου Α΄

.....95.00.01.00.....Πρώτων υλών Υ1

.....95.00.01.01.....Πρώτων υλών Υ2

.....

.....95.00.01.99.....Πρώτων υλών Υ100

95.00.02 Αποκλίσεις αποδόσεως πρώτων υλών-

..... υλικών Εργοστασίου Β΄

..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 95.00.01)

95.00.03

.....

95.00.99

95.01 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (ΑΕ)

95.01.00 Αποκλίσεις τιμής ΑΕ Εργοστασίου Α΄

.....95.01.00.00.....Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1

.....95.01.00.01.....Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2

.....
 95.01.00.99Τμήματος ή Διευθύνσεως T100
 95.01.01 Αποκλίσεις τιμής ΑΕ Εργοστασίου Β΄
 (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.01.00)
 95.01.02 Αποκλίσεις τιμής ΑΕ Εργοστασίου Γ΄
 (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.01.00)

 95.01.10 Αποκλίσεως αποδόσεως ΑΕ Εργοστασίου Α΄
95.01.10.00.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T1
95.01.10.01.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T2

95.01.10.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως T100
 95.01.11 Αποκλίσεις αποδόσεως ΑΕ Εργοστασίου Β΄
 (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.01.10)
 95.01.12 Αποκλίσεις αποδόσεως ΑΕ Εργοστασίου Γ΄
 (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.01.10)

 95.01.99
 95.02 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ
 ΕΞΟΔΩΝ (ΓΒΕ)
 95.02.00 Αποκλίσεις ΓΒΕ από το Βαθμό
 Απασχολήσεως (ΒΑ) Εργοστασίου Α΄
95.02.00.00.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T1
95.02.00.01.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T2

 95.02.00.99Τμήματος ή Διευθύνσεως T100
 95.02.01 Αποκλίσεις ΓΒΕ από το Βαθμό
 Απασχολήσεως (ΒΑ) Εργοστασίου Β΄
 (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.02.00)
 95.02.02 Αποκλίσεις ΓΒΕ από το Βαθμό
 Απασχολήσεως (ΒΑ) Εργοστασίου Γ΄
 (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.02.00)

 95.02.10 Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας ΓΒΕ
 Εργοστασίου Α΄
95.02.10.00.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T1
95.02.10.01.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T2

95.02.10.99.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T100
 95.02.11 Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας ΓΒΕ

..... Εργοστασίου Β΄
(Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.02.10)
95.02.12 Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας ΓΒΕ
..... Εργοστασίου Γ΄
(Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.02.10)
.....
95.02.20 Αποκλίσεις προϋπολογισμού ΓΒΕ
..... Εργοστασίου Α΄
.....95.02.20.00.....Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1
..... 95.02.20.01Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2
.....
.....95.02.20.99.....Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ100
95.02.21 Αποκλίσεις προϋπολογισμού ΓΒΕ
..... Εργοστασίου Β΄
(Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.02.20)
.....
95.02.99

95.03 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
95.03.00 Αποκλίσεις εξόδων διοικητικής λειτουργίας από το βαθμό απασχολήσεως (ΒΑ)
.....95.03.00.00.....Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1
.....95.03.00.01.....Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2
.....
.....95.03.00.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ100
95.03.01 Αποκλίσεις προϋπολογισμού εξόδων διοικητικής λειτουργίας
.....95.03.01.00.....Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1
.....95.03.01.01.....Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2
.....
.....95.03.01.99.....Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ100
95.03.02

.....
95.03.99

95.04 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ
95.04.00 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας ερευνών
.....και αναπτύξεως από το Βαθμό Απασχολήσεως (ΒΑ)
..... 95.04.00.00Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1
.....95.04.00.01.....Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2
.....
.....95.04.00.99.....Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ100
95.04.01 Αποκλίσεις προϋπολογισμού εξόδων λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
.....95.04.01.00.....Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1

.....95.04.01.01.....	Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2
.....	
.....95.04.01.99.....	Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ100
95.04.02	
.....	
95.04.99	
95.05 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ	
95.05.00 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας διαθέσεως από το Βαθμό Απασχολήσεως (ΒΑ)	
.....95.05.00.00.....	Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1
.....95.05.00.01.....	Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2
.....	
.....95.05.00.99.....	Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ100
95.05.01 Αποκλίσεις προϋπολογισμού εξόδων λειτουργίας διαθέσεως	
.....95.05.01.00.....	Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1
.....95.05.01.01.....	Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2
.....	
.....95.05.01.99.....	Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ100
95.05.02	
.....	
95.05.99	
95.06	
ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ κ. Θ. ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΥ	
95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	
95.00 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	
95.00.00 = κατηγορία (π.χ. Υφάσματα μάλλινα)	
.....95.00.00.00	
.....95.00.00.01	
.....95.00.00.02	
.....95.00.00.03	
95.00.01 (π.χ. Υφάσματα Βαμβακερά)	
.....95.00.01.00	
.....95.00.01.01	
.....95.00.01.02	
.....95.00.01.03	
.....	
Σημείωση: Οι παραπάνω τριτοβάθμιοι 95.00.00 και 95.00.01 αναπτύσσονται σε τεταρτοβάθμιους, αντίστοιχους των μερίδων αποθήκης.	
95.01 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ - ΥΛΙΚΩΝ	
95.01.00 Πρώτων υλών παραγωγής	
95.01.01 Πρώτων υλών παραγωγής	

- 95.01.02 Πρώτων υλών παραγωγής
- 95.01.03 Βοηθητικών υλών
- 95.01.04 Υλικών συσκευασίας
-
- 95.01.25 Αναλώσιμων υλικών
- 95.01.26 Ανταλλακτικών παγίων
-
- 95.01.28 Ειδών συσκευασίας
- 95.02 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟΔΟΣΕΩΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ - ΥΛΙΚΩΝ
- 95.02.00 Πρώτων υλών παραγωγής
- 95.02.01 Πρώτων υλών παραγωγής
- 95.02.02 Πρώτων υλών παραγωγής
- 95.02.03 Βοηθητικών υλών
- 95.02.04 Υλικών συσκευασίας
-
- 95.02.25 Αναλώσιμων υλικών
- 95.02.26 Ανταλλακτικών παγίων στοιχείων
- 95.02.28 Ειδών συσκευασίας

Σημείωση: Οι πιο πάνω τριτοβάθμιοι λογ/σμοί αναλύονται σε τεταρτοβάθμιους, αντίστοιχους των μερίδων αποθήκης (οι οποίες χρεώνονται με τις πρότυπες τιμές αγοράς) και έτσι οι τεταρτοβάθμιοι αυτοί θα είναι συμπληρωματικοί των αντίστοιχών τους μερίδων αποθήκης και θα απεικονίζουν αναλυτικά τις αποκλίσεις, με αποτέλεσμα να διευκολύνεται πάρα πολύ ο προσδιορισμός στους υπολογαριασμούς του 96.20 του πραγματικού κόστους παραγωγής και των πραγματικών κατ' είδος αποτελεσμάτων (στους υπολογαριασμούς του 96), καθώς και η αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής στις πραγματικές τιμές αγοράς τους (δηλ. στην κατ' είδος χαμηλότερη μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας) και η πληροφόρηση να είναι πληρέστερη και άμεση.

95.03 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

- 95.03.00 Αποκλίσεις τιμής άμεσης εργασίας
-95.03.00.00.....Κύριου Τμήματος παραγωγής T1
-95.03.00.01.....Κύριου Τμήματος παραγωγής T2
-95.03.00.02.....Κύριου Τμήματος παραγωγής T3
-95.03.00.03.....Κύριου Τμήματος παραγωγής T4
-95.03.00.04.....Κύριου Τμήματος παραγωγής T5
-
-95.03.00.30 Βοηθητικού Τμήματος παραγωγής B1
-95.03.00.31 Βοηθητικού Τμήματος παραγωγής B2
-95.03.00.32 Βοηθητικού Τμήματος παραγωγής B3
-95.03.00.33 Βοηθητικού Τμήματος παραγωγής B4
-95.03.00.34 Βοηθητικού Τμήματος
-95.03.00.35 Βοηθητικού Τμήματος

-95.03.00.36 Βοηθητικού Τμήματος
- 95.03.01 Αποκλίσεις αποδόσεως άμεσης εργασίας
(Η ανάπτυξή του είναι ίδια με την ανάπτυξη του 95.03.00)
- 95.03.02 Αποκλίσεις Γενικών βιομηχανικών Εξόδων
(λοιπών εξόδων λειτουργίας παραγωγής)
(Η ανάπτυξή του είναι ίδια με την ανάπτυξη του 95.03.00)
-
- 95.05 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
- 95.05.00 Αποκλίσεις εξόδων διοικητικής λειτουργίας από το βαθμό απασχολήσεως (BA)
-95.05.00.00.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T1
-95.05.00.01.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T2
-
-95.05.00.99.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T100
- 95.05.01 Αποκλίσεις προϋπολογισμού εξόδων διοικητικής λειτουργίας
-95.05.01.00.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T1
-95.05.01.01.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T2
-
-95.05.01.99.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T100
-
- 95.05.99
- 95.06 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ
- 95.06.00 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας ερευνών
.....και αναπτύξεως από το Βαθμό Απασχολήσεως (BA)
-95.06.00.00.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T1
-95.06.00.01.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T2
-
-95.06.00.99.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T100
- 95.06.01 Αποκλίσεις προϋπολογισμού εξόδων λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
-95.06.01.00.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T1
-95.06.01.01.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T2
-
-95.06.01.99.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T100
-
- 95.06.99
- 95.07 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ
- 95.07.00 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας διαθέσεως από το Βαθμό Απασχολήσεως (BA)
-95.07.00.00.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T1
-95.07.00.01.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T2
-
-95.07.00.99.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T100

95.07.01 Αποκλίσεις προϋπολογισμού εξόδων λειτουργίας διαθέσεως
95.07.01.00.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T1
95.07.01.01.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T2

95.07.01.99.....Τμήματος ή Διευθύνσεως T100
 95.07.03 Αποκλίσεις άμεσων εξόδων πωλήσεων
 95.08 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
 95.08.00
 95.09
 95.10 ΥΠΟΛΕΙΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ 95

 95.99 ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΤΕΛΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΤΟΥ 95 ΣΤΟΝ 98.99 (λογ.
 Αντίθετος)

Β. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Ο λογαριασμός 95 χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

α. 90.02, με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων αυτών γίνεται κατά την αγορά τους.

β. 91.09 με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το πραγματικό κόστος, οπότε η καταχώρησή τους στους λογαριασμούς αποθεμάτων (χρέωση του 94 με πίστωση του 91.09) γίνεται με το πρότυπο κόστος. Μετά την προσδιορισμό του πραγματικού κόστους χρεώνεται ο λογαριασμός 91.09 , με πίστωση του 90.02. Η διαφορά ανάμεσα στη χρέωση και την πίστωση του 91.09 μεταφέρεται στο λογαριασμό 95, εφόσον ακολουθείται η διαδικασία παρακολούθησεως των αποθεμάτων που αγοράζονται στο πρότυπο κόστος.

γ. 92 με τις αρνητικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους.

δ. 93 με τις αρνητικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι υπολογαριασμοί του 93 χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους.

ε. 94 με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησής τους.

στ. 94 με τις θετικές αποκλίσεις που ανακοστολογούνται στο τέλος της χρήσεως, με τις οποίες μειώνεται το κόστος αποθεμάτων, τα οποία εμφανίζονται στην απογραφή με το πραγματικό τους κόστος.

ζ. 98.99.02 με το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 95 , το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

• Ο λογαριασμός 95 πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

α. 90.02 με τις θετικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων αυτών γίνεται κατά την αγορά τους.

β. 91.09 με τις θετικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που δημιουργούνται κατά την παρεμβολή του λογαριασμού αυτού (91.09), όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το κόστος αγοράς.

γ. 92 με τις θετικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους.

δ. 93 με τις θετικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι υπολογαριασμοί του 93 χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους.

ε. 94 με τις θετικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησής τους.

στ. 94 με τις αρνητικές αποκλίσεις, οι οποίες ενσωματώνονται στο κόστος των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, όταν τα αποθέματα εμφανίζονται στον ισολογισμό με το πραγματικό τους κόστος.

ζ. 98.99.02 με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 95 , το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

5.6 Παρουσίαση λογαριασμού 96 του Ε.Γ.Λ.Σ. έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα.

Στους υπολογαριασμούς του 96 παρακολουθούνται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής, καθώς και τυχόν υπολογιστικά έσοδα που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική. Για το σκοπό αυτό, σύμφωνα με το σχέδιο λογαριασμών, προβλέπονται οι υπολογαριασμοί 96.00 έως και 96.19 , οι οποίοι αναπτύσσονται με τρόπο που να εξυπηρετεί τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας.

- Στους υπολογαριασμούς του 96.20 "κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων", ο οποίος αναλύεται σύμφωνα με την ανάπτυξη των υπολογαριασμών εσόδων (96.00 - 96.19), συγκεντρώνεται το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων είτε αυτά προέρχονται από την παραγωγή, είτε προέρχονται από αγορές.

- Στους υπολογαριασμούς του 96.21 "άμεσα έξοδα πωλήσεων" συγκεντρώνονται τα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως, τα οποία θεωρούνται άμεσα ως προς τα πωλημένα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες.

- Τα έσοδα που εμφανίζονται στους υπολογαριασμούς 96.00 έως και 96.19, το κόστος πωλημένων (96.20) και τα άμεσα έξοδα πωλήσεων (96.21) μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22 "μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως" για τον προσδιορισμό των αναλυτικών μικτών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) κατά κατηγορίες.

- Είναι δυνατό τα έσοδα, αντί να μεταφέρονται πρώτα στους οικείους υπολογαριασμούς 96.00-96.19 και στη συνέχεια στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων του 96.22, να μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς 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.

- Η συγκέντρωση των εσόδων, του κόστους πωλημένων και των άμεσων εξόδων πωλήσεων γίνεται σε ένα πρωτοβάθμιο λογαριασμό (96). Σε κάθε στιγμή το υπόλοιπο του

λογαριασμού αυτού απεικονίζει το ολικό μικτό αποτέλεσμα της οικονομικής μονάδας, εφόσον έχουν προηγηθεί οι παραπάνω μεταφορές όλων των διαμορφωτικών του στοιχείων.

A. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 96 πολλές φορές στην πράξη γίνεται με διάφορο τρόπο, έτσι ώστε ν' αντιστοιχούν σ' αυτούς οι ανάλογοι λογ/σμοί της Γενικής Λογιστικής. Συγκεκριμένα γίνεται αντιστοίχιση του δεύτερου βαθμού του λογαριασμού 96 με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 7 της Γενικής Λογιστικής.

Ενδεικτικά, παρουσιάζουμε την ανάπτυξη που προτείνεται στην πράξη από επιφανείς μελετητές - ερευνητές του ΕΓΛΣ, όπως του κ. Γρηγοράκου, αμέσως μετά την δομή και συνδεσμολογία των λογ/σμών.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Ε.Γ.Λ.Σ.

96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.00 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

.....96.00.00

.....96.00.01

..... (Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)

.....96.00.99

96.01 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ

..... ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ

.....96.01.00

.....96.01.01

..... (Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)

.....96.01.99

96.02 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

..... ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΩΝ

.....96.02.00

..... 96.02.01

..... (Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)

.....96.02.99

96.03

96.04 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΩΤΩΝ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ

..... ΥΛΩΝ - ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

.....96.04.00

.....96.04.01

..... (Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)

.....96.04.99

96.05 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ ΥΛΙΚΩΝ

.....96.05.00

.....96.05.01

..... (Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)

.....	96.05.99	.....
96.06 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΩΝ		
.....	ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	
.....	96.06.00	.....
.....	96.06.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....	96.06.99	.....
96.07.....		
96.08 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΙΔΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ		
.....	96.08.00	.....
.....	96.08.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....	96.08.99	.....
96.09 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ		
.....	96.09.00	.....
.....	96.09.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....	96.09.99	.....
96.10 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		
.....	(ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ)	
.....	96.10.00	.....
.....	96.10.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....	96.10.99	.....
96.11.....		
96.12.....		
96.13 ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ		
.....	ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	
.....	96.13.00 Επιχορηγήσεις πωλήσεων	
.....	96.13.00.00	.....
.....	96.13.00.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....	96.13.00.99	.....
.....	96.13.01 Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων	
.....	96.13.01.00	.....
.....	96.13.01.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....	96.13.01.99	.....
.....	96.13.02 Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών	
.....	96.13.02.00	.....

.....	96.13.02.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....	96.13.02.99	.....
.....	96.13.03	.....
.....		
.....	96.13.90	.....
.....	96.13.91	.....
.....		
.....	96.13.98	Διάφορα πρόσθετα έσοδα πωλήσεων
.....	96.13.98.00	.....
.....	96.13.98.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....		
.....	96.13.98.99	.....
96.14 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ		
.....	96.14.00	Έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους
.....	96.14.00.00	.....
.....	96.14.00.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....		
.....	96.14.00.99	.....
.....	96.14.01	Έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό
.....	96.14.01.00	.....
.....	96.14.01.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....		
.....	96.14.01.99	.....
.....	96.14.02	Προμήθειες - Μεσιτείες
.....	96.14.02.00	.....
.....	96.14.02.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....	96.14.02.99	.....
.....	96.14.03	Έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις
.....	96.14.03.00	.....
.....	96.14.03.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....	96.14.03.99	.....
.....	96.14.04	Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων
.....	96.04.04.00	.....
.....	96.14.04.01	.....

.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)
.....96.14.04.99	.....
.....	96.14.05 Ενοίκια κτιρίων - τεχνικών έργων
.....96.14.05.00	.....
.....96.14.05.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)
.....96.14.05.99	.....
.....96.14.06	Ενοίκια μηχανημάτων-τεχνικών
.....	εγκατ/σεων-λοιπού μηχ/κού εξοπλισμού
.....96.14.06.00	.....
.....96.14.06.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)
.....96.14.06.99	.....
.....96.14.07	Ενοίκια μεταφορικών μέσων
.....96.14.07.00	.....
.....96.14.07.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)
.....96.14.07.99	.....
.....96.14.08	Ενοίκια επίπλων και λοιπού εξοπλισμού
.....96.14.08.00	.....
.....96.14.08.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)
.....96.14.08.99	.....
.....96.14.09	Ενοίκια ασώματων ακινητοποιήσεων
.....	(μεταλλευτικών παραχωρήσεων, κλπ.)
.....96.14.09.00	.....
.....96.14.09.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)
.....96.14.09.99	.....
.....96.14.10	.....
.....
.....96.14.90	.....
.....96.14.91	.....
.....
.....96.14.99	.....
96.15	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ
.....96.15.00	Έσοδα συμμετοχών
.....96.15.00.00	.....
.....96.15.00.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)

.....	96.15.00.99	.....
.....	96.15.01 Έσοδα χρεογράφων	
.....	96.15.01.00	.....
.....	96.15.01.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....	96.15.01.99	.....
.....	96.15.02 Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων	
.....	96.15.02.00	.....
.....	96.15.02.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....	96.15.02.99	.....
.....	96.15.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι	
.....	96.15.03.00	.....
.....	96.15.03.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....	96.15.03.99	.....
.....	96.15.04	.....
.....		
.....	96.15.90	.....
.....	96.15.91	.....
.....		
.....	96.15.98 Λοιπά έσοδα κεφαλαίων	
.....	96.15.98.00	.....
.....	96.15.98.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....	96.15.98.99	.....
96.16 ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ		
.....	96.16.00 Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων	
.....	96.16.00.00	.....
.....	96.16.00.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....	96.16.00.99	.....
.....	96.16.01 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως	
.....	96.16.01.00	.....
.....	96.16.01.01	.....
.....	(Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας)	
.....	96.16.01.99	.....
.....	96.16.02	.....
.....		

.....96.16.90	
.....96.16.91	
.....	
.....96.16.99	
96.17.....	
.....	
96.20 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΑΓΟΡΑΣ ΠΩΛΗΜΕΝΩΝ	
.....96.20.00 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.00)	
.....96.20.01 Κόστος πωλημένων ετοιμών και ημιτελών	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.01)	
.....96.20.02 Κόστος πωλημένων υποπροϊόντων και υπολειμμάτων	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.02)	
.....96.20.03	
..... 96.20.04 Κόστος πωλημένων πρώτων και	
..... βοηθητικών υλών-Υλικών συσκευασίας	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.04)	
.....96.20.05 Κόστος πωλημένων αναλώσιμων υλικών	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.05)	
.....96.20.06 Κόστος πωλημένων ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.06)	
.....96.20.07	
.....96.20.08 Κόστος πωλημένων ειδών συσκευασίας	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.08)	
.....96.20.09 Κόστος πωλημένου άχρηστου υλικού	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.09)	
.....96.20.10 Κόστος πωλημένων υπηρεσιών	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.10)	
.....96.20.11	
.....96.20.12	
.....96.20.13	
.....96.20.14 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.14)	
.....96.20.15	
..... 96.20.16 Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.16.00)	
.....96.20.17	
.....	
.....96.20.90	
.....96.20.91	

.....	
.....96.20.99	
96.21 ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	
.....96.21.00 Εμπορευμάτων	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.00)	
.....96.21.01 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.01)	
.....96.21.02 Υποπροϊόντων και υπολειμμάτων	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.02)	
.....96.21.03	
.....96.21.04 Πρώτων και βοηθητικών υλών -	
..... Υλικών συσκευασίας	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.04)	
..... 96.21.05 Αναλώσιμων υλικών	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.05)	
..... 96.21.06 Ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.06)	
.....96.21.07	
.....96.21.08 Ειδών συσκευασίας	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.08)	
.....96.21.09 Άχρηστου υλικού	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.09)	
.....96.21.10 Υπηρεσιών	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.10)	
.....96.21.11	
.....96.21.12	
.....96.21.13	
.....96.21.14 Παρεπόμενων δραστηριοτήτων	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.14)	
.....96.21.15	
.....96.21.16	
.....96.21.17	
.....	
.....96.21.90	
.....96.21.91	
.....96.21.99	
96.22 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	
.....96.22.00 Εμπορευμάτων	
..... (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.00)	
.....96.22.01 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	

.....	(Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.01)
.....	96.22.02 Υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
.....	(Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.02)
.....	96.22.03
.....	96.22.04 Πρώτων και βοηθητικών υλών -
.....	Υλικών συσκευασίας
.....	(Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.04)
.....	96.22.05 Αναλώσιμων υλικών
.....	(Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.05)
.....	96.22.06 Ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων
.....	(Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.06)
.....	96.22.07
.....	96.22.08 Ειδών συσκευασίας
.....	(Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.08)
.....	96.22.09 Άχρηστου υλικού
.....	(Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.09)
.....	96.22.10 Υπηρεσιών
.....	(Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.10)
.....	96.22.11
.....	96.22.12
.....	96.22.13 Επιχορηγήσεων και διάφορων
.....	εσόδων πωλήσεων
.....	(Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.13)
.....	96.22.14 Παρεπόμενων ασχολιών
.....	(Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.14)
.....	96.22.15 Εσόδων Κεφαλαίων
.....	(Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.15)
.....	96.22.16 Ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων
.....	(Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 96.16)
.....	96.22.17
.....	96.22.18
.....
.....	96.22.90
.....	96.22.91
.....
.....	96.22.99
96.23.....	.....
.....
96.99 .....	.....

B. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Οι υπολογαριασμοί 96.00 - 96.19 , στους οποίους συγκεντρώνονται τα έσοδα, λειτουργούν ως εξής:

- Πιστώνονται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

α. 90.07 με τα οργανικά έσοδα κατ' είδος, είτε αυτά καταχωρούνται προηγούμενα στη γενική λογιστική, είτε λογιστικοποιούνται απευθείας στην αναλυτική λογιστική, όταν δε μεσολαβούν ανακατατάξεις (91.02) ή προϋπολογιστικές ενσωματώσεις (91.07).

β. 90.10 με τα τυχόν υπολογιστικά έσοδα, όταν αυτά εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς τη χρήση του λογαριασμού 97.01 .

γ. 91.02 με τα οργανικά έσοδα, τα όποια μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική μετά από προηγούμενη ανακατάταξη στο λογαριασμό 91.

δ. 91.07 με τα οργανικά έσοδα που κατά την πραγματοποίησή τους δεν είναι απόλυτα εκκαθαρισμένα και για το λόγο αυτό λογίζονται με τιμές υπολογιστικές. Μετά την πλήρη εκκαθάρισή τους λογιστικοποιούνται με χρέωση του λογαριασμού 90.07 και πίστωση του 91.07.

- Χρεώνονται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

α. 90.07 με τα μειωτικά κονδύλια των λογισμένων εσόδων, όπως π.χ. είναι οι επιστροφές και οι εκπτώσεις. Σε περίπτωση που με τις εκπτώσεις δεν είναι δυνατή η πίστωση του συγκεκριμένου αναλυτικού λογαριασμού του εσόδου, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται προσωρινά σε συγκεντρωτικούς λογαριασμούς εκπτώσεων και μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς μετά από κατανομή.

β. 90.10 με τα μειωτικά στοιχεία (πχ. διορθώσεις) τυχόν υπολογιστικών εσόδων.

γ. 96.22 κατά τη μεταφορά των υπολοίπων τους στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Ο υπολογαριασμός 96.20 "κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων" λειτουργεί ως εξής:

- Χρεώνεται με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 94, με το κόστος των πωλημένων, είτε αυτό είναι κόστος παραγωγής (π.χ. έτοιμα προϊόντα), είτε είναι κόστος αγοράς (π.χ. εμπορεύματα).

- Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.22, κατά τη μεταφορά των υπολοίπων του στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Ο υπολογαριασμός 96.21 "άμεσα έξοδα πωλήσεων" λειτουργεί ως εξής:

- Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 92.03 "έξοδα λειτουργίας διαθέσεως", με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων.

- Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.22, κατά τη μεταφορά των υπολοίπων του στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Ο υπολογαριασμός 96.22 "μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως" λειτουργεί ως εξής:

- Πιστώνεται, με χρέωση των υπολογαριασμών 96.00-96.19, κατά τη μεταφορά των εσόδων για τον προσδιορισμό των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, όταν τα έσοδα καταχωρούνται προηγούμενα στους υπολογαριασμούς 96.00-96.19 ή με χρέωση των 90.07, 90.10, 91.02 και 91.07 , κατά περίπτωση, όταν τα έσοδα μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

• Πιστώνεται, επίσης, με χρέωση του λογαριασμού 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως", με τις τυχόν μικτές αναλυτικές ζημίες, κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

• Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.20, με το κόστος πωλημένων, κατά τη μεταφορά του κόστους τούτου στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

• Χρεώνεται με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.21, με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, κατά τη μεταφορά τους στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

• Χρεώνεται, επίσης, με πίστωση του λογαριασμού 98.99 με τα τυχόν μικτά αναλυτικά κέρδη, κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Παράδειγμα Κοστολόγησης.

Δεδομένα της πρακτικής εφαρμογής

Ας υποθέσουμε ότι οι λ/σμοί εκμεταλλεύσεως (ομάδες 6 και 7), οι αγορές, καθώς και η απογραφή λήξεως (ομάδα 2), της βιομηχανικής επιχειρήσεως "Ψ" είχαν, κατά την 31.12.20+1, ως εξής (ποσά σε χιλιάδες δραχμές) :

Λ/σμοί αποθεμάτων	Απογραφή		Αγορές	Απογραφή		Αναλωμένα ή	
Ομάδα 2	31.12.19+0		20+1	31.12.20+1		πωλημένα	
	(α)	(β)	(γ)	(α+β-γ)			
20 Εμπορεύματα	20.000		40.000	15.000		45.000	
21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	350.000	-1	-	320.000	-3	30.000	
22 Υποπροϊόντα και υπολείματα	25.000		-	20.000		5.000	
23 Παραγωγή σε εξέλιξη	20.000	-2	-	18.000		2.000	-4
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας	120.000		400.000	150.000		370.000	
24 Αναλώσιμα υλικά	12.000		40.000	10.000		42.000	
26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	15.000		50.000	20.000		45.000	
28 Είδη συσκευασίας	8.000		20.000	8.000		20.000	-5
	570.000		550.000	561.000		559.000	
		-1	-2		-3		-4
Αφορούν: Προϊόν Π1	200.000		12.000	180.000		1.200	
» Π2	150.000		8.000	140.000		800	
	350.000		20.000	320.000		2.000	
(5) Εκ των οποίων : αναλύθηκαν στην παραγωγή			13.000				
πωλήθηκαν			7.000				
			20.000				

Υπόλοιπα λ/σμών οργανικών εξόδων [Ομάδα 6]			Υπόλοιπα λ/σμών οργανικών εσόδων [Ομάδα 7]		
60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	350.000	70	Πωλήσεις εμπορευμάτων	80.000
61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	60.000	71	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	1.200.000
62	Παροχές τρίτων	70.000	72	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού	20.000
63	Φόροι – Τέλη	8.000	73	Πωλήσεις υπηρεσιών	40.000
64	Διάφορα έξοδα	40.000	74	Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων	
65	Τόκοι και συναφή έξοδα	80.000	75	Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών	24.000
66	Αποσβέσεις παγίων εν/μένες στο Λ.Κ	60.000	76	Έσοδα κεφαλαίων	40.000
68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	8.000	78	Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρη/μένες προβλ. Εκμεταλ.	5.000
		676.000			1.417.000
-1	Αφορά : Πωλήσεις προϊόντος Π1			650.000	
	Πωλήσεις προϊόντος Π2			550.000	
				1.200.000	
-2	Αφορά : Πωλήσεις ειδών συσκευασίας			11.000	
	Πωλήσεις υποπροϊόντων & υπολ/των			9.000	
				20.000	

As υποθέσουμε ακόμη ότι οι λ/σμοί αποτελεσμάτων της ομάδας 8 (81-85) είχαν, κατά την 31/12/20+1, ως εξής :

Λ/σμοί Ομάδας 8 [81-85]	Τίτλοι Λογαριασμών	Υπόλοιπα	Αντίστοιχοι λ/σμοί της Ομάδας 9
	Λ/σμός 81		
81.00.04	Χρεωστικές συναλ/κές διαφορές	4.000	98.99.04.00
81.01.04	Πιστωτικές συναλ/κές διαφορές	8.000	98.99.04.01
81.02.02	Ζημίες από εκποίηση μηχανημάτων	600	98.99.04.02
81.03.04	Κέρδη από εκποίηση επίπλων	400	98.99.04.03
81.03.07	Κέρδη και λαγνούς ομολ. δανείων	1.000	98.99.04.03
	Λ/σμός 82		
82.00.00	Φορολογικά πρόστιμα και προσανξήσεις	1.500	98.99.05.00
82.01.00	Επιχορηγήσεις πωλήσεων προηγ. χρήσεων	3.000	98.99.05.01
	Λ/σμός 83		
83.12	Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα	2.000	98.99.06.02
	Λ/σμός 84		
84.01.13	Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	3.000	98.99.07.01
	Λ/σμός 85		
85.02	Αποσβέσεις μηχανημάτων μη εν/νες στο λ/ργικό κόστος	6.000	98.99.08

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΩΜΕΝΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ							
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ							
Λ/σμοί αποθεμάτων : [Ομάδα 2]	Συνολικά ποσά προς μερισμό	ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ		ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ	ΕΡΕΥΝΑ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ	ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ	ΧΡΗΜ/ΚΗΣ
		Τμήμα Νο 1	Τμήμα Νο 2				
24	370.00	200.000	167.000		3.000		--
25	42.000	18.000	19.000	1.200	3.000	800	--
26	45.000	26.000	18.000	100	700	200	--
28	13.000	1.000	2.000		400	9.600	--
	470.000	245.000	206.000	1.300	7.100	10.600	0
Λ/σμοί Εξόδων : [Ομάδα 6]							
60	350.000	110.000	137.000	50.000	8.000	45.000	--
61	60.000	3.000	3.000	12.000	5.000	37.000	--
62	70.000	15.000	25.000	14.000	6.000	10.000	--
63	8.000	2.000		3.000		3.000	--
64	40.000	3.000	1.000	26.000	2.000	8.000	--
65	80.000					---	80.000
66	60.000	30.000	20.000	6.000	1.000	3.000	--
68	8.000	2.000	3.000	1.000	1.000	1.000	--
	676.000	165.000	189.000	112.000	23.000	107.000	80.000
	1.146.000	410.000	395.000	113.300	30.100	117.600	80.000

Λογιστική διαδικασία σχηματισμού του λειτουργικού κόστους των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως και προσδιορισμού των αναλυτικών αποτελεσμάτων

Βήμα 1ο: Μεταφορά των δεδομένων της γενικής λογιστικής στην αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως

Για τη μεταφορά των δεδομένων της γενικής στην αναλυτική λογιστική χρησιμοποιείται ο λ/σμός γέφυρα 90 "διάμεσοι αντικρυσόμενοι λ/σμοί".

(α) Μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των αποθεμάτων ενάρξεως

Θα γίνει η εγγραφή :

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα	20.000
	350.000
94.21.00 Προϊόν Π1	200.000
94.21.01 Προϊόν Π2	150.000
94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα	25.000
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη	20.000
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας	120.000
94.25 Αναλώσιμα υλικά	12.000
94.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	15.000
94.28 Είδη συσκευασίας	8.000
	570.000

(εις) 90 Διάμεσοι - Αντικρυζόμενοι λ/σμοί

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα	20.000
90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα	350.000
90.01.22 Υποπροϊόντα & υπολείμματα λογισμένα	25.000
90.01.23 Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη	20.000
90.01.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας λογισμένα	120.000
90.01.25 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα	12.000
90.01.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων λογισμένα	15.000
90.01.28 Είδη συσκευασίας λογισμένα	<u>8.000</u>
	570.000

(β) Μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των αγορών της χρήσεως

Επισημαίνεται ότι στο παράδειγμά μας δεν υπάρχουν αγορές των οποίων τα δικαιολογητικά να μην έχουν παραληφθεί, γι' αυτό και δε χρησιμοποιούμε το λ/σμό 91.02.

Θα γίνει η εγγραφή :

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα	40.000
94.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες- Υλικά συσκευασίας	400.000
94.25 Αναλώσιμα υλικά	40.000
94.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	50.000
94.28 Είδη συσκευασίας	<u>20.000</u>
	<u>550.000</u>

(εις) 90 Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λ/σμοί

90.02 Αγορές λογισμένες

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα	40.000
90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας λογισμένα	400.000
90.02.25 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα	40.000
90.02.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων λογισμένα	50.000
90.02.28 Είδη συσκευασίας λογισμένα	<u>20.000</u>
	<u>550.000</u>

(γ) Μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των οργανικών κατ' είδος εξόδων (ομάδα 6) και σχηματισμός του λειτουργικού κόστους

Για την απλοποίηση των σχετικών θεμάτων, στο παράδειγμά μας δεν προβλέπεται :

- λογιστικοποίηση προϋπολογιστικών εξόδων, αφού πρόκειται περί τηρήσεως της ομάδας 9 στο τέλος της χρήσεως, και συνεπώς μεταξύ των λ/σμών 92 "κέντρα κόστους" και 90.06 "οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα" δεν παρεμβάλλεται ο λ/σμός 91.06 "οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)".

- ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά, και συνεπώς μεταξύ των λ/σμών 92 και 90.06 δεν παρεμβάλλεται ο λ/σμός 91.00 "ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά".

Με βάση το Φύλλο Μερισμού των δεδομένων του παραδείγματος θα γίνει η εγγραφή :

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο. 1

165.000

92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

110.000

92.00.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

3.000

92.00.00.62 Παροχές τρίτων

15.000

92.00.00.63 Φόροι - τέλη

2.000

92.00.00.64 Διάφορα έξοδα

3.000

92.00.00.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων

ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος

30.000

92.00.00.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

2.000

92.00.01 Τμήμα παραγωγής Νο. 2

189.000

92.00.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

137.000

92.00.01.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

3.000

92.00.01.62 Παροχές τρίτων

25.000

92.00.01.64 Διάφορα έξοδα

1.000

92.00.01.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων

ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος

20.000

92.00.01.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

3.000

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

112.000

92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

50.000

92.01.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

12.000

92.01.62 Παροχές τρίτων

14.000

92.01.63 Φόροι - τέλη

3.000

92.01.64 Διάφορα έξοδα

26.000

92.01.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων

ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος

6.000

92.01.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

1.000

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

23.000

92.02.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

8.000

92.02.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

5.000

92.02.62 Παροχές τρίτων

6.000

92.02.64 Διάφορα έξοδα	2.000
92.02.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος	1.000
92.02.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	<u>1.000</u>
92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	107.000
92.03.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	45.000
92.03.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	37.000
92.03.62 Παροχές τρίτων	10.000
92.03.63 Φόροι – Τέλη	3.000
92.03.64 Διάφορα έξοδα	8.000
92.03.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος	3.000
92.03.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	<u>1.000</u>
92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής λειτουργίας	<u>80.000</u>
92.04.65 Τόκοι και συναφή έξοδα	<u>676.000</u>
(εις) 90 Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λ/σμοί	
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	
90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα	350.000
90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα	60.000
90.06.62 Παροχές τρίτων λογισμένες	70.000
90.06.63 Φόροι - Τέλη λογισμένα	8.000
90.06.64 Διάφορα έξοδα λογισμένα	40.000
90.06.65 Τόκοι και συναφή έξοδα λογισμένα	80.000
90.06.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο Λ.Κ. λογισμένες	60.000
90.06.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως λογισμένες	<u>8.000</u>
	<u>676.000</u>

(δ) Μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των οργανικών κατ' είδος εσόδων (ομάδα 7) :

- Ισχύουν και για τα έσοδα ανάλογες διευκρινίσεις με αυτές που διατυπώθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο σχετικά με τα έξοδα. Δηλαδή, για την απλοποίηση, στο παράδειγμα δεν προβλέπεται:

- λογιστικοποίηση προϋπολογιστικών εσόδων, αφού πρόκειται περί τηρήσεως της ομάδας 9 στο τέλος της χρήσεως, και συνεπώς μεταξύ των λ/σμών 90.07 "οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα" και 96 "έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα" δεν παρεμβάλλεται ο λ/σμός 91.07 "οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)".

- ανακατάταξη των εσόδων και συνεπώς μεταξύ των λ/σμών 90.07 και 96 δεν παρεμβάλλεται ο λ/σμός 91.02 "οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα".

Σημειώνουμε ότι κάνουμε χρήση της δυνατότητας που παρέχει το Ε.Γ.Λ.Σ και δεν

χρησιμοποιούμε τους λ/σμούς 96.00 - 96.19, αλλά καταχωρούμε τα οργανικά έσοδα απευθείας στους υπολ/σμούς του 96.22.

Θα γίνει η εγγραφή :

90 Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λ/σμοί

90.07 Οργανωτικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες	80.000
90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών λογισμένες	1.200.000
90.07.72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού λογισμένες	20.000
90.07.73 Πωλήσεις υπηρεσιών λογισμένες	40.000
90.07.74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων λογισμένα	8.000
90.07.75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών λογισμένα	24.000
90.07.76 Έσοδα κεφαλαίων λογισμένα	40.000
90.07.78 Ιδιοπαραγωγή πάγιων και χρησ/μένες προβλέψεις εκμ/σεως λογισμένες	<u>5.000</u>
	<u>1.417.000</u>

(εις) 96 Έσοδα - μικτά αναλ/κα αποτ/τα εκμ/σεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμ/σεως

96.22.70 Εμπορευμάτων	80.000
96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	1.200.000
96.22.71.00 Προϊόν Π1	650.000
96.22.71.01 Προϊόν Π2	<u>550.000</u>
96.22.72 Λοιπών αποθεματικών και άχρηστου υλικού	20.000
96.22.72.22 Υποπροϊόντων και υπολ/των	9.000
96.22.72.28 Ειδών συσκευασίας	11.000
96.22.73 Υπηρεσιών	40.000
96.22.74 Επιχορηγήσεων και διάφορων εσόδων και πωλήσεων	8.000
96.22.75 Παρεπόμενων ασχολιών	24.000
96.22.76 Εσόδων κεφαλαίων	40.000
96.22.78 Ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις	<u>5.000</u>

1.417.000

(ε) Μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων :

Για την μεταφορά των έκτακτων και ανόργανων κερδών και εσόδων θα γίνει η εγγραφή :

<hr/>		
90 Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λ/σμοί		
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα		15.400
90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα	9.400	
90.08.82 Έξοδα και έσοδα προηγ. χρήσεων λογισμένα	3.000	
90.08.84 Έσοδα από προβλέψεις προηγ. χρήσεων λογισμένα	<u>3.000</u>	
(εις) 98 Αναλυτικά αποτελέσματα		
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως		
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		15.400
98.99.04.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	8.000	
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη	1.400	
98.99.05 Έξοδα και έσοδα προηγ. Χρήσεων		
98.99.05.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	3.000	
98.99.07 Έσοδα από προβλέψεις προηγ. Χρήσεων		
98.99.07.01 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	<u>3.000</u>	
<hr/>		

Για τη μεταφορά των έκτακτων και ανόργανων εξόδων και ζημιών θα γίνει η εγγραφή :

<hr/>		
98 Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λ/σμοί		
98.99 Αποτελέσματα λογισμένα		14.100
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
98.99.04.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	4.000	
98.99.04.02 Έκτακτες ζημίες	600	
98.99.05 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων		
98.99.05.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	1.500	
98.99.06 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους		
98.99.06.02 Προβλέψεις εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα	2.000	
98.99.08 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων	<u>6.000</u>	
(εις) 90 Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λ/σμοί		
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα		14.100
90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα	4.600	
90.08.82 Έξοδα και έσοδα προηγ. χρήσεων λογισμένα	1.500	
90.08.83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους λογισμένες	2.000	
90.08.85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος λογισμένες	<u>6.000</u>	

Βήμα 2ο : Σχηματισμός του λειτουργικού κόστους

(α) Επιβάρυνση των κέντρων κόστους με τα οργανικά έξοδα κατ' είδος :

Η επιβάρυνση έγινε με τη μεταφορά των εξόδων αυτών στην Α.Λ., όπως εκτέθηκε στην προηγούμενη παράγραφο υπό (γ).

(β) Επιβάρυνση των λειτουργιών και των κέντρων κόστους με την αξία των αναλωμένων υλικών :

Δεχόμαστε ότι τα προϊόντα Π1 και Π2 είναι συμπαράγωγα και συνεπώς το κόστος των αναλωμένων υλικών επιβαρύνει αρχικά το λειτουργικό κόστος στους υπολ/σμούς του 92 (βλ. πιο πάνω § 55.2 υπό γ).

Θα γίνει η εγγραφή :

92 Κέντρα (θέσεις) κόστους		
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
92.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο. 1 245.000		
92.00.00.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες	200.000
92.00.00.25	Αναλώσιμα υλικά	18.000
92.00.00.26	Ανταλλακτικά παγίων	26.000
92.00.00.28	Είδη συσκευασίας	<u>1.000</u>
92.00.01 Τμήμα παραγωγής Νο. 2 206.000		
92.00.01.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες	167.000
92.00.01.25	Αναλώσιμα υλικά	19.000
92.00.01.26	Ανταλλακτικά παγίων	18.000
92.00.01.28	Είδη συσκευασίας	<u>2.000</u>
92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας 1.300		
92.01.25	Αναλώσιμα υλικά	1.200
92.01.26	Ανταλλακτικά παγίων	<u>100</u>
92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών - αναπτύξεως 7.100		
92.02.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες	3.000
92.02.25	Αναλώσιμα υλικά	3.000
92.02.26	Ανταλλακτικά παγίων	700
92.02.28	Είδη συσκευασίας	<u>400</u>
92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως 10.600		
92.03.25	Αναλώσιμα υλικά	800
92.03.26	Ανταλλακτικά παγίων	200
92.03.28	Είδη συσκευασίας	<u>9.600</u>

	<u>470.000</u>
(εις) 94 Αποθέματα	
94.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες- Υλικά συσκευασίας	370.000
94.25 Αναλώσιμα υλικά	42.000
94.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	45.000
94.28 Είδη συσκευασίας	<u>13.000</u>
	<u>470.000</u>

Βήμα 3ο : Καταλογισμός του κόστους της παραγωγικής λειτουργίας στους λογαριασμούς κόστους των παραγόμενων προϊόντων.

(α) Καταλογισμός του κόστους της σε εξέλιξη παραγωγής του τέλους προηγούμενης χρήσεως :

Για την επιβάρυνση του κόστους παραγωγής με την αξία της εν εξελίξει παραγωγής στο τέλος της προηγούμενης χρήσεως (υπόλοιπο ενάρξεως) γίνεται η εγγραφή :

93 Κόστος παραγωγής	
93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1	12.000
93.00.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π2	8.000
(εις) 94 Αποθέματα	20.000
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη	

(β) Καταλογισμός του κόστους της παραγωγικής λειτουργίας της χρήσεως :

Για την επιβάρυνση των λ/σμών κόστους παραγωγής των προϊόντων με το κόστος της παραγωγικής λειτουργίας της χρήσεως, θα γίνει η εγγραφή :

93 Κόστος παραγωγής		805.000
93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1	410.000	
93.00.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1	<u>395.000</u>	
(εις) 92 Κέντρα κόστους		
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
92.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο. 1		410.000
92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα		110.000

προσωπικού		
92.00.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	3.000	
92.00.00.62 Παροχές τρίτων	15.000	
92.00.00.63 Φόροι - Τέλη	2.000	
92.00.00.64 Διάφορα έξοδα	3.000	
92.00.00.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων		
ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος	30.000	
92.00.00.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	2.000	
92.00.00.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες	200.000	
92.00.00.25 Αναλώσιμα υλικά	18.000	
92.00.00.26 Ανταλλακτικά παγίων	26.000	
92.00.00.28 Είδη συσκευασίας	<u>1.000</u>	
92.00.01 Τμήμα παραγωγής Νο. 2		395.000
92.00.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	137.000	
92.00.01.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	3.000	
92.00.01.62 Παροχές τρίτων	25.000	
92.00.01.63 Φόροι - Τέλη	1.000	
92.00.01.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων		
ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος	20.000	
92.00.01.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	3.000	
92.00.01.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες	167.000	
92.00.01.25 Αναλώσιμα υλικά	19.000	
92.00.01.26 Ανταλλακτικά παγίων	18.000	
92.00.01.28 Είδη συσκευασίας	<u>2.000</u>	

Βήμα 4ο : Καταλογισμός του κόστους παραγωγής στα επιμέρους παραγμένα προϊόντα.

Σύμφωνα με τα δεδομένα του παραδείγματος, θα γίνει η εγγραφή :

94 Αποθέματα		
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		807.000
94.21.00 Προϊόν Π1	411.000	
94.21.01 Προϊόν Π2	<u>395.800</u>	
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		18.000
94.23.00 Προϊόν Π1	10.800	
94.23.01 Προϊόν Π2	<u>7.200</u>	

	<u>825.000</u>
(εις) 93 Κόστος παραγωγής	
93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1	422.000
93.00.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π2	<u>403.000</u>
	<u>825.000</u>

Στάδιο 5ο : Μεταφορά του κόστους των πωλημένων στους υπολ/σμούς του 96.22.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, το κόστος των πωλημένων πρέπει, με πίστωση των υπολ/σμών του 94 "αποθέματα", να μεταφερθεί στο λ/σμό 96.20 "κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων" και τους υπολ/σμούς του και στη συνέχεια τα υπόλοιπα των λ/σμών αυτών να μεταφερθούν στη χρέωση των αντίστοιχων υπολ/σμών του 96.22 "μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως". Κατά τη γνώμη μας, είναι επιτρεπτή η απευθείας καταχώρηση του κόστους των πωλημέ-νων στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 96.22, αφού το κατ' είδος κόστος πωλημένων προκύπτει υποχρεωτικά από τις οικείες μερίδες αποθήκης, λύση που ακολουθούμε και στο αναπτυσσόμενο ενταύθα παράδειγμα :

Θα γίνει η εγγραφή :

96 Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμ/σεως		
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως		
96.22.70 Εμπορευμάτων		
96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών		
96.22.71.00 Προϊόν Π1	431.200	
96.22.71.01 Προϊόν Π2	<u>405.800</u>	
96.22.72 Λοιπών αποθεμάτων		12.000
96.22.72.22 Υποπροϊόντα και υπολειμμάτων	5.000	
96.22.72.28 Ειδών συσκευασίας	<u>7.000</u>	
(εις) 94 Αποθέματα		
94.20 Εμπορεύματα		45.000
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		837.000
94.21.00 Προϊόν Π1	431.200	
94.21.01 Προϊόν Π2		<u>405.800</u>
94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα		5.000
94.28 Είδη συσκευασίας		<u>7.000</u>
		894.000

Βήμα 6ο : Μεταφορά του μικτού αναλυτικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως στο λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως".

Θα γίνει η εγγραφή :

96 Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμ/σεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμ/σεως

96.22.70 Εμπορευμάτων		35.000
96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών		363.000
96.22.71.00 Προϊόν Π1	218.800	
96.22.71.01 Προϊόν Π2	<u>144.200</u>	
96.22.72 Λοιπών αποθεμάτων		8.000
96.22.72.22 Υποπροϊόντα και υπολ/των	4.000	
96.22.72.28 Ειδών συσκευασίας	<u>4.000</u>	
96.22.73 Υπηρεσιών		40.000
96.22.74 Επιχορηγήσεων και διαφόρων εσόδων πωλήσεων		8.000
96.22.75 Παρεπόμενων ασχολιών		24.000
96.22.76 Εσόδων κεφαλαίων		40.000
96.22.78 Ιδιοπαραγωγή πάγιων και χρησιμ/νες προβλέψεις		<u>5.000</u>
		<u>523.000</u>

(εις) **98 Αναλυτικά**

98.99 Αποτελέσματα χρήσεων

98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σεως	523.000
--------------------------------------	---------

Βήμα 7ο : Μεταφορά στο λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως" του λειτουργικού κόστους που βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα.

Θα γίνει η εγγραφή :

98 Αναλυτικά

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμ/σεως

98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	113.300
98.99.01.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως	30.100
98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	117.600

98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	80.000	
	<u>341.000</u>	
(εις) 92 Κέντρα κόστους		
92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας		113.300
92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	50.000	
92.01.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	12.000	
92.01.62 Παροχές τρίτων	14.000	
92.01.63 Φόροι - Τέλη	3.000	
92.01.64 Διάφορα έξοδα	26.000	
92.01.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος	6.000	
92.01.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	1.000	
92.01.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες	1.200	
92.01.26 Ανταλλακτικά παγίων	<u>100</u>	
92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών αναπτύξεως		30.100
92.02.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	8.000	
92.02.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	5.000	
92.02.62 Παροχές τρίτων	6.000	
92.02.64 Διάφορα έξοδα	2.000	
92.02.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος	1.000	
92.02.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	1.000	
92.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες	3.000	
92.02.25 Αναλώσιμα υλικά	3.000	
92.02.26 Ανταλλακτικά παγίων	700	
92.02.28 Είδη συσκευασίας	<u>400</u>	
92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως		117.600
92.03.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	45.000	
92.03.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	37.000	
92.03.62 Παροχές τρίτων	10.000	
92.03.63 Φόροι - Τέλη	3.000	
92.03.64 Διάφορα έξοδα	8.000	
92.03.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος	3.000	
92.03.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	1.000	
92.03.25 Αναλώσιμα υλικά	800	
92.03.26 Ανταλλακτικά παγίων	200	
92.03.28 Είδη συσκευασίας	<u>9.600</u>	
92.04 Έξοδα Χρηματ/κής λειτουργίας		<u>80.000</u>
92.04.65 Τόκοι και συναφή έξοδα		<u>341.000</u>

Βήμα 8ο : Προσδιορισμός του καθαρού αποτελέσματος της χρήσεως.

Εφαρμόζεται η εξής τεχνική: χρεώνονται όλοι οι υπολ/σμοί του 98.99 που παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο και πιστώνονται όλοι οι υπολ/σμοί του ίδιου λ/σμού που παρουσιάζουν χρεωστικό υπόλοιπο. Η διαφορά αποτελεί το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως που καταχωρείται στο λ/σμό 98.99.99 "καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) χρήσεως". Στο παράδειγμά μας θα γίνει η εγγραφή :

98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	523.000	
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	9.400	
98.99.04.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	8.000	
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη	<u>1.400</u>	
98.99.05 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων		
98.99.05.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	3.000	
98.99.07 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων		
98.99.07.01 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	<u>3.000</u>	

538.400

(εις) 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		4.600
98.99.04.00 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	4.000	
98.99.04.02 Έκτακτες ζημίες	<u>600</u>	
98.99.05 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων		
98.99.05.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων		1.500
98.99.06 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους		
98.99.06.02 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα		2.000
98.99.08 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων		6.000
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		341.000
98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	113.300	
98.99.01.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών - αναπτύξεως	30.100	
98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	117.600	
98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	<u>80.000</u>	
98.99.99 Καθαρά κέρδη χρήσεως		<u>183.300</u>
		<u>538.400</u>

Βήμα 9ο : Κλείσιμο των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής.

Γίνεται με χρέωση των λ/σμών της α.λ. που παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο και πίστωση

των λ/σμών της α.λ. που παρουσιάζουν χρεωστικό υπόλοιπο. Το άθροισμα της χρεώσεως πρέπει να είναι ίσο με το άθροισμα της πιστώσεως.

Στο παράδειγμά μας θα γίνει η εγγραφή :

<hr/>	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	
98.99.99 Καθαρά κέρδη χρήσεως	183.300
90 Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λ/σμοί	
90.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	570.00
90.02 Αγορές λογισμένες	550.00
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	676.00
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα	<u>14.100</u>
	<u>1.993.400</u>
 (εις) 90 Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λ/σμοί	
90.07 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	1.417.000
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα	15.400
94 Αποθέματα	
94.20 Εμπορεύματα	15.000
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	320.000
94.21.00 Προϊόν Π1	180.000
94.21.01 Προϊόν Π2	<u>140.000</u>
94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα	20.000
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη	18.000
94.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες - υλικά συσκευασίας	150.000
94.25 Αναλώσιμα υλικά	10.000
94.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	20.000
94.28 Είδη συσκευασίας	<u>8.000</u>
	<u>1.993.400</u>
<hr/>	

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΠΗΓΕΣ

1. Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης Πανδέκτης του Λογιστή
2. Περιοδικό Έψιλον 7
3. Περιοδικό Ο Λογιστής
4. Παπαδημητρίου Βιομηχανικός Λογισμός
5. Ιγνατιάδης Λογιστική Κόστους
6. Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης Αναλυτική Λογιστική