

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

# **ΚΟΣΤΟΣ- ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**



**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:  
ΖΩΡΑ ΧΑΡΑΛΑΜΠΙΑ  
ΚΑΛΑΧΑΝΗ ΜΑΡΙΑ – ΑΝΤΙΟΠΗ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:  
ΣΩΤΗΡΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**ΠΑΤΡΑ 2013**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

---

Η Διοικητική λογιστική είναι ο κλάδος της Λογιστικής, ο οποίος έχει ως αντικείμενο την παροχή των λογιστικών πληροφοριών στην Διοίκηση των Οικονομικών Μονάδων, για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων ως συνήθως αφορούν στην κατάρτιση των σχεδίων και προϋπολογισμών, καθώς και στην αξιολόγηση και άσκηση του ελέγχου στις λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.

Η Διοικητική Λογιστική αποτελείται από διαδικασίες προσδιορισμού, μέτρησης, συγκέντρωσης, ανάλυσης, ερμηνείας και προώθησης της οικονομικής πληροφορίας στα στελέχη που διευθύνουν τις διάφορες λειτουργίες της Οικονομικής Μονάδας, δηλαδή η Διοικητική Λογιστική απευθύνεται σε πρόσωπα που βρίσκονται μέσα στην Οικονομική Μονάδα.

Η Βιομηχανική Λογιστική είναι τμήμα της Διοικητικής Λογιστικής.

Αντικείμενο της Βιομηχανικής Λογιστικής είναι:

- η παρακολούθηση των διαφόρων σταδίων παραγωγής
- ο καταλογισμός των άμεσων και έμμεσων εξόδων κατά φορείς κόστους
- η κοστολόγηση των παραγομένων προϊόντων (ετοιμών και ημιτελών) και των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Το κόστος είναι η διάθεση της αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών, με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Το κόστος δηλαδή είναι το σύνολο πάσης μορφής και φύσης οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται, με κατάλληλες συνθήκες, για την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.

Η αναλυτική λογιστική περιλαμβάνει την ανάπτυξη της ομάδας 9 του ΕΓΛΣ, που σχετίζεται αποκλειστικά με την κοστολόγηση των παραγόμενων προϊόντων. Η δυσκολία στην εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής έγκειται στην ορθή ανάπτυξη και χρήση 4βάθμιων λογαριασμών της ομάδας 9, προκειμένου να παρακολουθείται αναλυτικά και με λεπτομέρεια όλο το κόστος των παραγόμενων προϊόντων μέχρι και την εξαγωγή του τελικού καθαρού αποτελέσματος.

Στο άρθρο 4 §8 του Ν. 4093/2012 αναφέρεται ότι «Για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό.». Παρόλο που με βάση τα ανωτέρω δεν προκύπτει πλέον η υποχρέωση τήρησης της Αναλυτικής Λογιστικής παρά μόνο του λογαριασμού 94, στη παρούσα εργασία θα

παρουσιάσουμε σε πλήρη ανάλυση όλους τους λογαριασμούς της ομάδας 9, καθώς εξακολουθεί να τηρείται από πολλές εταιρείες.

Στην πορεία λοιπόν της παρούσας πτυχιακής εργασίας, θα αναλύσουμε και θα ασχοληθούμε πιο διεξοδικά σε όσα πιο πάνω πολύ περιληπτικά αναφέραμε.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

---

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία θα αναλυθούν διεξοδικά όλα τα θέματα που αφορούν το κόστος, την βιομηχανική, αναλυτική και διοικητική λογιστική.

Στην αρχή της παρούσας εργασίας υπάρχει η εισαγωγή όπου πολύ περιληπτικά αναφέρονται στοιχεία σχετικά με το κόστος.

Στην συνέχεια, στο πρώτο κεφάλαιο συναντάμε τις βασικές έννοιες του κόστους. Γίνεται αναφορά όχι μόνο στην έννοια του κόστους, αλλά και του εξόδου, της δαπάνης, της επένδυσης και της ανάλωσης. Το κεφάλαιο αυτό ολοκληρώνεται με τις βασικές κατηγορίες του κόστους και τα στοιχεία του και τον σκοπό και σημασία της κοστολόγησης.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας αυτής αναλύονται όλοι οι λογαριασμοί της ομάδας 9 της αναλυτικής λογιστικής. Κάθε υποκεφάλαιο αφορά την ανάλυση κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού σε θεωρητικό επίπεδο αλλά και σε πρακτικό καθώς παρατίθενται και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές ως απεικόνιση της λειτουργίας των αντίστοιχων λογαριασμών. Επίσης, στην ενότητα 2.5 παρατήθεται και ο τρόπος λειτουργίας του λογαριασμού 94 σύμφωνα με το νέο Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).

Στο κεφάλαιο τρία όπου αναλύονται διεξοδικά οι τεχνικές και οι μέθοδοι της κοστολόγησης, ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η διοικητική λογιστική. Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται αναφορά στην πρότυπη κοστολόγηση και στον καθορισμό του πρότυπου κόστους ενώ στο τέλος του κεφαλαίου παρατίθεται και πρακτική εφαρμογή υπολογισμού των αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος.



## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

---

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας και την εκτίμησή μας προς τον καθήγητή μας και εισηγητή του θέματος της εργασίας, κο Σωτηρόπουλο Γεώργιο, για την υποστήριξή του και την βοήθεια που μας παρείχε καθόλη την διάρκεια συλλογής, επεξεργασίας και συγγραφής των απαραίτητων για την ολοκλήρωση της εργασίας στοιχείων.

Θα θέλαμε επίσης να εκφράσουμε την αμέριστη ευγνωμοσύνη μας προς τις οικογένειές μας που καθόλη την διάρκεια των σπουδών στάθηκαν δίπλα, σε υλικό και συναισθηματικό επίπεδο και μας βοήθησαν σε κάθε εμπόδιο και δυσκολία που αντιμετωπίσαμε.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	ΣΕΛ
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 . ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	4
1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	4
1.2 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	5
1.3 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΟΡΩΝ: «ΔΑΠΑΝΗ», «ΕΠΕΝΔΥΣΗ», «ΑΝΑΛΩΣΗ».	6
1.4 ΒΑΣΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	7
1.5 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	7
1.6 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> :ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9 ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	12
2.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90 «ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖ/ΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ»	12
2.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91 «ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ-ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ»	20
2.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92 «ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ ) ΚΟΣΤΟΥΣ»	24
2.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)»	35
2.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 « ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ »	41
2.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 « ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ»	46
2.7 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96 «ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	47
2.8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ & ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ»	54
2.9 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 98 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»	60
2.10 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 99 «ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ»	62
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 <sup>ο</sup> : ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	66
3.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	66
3.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	66
3.2.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	67
3.2.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	68
3.2.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	68
3.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	69
3.4 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	71
3.5 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	76
3.6 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	81
3.6.1 ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	81
3.6.2 ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	85

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	87
4.1 ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	87
4.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	87
4.3 Ο ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	89
4.3.1 ΣΗΜΕΙΑ ΠΟΥ ΘΑ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΠΡΟΣΕΧΘΟΥΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΥ ΙΔΑΝΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	90
4.4 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	90
4.5 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	94
4.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	96
ΕΠΙΛΟΓΟΣ	99
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	100

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

---

Η λογιστική αποτελούσε και εξακολουθεί να αποτελεί την κύρια πηγή πληροφόρησης των ανώτερων και ανώτατων διοικητικών στελεχών για την λήψη επιχειρησιακών αποφάσεων. Στόχος της είναι να τροφοδοτεί τους λήπτες αποφάσεων με πληροφορίες για τον σχεδιασμό – προγραμματισμό – προϋπολογισμό, αλλά και τον έλεγχο των καθημερινών λειτουργιών της επιχείρησης ή του οργανισμού. Βασικό τομέα της παροχής πληροφοριών της λογιστικής αποτελούν καταστάσεις που δεν αφορούν την καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης. Σημαντικότερη περίπτωση αποτελεί η διαμόρφωση των Στρατηγικών πλάνων και πολιτικών της επιχείρησης και του οργανισμού. Τέλος η λογιστική έχει την υποχρέωση να ανακοινώσει (ακολουθώντας βασικές αρχές και κανόνες) τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης ή του οργανισμού σε όλους όσους έχουν ενδιαφέρον ή έννομο συμφέρον στην επιχείρηση. Η Διοικητική Λογιστική ορίζεται (1996) ως η παροχή πληροφοριών που είναι αναγκαίες από την Διοίκηση για σκοπούς όπως:

- Η Διαμόρφωση των πολιτικών
- Ο Προγραμματισμός και έλεγχος των δραστηριοτήτων
- Η Λήψη αποφάσεων για εναλλακτικές Στρατηγικές
- Οι Κοινοποιήσεις προς το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης
- Οι Κοινοποιήσεις προς τους εργαζόμενους
- Η Προφύλαξη της περιουσίας της επιχείρησης.

Με βάση τα παραπάνω ο Διοικητικός Λογιστής πρέπει να συμμετέχει στη Διοίκηση της επιχείρησης ή του οργανισμού για να διασφαλίσει την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της στους τομείς:

- Της Διαμόρφωσης των σχεδίων – προγραμμάτων – προϋπολογισμών (Επιχειρησιακών Σχεδίων Δράσης) με στόχο την επίτευξη των στόχων και των σκοπών της επιχείρησης / οργανισμού
- Της Διαμόρφωσης των βραχυχρόνιων επιχειρησιακών σχεδίων
- Της Καταγραφής των πεπραγμένων της επιχείρησης (και σύγκριση με τα προγραμματισμένα)
- Της Διόρθωσης των ενεργειών της επιχείρησης με στόχο την επαναφορά στο πρόγραμμα (αν και όταν αυτό κρίνεται σκόπιμο)
- Της Αντίληψης και του ελέγχου των χρηματοοικονομικών ενεργειών
- Της Αναθεώρησης και των αναφορών για το σύστημα και τη λειτουργία του

Σαφέστατα από τα παραπάνω προκύπτει η εμπλοκή των σύγχρονων λογιστών σε θέματα διοίκησης των επιχειρήσεων και οργανισμών. Σαφέστατα επίσης προκύπτει ότι ο σύγχρονος Διοικητικός Λογιστής εμπλέκεται στις διαδικασίες του :

- σχεδιασμού, του προγραμματισμού και του προϋπολογισμού
- στη διαδικασία της οργάνωσης
- στη διαδικασία της διαχείρισης (διοίκησης)
- αλλά και στη λειτουργία του ελέγχου.



Κάτω όμως από την ομπρέλα της Διοικητικής Λογιστικής έχουν αναπτυχθεί τεχνικές καταγραφής, αλλά και τεχνικές για την χρήση των στοιχείων του κόστους. Στις τεχνικές καταγραφής συγκαταλέγονται οι μέθοδοι συλλογής των στοιχείων του κόστους αλλά και οι μέθοδοι επιμερισμού του κόστους στα προϊόντα, στις δραστηριότητες στα κέντρα κόστους κ.α. Στις τεχνικές χρήσης των στοιχείων του κόστους περιλαμβάνονται (όπως είδαμε και παραπάνω) οι τεχνικές ελέγχου στις οποίες θα εντάξουμε τον ετήσιο προϋπολογισμό και τον προϋπολογιστικό έλεγχο – ανάλυση αποκλίσεων, τεχνικές μέτρησης αποδοτικότητας αλλά και τεχνικές μακροχρόνιου σχεδιασμού της επιχειρησιακής δράσης.

Η Αναλυτική λογιστική έρχεται να συμπληρώσει τη Χρηματοοικονομική Λογιστική παρακολουθώντας τις ποσοτικές μεταβολές, τις μορφολογικές μετατροπές και τις πολυπληθείς συνθέσεις των αποθεμάτων, των εξόδων, των εσόδων και των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων για το σχηματισμό του λειτουργικού και του κατά φορέα κόστους. Επίσης στην Αναλυτική λογιστική έχουμε τη δυνατότητα να προσδιορίζουμε τα αναλυτικά και συνολικά αποτελέσματα μιας οικονομικής μονάδας καθώς και τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του συνόλου της εκμεταλλεύσεως και των τμημάτων αυτής.

Η αναλυτική λογιστική με το μηχανισμό των λογιστικών εγγραφών και των λογαριασμών της επιτυγχάνει:

α) Τον αναλυτικό προσδιορισμό του κόστους των βασικών λειτουργιών, των υπολειτουργιών και των λειτουργικών μονάδων της οικονομικής μονάδας.

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

γ) Τον προσδιορισμό των μικτών και καθαρών αναλυτικών αποτελεσμάτων για κάθε είδος ή ομάδα προϊόντων, για κάθε τμήμα ή κλάδο εκμεταλλεύσεως, για κάθε φορέα ευθύνης, γεωγραφική περιοχή πωλήσεων, κλπ.

δ) Τον έλεγχο της αποδοτικότητας των φορέων διοικητικής εξουσίας, αρμοδιότητας και ευθύνης, μέσω της συγκρίσεως του έργου που πραγματοποιείται με εκείνο του προγράμματος δράσεως.

ε) Τον προσδιορισμό αναλυτικών βραχύχρονων αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας.

στ) Τον προσδιορισμό των διάφορων κατηγοριών ειδών κόστους, κατάλληλου για τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων και τέλος,

ζ) Την αναλυτική παρακολούθηση των αποθεμάτων.

Η αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως λειτουργεί βάσει ενός βασικού και πλήρους συστήματος αυτονομίας έναντι της γενικής λογιστικής. Στο πλαίσιο του αναφερθέντος συστήματος οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής αναπτύσσονται και λειτουργούν εντός του κλειστού κυκλώματος των λογαριασμών της ομάδας 9.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ γνωρίζουμε ότι υπάρχει δυνατότητα συνύπαρξης και λειτουργίας της γενικής και αναλυτικής λογιστικής εντός του ενιαίου συστήματος λογιστικής υπό την προϋπόθεση ότι :

- (α) η αναλυτική λογιστική θα εξακολουθεί να διατηρεί την αυτονομία της και
- (β) οι βασικές αρχές Ε.Γ.Λ.Σ. δεν θα αλλοιώνονται .Οι προαναφερθείσες αρχές είναι οι εξής :
  - η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, των εξόδων και εσόδων και
  - η αρχή καταρτίσεως του λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές.

Κατά τη συλλειτουργία της γενικής και αναλυτικής λογιστικής είναι δυνατό :

- (i) να τηρούμε τα αποθέματα – συμπεριλαμβανομένων και των αναλυτικών λογαριασμών αποθήκης στην ομάδα 2 του Ε.Γ.Λ.Σ. ,
- (ii) να τηρούμε τα έσοδα συμπεριλαμβανομένων και των αναλυτικών λογαριασμών μικτών αποτελεσμάτων στην ομάδα 7 του Ε.Γ.Λ.Σ. και
- (iii) προσδιορίζουμε τα αναλυτικά αποτελέσματα στους λογαριασμούς της ομάδας 8 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Με το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής επιτυγχάνουμε :

(α) Τον προσδιορισμό βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, εσωλογιστικά, χωρίς να διαταράσσουμε την κανονική ροή των εγγραφών στη γενική λογιστική. Ο παραπάνω προσδιορισμός είναι μηνιαίος και προϋποθέτει χρονικές τακτοποιήσεις αγορών και πωλήσεων καθώς και μηνιαίες κατανομές εξόδων, εσόδων και αποτελεσμάτων οι οποίες πραγματοποιούνται μόνο στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής .

(β) Την καθαρότητα του περιεχομένου και του ύψους των λογαριασμών των αποθεμάτων, των οργανικών εξόδων και εσόδων κατ' είδος στη γενική λογιστική τα οποία μεγέθη συγκροτούν το λογαριασμό Γενικής Εκμεταλλεύσεως.

(γ) Τον καταμερισμό του λογιστικού έργου και τον πλήρη διαχωρισμό της τηρήσεως της αναλυτικής λογιστικής από ιδιαίτερα πρόσωπα ή σε διάφορους χώρους.

Στο εν λόγω σύστημα της αυτόνομης τηρήσεως της αναλυτικής λογιστικής καταλογίζουμε το μειονέκτημα της τηρήσεως ορισμένων λογαριασμών τόσο στη γενική όσο και στην αναλυτική λογιστική το οποίο έχει σαν αποτέλεσμα το αυξημένο λογιστικό κόστος. Όμως, τη σημερινή εποχή έχει εξουδετερωθεί αρκετά το μειονέκτημα αυτό χρησιμοποιώντας τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 . ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

---

## 1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κάθε απόκτηση οικονομικού αγαθού από επαχθή αιτία συνεπάγεται για την επιχείρηση ένα κόστος. Έτσι, η απόκτηση λ.χ ενός ακινήτου, ενός μηχανήματος, πρώτων και βοηθητικών υλών συνεπάγεται για την επιχείρηση και ανάλογο κόστος. Γι' αυτό μιλάμε για κόστος κτήσεως ακινήτου, μηχανήματος, πρώτων και βοηθητικών κ.λ.π. αλλά και οι υπηρεσίες που αποκτά η επιχείρηση έχουν κι αυτές ένα κόστος και γι' αυτό μιλάμε για κόστος ενοικίων καταστημάτων ή μηχανημάτων, κόστος εργατικού προσωπικού, νομικών συμβούλων, τηλεπικοινωνιών, φωτισμού, κ.λ.π. Ένα μέρος του συνολικού κόστους που πραγματοποιεί η επιχείρηση ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά (ακίνητα, μηχανήματα, πρώτες ύλες κ.λ.π) ή άλλα στοιχεία του ενεργητικού (δαπάνες πολυετούς αποσβέσεως) και συνεπώς προσαυξάνει το ενεργητικό, ενώ ένα άλλο τμήμα του συνολικού κόστους δεν ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά ή άλλο στοιχείο του ενεργητικού και συνεπώς δεν προσαυξάνει το ενεργητικό, αλλά «εκπνέει» δηλαδή αποθνήσκει «εν τη γενέσει του» και το οποίο συνεπώς αντλείται από την καθαρή θέση της επιχείρησης. Το τελευταίο αυτό κόστος χαρακτηρίζεται ως έξοδο. Κατά το Ε.Γ.Α.Σ, κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δυνάμεως για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Κατά τον Μ. Τσιμάρα, ως κόστος νοείται το σύνολο των κάθε φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών, οι οποίες απαιτούνται κάτω από δοσμένες τεχνικοοικονομικές συνθήκες για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία και να προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες, ως και θέση στο χώρο και στο χρόνο. Κατά τον Δ. Παπαδημητρίου, κόστος είναι το ποσό που επενδύθηκε σε υλικά ή άυλα αγαθά και υπηρεσίες, χρήσιμα ή απαραίτητα για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις. Κατά τον Ι. Χρυσοκέρη, κόστος είναι η πλήρης και κανονική και ειδικώς αποτιμηθείσα δαπάνη εκμεταλλεύσεως που αφορά ένα ορισμένο αντικείμενο ή ένα σύνολο αντικειμένων σε ορισμένο χρόνο, θέση και φάση. Κατά τον Μ. Γεωργιάδη, ως κόστος από απόψεως Οικονομικής των Επιχειρήσεων, νοούμε το κατά ορισμένη στιγμή σύνολο των ομαλών (τακτικών) και βάσει ορισμένων αρχών αποτιμήσεως εξόδων, τα οποία αναφέρονται σε δοθέν αντικείμενο, προϊόν, λειτουργία, υπηρεσία. Στην πρώτη περίπτωση υπάγονται οι επιχειρήσεις, δηλαδή οι οικονομικές μονάδες που έχουν ως αντικειμενικό σκοπό τους την πραγματοποίηση κέρδους, όπως είναι οι ιδιωτικές, δημόσιες και μικτής ιδιοκτησίας μονάδες που έχουν ως βασικό κριτήριο της δραστηριότητάς τους την επίτευξη πλεονάσματος εσόδων-εξόδων μέσω των πωλήσεων (ενδεικτικές περιπτώσεις αποτελούν οι ιδιωτικές επιχειρήσεις, η ΔΕΗ και η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος). Στη δεύτερη περίπτωση υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που αποβλέπουν αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο στην κάλυψη κοινωνικών αναγκών, όπως π.χ είναι ένα κρατικό νοσοκομείο ή ένα δημόσιο εκπαιδευτικό ίδρυμα.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του κόστους είναι τα εξής:

- Το κόστος συνιστά επένδυση χρηματικού ποσού (μετρητά, αξία αγαθών ή υπηρεσιών που δίνονται)
- Η μορφή της επενδύσεως είναι υλικά αγαθά ή υπηρεσίες (π.χ αγορά παγίων ή πρώτων υλών, καταβολή ή ασφαλίσεων, τόκων)

- Σκοπός του κόστους είναι η επίτευξη εσόδων.

Το πρόβλημα του κόστους εκτείνεται σε όλες τις σφαίρες της οικονομικής δράσεως του ανθρώπου και συνεπώς πρέπει να απασχολεί κάθε οικονομικό οργανισμό που εξυπηρετεί κοινωνική ανάγκη, από τη βιομηχανική και εμπορική μέχρι και την τραπεζική και ασφαλιστική επιχείρηση, αλλά και γενικά όλους τους οικονομικούς οργανισμούς δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου. Στην κοινή αντίληψη όμως το πρόβλημα του κόστους περιορίζεται στις οικονομικές μονάδες της άμεσης παραγωγικής σφαίρας, τις βιομηχανικές επιχειρήσεις, αντίληψη που έχει ολέθριες συνέπειες για τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες και την κοινωνική οικονομία γενικότερα, αφού η εξεύρεση του ακριβούς κόστους είναι αναγκαία για τον προσδιορισμό των ορθών αποτελεσμάτων από τη δράση των οικονομικών μονάδων αλλά και για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας (οικονομικότητας δηλαδή η σχέση των δαπανών προς το παραγόμενο από αυτές έργο, σχέση που επιβάλλεται να προσδιορίζεται για την προσπάθεια ελαχιστικοποίησης του κόστους) των στελεχών και των υπηρεσιών και γενικότερα της ίδιας της οικονομικής μονάδας.

Υποκατηγορίες του κόστους είναι οι εξής:

- Αρχικό κόστος
- Κόστος μετατροπής
- Κόστος παραγωγής
- Κόστος λειτουργίας διάθεσης
- Κόστος εμπορικό
- Κόστος λειτουργίας διοίκησης
- Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας
- Κόστος λειτουργίας ερευνών
- Κόστος ολικό

## **1.2 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ**

Εξοδο είναι το «εκπνεύσαν κόστος». Δηλαδή, έξοδο είναι κάθε μείωση της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως (είτε μείωση του ενεργητικού, είτε αύξηση του παθητικού) που γίνεται με σκοπό την απόκτηση εσόδων ή, κατ' άλλη διατύπωση, έξοδο είναι η χρησιμοποίηση ή ανάλωση αγαθών και υπηρεσιών στη διαδικασία αποκτήσεως εσόδων (κατά το Μ. Τσιμάρα, ως έξοδα νοούμε τα πάσης φύσεως και μορφής ηθελημένα - κατ' αρχήν - αναλώσεις συντελεστών της παραγωγής, τα οποία πραγματοποιεί ο οικονομικός οργανισμός δια την επίτευξη του ιδιοφελούς ή κοινωφελούς αυτού σκοπού. Το έξοδο προκύπτει από τη μετατροπή μιας αξίας σε άλλη, ευπαθέστερης μορφής, αξία. Έτσι, π.χ. ο σίτος που βρίσκεται στην αποθήκη συνιστά στοιχείο της περιουσίας που έχει αξία και έξω από την αγρεκμετάλλευση. Αν όμως σπαρεί μετατρέπεται οικονομικά (και λογιστικά) σε έξοδα, δηλαδή πάλι σε αξία, βέβαια, αλλά ευπαθέστερης μορφής, της οποίας η υπόσταση εξαρτάται από την πραγματοποίηση του αναμενόμενου εσόδου. Ακόμη ευπαθέστερης μορφής εμφανίζονται οι δαπάνες που πραγματοποιούνται με καταβολή χρήματος για αγορά υπηρεσιών τρίτων ). Κατά το Accounting Principles Board έξοδο είναι κάθε μείωση των

στοιχείων του ενεργητικού ή κάθε αύξηση των υποχρεώσεων, που αναγνωρίζονται και μετριοούνται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές, προέρχονται από τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως και μεταβάλλουν την καθαρή της θέση.

Οι σπουδαιότερες κατηγορίες των εξόδων, κατά το Statement αυτό, είναι:

- Το κόστος των στοιχείων που αναλώθηκαν για την παραγωγή των εσόδων (π.χ. κόστος πωλημένων, έξοδα διοικήσεως και διαθέσεως).
- Τα έξοδα από ετεροβαρείς μεταβιβάσεις στοιχείων από τις οποίες δεν αναμένονται έσοδα και από ατυχήματα (π.χ. φόροι, πυρκαγιές, κλοπές)
- Το κόστος που πραγματοποιήθηκε σε ανεπιτυχείς προσπάθειες και
- Η πτώση στις τρέχουσες τιμές των αποθεμάτων που κατέχονται για πώληση.

Εξάλλου, δεν περιλαμβάνονται στα έξοδα: οι καταβολές έναντι δανείων, οι δαπάνες για απόκτηση στοιχείων ενεργητικού, τα ποσά που διανέμονται στους μετόχους και οι προσαρμογές στα έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

Κατηγορίες εξόδων:

- Οργανικά έξοδα: είναι εκείνα που πραγματοποιούνται για την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης με αποκλειστικό σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων
- Ανόργανα έξοδα: είναι εκείνα που πραγματοποιούνται από τυχαία και έκτακτα γεγονότα, ανεξάρτητα από την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης
- Έξοδα κατ'είδος και κατά προορισμό: είναι εκείνα που πραγματοποιούνται από την οικονομική μονάδα κατά την δραστηριότητά της για κάποιο συγκεκριμένο σκοπό.

### **1.3 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΟΡΩΝ: «ΔΑΠΑΝΗ», «ΕΠΕΝΔΥΣΗ», «ΑΝΑΛΩΣΗ».**

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποιήσεως μιας επενδύσεως σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες, όπως π.χ. δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος, μιας πρώτης ύλης, ενός κτιρίου ή για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για τη μίσθωση της εργασίας εργατοϋπαλλήλων (στην πράξη επικρατεί σύγχυση σχετικά με την έννοια του όρου «δαπάνη». Άλλοτε χρησιμοποιείται με την έννοια του κόστους, άλλοτε με την έννοια των εξόδων, κ.λ.π. αλλά και από τους συγγραφείς ο όρος δαπάνη χρησιμοποιείται με διάφορες έννοιες. έτσι:

- ο Μ. Τσιμάρης, επισημαίνοντας ότι μεταξύ «δαπανών» και «εξόδων» δεν υπάρχει σαφώς καθιερωμένη διαστολή, προτείνει τα ακόλουθα ζεύγη διακρίσεων:

α) Έξοδα - Έσοδα

β) Δαπάνες - Πρόσοδοι

-Κατά τον Ι. Χρυσοκέρη, δαπάνη είναι η ανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών. Η δαπάνη λοιπόν δεν είναι πληρωμή προς τα έξω της εκμεταλλεύσεως, αλλά χρησιμοποίηση ή ανάλωση μέσα σ' αυτήν, αγαθών ή υπηρεσιών. Ευνόητο ότι, μετά την καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ, πρέπει να εκλείψει η ποικιλία των ευνοιών που δίνεται στον όρο «δαπάνη» και ο όρος να χρησιμοποιείται με την έννοια που δίνει σ' αυτόν το Ε.Γ.Λ.Σ.

Ο όρος ανάλωση σημαίνει την εξάντληση κόστους που υφίσταται για να σχηματιστεί κόστος άλλης μορφής, π.χ. ανάλωση πρώτων υλών, ηλεκτρικής ενέργειας κ.λ.π. για την παραγωγή προϊόντων.

Οι βασικές ομοιότητες και διαφορές των εννοιών κόστους, εξόδου και δαπάνης χαρακτηρίζονται και από τα ακόλουθα:

- Το κόστος, ως τη στιγμή που θα εκπνεύσει, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο, από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί, αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιείται.
- Το έξοδο, έστω και στιγμιαία, προϋπάρχει σαν κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντίστροφο.

#### **1.4 ΒΑΣΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Το κόστος διακρίνεται συνήθως με βάση τα ακόλουθα κριτήρια:

A) Με κριτήριο τη φύση των στοιχείων που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία, το κόστος διακρίνεται κατ' είδος (*par nature*), λ.χ. κόστος υλικών, εργατικών, αποσβέσεων.

B) Ανάλογα με τις περιοχές δραστηριότητας στις οποίες διαπιστώθηκε ή για χάρη των οποίων έγινε η ανάλωση των στοιχείων κόστους, το κόστος διακρίνεται κατά προορισμό (*par sections*).

Γ) Ανάλογα με το χρόνο προσδιορισμού του, το κόστος διακρίνεται σε:

- i. κόστος πραγματικό ή ιστορικό, (*historical cost*), που προσδιορίζεται μετά την πραγματοποίησή του και συνεπώς είναι κόστος απολογιστικό και
- ii. κόστος προϋπολογιστικό (*predetermined cost*), που προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί και το οποίο διακρίνεται περαιτέρω σε κόστος κατά προεκτίμηση (*estimated cost*) και κόστος πρότυπο (*standard cost*).

Δ) Ανάλογα με το βαθμό απασχόλησεως της επιχειρήσεως το κόστος διακρίνεται σε:

- i. πραγματικό, όταν αναφέρεται στην πραγματική απασχόληση της επιχειρήσεως
- ii. κανονικό (*normal*), όταν αναφέρεται στην κανονική απασχόληση της επιχειρήσεως,
- iii. άριστο (*optimal*), όταν αναφέρεται στην άριστη απασχόληση της επιχειρήσεως, δηλαδή στην απασχόληση που η επιχείρηση πραγματοποιεί το ευνοϊκότερο κόστος,
- iv. διαφορικό (*differential kosten*) και
- v. οριακό (*grenz kosten*).

#### **1.5 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Τρία είναι τα βασικά χαρακτηριστικά των συστημάτων διοίκησης κόστους τα οποία προκύπτουν από πολλές εφαρμογές:

- ο υπολογισμός του κόστους των προϊόντων, υπηρεσιών, και άλλων φορέων κόστους.
- η δυνατότητα που υπάρχει για σχεδιασμό, έλεγχο και μέτρηση αποδοτικότητας.
- η ανάλυση σημαντικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων.

Η διοίκηση κόστους στοχεύει όχι στη μέτρηση αλλά στην αναγνώριση αυτών των παραμέτρων που είναι σημαντικές για την επιτυχία της επιχείρησης.

Η κατάταξη του Robert Kaplan για τις φάσεις της ανάπτυξης συστημάτων διοίκησης κόστους περιγράφει αυτή τη μεταστροφή στο στόχο.

1<sup>η</sup> φάση: τα συστήματα διοίκησης κόστους είναι βασικά συστήματα αναφοράς συναλλαγών (transaction reporting systems).

2<sup>η</sup> φάση: όπως προχωρούμε στη 2<sup>η</sup> φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους στοχεύουν στην εξωτερική χρηματοοικονομική αναφορά (external financial reporting). Το αντικείμενο είναι οι πραγματικοί οικονομικοί απολογισμοί, και αναλόγως η χρησιμότητα των συστημάτων διοίκησης κόστους περιορίζεται.

3<sup>η</sup> φάση: τα συστήματα διοίκησης κόστους ανιχνεύουν σημαντικά λειτουργικά δεδομένα και αναπτύσσουν πιο ακριβείς και σημαντικές πληροφορίες για λήψη αποφάσεων. Εδώ τα συστήματα διοίκησης κόστους αναπτύσσονται.

4<sup>η</sup> φάση: οι στρατηγικά σημαντικές πληροφορίες για τη διοίκηση του κόστους είναι ένα σημαντικό στοιχείο του συστήματος.

Οι πρώτες δύο φάσεις του συστήματος έχουν ως αντικείμενο τη μέτρηση και την αναφορά, στη διοίκηση κόστους. Η τρίτη φάση στρέφεται προς το λειτουργικό έλεγχο. Στην 4<sup>η</sup> φάση ο διαχειριστής του κόστους έχει ένα πολύ σημαντικό ρόλο αφού δεν καταγράφει απλά αλλά δυναμικά συνεργάζεται έχοντας τα προσόντα της αναγνώρισης, καταγραφής και περίληψης των σημαντικών παραγόντων για την επιτυχία της επιχείρησης.

Τα συστήματα διοίκησης κόστους και η λογιστική κόστους έχουν δυο κύριους σκοπούς: α) την κοστολόγηση του προϊόντος και β) το σχεδιασμό και τον έλεγχο. Οι τεχνικές για να ικανοποιηθούν αυτά τα κριτήρια περιλαμβάνουν:

- την ανάλυση κόστους/οφέλους για το σχεδιασμό και την αλλαγή στα συστήματα διοίκησης κόστους
- την κοστολόγηση προϊόντος και τα συστήματα ελέγχου που βοηθούν τις διαδικασίες της παραγωγής και όχι το αντίστροφο.
- τις ελεγκτικές διαδικασίες σε όλα τα συστήματα κοστολόγησης.
- και τις έγκυρες πηγές διοικητικής πληροφόρησης επιπρόσθετα με τα συστήματα διοίκησης κόστους.

Σε όλες τις εταιρείες, οργανισμούς κερδοσκοπικούς και μη οι managers ενδιαφέρονται να χρησιμοποιήσουν την κοστολογική πληροφορία προκειμένου να πάρουν κάποιες αποφάσεις (στρατηγικές ή τακτικές) και για να διαχειριστούν τις διάφορα είδη κόστους. Αυτό απαιτεί μέτρηση του κόστους και τακτοποίηση ή ταξινόμηση του κατά προϊόντα, υπηρεσίες, εργασιακές διαδικασίες, λειτουργικά τμήματα ή άλλα κέντρα κόστους ανάλογα με τη σημαντικότητα τους κατά τον manager. Μια καλή ταξινόμηση του κόστους παρέχει στον manager την καλύτερη εικόνα για τη δομή του κόστους στην εταιρεία και επιτρέπει σε αυτόν να πετύχει τους στρατηγικούς στόχους της ποιότητας, του κόστους σε ένα χρονικό διάστημα-στόχο.

Συνεπώς ένα σύστημα διοίκησης κόστους είναι πολύ σημαντικό για την εταιρεία γιατί τη βοηθάει σε πολλούς τομείς. Πιο συγκεκριμένα:

- Για να διασφαλιστεί ότι ένα προϊόν καλύπτει τις απαιτήσεις του πελάτη, ένα κοστολογικό σύστημα πρέπει να μετρά και να αναφέρει το κόστος της παροχής και των λειτουργιών που οι πελάτες αναμένουν. Το κόστος πρέπει να ταιριάζει με τη θέληση του πελάτη όταν αυτός

πληρώνει. Μόνο έτσι οι εταιρείες μπορούν να σχεδιάζουν προϊόντα που να μεγιστοποιούν την αξία του πελάτη.

- Για να διαχειριστούν το κόστος οι managers πρέπει να κατανοήσουν τη δομή του κόστους. Το κοστολογικό σύστημα που υπάρχει σε μια εταιρεία πρέπει να μπορεί να τους βοηθά και να δίνει απαντήσεις σε ερωτήματα όπως π.χ. τι προκαλεί διαφορές στο κόστος, πόσο κοστίζει μια μονάδα, τι πρέπει να πληρώσει ο πελάτης για να αποκτήσει το προϊόν (συνολικά κλπ. - Πρέπει να δίνεται σημασία και στο χρόνο. Ο τρόπος που μια εταιρεία οργανώνει τις διαδικασίες της για την παραγωγή, τη διανομή στην αγορά και την πώληση επιδρά στο χρόνο που απαιτείται για να ταιριάζει με τις προδιαγραφές που έχουν τεθεί από τους πελάτες. Π.χ. η ανακατανομή των λειτουργικών διαδικασιών μιας εταιρείας έχει επίπτωση στο χρόνο και αυτό επιδρά και στο κόστος. Συνεπώς ένα κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να κάνει εμφανή την επίδραση του χρόνου στο κόστος του προϊόντος.

Η διοίκηση κόστους αναφέρεται στη χρησιμοποίηση πληροφοριών (για παράδειγμα κόστη παραγωγής και αριθμός ή τύπος παραπόνων πελατών), για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων. Χρησιμοποιούμε τον όρο διοίκηση κόστους για να περιγράψουμε τις προσεγγίσεις και τις δραστηριότητες των managers σε βραχυχρόνιο και μακροχρόνιο σχεδιασμό και ελεγκτικές αποφάσεις που αυξάνουν την αξία για τον καταναλωτή και μειώνουν το κόστος για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Για παράδειγμα οι managers παίρνουν αποφάσεις από αφορούν στον αριθμό και το είδος της α' ύλης που έχει χρησιμοποιηθεί, αλλαγές στις εργοστασιακές διαδικασίες, και αλλαγές στο σχεδιασμό του προϊόντος. Η πληροφόρηση από τα λογιστικά συστήματα συμβάλλει στη σωστή λήψη απόφασης από τους managers, αλλά η πληροφόρηση και τα λογιστικά συστήματα καθ' αυτά δεν είναι διοίκηση κόστους.

Η διοίκηση κόστους έχει τρεις σκοπούς:

- εκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων για χρηματοοικονομικές αναφορές
- εκτίμηση κόστους προϊόντος και
- λειτουργικό έλεγχο.

Η διοίκηση κόστους βέβαια έχει ένα πιο ευρύ στόχο, όπως για παράδειγμα τη συνεχή μείωση του κόστους. Ο σχεδιασμός και ο έλεγχος του κόστους είναι στενά συνδεδεμένοι με τα έσοδα και το σχεδιασμό του κέρδους.

Η διοίκηση κόστους δεν ασκείται ανεξάρτητα. Είναι ένα σημαντικό στοιχείο των γενικών διοικητικών στρατηγικών και της εκτέλεσής τους. Ο υπεύθυνος της διοίκησης κόστους (management accountant) παρέχει δεδομένα που βοηθούν στο να βελτιωθεί η στρατηγική, να χρησιμοποιηθούν αποδοτικά οι πόροι και η παραγωγική ικανότητα και ουσιαστικά να εφαρμοστεί σωστά η διαμορφωμένη στρατηγική.

Οι επιχειρήσεις που έχουν αναπτύξει ένα κοστολογικό σύστημα κατάλληλο για την ικανοποίηση των στόχων τους διαθέτουν ένα χρήσιμο αλλά και απαραίτητο εργαλείο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, τη μέτρηση της τμηματικής απόδοσής τους, την τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών τους, την κατανόηση των γενεσιουργών αιτιών του κόστους τους και, τέλος, ένα εργαλείο χάραξης στρατηγικής και αντιμετώπισης των προκλήσεων του ανταγωνισμού.

Ο Αριστοκλής Ιγνατιάδης στην πρώτη έκδοση βιβλίου του το 1978, αναφέρει πως οι βασικοί σκοποί της Λογιστικής Κόστους είναι 3:

1. Ο καθορισμός αναλυτικών αποτελεσμάτων και η αποτίμηση των αποθεμάτων.



2. Η υποβοήθηση της διοικήσεως μιας επιχείρησης στον τομέα του προγραμματισμού.

3. Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης.

Ο σκοπός της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής είναι η προετοιμασία των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσεως, Κατάσταση πηγών και διαθέσεως κεφαλαίων) και η δημοσίευση τους για χρήση ανθρώπων που βρίσκονται κατά κύριο λόγο εκτός της επιχειρήσεως, όπως των προμηθευτών, των κεφαλαιούχων, των τραπεζών, των μετόχων, των δανειστών, των κυβερνητικών υπηρεσιών κ.ά., ενώ ο σκοπός της Λογιστικής Κόστους είναι η εσωτερική αναδιάρθρωση, η χρησιμοποίηση των στοιχείων μέσα στην επιχείρηση από τους Managers και άλλους υπεύθυνους, με απώτερο σκοπό την καλύτερη οργάνωση, τον σχεδιασμό και τον προγραμματισμό της επιχειρήσεως καθώς και τον απολογιστικό έλεγχο των διαφόρων δραστηριοτήτων.

Παράλληλα με τον σχεδιασμό, προγραμματισμό και έλεγχο, τα στοιχεία κόστους μάς βοηθούν να καταρτίσουμε τις πάσης φύσεως προβλέψεις για το μέλλον, του ίδιου κόστους, του προβλεπόμενου κόστους και άλλων μεγεθών μέσα στην επιχείρηση, τα οποία είναι απαραίτητα για την λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

## 1.6 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος περιλαμβάνει την αξία των στοιχείων που αναλώθηκαν κατά την παραγωγική διαδικασία. Τα στοιχεία αυτά διακρίνονται στις πιο κάτω κατηγορίες:

- Υλικά
- Εργασία
- Υπηρεσίες τρίτων και
- Δαπάνες κεφαλαίου

Το ΕΓΛΣ κατατάσσει και παρακολουθεί τα στοιχεία του κόστους στους λογαριασμούς των ομάδων 2 και 6.

Οι λογαριασμοί αυτοί κατατάσσονται ως εξής:

### ΟΜΑΔΑ 2 – ΥΛΙΚΑ

24 Πρώτες και Βοηθητικές Υλες

25 Αναλώσιμα Υλικά

26 Ανταλλακτικά Παγίων στοιχείων

28 Είδη συσκευασίας

### ΟΜΑΔΑ 6 ΕΞΟΔΑ

60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

62 Παροχές τρίτων

63 Φόροι Τέλη

64 Διάφορα έξοδα

65 Τόκοι και συναφή έξοδα

66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο Λειτουργικό κόστος

68 Προβλέψεις

Με κριτήριο τον τρόπο ενσωμάτωσής τους στο παραγόμενο προϊόν , τα στοιχεία του κόστους διακρίνονται σε :

- άμεσα υλικά
- άμεση εργασία
- γενικά βιομηχανικά έξοδα

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> :ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9 ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

---

### 2.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90 «ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ»

(Διάμεσοι-αντικριζόμενοι λογαριασμοί) = (αντίστοιχοι λογαριασμοί)

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα	=	Ομάδας 2
90.02 Αγορές λογισμένες	=	Ομάδας 2
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	=	Ομάδας 6
90.07 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	=	Ομάδας 7
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα	=	Ομάδας 8

Οι παραπάνω λογαριασμοί βοηθούν στη μεταφορά των δεδομένων των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των εξόδων και εσόδων και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών 81-85 της ομάδας 8 στην αναλυτική λογιστική.

Οι διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί, μέσα στο σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, αποτελούν το συνδετικό κρίκο ή την 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 οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής.

Η μεταφορά αυτή των δεδομένων της γενικής λογιστικής αποβλέπει στην επεξεργασία 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 ή του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων καθώς και του κόστους των εσόδων και αναλυτικών αποτελεσμάτων.

### 2.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90 <<ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ>>

Ο λογαριασμός 90 θα πρέπει να ανταποκρίνεται με τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στους αντίστοιχους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής (2,6,7 και 81- 85). Τουλάχιστον στο τέλος της χρήσης θα πρέπει τα ποσά του 90 να είναι ίσα αλλά αντίθετα με τα υπόλοιπα ποσά των αντίστοιχων λογαριασμών της γενικής λογιστικής.

Αυτό θα επιτευχθεί καλύτερα όταν τα ποσά του 90 κατανέμονται σε περαιτέρω υπολογαριασμούς έτσι ώστε η επιχείρηση να έχει την ευχέρεια άμεσης σύγκρισης και αντιστοιχίας των δεδομένων των δυο τομέων της λογιστικής.

Οι λογαριασμοί του 90 χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τη μεταφορά δεδομένων από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής στην αναλυτική λογιστική. Η μεταφορά γίνεται κατά την αντίστροφη φορά δηλαδή πιστώνεται με ποσά που χρεώθηκαν στη γενική λογιστική και χρεώνεται με ποσά που πιστώθηκαν στη γενική λογιστική. Η χρέωση και η πίστωση των λογαριασμών του 90 γίνεται πάντα με πίστωση ή χρέωση των οικείων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Οι συνηθέστερες εγγραφές πιστοχρέωσης των υπολογαριασμών του 90 είναι:

---

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή κλπ.

(εις) 90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα

90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα

κ.τ.λ.

Μεταφορά αξίας αποθεμάτων ενάρξεως

---

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

94.24 Πρώτες και βοηθ.ύλες- Υλικά συσκευασίας κλπ.

(εις) 90 \_ιάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.02 Αγορές Λογισμένες

90.02.20 Εμπορεύματα Λογισμένα

90.02.24 Πρώτες και βοηθ.ύλες – Υλικά συσκευασίας λογισμένα κλπ.

Μεταφορά αξίας αγορών της περιόδου

---

92. Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού κλπ.

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού κλπ.

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών – αναπτύξεως

92.02.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού κλπ.

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.03.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού κλπ.

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

92.04.65 Τόκοι και συναφή έξοδα

(εις) 90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα κλπ.

Μεταφορά των οργανικών εξόδων κατ' είδος

---

90. Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες κλπ.

(εις) 96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα  
εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων κλπ.  
Μεταφορά των οργανικών εσόδων κατ' είδος

---

98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.04.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα κλπ.

(εις) 90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα

90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα κλπ.

Μεταφορά των έκτακτων και ανόργανων εξόδων και ζημιών.

---

90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα

90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα κλπ.

(εις) 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.04.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα κλπ.

Μεταφορά των έκτακτων και ανόργανων εσόδων και κερδών.

---

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

Η εγγραφή στους λογαριασμούς αναλυτικής λογιστικής που καταχωρούνται στις αντίστοιχες ομάδες γενικής λογιστικής μπορεί να γίνει με τους ακόλουθους τρόπους:

α) Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί εξελιγμένα μηχανογραφικά μέσα με την κατάλληλη κωδικοποίηση, η ενημέρωση των δυο τομέων λογιστικής μπορεί να γίνει ταυτόχρονα.

β) Προηγείται η καταχώρηση των παραστατικών στη γενική λογιστική και ακολουθεί η μεταφορά των λογιστικών μεγεθών στην αναλυτική λογιστική. Αυτό επιτυγχάνεται είτε:

-αναλυτικά δηλαδή κάθε εγγραφή στη γενική λογιστική μεταφέρεται στην αναλυτική λογιστική.

-αθροιστικά στην αναλυτική λογιστική μεταφέρονται τα λογιστικά ποσά περιόδων (π.χ ημερήσια ,μηνιαία, ετήσια κ.τ.λ) όπου αντιστοιχούν στο άθροισμα των ποσών που έχουν εγγραφεί στους αντίστοιχους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

γ) Η ενημέρωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής προηγείται αυτής των ποσών της γενικής λογιστικής. Όμοια με παραπάνω η ενημέρωση της γενικής λογιστικής μπορεί να είναι περιοδική.

Σπάνια στην πράξη συναντάται η γ' περίπτωση της πορείας ενημέρωσης των λογαριασμών.

Στο τέλος της χρήσεως τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 90 συμφωνούν με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών της γενικής λογιστικής.

Στο τέλος κάθε λογιστικής χρήσης θα πρέπει το υπόλοιπο των υπολογαριασμών του 90 να είναι ίσο αλλά αντίθετο με το υπόλοιπο των αντίστοιχων λογαριασμών και υπολογαριασμών της γενικής λογιστικής. Ακόμα και όταν στην αναλυτική λογιστική δεν έχουν χρησιμοποιηθεί υπολογαριασμοί του 90 θα πρέπει ο λογαριασμός 90 να εμφανίζει υπόλοιπο ίσο αλλά αντίθετο με το αλγεβρικό άθροισμα των λογαριασμών των ομάδων 2,6,7 και 81-85 της γενικής λογιστικής.

Οι υπολογαριασμοί του 90 κλείνουν με το άρθρο κλεισίματος των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής.

Στο τέλος της χρήσεως μετά τις εγγραφές σχηματισμού του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» (λ.98.99), απομένουν με υπόλοιπο οι ακόλουθοι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής:

Οι υπολογαριασμοί του 90 (άλλοι με χρεωστικά και άλλοι με πιστωτικά υπόλοιπα).

- Οι υπολογαριασμοί του 94 με χρεωστικά υπόλοιπα, που εμφανίζουν την αξία (κόστος κτήσεως) των αποθεμάτων λήξεως.
- Ο λογαριασμός 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως», ο οποίος εμφανίζει το αποτέλεσμα της χρήσεως.

Οι παραπάνω λογαριασμοί εξισώνονται, χρεούμενοι ή πιστούμενοι, ανάλογα με το υπόλοιπο (πιστωτικό ή χρεωστικό) που καθένας εμφανίζει, με το άρθρο κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Λειτουργία των υπολογαριασμών του 90

Λογαριασμός 90.01 «Αρχικά αποθέματα λογισμένα»

Στον λογαριασμό 90.01 «αρχικά αποθέματα λογισμένα» παρακολουθούνται τα αρχικά αποθέματα όπως αυτά διαμορφώνονται στον αντίστοιχο λογαριασμό της ομάδας 2. Οι υπολογαριασμοί του 90.01 αναπτύσσονται κατά τρόπο που το τελευταίο τους ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 2. Δηλαδή:

20 Εμπορεύματα → 90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα  
21 Προϊόντα έτοιμα → 90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή ημιτελή λογισμένα  
22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα → 90.01.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα λογισμένα

Οι οικονομικές μονάδες έχουν τη δυνατότητα να αναλύουν περισσότερο ή λιγότερο τους υπολογαριασμούς του 90.01 ή να τους αναπτύσσουν κατά τρόπο που να εξυπηρετεί καλύτερα τις ανάγκες τους. Στην περίπτωση αυτή είναι απαραίτητο στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού, ο λογαριασμός 90.01 να εμφανίζει άθροισμα των υπολοίπων του ίσο αλλά αντίθετο με το άθροισμα των υπολοίπων των λογαριασμών της ομάδας 2.

Ο λογαριασμός 90.01 πιστώνεται στην αρχή της χρήσεως με την αξία των αρχικών αποθεμάτων, με χρέωση του 94 ενώ χρεώνεται στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

## Λογαριασμός 90.02 « Αγορές λογισμένες»

Όπως και στον 90.01 όμοια και στον 90.02 οι υπολογαριασμοί του αναπτύσσονται κατά τρόπο που το τελευταίο τους ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 2.

Δηλαδή:

20 Εμπορεύματα → 90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα

24 Πρώτες και βοηθ.ύλες → 90.02.24 Πρώτες και βοηθ.ύλες λογισμένες

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 και με χρέωση του λογαριασμού 91.02 «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)».

Τέλος, ο λογαριασμός 90.02 χρεώνεται στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα

## Λογαριασμός 90.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα»

Ο συγκεκριμένος λογαριασμός δέχεται τα έξοδα αυτής της κατηγορίας που έχουν λογιστεί σ' άλλους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 92. 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, δηλαδή:

60 Αμοιβές και έξοδα → 90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού προσωπικού λογισμένα

61 Αμοιβές και έξοδα → 90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων τρίτων λογισμένα

Ο εν λόγω λογαριασμός πιστώνεται 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 (λογ/σμός 92).

β) 92 «κέντρα (θέσεις ) κόστους», στους υπολογαριασμούς του οποίου καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατά προορισμό και για το λόγο αυτό λέγονται και «λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό».Επίσης, συγκεντρώνεται και διαμορφώνεται το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης.

γ) 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 που 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.

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

υπολογιστικές ή με τη χρήση ειδικών συντελεστών, όπως π.χ στην περίπτωση που ο λογαριασμός της ΔΕΗ ή ΟΤΕ εκδίδεται και περιέρχεται στην επιχείρηση 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 οποίοι χρεώνονται κατά τη μεταφορά των πραγματικών εξόδων στην αναλυτική λογιστική με πίστωση του 90.06 και των υπολογαριασμών του.

ε) 93 «κόστος παραγωγής», όταν πρόκειται για άμεσα στοιχεία κόστους, στην περίπτωση που επιτρέπεται και κρίνεται σκόπιμο να μην περάσουν προηγούμενα από το λογαριασμό 92.

στ) 97.02.02 «διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα», στους υπολογαριασμούς του οποίου μεταφέρονται έξοδα, που 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 η συγκρισιμότητα του από χρήση σε χρήση, όπως π.χ στη 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 συγκρισιμότητας 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 αναδρομικά για ορισμένους διαδραμόντες μήνες της χρήσεως το οποίο μεταβάλλει σημαντικά το ύψος των κοστολογημένων ήδη αμοιβών. 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 λογαριασμού επιφέρει μεγάλη αναστάτωση.

Λογαριασμός 90.07 « Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

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

70 Πωλήσεις εμπορευμάτων → 90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες

71 Πωλήσεις προϊόντων → 90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών έτοιμων και ημιτελών λογισμένες

Οι υπολογαριασμοί του 90.07 χρεώνονται με τα ποσά των εσόδων κατ' είδος που 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», όταν τα κατ' είδος οργανικά έσοδα ενσωματώνονται στους οικείους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής προϋπολογιστικά κατά την περίοδο λογισμού, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 91.07, οι οποίοι πιστώνονται κατά τη μεταφορά των πραγματικών εσόδων στην αναλυτική λογιστική.

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 η μεταφορά τους στους λογαριασμούς 96.00-96.19.

δ) 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» όταν δεν μεσολαβεί η 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 οποίες 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. Οι υπολογαριασμοί του 90.07 πιστώνονται με τις μειώσεις των εσόδων, οι οποίες καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που είχαν προηγούμενα πιστωθεί ή με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 97.03. Τέλος, ο λογαριασμός 90.07 πιστώνεται στο τέλος της χρήσεως με χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

#### Λογαριασμός 90.08 « Αποτελέσματα λογισμένα »

Στο λογαριασμό 90.08 «αποτελέσματα λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κονδύλια των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία καταχωρούνται προηγούμενα στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας αυτής της γενικής λογιστικής.

Οι υπολογαριασμοί του 90.08 αναπτύσσονται με τρόπο που το τελευταίο τους ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 8.

Οι υπολογαριασμοί του 90.08 χρεώνονται με τα ποσά των αποτελεσμάτων που 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 λογαριασμούς των οποίων μεταφέρονται τα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8. Στο τέλος κάθε χρήσεως χρεώνονται οι υπολογαριασμοί του 90.08 που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Οι υπολογαριασμοί του 90.08 πιστώνονται με τα ποσά των αποτελεσμάτων που έχουν προηγούμενα καταχωρηθεί στη χρέωση των λογαριασμών:

α) 91.08, όταν προηγείται η 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 ομάδας 8. Στο τέλος κάθε χρήσεως πιστώνονται οι υπολογαριασμοί του 90.08 που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα, με χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

#### Λογαριασμός 90.09 «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα»

Στο λογαριασμό 90.09 «υπολογιστικά έξοδα λογισμένα» παρακολουθούνται τα υπολογιστικά έξοδα (όπως π.χ τόκος ιδίων κεφαλαίων) τα οποία εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική. Επίσης, σ' αυτό το λογαριασμό παρακολουθούνται οι διαφορές εξόδων που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς να έχει προηγηθεί η καταχώρηση τους στη γενική λογιστική. Όταν η επιχείρηση δεν επιθυμεί τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 97 για την ένταξη των παραπάνω εξόδων στην αναλυτική λογιστική, κάνει χρήση της λειτουργίας του 90.09.

Έχοντας οι επιχειρήσεις τη δυνατότητα της εναλλακτικής ευχέρειας χειρισμού των υπολογιστικών εξόδων, εξασφαλίζει τη δυνατότητα προσδιορισμού διαφορετικού συνόλου αναλυτικών αποτελεσμάτων από εκείνα της γενικής λογιστικής.

Ο λογαριασμός 90.09 πιστώνεται κατά τη διάρκεια κάθε περιόδου λογισμού με τις διαφορές εξόδων και τα υπολογιστικά έξοδα τα οποία εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική με χρέωση των λογαριασμών: 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. Στο τέλος κάθε χρήσεως ο λογαριασμός 90.09 χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα

#### Λογαριασμός 90.10 «Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα»

Ομοίως και στον λογαριασμό 90.10 «υπολογιστικά έσοδα λογισμένα» παρακολουθούνται τα υπολογιστικά έσοδα, δηλαδή τα έσοδα που δεν εμφανίζονται στη γενική λογιστική και τα οποία καταχωρούνται στην αναλυτική λογιστική. Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται όταν μια επιχείρηση δεν επιθυμεί τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 97 για την ένταξη των υπολογιστικών εσόδων στην αναλυτική λογιστική.

Ο λογαριασμός 90.10 χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών:

α) 91.02 κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως ή ομαδοποίησεως 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.

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

## **2.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91 «ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ-ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ»**

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 είναι εξισωμένος.

Οι υπολογαριασμοί του 91 εξυπηρετούν τους εξής ειδικότερους σκοπούς:

α) Την παροχή αποτελεσματικής διευκόλυνσης 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.

β) Τη χρονική τακτοποίηση των αποθεμάτων (αγορών και πωλήσεων) και τη χρονική κατανομή των εξόδων-εσόδων και αποτελεσμάτων μέσα σε πλαίσια της αναλυτικής λογιστικής, προκειμένου η επιχείρηση να προσδιορίζει βραχύχρονα αποτελέσματα. γ) Την κατάταξη των εξόδων κατά τρόπο διάφορο από εκείνο της γενικής λογιστικής και από εκείνο της κατάταξης 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:

- Όταν μια επιχείρηση επιθυμεί να γνωρίζει το κόστος συντηρήσεως των κτιρίων της τότε είναι δυνατό να ομαδοποιηθεί ή συγκεντρωθεί σε ένα υπολογαριασμό του 91 εφόσον τα έξοδα που συγκροτούν το κόστος αυτό είναι διάσπαρτα σε διάφορους λογαριασμούς εξόδων.

- Το ίδιο συμβαίνει ακόμα και όταν η επιχείρηση επιθυμεί να γνωρίζει ολόκληρο το κόστος συντηρήσεων και επισκευών του εργοστασίου της.

δ) Τα διάφορα έξοδα να κατανεμηθούν σε ομάδες εξόδων με κριτήριο τη κοινή μονάδα έργου.

ε) 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 και 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 διοχτεύσεως των αγαθών ή υπηρεσιών που πωλούνται (εσωτερικό, εξωτερικό, δημόσιο).

γ) Πωλήσεις ή έσοδα κατά τρόπο διακανονισμού της αξίας τους (όπως π.χ πωλήσεις μετρητοίς, έναντι συναλλαγματικών ή σε ανοικτό λογαριασμό).

Λειτουργία των υπολογαριασμών του 91

*Λογαριασμός 91.00 «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά»*

Ο λογαριασμός 91.00 χρησιμοποιείται όταν θέλουμε να διαχωρίσουμε το κόστος ενός τμήματος ή λειτουργικής μονάδας σε σταθερό και μεταβλητό. Ο εν λόγω λογαριασμός λειτουργεί σαν διάμεσος μεταξύ του 90 και των λοιπών λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής. Ο λογαριασμός χρεοπιστώνεται ως εξής:

---

91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

91.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1, έξοδα σταθερά

91.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού σταθερά κ.λπ.

91.00.20 Τμήμα παραγωγής Νο 1, έξοδα μεταβλητά

91.00.20.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού μεταβλητά κ.λπ.

(εις) 90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένες κ.λπ.

---

---

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.00.00.60.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού σταθερά

92.00.00.60.20 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού μεταβλητά κ.λπ.

(εις) 91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

91.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1, έξοδα σταθερά

91.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού σταθερά κ.λπ.

91.00.20 Τμήμα παραγωγής Νο 1, έξοδα μεταβλητά

91.00.20.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού μεταβλητά κ.λπ.

---

Λογαριασμός 91.01 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα»

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται όταν θέλουμε να ομαδοποιήσουμε τα κατ' είδος έξοδα, προκειμένου να εξασφαλίσουμε 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 οι ακόλουθες:

- 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.
- Και τέλος, διευκολύνεται η επιβάρυνση του κόστους ενός τμήματος, μιας λειτουργίας ή ενός φορέα με ομαδοποιημένα έξοδα βοηθητικών υπηρεσιών όταν οι τελευταίες δεν παράγουν ομοιογενές έργο.

Ο εν λόγω λογαριασμός έχει χρησιμοποιηθεί ιδιαίτερα σε περιπτώσεις ομαδοποίησης του κόστους των επιβατικών αυτοκινήτων (με ανάλυση κατά αυτοκίνητο και είδος εξόδου) και λειτουργίας φωτεινών επιγραφών (με ανάλυση κατά φωτεινή επιγραφή και κατ' είδος εξόδου).

Λογαριασμός 91.05 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό»

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 δυο τομείς της λογιστικής γίνονται ταυτόχρονα με το ίδιο παραστατικό.

Με τον παρόντα λογαριασμό 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. Ο λογαριασμός αυτός δεν 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 και αποτελεσμάτων που περιλαμβάνονται σε αυτό.

Τέλος, ο λογαριασμός 91.05 χρεώνεται πάντοτε με πίστωση του 90.06 ή κατά περίπτωση του 91.06 και πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού 92 και ενδεχομένως των 91, 94 και 97.

Λογαριασμοί 91.02, 91.06 – 91.08 προσδιορισμού βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων

Για την εφαρμογή του συστήματος της αυτονομίας από τις επιχειρήσεις λαμβάνεται υπόψη ότι ένα από τα βασικότερα πλεονεκτήματα του συστήματος αυτού είναι η δυνατότητα έγκαιρης καταχώρησης 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.

Παραδείγματα ετεροχρονισμένων εξόδων και εσόδων είναι τα ακόλουθα:

- οι τόκοι των τραπεζών που υπολογίζονται κάθε τρίμηνο
- οι προμήθειες πωλήσεων που εκκαθαρίζονται κάθε τρίμηνο
- λογαριασμοί της ΔΕΗ ή ΟΤΕ που εκδίδονται και φτάνουν στην επιχείρηση ύστερα από πολύ χρόνο από το τέλος του μήνα στον οποίο αναφέρονται.
- τα 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 εισπράξεως τους.

Ένα άλλο σοβαρό πλεονέκτημα της αυτονομίας της αναλυτικής λογιστικής είναι η εξασφάλιση της χρονικής ανεξαρτησίας των εγγραφών της αναλυτικής λογιστικής από εκείνες της γενικής λογιστικής. Δηλαδή στην αναλυτική λογιστική είναι δυνατό να καταχωρούνται έξοδα, έσοδα και αποτελέσματα σε χρόνο μεταγενέστερο από εκείνον που αφορούν. Για το σκοπό αυτό χρησιμοποιούνται χωριστά βιβλία από κάθε τομέα λογιστικής.

#### Λογαριασμός 91.02 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)»

Ο εν λόγω λογαριασμός χρεώνεται με πίστωση του 90.02 «αγορές λογισμένες» με την πραγματική αξία των αγορασμένων αποθεμάτων, μόλις τα σχετικά παραστατικά αξίας περιέλθουν στην επιχείρηση και πιστώνεται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 94 «αποθέματα» με προϋπολογιστικές τιμές για τα αποθέματα που παραλαμβάνονται χωρίς τη συνοδεία σχετικών παραστατικών.

#### Λογαριασμός 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»

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. Τέλος, ο λογαριασμός 91.06 πιστώνεται με τα προϋπολογιστικά έξοδα κατ' είδος που καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 9, με χρέωση των λογαριασμών: α) 91.00,91.01 και 91.05 ή άλλου υπολογαριασμού του 91 της ίδιας φύσεως, όταν πρόκειται να γίνει οποιασδήποτε μορφής ανακατάταξη 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.

#### Λογαριασμός 91.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα(προϋπολογιστικά)»

Ο λογαριασμός αυτός 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 απ'ευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αποτελεσμάτων. γ) 97.03 «διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων», όταν προκύπτουν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα έσοδα και 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 λογιστική. Τυχόν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα έσοδα κατ' είδος μεταφέρονται είτε στους λογαριασμούς των μικτών

αποτελεσμάτων, όταν η μεταφορά αυτή είναι δυνατή, είτε στο λογαριασμό 97.03 με χρέωση ή πίστωση του 91.07.

#### Λογαριασμός 91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»

Ο λογαριασμός 91.08 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.

### **2.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92 «ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ ) ΚΟΣΤΟΥΣ»**

Το λειτουργικό κόστος μιας επιχειρήσεως προσδιορίζεται και παρακολουθείται στους υπολογαριασμούς του 92. Επίσης, στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατά προορισμό, οι οποίοι λέγονται και « λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό» .

Ο λογαριασμός 92 της αναλυτικής λογιστικής είναι πολύ σημαντικός και υποχρεούνται να τον τηρούν όλες οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως από τον κλάδο στον οποίο ανήκουν (εμπορικές, βιομηχανικές ,μεταλλευτικές , τεχνικές, παροχής υπηρεσιών, κ.λ.π. ) αρκεί να εφαρμόζουν την αναλυτική λογιστική. Ο εν λόγω λογαριασμός υποδιαιρείται σε πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως.

Οι λογαριασμοί αυτοί είναι οι εξής :

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Οι παραπάνω λογαριασμοί τηρούνται υποχρεωτικά μόνο σε περίπτωση που να υπάρχει και να δραστηριοποιείται η αντίστοιχη λειτουργία μέσα στην επιχείρηση. Αν π.χ σε μια τεχνική επιχείρηση δεν υπάρχει λειτουργίας διαθέσεως τότε δεν υποχρεούται να τηρεί το λογαριασμό 90.03 « έξοδα λειτουργίας διαθέσεως ». Επίσης οι λογαριασμοί αυτοί αναπτύσσονται σε λογαριασμούς ( τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους κ.λ.π.) κατά κέντρα κόστους τα οποία διαρθρώνονται, κατά κανόνα, με βάση :

- τη διοικητική και οργανωτική ή τεχνολογική διάρθρωση της επιχειρήσεως ή
- τον επιδιωκόμενο έλεγχο του κόστους ή των αρμόδιων φορέων ευθύνης ή
- τις ανάγκες της κοστολογήσεως

Τα κέντρα κόστους διακρίνονται σε κύρια και βοηθητικά. Κύρια κέντρα κόστους είναι εκείνα των οποίων το κόστος επιβαρύνει το κόστος των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων, υπηρεσιών) .Αντίθετα , βοηθητικά κέντρα κόστους είναι εκείνα που το κόστος τους κατανέμεται και επιβαρύνει το κόστος των κύριων κέντρων ή άλλων βοηθητικών κέντρων κόστους .

Το κάθε κέντρο κόστους (κύριο ή βοηθητικό ) έχει τον αντίστοιχο λογαριασμό του , ο οποίος παίρνει το όνομα του οικείου τμήματος ή υπηρεσίας κ.τ.λ. και αναπτύσσεται σε υπολογαριασμούς τουλάχιστον ίσους με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής.

Στον αναφερόμενο λογαριασμό 92 και τους υπολογαριασμούς του συγκεντρώνονται κατά λειτουργικό προορισμό :

α) Τα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής τα οποία είναι κοστολογήσιμα. Συνεπώς τα μη κοστολογήσιμα οργανικά έξοδα της ομάδας 6 δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 92, αλλά στο λογαριασμό 97 και συγκεκριμένα στον υπολογαριασμό 97.02.02 « διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων / διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα» και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 98.99.03 « αποτελέσματα χρήσεως / διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού». Στην παραπάνω κατηγορία εξόδων περιλαμβάνονται οπωσδήποτε τα έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής ,τα οποία στο τέλος της χρήσεως της μεταφέρονται στο λογαριασμό 88 « αποτελέσματα προς διάθεση» . Ακόμα ως μη κοστολογήσιμα έξοδα πρέπει να θεωρούνται και κάποια έξοδα , τα οποία ενδεχομένως έχουν καταχωρηθεί στην ομάδα 6 και έχουν μεταφερθεί στο λογαριασμό 80.00, στο τέλος της χρήσεως, αλλά από τη φύση τους δεν είναι κοστολογήσιμα, όπως π.χ. οι αποσβέσεις εξόδων πολυετούς αποσβέσεως που έχουν γίνει εφάπαξ μέσα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν .

β) Το κόστος των αναλωμένων αναλώσιμων υλικών (λογ.25) και των ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων (λογ.26), με την προϋπόθεση ότι οι δαπάνες αυτές είναι έμμεσες και δεν πρόκειται να συγκεντρωθούν κατά παραγόμενο προϊόν. γ) Το κόστος των αναλωμένων πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας (λογ.24) εφόσον το επιθυμεί η επιχείρηση, η οποία μπορεί να καταχωρήσει το κόστος των υλικών αυτών κατευθείαν στο λογαριασμό 93 « κόστος παραγωγής » και όχι στο λογαριασμό 92. Η συνένωση της άμεσης εργασίας με το υπόλοιπο κόστος μετατροπής (ΓΒΕ) στους υπολογαριασμούς του 92 που επιβάλλει σε κάθε περίπτωση το Ε.Γ.Λ.Σ, επιτρέπει τον καταλογισμό τους συνολικού κόστους μετατροπής στα κατ' είδος παραγόμενα προϊόντα. Επομένως το κόστος παραγωγής αναλύεται ως εξής :

Πρώτες και βοηθητικές ύλες + Κόστος μετατροπής

Όμως η παραπάνω ανάλυση του κόστους του παραγόμενου κατ' είδος προϊόντος αλλάζει από το Ε.Γ.Λ.Σ. και γίνεται :

Πρώτες και βοηθητικές ύλες + Άμεση εργασία + Γενικά βιομηχανικά έξοδα

Όταν το συνολικό κόστος παραγωγής συγκεντρωθεί στους υπολογαριασμούς του 92, τότε είναι δυνατό να καταλογιστεί στο κόστος των κατ' είδος παραγόμενων προϊόντων και να



αναλυθεί στους υπολογαριασμούς του 93 στα τρία βασικά συστατικά που αναφέραμε παραπάνω αρκεί οι επιμέρους καταλογισμοί αυτών να γίνουν χωριστά.

Με τη συνένωση της άμεσης εργασίας και των ΓΒΕ στους υπολογαριασμούς του 92 εξασφαλίζουμε τη δυνατότητα προσδιορισμού του λειτουργικού κόστους κάθε κέντρου κόστους .

Λειτουργία του λογαριασμού 92.

Ο λογαριασμός 92 λειτουργεί ως εξής :

Χρεώνεται :

α) Με τα ενσωματωμένα έξοδα της ομάδας 6, δηλαδή με όλα τα πραγματοποιούμενα και λογιστικοποιούμενα έξοδα της ομάδας 6 τα οποία ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος .

Στην περίπτωση αυτή γίνεται εγγραφή της παρακάτω μορφής :

---

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού, κ.τ.λ.

92.01 Έξοδα διοικήσεως

92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού, κ.τ.λ.

(εις ) 90 Διάμεσοι και αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα κ.τ.λ

---

Αν τα συγκεκριμένα έξοδα υποστούν ανακατάταξη ή άλλη επεξεργασία ή μερισμό, η εγγραφή γίνεται της μορφής :

---

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

κ.τ.λ

(εις ) 91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων

91.00 Ανακατάταξη εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

91.01 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προ μερισμό

---

β) Με την αξία των πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και των ημιτελών προϊόντων.

Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι, σε περίπτωση που το κόστος των υλικών αυτών είναι άμεσο ως προς τα παραγόμενα προϊόντα χρεώνουμε κατευθείαν το

λογαριασμό 93 και τους υπολογαριασμούς του. Όταν όμως, το κόστος των υλικών αυτών είναι έμμεσο ως προς τα παραγόμενα προϊόντα, τότε συνήθως χρεώνεται ο λογαριασμός 92 και οι υπολογαριασμοί του και η εγγραφή έχει την παρακάτω μορφή :

---

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες –Υλικά συσκευασίας κ.τ.λ.

(εις ) 94 Αποθέματα

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες –Υλικά συσκευασίας

---

γ) Με την αξία των παροχών και αντιπαροχών μεταξύ των κύριων και βοηθητικών τμημάτων.

---

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας κύριων τμημάτων παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

92.00.00.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους

92.00.00.01 Τμήμα παραγωγής Νο 2

92.00.00.01.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους

92.00.01 Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων

92.00.01.01 Τμήμα συντηρήσεως εγκαταστάσεων

92.00.01.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους κ.τ.λ

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.01 Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων

92.00.01.02 Έξοδα ηλεκτροτεχνίου

---

δ) Με τα υπολογιστικά έξοδα που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος :

---

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας κύριων τμημάτων παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

92.00.00.00.99 Υπολογιστικά έξοδα

(εις ) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.00 Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων ή

90 Διάμεσοι και αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.09 Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα

---

ε) Με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους οι οποίες προσδιορίζονται για τα στοιχεία κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους :

---

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

κ.τ.λ

(εις ) 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

---

στ) Με τα κονδύλια των πιστωτικών διαφορών των 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 :

---

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας κύριων τμημάτων παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

κ.τ.λ.

(εις ) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας

---

(ζ) Με τα κονδύλια που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβαρύνσεως , όταν εξαιτίας της διακυμάνσεως του βαθμού απασχολήσεως οι διαφορές είναι θετικές :

---

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής, κ.τ.λ.

(εις ) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.06 Διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού Απασχολήσεως

---

η) Με την αξία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από άλλα κέντρα τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική :

---

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

κ.τ.λ

(εις) 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.01 Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα

Πιστώνεται :

α) Για την κατανομή του κόστους των βοηθητικών κέντρων κόστους σε άλλα βοηθητικά ή κύρια κέντρα. Στη συγκεκριμένη περίπτωση χρεοπιστώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί των κέντρων κόστους που τηρούνται υπό τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 92. Για παράδειγμα, αν το τμήμα ηλεκτροτεχνίου παρέχει έργο στο συνεργείο συντηρήσεων εγκαταστάσεων και στα τμήματα παραγωγής Νο 1 και 2 , τότε γίνεται η παρακάτω εγγραφή :

---

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας κύριων τμημάτων παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

92.00.00.00.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους

92.00.00.01 Τμήμα παραγωγής Νο 2

92.00.00.01.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους

92.00.01 Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων

92.00.01.01 Τμήμα συντηρήσεως εγκαταστάσεων

92.00.01.01.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους κ.τ.λ.

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.01 Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων

92.00.01.02 Έξοδα ηλεκτροτεχνίου

---

β) Για τον καταλογισμό του κόστους των τμημάτων στους λογαριασμούς του κόστους παραγωγής. Για παράδειγμα, αν το κόστος του τμήματος Νο 1 καταλογίζεται στα προϊόντα Π1 και Π2 ,τότε γίνεται η παρακάτω εγγραφή :

---

93 Κόστος παραγωγής

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

93.00.00.01 Κόστος άμεσης εργασίας

93.00.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής (ΓΒΕ)

93.00.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π2

93.00.01.01 Κόστος άμεσης εργασίας

93.00.01.02 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής (ΓΒΕ)

( εις ) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

---

γ) Με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων τα οποία είναι διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων

.Η εγγραφή είναι της μορφής :

---

96 Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

96.21.20 Εμπορεύματα, κ.τ.λ.

(εις ) 92 Κέντρα κόστους

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

---

δ) Με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, ερευνών – αναπτύξεως και χρηματοοικονομικής. Με το κόστος αυτό βαρύνονται τα μικτά αποτελέσματα και διαμορφώνονται τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως και γίνεται η εγγραφή :

---

98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

98.99.01.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

---

ε) Με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους ,οι οποίες προσδιορίζονται για τα στοιχεία κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους :

---

95 Αρνητικές αποκλίσεις

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

---

στ) Με τις χρεωστικές διαφορές των λογαριασμών των τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών. Οι διαφορές αυτές προκύπτουν από την χρησιμοποίηση προσωρινών τιμών κατά την αποτίμηση των μονάδων έργου που παρέχεται από το ένα κέντρο προς το άλλο κατά τον καταλογισμό του κόστους των τμημάτων και κρίνεται ότι δεν είναι σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό να ενσωματωθούν στο κόστος των φορέων. Η εγγραφή που γίνεται είναι της μορφής:

---

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας .

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1..

---

---

(ζ) Με τις αρνητικές διαφορές που εμφανίζονται κατά την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβραδύνσεως .Η εγγραφή είναι της μορφής :

---

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.06 Διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως 97.10.06.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1.

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1.

---

(η) Με την αξία των υπηρεσιών που παρέχονται σε άλλα κέντρα τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική

---

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.02 Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα

99.02.00 Προς το Εργοστάσιο «Α»

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας τμημάτων παραγωγής Εργοστασίου Α

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1 κ.τ.λ.

---

Στο λογαριασμό 92.00 συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας παραγωγής .Το κόστος αυτό αποτελείται από : α) Τα έξοδα της ομάδας 6, τα οποία αφορούν τη λειτουργία παραγωγής .Στα έξοδα αυτά πρέπει να επισημάνουμε τα ακόλουθα :

-Τα μη κοστολογούμενα έξοδα της ομάδας 6, τα οποία στη γενική λογιστική μεταφέρονται στο λογαριασμό 88.09 και όχι στον 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως», δεν περιλαμβάνονται στο κόστος της λειτουργίας παραγωγής.

-Τα πραγματοποιήσιμα έξοδα που έγιναν κατά στη χρήση, τα οποία όμως αφορούν προηγούμενες χρήσεις στις οποίες είχαν σχηματιστεί προβλέψεις γι' αυτά και τα οποία στη γενική λογιστική καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς της ομάδας 6, δεν επιβαρύνουν το λειτουργικό κόστος. Αυτό συμβαίνει γιατί ενώ το λειτουργικό κόστος επιβαρύνθηκε με τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν στις οικείες χρήσεις, τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό 97 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με πίστωση του λογαριασμού 90.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα».

Επομένως, οι προβλέψεις εξόδων εκμεταλλεύσεως κατά τη χρήση είναι αυτές που καταχωρούνται στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και όχι τα πραγματοποιήσιμα κατά τη χρήση έξοδα.

-Οι «τόκοι και τα συναφή έξοδα» τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 65 στη γενική λογιστική, επιβαρύνουν μόνο τη χρηματοοικονομική λειτουργία και καταχωρούνται στο λογαριασμό 92.04 «έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας» στην αναλυτική λογιστική.

-Τα γενικά έξοδα αγορών, τα οποία αφορούν τη λειτουργία παραγωγής στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, βαρύνουν μόνο το κόστος της λειτουργίας παραγωγής και στη συνέχεια το κόστος των παραγόμενων προϊόντων .

β) Το κόστος των αναλωμένων έμμεσων υλικών και τα ανταλλακτικά παγίων που αφορούν τη λειτουργία παραγωγής. Τα αναλωμένα έμμεσα αυτά υλικά καταχωρούνται σε συγκεκριμένους υπολογαριασμούς των οικείων κυρίων και βοηθητικών κέντρων κόστους, ως προς τα παραγόμενα προϊόντα, με πίστωση του 94 «Αποθέματα».

γ) Το κόστος των αναλωμένων άμεσων υλικών μπορούν να καταχωρηθούν πρώτα στη χρέωση του 92.00 και όχι κατευθείαν στη χρέωση των υπολογαριασμών του 93.

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

-Στην πρώτη μορφή το συνολικό κόστος παραγωγής περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία :

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

Με τη μορφή αυτή εξυπηρετούνται τμήματα παραγωγής που παράγουν συμπαράγωγα προϊόντα, δηλαδή από το ίδιο τμήμα (κέντρου κόστους ) με τις αυτές πρώτες και βοηθητικές ύλες και με την αυτή παραγωγική διαδικασία παράγονται προϊόντα διαφόρων ποικιλιών.

-□ Στη δεύτερη μορφή το συνολικό κόστος παραγωγής περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία :

- Τα έμμεσα υλικά
- Την έμμεση εργασία
- Τα άμεσα και έμμεσα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Με τη μορφή αυτή εξυπηρετούνται τα τμήματα παραγωγής που παράγουν προϊόντα για τα οποία τα άμεσα υλικά προσδιορίζονται με ακρίβεια και καταλογίζονται απευθείας στους υπολογαριασμούς του 93 « κόστος παραγωγής ».

Το λειτουργικό κόστος που συγκεντρώνεται στο λογαριασμό 92.00 και τους υπολογαριασμούς του, εκτός από τα υπολογιστικά έξοδα και το κόστος αδράνειας, καταλογίζεται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων (λογαριασμός 93) .Τα υπολογιστικά έξοδα της λειτουργίας παραγωγής μεταφέρονται απευθείας στον οικείο υπολογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως» ενώ το κόστος αδράνειας μεταφέρεται απευθείας στη χρέωση του λογαριασμού 97.10 «διαφορές καταλογισμού».

Λογαριασμός 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας»

Στο λογαριασμό 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας» συγκεντρώνεται και παρακολουθείται ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας της επιχειρήσεως, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 που αφορούν τη λειτουργία αυτή, πλην τους τόκους και τα συναφή έξοδα, καθώς και τις αναλώσεις υλικών που αφορούν τη λειτουργία αυτή. Δηλαδή περιλαμβάνει :

- Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

- Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- Παροχές Τρίτων
- Φόρους – Τέλη
- Διάφορα έξοδα κα

Ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και για το λόγο αυτό μεταφέρεται σε χρέωση του λογαριασμού 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

#### Λογαριασμός 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως»

Στο λογαριασμό 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που αποδίδει έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης.

Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 που αφορούν τη λειτουργία αυτή, τα οποία αναφέραμε παραπάνω, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Επίσης, περιλαμβάνει και τις αναλώσεις υλικών που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως μεταφέρεται :

- α) στη χρέωση του 93.98 «Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων» , το μέρος του κόστους που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης , δηλαδή παραγωγή άυλου πάγιου στοιχείου
- β) στη χρέωση του 93.99 «Κόστος πολυετούς αποσβέσεως» , το μέρος του κόστους που πραγματοποιήθηκε για ανεύρεση ή αξιοποίηση ορυχείου ή μεταλλείου ή λατομείου
- γ) στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως» , όλο το υπόλοιπο κόστος, δηλαδή το κόστος των ανεπιτυχών ερευνών .

#### Λογαριασμός 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως»

Στο λογαριασμό 92.03 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως, στο οποίο περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 που αφορούν τη λειτουργία αυτή, τα οποία αναφέραμε παραπάνω, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα, καθώς και τις αναλώσεις υλικών που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Το άμεσο κόστος διαθέσεως, το οποίο περιλαμβάνει τα έξοδα που έγιναν από συγκεκριμένες πωλήσεις (άμεσα έξοδα) και που είναι συγκεντρωμένα στο λογαριασμό 92.03.04 «άμεσα έξοδα πωλήσεων», μεταφέρεται στη χρέωση των υπολογαριασμών του 92.21 «άμεσα έξοδα πωλήσεων», ο οποίος στη συνέχεια μεταφέρεται στον λογαριασμό 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως». Το έμμεσο κόστος διαθέσεως, το οποίο περιλαμβάνει τα έμμεσα έξοδα, βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» .

#### Λογαριασμός 92.04 « Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας»

Το κόστος που συγκεντρώνεται στον παρόντα λογαριασμό διακρίνεται στις δυο κατηγορίες κόστους.



□ **Πρώτη κατηγορία κόστους** περιέχει το κόστος του τοκοφόρου δανειακού κεφαλαίου της επιχειρήσεως που στη γενική λογιστική παρακολουθείται στο λογαριασμό 65 « τόκοι και συναφή έξοδα». Τα κυριότερα έξοδα που καταχωρούνται στον προκείμενο λογαριασμό είναι τα εξής :

- Οι τόκοι των δανειακών (ξένων) κεφαλαίων με τα προβλεπόμενα έξοδα τους (ΕΦΤΕ επί τόκων και προμηθειών ,χαρτόσημα δανειακών συμβάσεων κ.τ.λ.)
- Οι προεξοφλητικοί τόκοι ,τα έξοδα τραπεζών και τα εισπρακτικά γραμματίων
- Τα έξοδα ασφαλειών δανείων και χρηματοδοτήσεων
- Οι προμήθειες εγγυητικών επιστολών
- Οι παροχές σε ομολογιούχους επιπλέον τόκου

Σε αντίθεση με αυτά τα έξοδα υπάρχουν και κάποια άλλα τα οποία δε συμπεριλαμβάνονται στο λογαριασμό 65, και συνεπώς στο λογαριασμό 92.04. Τέτοια έξοδα είναι εκείνα που πραγματοποιεί η επιχείρηση στην προσπάθεια της να αποκτήσει ίδια κεφάλαια(δηλαδή κεφάλαια από τους μετόχους της ), καθώς και δανειακά κεφάλαια από ομολογιακά δάνεια, τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.13« έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων» .

Η δεύτερη κατηγορία κόστους περιέχει τα έξοδα δημιουργούνται για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών υπηρεσιών της επιχειρήσεως (αμοιβές και έξοδα προσωπικού ,αμοιβές τρίτων κ.τ.λ.).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. παρέχει δυο δυνητικές λύσεις για τα παραπάνω έξοδα οι οποίες είναι : α) Αν η επιχείρηση έχει στη διάθεση της ιδιαίτερο τμήμα ή υπηρεσία που ασχολείται μόνο με τη διαχείριση των δανειακών κεφαλαίων, τότε το κόστος της κατηγορίας αυτής καταχωρείται στο λογαριασμό 92.04. β) Αν η οργάνωση της επιχειρήσεως καθιστά αδύνατο ή δυσχερή το σαφή διαχωρισμό των εξόδων, τότε τα έξοδα της κατηγορίας αυτής έχουν τη δυνατότητα να συγκεντρώνονται και να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 92.01.01 « Έξοδα Οικονομικής -ιευθύσεως» και να μην καταχωρούνται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό 92.04. Εκτός από τα παραπάνω μεταφέρονται ακόμα στη χρέωση του 92.04 και κάποια κονδύλια τα οποία καταχωρούνται στους παρακάτω λογαριασμούς της γενικής λογιστικής :

- ◆ □ 68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων ,
- ◆ □ 64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων και
- ◆ □ 64.12 Διαφορές (ζημιές ) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων

Στο σχολιαζόμενο λογαριασμό 92.04 συγκεντρώνεται το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας ,το οποίο μεταφέρεται και βαρύνει τα παρακάτω :

- Τα αποτελέσματα χρήσεως. Το κόστος εδώ μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 98.99.01.03 « αποτελέσματα χρήσεως / έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας» .
- Τη λειτουργία διαθέσεως , με χρέωση του λογαριασμού 92.03 στην περίπτωση όπου το χρηματοοικονομικό κόστος πρέπει να βαρύνει αυτή τη λειτουργία.
- Τα χρηματοοικονομικά έσοδα , με χρέωση των υπολογαριασμών του 96.22.76 « μικτά αποτελέσματα /έσοδα κεφαλαίων » , στους οποίους μεταφέρονται τα έξοδα που αναφέραμε παραπάνω των λογαριασμών 68.10, 64.10 και 64.12.

## 2.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)»

Περιεχόμενο και σκοπός

Στο λογαριασμό 93 συγκεντρώνεται το ολικό κόστος παραγωγής και προσδιορίζεται το κόστος κατ' είδος παραγόμενου προϊόντος.

Συγκεκριμένα :

- Στον προκείμενο λογαριασμό συγκεντρώνεται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους ,οι οποίοι είναι:
  - Τα προϊόντα (έτοιμα και ημιτελή).
  - Τα υποπροϊόντα – υπολείμματα.
  - Οι υπηρεσίες.
  - Τα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία και τα ανταλλακτικά τους.
  - Τα ιδιοπαραγόμενα άυλα πάγια στοιχεία.
  - Η παραγωγή σε εξέλιξη.

Σε μια βραχύχρονη περίοδο ή χρήση, το ολικό κόστος παραγωγής πρέπει να αναλύεται :στο  
-κόστος των αναλωμένων υλικών και  
-στα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 στη γενική λογιστική.

Η παραπάνω ανάλυση δεν είναι απαραίτητη στις εξής περιπτώσεις :

- α) όταν τα προαναφερθέντα στοιχεία έχουν προκύψει από την ανάλυση του λογαριασμού 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής»,
- β) όταν αφενός το κόστος δεν διέρχεται από το λογαριασμό 92.00, αφετέρου καταλογίζεται απευθείας στους υπολογαριασμούς του 93,
- γ) όταν οι σχετικές πληροφορίες έχουν προκύψει από τους υπολογαριασμούς του 94 «αποθέματα» .

Στους υπολογαριασμούς του παρόντος λογαριασμού 93 οι επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα έχουν ως υποχρέωση τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων τους αναλυτικά κατ' είδος προϊόντος. Την παραπάνω υποχρέωση έχουν και οι μικτές επιχειρήσεις αποκλειστικά για τον κλάδο μεταποίησης ,στον οποίο θα πρέπει να τηρείται υποχρεωτικά το βιβλίο αποθήκης .

Το κόστος που συγκεντρώνεται στους υπολογαριασμούς του παρόντα λογαριασμού 93 μπορεί να είναι άμεσο ή έμμεσο. Το άμεσο κόστος παραγωγής περιλαμβάνει, κατά κανόνα, τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία, σε αντίθεση με το έμμεσο κόστος το οποίο περιλαμβάνει το υπόλοιπο κόστος παραγωγής.

Ανάπτυξη του λογαριασμού 93

Ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 93 « κόστος παραγωγής » αναπτύσσεται στους παρακάτω τουλάχιστον δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, με την προϋπόθεση φυσικά να υπάρχει αντικείμενο για παρακολούθηση, :

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.22 Κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων

93.97 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων

93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων

93.99 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων

Όπως προαναφέραμε το κόστος παραγωγής αναλύεται στα τρία τουλάχιστον στοιχεία του τα οποία είναι τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και του Ε.Γ.Λ.Σ., όσες οι επιχειρήσεις παράγουν μεγάλο αριθμό ειδών αντιμετωπίζουν σοβαρό πρόβλημα, όταν για κάθε προϊόν που παράγουν είναι υποχρεωμένες να τηρούν μερίδα αποθήκης αλλά και ισάριθμες μερίδες κόστους κατά το είδος παραγόμενου προϊόντος υπό το λογαριασμό 93. Ακόμα οι επιχειρήσεις αυτές ,κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., πρέπει και αναπτύσσονται σε τρεις επιπλέον υπομερίδες έτσι ώστε να παρακολουθούν τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η ανάλυση τους κόστους του προϊόντος στα τρία στοιχεία του είναι δυνατό να γίνει σε οριζόντιες στήλες στη μερίδα του κόστους παραγωγής του προϊόντος και επομένως η ανάπτυξή τους σε τρεις ακόμα υπομερίδες δεν είναι αναγκαία.

Το πρόβλημα που δημιουργείται με τη διπλή τήρηση μερίδων για κάθε παραγόμενο προϊόν στο λογαριασμό 93 και 94 μπορεί να αντιμετωπιστεί μηχανογραφικά αφού προστεθούν στις μερίδες αποθήκης οι κατάλληλες στήλες οι οποίες έχουν και το ρόλο αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 93.

Λειτουργία του λογαριασμού 93

Ο λογαριασμός 93 λειτουργεί ως εξής :

Χρεώνεται :

α) Με την αξία των βιομηχανοποιούμενων αποθεμάτων (όπως π.χ. πρώτων υλών ή ημιτελών προϊόντων ), που εξάγονται από τις αποθήκες για βιομηχανοποίηση, όταν η αξία αυτή προηγουμένως, δεν περνάει από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92. Στη περίπτωση αυτή γίνεται η παρακάτω εγγραφή :

---

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

93.21.00.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών κ.τ.λ.

(εις ) 94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας κ.τ.λ.

---

β) Με το κόστος παραγωγής του τέλους τη προηγούμενης περιόδου.

Με την έναρξη της νέας περιόδου (χρήσεως ) γίνεται η παρακάτω εγγραφή :

---

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

(εις ) 94 Αποθέματα

#### 94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

---

γ) Με το κόστος που έχει συγκεντρωθεί στα κέντρα κόστους ή στα τμήματα, το οποίο έχει προηγουμένως συγκεντρωθεί σε υπολογαριασμούς του 92 και το οποίο στη συνέχεια καταλογίζεται στα επιμέρους προϊόντα κ.τ.λ. με βάση των κριτηρίων καταλογισμού. Έτσι γίνεται η εγγραφή :

---

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

93.21.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής κ.τ.λ.

(εις ) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1 κ.τ.λ.

---

δ) Με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους, για τις οποίες γίνεται η παρακάτω εγγραφή :

---

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1 κ.τ.λ.

(εις ) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας

---

ε) Με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους :

---

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1 κ.τ.λ.

(εις ) 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών – υλικών κ.τ.λ.

---

στ) Με την αξία των πιστωτικών διαφορών απογραφής που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσεως, όταν το υπόλοιπο του λογαριασμού 93 μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 94.23 « παραγωγή σε εξέλιξη » :

---

93 Κόστος παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1 κ.τ.λ.

(εις ) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού  
97.10.00 Διαφορές απογραφών  
97.10.00.01 Πλεονάσματα

---

ζ) Με τη αξία των χορηγήσεων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) που τηρούν ανεξάρτητη αναλυτική λογιστική, όταν η αξία αυτή, προηγούμενα, δεν περνά από τους οικείους λογαριασμούς του 92 :

---

93 Κόστος παραγωγής  
93.00.00 Κόστος παραγωγής εργοστασίου Α  
93.00.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1 κ.τ.λ.  
(εις ) 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις  
99.01 Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα  
99.01.01 Εργοστάσιο Β

---

Πιστώνεται :

α) Με το κόστος των παραγόμενων αποθεμάτων τα οποία παράγονται και εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στη αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα διαδικασία και γίνεται η παρακάτω εγγραφή :

---

94 Αποθέματα  
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή [Αποθήκη]  
94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα [Αποθήκη]  
(εις ) 93 Κόστος παραγωγής  
93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών  
93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

---

β) Με το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της τρέχουσας χρήσεως και γίνεται η παρακάτω εγγραφή :

---

94 Αποθέματα  
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη  
(εις ) 93 Κόστος παραγωγής  
93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών  
93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

---

γ) Με το ολικό ή μερικό κόστος της πειραματικής παραγωγής, όταν το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος έρευνας και αναπτύξεως και γίνεται η εγγραφή :

---

92 Κέντρα κόστους  
92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως  
(εις ) 93 Κόστος παραγωγής  
93.99 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων  
93.99.00 Προϊόντος Π1 κ.τ.λ.

---

δ) Με το κόστος των παρεπόμενων δραστηριοτήτων και γίνεται η εγγραφή :

---

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.20 Κόστος (παραγωγής ή αγοράς ) πωλημένων

96.20.75 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων

96.20.75.01 Κόστος από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό κ.τ.λ. (εις ) 93 Κόστος παραγωγής

93.97 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων

93.97.01 Κόστος εστιατορίου

---

ε) Με το κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το μέρος του κόστους ερευνών και αναπτύξεως που αφορά πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποίησεως. Γίνεται η εγγραφή :

---

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.20 Κόστος (παραγωγής ή αγοράς ) πωλημένων

96.20.78 Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων

(εις ) 93 Κόστος παραγωγής

93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων

93.97.01 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων

---

στ) Με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους, για τις οποίες γίνεται η εγγραφή :

---

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας

(εις ) 93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1 κ.τ.λ.

---

ζ) Με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους :

---

95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών – υλικών

(εις ) 93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1 κ.τ.λ.

---

η) Με την αξία των χρεωστικών διαφορών απογραφής που διαπιστώνονται στη διάρκεια ή στο τέλος της χρήσεως, όταν γίνεται η μεταφορά του υπολοίπου του λογαριασμού 93 στον λογαριασμό 94.23 « παραγωγή σε εξέλιξη» . Γίνεται η εγγραφή :

---

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού  
97.10 Διαφορές καταλογισμού  
97.10.00 Διαφορές απογραφής  
97.10.00.00 Ελλείμματα  
(εις ) 93 Κόστος παραγωγής  
93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών  
93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1 κ.τ.λ.

---

θ) Με την αξία παροχών σε άλλα κέντρα που τηρούν ανεξάρτητη αναλυτική λογιστική και γίνεται η εγγραφή :

---

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις  
99.02 Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα  
99.02.02 Εργοστάσιο «Γ» κ.τ.λ  
(εις ) 93 Κόστος παραγωγής  
93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών  
93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1 κ.τ.λ.

---

Τονίζουμε ότι, το κόστος που οριστικοποιείται στο λογαριασμό 93 μεταφέρεται σε κάποιους αρμόδιους λογαριασμούς .Αυτό προκύπτει κυρίως από τις εγγραφές πιστώσεως του λογαριασμού 93 και των υπολογαριασμών του. Σε κάθε περίπτωση η μεταφορά γίνεται ως εξής :

- Ο λογαριασμός 93.21 «Κόστος παραγωγής έτοιμων και ημιτελών προϊόντων», μεταφέρεται στο λογαριασμό 94.21 «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή» . Για τα προϊόντα αυτά είναι υποχρεωτική η τήρηση του βιβλίου αποθήκης.
- Ο λογαριασμός 93.22 «Κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων (ή παροχή υπηρεσιών)», μεταφέρεται στο λογαριασμό 94.22 «Υποπροϊόντα και υπολείμματα» (ή στο λ.96.22.73). Για τα υποπροϊόντα, τηρείται υποχρεωτικά το βιβλίο αποθήκης μόνο όταν έχουν εμπορευματική αξία ή συνεχίζουν να χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία.

Για τα υπολείμματα τηρείται υποχρεωτικά το βιβλίο αποθήκης μόνο όταν έχουν εμπορευματική αξία ή επαναχρησιμοποιούνται ως πρώτη ύλη στην παραγωγική διαδικασία. Όταν δεν συμβαίνει τίποτα από τα παραπάνω, τα υπολείμματα απορρίπτονται ως άχρηστα υλικά.

- Ο λογαριασμός 93.77 «Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων» ,μεταφέρεται στο λογαριασμό 96.22.75. Για τις δραστηριότητες αυτές δεν απαιτείται η τήρηση βιβλίου αποθήκης.
- Ο λογαριασμός 93.98 «Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων» , μεταφέρεται στο λογαριασμό 96.22.78. Για τα πάγια αυτά στοιχεία δεν είναι υποχρεωτική η τήρηση βιβλίου αποθήκης.
- Ο λογαριασμός 93.99 «Κόστος ανάπτυξης προϊόντων» , μεταφέρεται στο λογαριασμό 92.02. Για τα αγαθά αυτά είναι υποχρεωτική η τήρηση του βιβλίου αποθήκης μόνο όταν έχουνεμπορευματική αξία ή επαναχρησιμοποιούνται ως πρώτη ύλη στην παραγωγική διαδικασία.

Σημειώνουμε ότι, ο έλεγχος των εντός της επιχειρήσεως ποσοτικών διακινήσεων, των εσωτερικών μεταφορών προϊόντων έτοιμων και ημιτελών για παραπέρα κατεργασία, από ένα παραγωγικό τμήμα σε ένα άλλο ή από μια φάση σε άλλη του ίδιου τμήματος, επιτυγχάνεται μόνο αν γίνονται πάντα με τη μεσολάβηση του λογαριασμού 94 και ποτέ του λογαριασμού 93, έστω και αν δεν δημιουργείται εισαγωγή στην αποθήκη.

Αν οι ποσοτικές διακινήσεις γίνονται χωρίς να υπάρχει πραγματική εισαγωγή στη αποθήκη, τότε η χρεοπίστωση των λογαριασμών αποθήκης γίνεται λογιστικά με παραστατικά που εκδίδονται για το σκοπό αυτόν.

## **2.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 « ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ »**

Περιεχόμενο του λογαριασμού 94

Στους υπολογαριασμούς του 94 παρακολουθούνται τα κάθε είδους μορφής και κατηγορίας αποθέματα της επιχείρησης, είτε αυτά προέρχονται από αγορά, είτε παράγονται από την ίδια την επιχείρηση. Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής, ως εξής:

Τίτλοι λογαριασμών Κωδικοί αριθμοί

- Εμπορεύματα 20 : 94.20
- Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή 21 : 94.21
- Υποπροϊόντα και υπολείμματα 22 : 94.22
- Παραγωγή σε εξέλιξη 23: 94.23
- Πρώτες και βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκευασίας 24: 94.24
- Αναλώσιμα υλικά 25 : 94.25
- Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων 26 : 94.26
- Είδη συσκευασίας 28: 94.28

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 διαχείριση τους.

Λειτουργία του λογαριασμού 94

- Ο λογαριασμός 94 χρεώνεται :  
α) Για το λογισμό (μεταφορά) των αρχικών αποθεμάτων στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής. Η εγγραφή είναι της μορφής :

---

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή ,κ.τ.λ.

εις 90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί



- 90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα
  - 90.01.20 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
  - 90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα ,κ.τ.λ.
- 

β) Για το λογισμό (μεταφορά) του οριστικοποιημένου κόστους αγορών, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής :

Σε περίπτωση που δεν προηγείται χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 91, η εγγραφή είναι της μορφής :

- 
- 94 Αποθέματα
  - 94.20 Εμπορεύματα
  - 94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας ,κ.τ.λ.
  - εις 90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί
  - 90.02 Αγορές λογισμένες
  - 90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα
  - 90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας λογισμένα, κ.τ.λ.
- 

Σε περίπτωση που προηγείται χρέωση των υπολογαριασμών του 91 με το κόστος των αγορών με σκοπό την ανακατάταξη ή προομαδοποίησή τους με άλλα αγορασμένα αποθέματα, στη παραπάνω εγγραφή αντί να πιστωθεί ο 90.02, πιστώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του 91. Όταν δεν γνωρίζουμε το ακριβές κόστος των αγορασμένων (παραλαβή χωρίς τιμολόγιο), οι λογαριασμοί του χρεώνονται με υπολογιστικές τιμές με πίστωση του λογαριασμού 91.02 « αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες ( προϋπολογιστικά )», εκτός αν έγινε η σχετική χρονική τακτοποίηση των αγορών στη γενική λογιστική με τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 58 κ.τ.λ.

Όταν εφαρμόζεται πρότυπη κοστολόγηση και προκύπτουν θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς, οι οποίες προσδιορίζονται τη στιγμή της παραλαβής των αποθεμάτων, η εγγραφή είναι της μορφής :

- 
- 94 Αποθέματα
  - 94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας ,κ.τ.λ.
  - (εις) 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
  - 95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών –Υλικών ,κ.τ.λ.
- 

γ) Με το κόστος παραγωγής των έτοιμων προϊόντων, υποπροϊόντων και υπολειμμάτων.

Πρόκειται για τα προϊόντα και υποπροϊόντα που παράγονται στη διάρκεια της χρήσεως και εισάγονται στη αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα κατεργασία. Η εγγραφή που γίνεται είναι η εξής :

- 
- 94 Αποθέματα
  - 94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
  - 94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
  - (εις) 93 Κόστος παραγωγής
  - 93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων
  - 93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1, κ.τ.λ.
-

δ) Με το κόστος της «παραγωγής σε εξέλιξη» κατά το τέλος της χρήσεως ή της περιόδου λογισμού, το οποίο προσδιορίζεται έπειτα από απογραφή. Η εγγραφή που γίνεται είναι η εξής :

---

94 Αποθέματα  
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη  
(εις) 93 Κόστος παραγωγής  
93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων  
93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

---

ε) Με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται, μεταξύ των αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων, όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική, οπότε γίνεται η εγγραφή :

---

94 Αποθέματα  
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή  
94.21.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή εργοστασίου Χ  
(εις) 94 Αποθέματα  
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή  
94.21.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή εργοστασίου Ψ

---

στ) Με την αξία των πλεονασμάτων απογραφής ,που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε αυτή γίνεται κατά τη διάρκεια, είτε στο τέλος της χρήσεως, και γίνεται η εγγραφή :

---

94 Αποθέματα  
94.20 Εμπορεύματα ,κ.τ.λ.  
(εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού  
97.10 Διαφορές καταλογισμού  
97.10.00 Διαφορές απογραφών  
97.10.00.01 Πλεονάσματα

---

● Ο λογαριασμός 94 πιστώνεται :

α) Με το κόστος των αποθεμάτων που αναλώνονται στην απογραφή.

Όταν η αξία των αποθεμάτων που αναλώνονται καταχωρείται αρχικά στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους, τότε η εγγραφή είναι της μορφής :

---

92 Κέντρα κόστους  
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής  
92.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1, κ.τ.λ.  
(εις) 94 Αποθέματα  
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας, κ.τ.λ.

---

Όταν το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής δεν διέρχεται από το λογαριασμό 92, αλλά καταλογίζεται απευθείας στο λογαριασμό 93, γίνεται η εγγραφή :

---

93 Κόστος παραγωγής  
93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων  
93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1  
93.21.00.24 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών, κ.τ.λ.  
(εις) 94 Αποθέματα  
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας ,κ.τ.λ.

---

β) Με το κόστος (παραγωγής ή αγοράς ) των πωλημένων αποθεμάτων, για το οποίο γίνεται η εγγραφή :

---

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως  
96.20 Κόστος (παραγωγής ή αγοράς ) πωλημένων  
96.20.20 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων , κ.τ.λ.  
(εις) 94 Αποθέματα  
94.20 Εμπορεύματα ,κ.τ.λ.

---

γ) Με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων :

Όταν τα υποκαταστήματα κ.τ.λ. δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική, η εγγραφή που γίνεται είναι όμοια με την εγγραφή της χρεώσεως του προκείμενου λογαριασμού της αναλυτικής λογιστικής.

Όταν τα υποκαταστήματα τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική, η πίστωση των υπολογαριασμών του 94 γίνεται σύμφωνα με όσα αναπτύσσουμε πιο κάτω στην παράγραφο

δ) Με την αξία των ελλειμμάτων απογραφής, τα οποία διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε αυτή γίνεται στη διάρκεια είτε στο τέλος της χρήσεως. Η εγγραφή που γίνεται είναι η εξής :

---

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού  
97.10 Διαφορές καταλογισμού  
97.10.00 Διαφορές απογραφών  
97.10.00.00 Ελλείμματα  
(εις) 94 Αποθέματα  
94.20 Εμπορεύματα ,κ.τ.λ.

---

ε) Με τις μειώσεις του κόστους αγοράς των αποθεμάτων, λόγω εκπτώσεων ή επιστροφών, για τις οποίες γίνεται η εγγραφή :

---

90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.02 Αγορές λογισμένες

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα, κ.τ.λ.

(εις) 94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα ,κ.τ.λ.

---

Αντί του 90.02 χρεώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του 91, στις περιπτώσεις που το κόστος των αγορών καταχωρηθεί σε χρέωση του 94 με πίστωση των υπολογαριασμών του 91 και όχι των υπολογαριασμών του 90.02.

στ) Με τις αρνητικές αποκλίσεις του κόστους αγοράς επί πρότυπης κοστολογήσεως, οι οποίες προσδιορίζονται κατά την αγορά ή την παραλαβή π.χ. των υλικών. Η εγγραφή που γίνεται είναι η εξής :

---

95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών –Υλικών ,κ.τ.λ.

(εις) 94 Αποθέματα

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας, κ.τ.λ.

---

ζ) Με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να προσθέσουμε ότι με βάση των Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών προκύπτουν ορισμένες αλλαγές σχετικά με την τήρηση της αναλυτικής Λογιστικής.

Συγκεκριμένα στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 8, του άρθρου 4 αναφέρεται το εξής : *«Με την επιφύλαξη των παραγράφων 13 και 14 του παρόντος άρθρου, για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΠΔ 1123/1980, Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό».*

Όπως είναι γνωστό, στον λογαριασμό 94, ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ, της «αυτόνομης» ομάδας 9 του ΕΓΛ Σχεδίου (Αναλυτική Λογιστική), παρακολουθούνται τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα της επιχείρησης, είτε προέρχονται από αγορά (εμπορεύματα), είτε παράγονται από την ίδια (προϊόντα). Περαιτέρω, ο λογαριασμός αυτός αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς στους οποίους παρακολουθούνται όλες οι κατηγορίες των αποθεμάτων (από την ομάδα 2, της Γενικής Λογιστικής). Το τελευταίο όριο ανάλυσης των υπολογαριασμών του 94 είναι η **μερίδα αποθήκης**. Στην μερίδα αυτή παρακολουθείται η τελευταία υποδιαίρεση της συγκεκριμένης κατηγορίας του αποθέματος (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, προϊόντα κ.λπ.). Εδώ επομένως είναι απαραίτητος ο ορισμός του είδους (βλέπε στον πρώην ΚΒΣ, άρθρο 3, παρ.3). Συνολικά λοιπόν οι μερίδες αυτές της αποθήκης, στις οποίες παρακολουθούνται τα αποθέματα κατά είδος, ποσότητα και αξία, είναι στην ουσία το αναλυτικό καθολικό της τελευταίας βαθμίδας των υπολογαριασμών του 94, που σύμφωνα με τις καταργηθείσες διατάξεις του ΠΔ 186/1992, συνιστούσαν το ΒΙΒΛΙΟ

ΑΠΟΘΗΚΗΣ, το οποίο ήταν θεωρημένο για εκείνους τους επιτηδευματίες που υπερέβαιναν ένα όριο κύκλου εργασιών. Με τις νέες διατάξεις, δεν θα υπάρχει βιβλίο αποθήκης, όπως το είχαμε συνηθίσει, αλλά εφόσον ο κύκλος εργασιών της επιχείρησης υπερβαίνει τα 5 (πέντε) εκατομμύρια ευρώ, ανά κατηγορία, δηλαδή 70 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ και 71 ΠΡΟΪΟΝΤΑ, θα υποχρεώνεται στην τήρηση και λειτουργία αυτού του λογαριασμού.

## **2.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 « ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ»**

Έννοια και προσδιορισμός των αποκλίσεων

Πρότυπο κόστος, είναι το κόστος το οποίο προσδιορίζεται εκ των προτέρων, δηλαδή πριν πραγματοποιηθεί, άρα είναι προκαθορισμένο με βάση ακριβείς μετρήσεις και υπολογισμούς, το οποίο είναι δυνατό να πραγματοποιείται στην πράξη.

Για το λόγο αυτό, οι διαφορές που δημιουργούνται ανάμεσα στο πραγματικό και στο πρότυπο κόστος θεωρούνται αποτέλεσμα ,δηλαδή :

Πρότυπο κόστος – Πραγματικό κόστος = ± Αποκλίσεις Συνεπώς, στην περίπτωση που το πρότυπο κόστος είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό κόστος 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 (ζημιά).

Κατά την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησεως, οι αποκλίσεις ανάμεσα στο πρότυπο και στο πραγματικό κόστος προσδιορίζονται κατά κανόνα για τα εξής στοιχεία: τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες ),την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Οι αποκλίσεις για κάθε κατηγορία από τις παραπάνω αναλύονται 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

Περιεχόμενο και ανάπτυξη του λογαριασμού 95

Στους υπολογαριασμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πρότυπου από το πραγματικό κόστος .

Για την εξασφάλιση της παρακολούθησης των αποκλίσεων κατά κέντρο κόστους ή κατά υπεύθυνο, προσαρμόζεται κατάλληλα η λογιστική παρακολούθηση των στοιχείων του ολικού πραγματικού κόστους κατά λειτουργία, τμήμα ή λειτουργική μονάδα, έτσι ώστε από τη σύγκρισή του με το πρότυπο κόστος να προσδιορίζονται οι αποκλίσεις αυτές.

Οι 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 της τιμής είναι δυνατό να προσδιορίζεται, είτε για εκείνες που αγοράζονται, είτε για εκείνες που αναλώνονται. Οι παραπάνω λογαριασμοί πιστώνονται με το πρότυπο κόστος, π.χ. των έτοιμων και 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.

Τέλος, σκοπός της αναπτύξεως του λογαριασμού 95 είναι να βρίσκεται σε αρμονία με τη διάρθρωση των λογαριασμών των κέντρων κόστους (92) και του κόστους παραγωγής (93).

## **2.7 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96 «ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ »**

Έννοια και διακρίσεις των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως

Το κόστος διακρίνεται σε δυο κατηγορίες. Η πρώτη περιλαμβάνει το κόστος που δημιουργεί υλικές αξίες, ενώ η δεύτερη περιλαμβάνει το κόστος που εξαντλείται στην εξασφάλιση των απαραίτητων υπηρεσιών για την άριστη εκμετάλλευση των υλικών αξιών. Αναλυτικότερα :

- Στην πρώτη κατηγορία κόστους περιλαμβάνεται η αξία της πρώτης ύλης, τα άμεσα εργατικά, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα και γενικά όλα τα κοστολογήσιμα έξοδα.

Το κόστος αυτό δημιουργεί υλικές αξίες ( προϊόντα, υποπροϊόντα κ.τ.λ.) και συνεπώς συνιστά ενεργητικό.

Το κόστος αυτό εκπνέει, παύει να υπάρχει ως στοιχείο του ενεργητικού, με τη διάθεση ( πώληση κ.τ.λ.) των υλικών αξιών και μεταβάλλεται σε έξοδο που στη λογιστική ορολογία αναφέρεται ως κόστος πωλήσεων.

Η αιτία δημιουργίας του κόστους πωλήσεων είναι οι πωλήσεις και είναι κατ' αρχήν ανάλογο αυτών, δηλαδή αν οι πωλήσεις διπλασιαστούν θα διπλασιαστεί και το κόστος πωλήσεων, με την προϋπόθεση όμως το κόστος κτήσεως να παραμένει αμετάβλητο. Σε περίπτωση που δεν πραγματοποιηθούν πωλήσεις είναι φανερό ότι δεν θα υπάρχει κόστος πωλήσεων.

- Στη δεύτερη κατηγορία το κόστος δεν ενσαρκούται σε υλικές αξίες αλλά μεταβάλλεται σε έξοδα τα οποία στη λογιστική ορολογία αναφέρονται ως έξοδα εκμεταλλεύσεως μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων. Τα έξοδα αυτά πραγματοποιούνται για την επίτευξη των εσόδων από πωλήσεις και τη μεγιστοποίηση του κέρδους από πωλήσεις. Τα έξοδα αυτά όμως δεν βρίσκονται σε ευθεία συνάρτηση με τις πωλήσεις, διότι πραγματοποιούνται κυρίως για να εξασφαλίζει η επιχείρηση την υποδομή και ετοιμότητα για τη διενέργεια πωλήσεων. Σύμφωνα με την παραπάνω διάκριση του κόστους, το οργανικόαποτέλεσμα ή, κατά την ορολογία του Ε.Γ.Λ.Σ., τα μικτά οργανικά αποτελέσματα διακρίνονται σε :

-Μικτό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) εκμεταλλεύσεως, το οποίο προκύπτει από τη διαφορά των εσόδων από τις πωλήσεις και του κόστους πωλήσεων, δηλαδή του κόστους των αποθεμάτων που πωλήθηκαν. Δηλαδή :

Μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως = [(Εσοδα από πωλήσεις) - (Κόστος ή πωλημένων + Άμεσα έξοδα πωλήσεων)]

-οργανικό αποτέλεσμα

-Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) εκμεταλλεύσεως , το οποίο προκύπτει αν από τα συνολικά οργανικά έσοδα (λογ/σμοί ομάδας 7) αφαιρέσουμε το κόστος των πωλημένων και τα έξοδα εκμεταλλεύσεως (λογ/σμοί ομάδας 6) που δημιουργούν κόστος υλικών αξιών.

Στο σημείο αυτό επισημαίνουμε σχετικώς, για τα άμεσα έξοδα πωλήσεων τα εξής: Όπως αναφέραμε παραπάνω μικτό κέρδος είναι η διαφορά των εσόδων από τις πωλήσεις του κόστους των πωλήσεων. Όμως, για να έχει οργανική έννοια το μικτό κέρδος επιβάλλεται οι τιμές πωλήσεως των πωλημένων να καθορίζονται ως προς ορισμένο τόπο παραδόσεως ή διαφορετικά το κόστος των πωλημένων να υπολογίζεται σε συνάρτηση με τους αντίστοιχους τόπους παραδόσεως των πωλημένων. Σ' αυτή την περίπτωση, υπάρχει δυνατότητα αντιμετώπισης των ειδικών εξόδων με ένα από τους παρακάτω τρόπους:

-να θεωρούνται μειωτικά των εσόδων από τις πωλήσεις και συνεπώς ο κύκλος εργασιών να εμφανίζεται μειωμένος με τα έξοδα αυτά, ή

-να επαυξάνουν το κόστος των πωλημένων, οπότε αυτό απαρτίζεται από το κόστος κτήσεως των πωλημένων και τα ειδικά έξοδα πωλήσεων (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Ανάπτυξη του λογαριασμού 96

Ο λογαριασμός 96 αναπτύσσεται ελεύθερα από την επιχείρηση σύμφωνα με τις ανάγκες της. Η ανάπτυξη των λογαριασμών που υποδεικνύει το Σχέδιο Λογαριασμών είναι καθαρώς ενδεικτική.

Οι βασικοί λογαριασμοί που προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι οι εξής:

Ο 96.20, στον οποίο καταχωρείται το κόστος των πωλημένων,

Ο 96.21, στον οποίο καταχωρούνται τα άμεσα έξοδα πωλήσεων και κυρίως

Ο 96.22, στην πίστωση του οποίου καταχωρούνται τα έσοδα της ομάδας 7 και στη χρέωση του μεταφέρονται οι προηγούμενοι λογαριασμοί 96.20 και 96.21 και, συνεπώς, το υπόλοιπο του εμφανίζει το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

Στην επιχείρηση, όπως παραθέτουμε παρακάτω, αφήνεται πλήρης ελευθερία να προσδιορίζει τα αναλυτικά αποτελέσματα της σύμφωνα με τις ανάγκες και επιθυμίες της, έχοντας την υποχρέωση τα κατ' είδος μικτά αναλυτικά αποτελέσματα να προκύπτουν από τις μερίδες αποθήκης. Η απλούστερη ανάλυση των μικτών αποτελεσμάτων, που προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ., για τα οργανικά έσοδα προέρχεται :

-από πωλήσεις εμπορευμάτων,

-από πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών,

-από πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού και

-από πωλήσεις υπηρεσιών.

Σε περίπτωση που μια επιχείρηση επιθυμεί να προσδιορίσει τα αποτελέσματα της κατά κλάδο(π.χ γεωργικών φαρμάκων, οξέων κ.α.), γεωγραφική περιοχή (π.χ. αποτελεσμάτων από πωλήσεις Αττικής, Πελοποννήσου), κατηγορία προϊόντων και γενικότερα κατά τις διακρίσεις που επιθυμεί, μπορεί να το επιτύχει αν πρωτίστως γίνει ομαδοποίηση των εσόδων από πωλήσεις σύμφωνα με τις επιθυμητές διακρίσεις των αναλυτικών αποτελεσμάτων. Η ομαδοποίηση αυτή μπορεί να γίνει είτε στη γενική λογιστική, με κατάλληλη ανάπτυξη των λογαριασμών πωλήσεων της ομάδας 7, είτε στην αναλυτική λογιστική με τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 91.09 «οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα»

Πολύ συχνά εξ' αιτίας της υποχρεωτικής μεταφοράς στο τέλος της χρήσεως, των λογαριασμών 96.20 «κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων και 96.21 «άμεσα έξοδα πωλήσεων», στη χρέωση του λογαριασμού 96.22, οι λογαριασμοί αυτοί (96.20 και 96.21) αναπτύσσονται κατ' ανάγκη κατά τρόπο αντίστοιχο της ανάπτυξεως του λογαριασμού 96.22. Ο προσδιορισμός του μικτού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως κατά τις επιθυμητές διακρίσεις, καθίσταται δυνατός μόνο σε περίπτωση που η ανάπτυξη των τριών παραπάνω δευτεροβάθμιων λογαριασμών γίνεται σε αντίστοιχους τριτοβάθμιους κ.τ.λ. λογαριασμούς.

Λειτουργία του λογαριασμού 96

Λογαριασμοί 96.00 – 96.19

Στους λογαριασμούς αυτούς συγκεντρώνονται τα οργανικά έσοδα κατ' είδος της ομάδας 7 και λειτουργούν ως εξής :

Πιστώνονται :

α) Με τα οργανικά έσοδα κατ' είδος, είτε αυτά καταχωρούνται προηγούμενα στη γενική λογιστική, είτε λογιστικοποιούνται ταυτόχρονα στην αναλυτική λογιστική:

ι)Όταν δε μεσολαβούν ανακατατάξεις (91.07) ή προϋπολογιστικές ενσωματώσεις. Η εγγραφή που γίνεται είναι :

---

90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες, κ.τ.λ.

(εις) 96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

---

ii) Όταν τα έσοδα μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική μετά από προηγούμενη ανακατάταξη τους, οπότε η εγγραφή που γίνεται είναι της μορφής:

---

91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων

91.02 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.02.00 Πωλήσεις Αττικής

91.02.00.00 Πωλήσεις Μακεδονίας ,κ.τ.λ.

(εις) 96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.00 Πωλήσεις Αττικής



96.00.00 Πωλήσεις Μακεδονίας ,κ.τ.λ.

---

iii) Όταν τα έσοδα κατά την πραγματοποίηση τους δεν είναι απόλυτα εκκαθαρισμένα και, για το λόγο αυτό, λογιστικοποιούνται με τιμές υπολογιστικές. Γίνεται η εγγραφή :

---

91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων κ.τ.λ.

(εις) 96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

---

Αφού γίνει η πλήρης εκκαθάριση των εσόδων, με το οριστικό ποσό χρεώνεται ο 90.07 και πιστώνεται ο 91.07.

β) Με τα υπολογιστικά οργανικά έσοδα κατ' είδος, όταν αυτά εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς τη χρήση του λογαριασμού 97.01, οπότε γίνεται η εγγραφή :

---

90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα

90.10.20 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

(εις) 96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

---

Στο σημείο αυτό πρέπει σημειώσουμε, ότι τα έσοδα έχουν τη δυνατότητα, 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 οικείους υπολογαριασμούς του 96.22. Επομένως, μετά τη μεταφορά του κόστους πωλημένων (96.20) και των άμεσων εξόδων πωλήσεων (96.21), γίνεται ο αναγκαίος συσχετισμός των στοιχείων που διαμορφώνουν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα.

Χρεώνονται :

α) 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 χρέωση του συγκεκριμένου αναλυτικού λογαριασμού του εσόδου, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται προσωρινά σε συγκεντρωτικούς λογαριασμούς εκπτώσεων και μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς μετά από κατανομή. Η εγγραφή που γίνεται είναι η εξής :

---

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

(εις) 90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες,

---

β) Με τα μειωτικά στοιχεία (π.χ. διορθώσεις) τυχόν υπολογιστικών εσόδων, για τα οποία γίνεται η εγγραφή :

---

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

(εις) 90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα

90.10.20 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

---

γ) Για τη μεταφορά των υπόλοιπων λογαριασμών 96.00-96.19 στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22, προκειμένου να προσδιοριστούν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα.

Λογαριασμός 96.20 «Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων»

Ο λογαριασμός 96.20 αναλύεται σύμφωνα με την ανάπτυξη των υπολογαριασμών εσόδων (96.00 -96.19), που αναφέραμε στην προηγούμενη παράγραφο, στον οποίο συγκεντρώνεται το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων, είτε αυτά προέρχονται από την παραγωγή, είτε από αγορές.

Ο εν λόγω υπολογαριασμός λειτουργεί ως εξής :

- Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 94 «Αποθέματα», με το κόστος των πωλημένων, είτε αυτό είναι κόστος παραγωγής (π.χ. έτοιμα προϊόντα), είτε κόστος αγοράς (εμπορεύματα).
- Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» κατά τη μεταφορά των υπολοίπων στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Το έσχατο όριο αναλύσεως του λογαριασμού 96.20 είναι οι μερίδες αποθήκης, στις οποίες πρέπει, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., να καταχωρείται και το κόστος πωλημένων.

Λογαριασμός 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων»

Ο λογαριασμός 96.21 αναλύεται σύμφωνα με την ανάπτυξη των υπολογαριασμών εσόδων (υπολογαριασμοί του 96.22), στον οποίο συγκεντρώνονται τα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως που θεωρούνται άμεσα ως προς τα πωλημένα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες.

Ο σχολιαζόμενος υπολογαριασμός λειτουργεί ως εξής :

- Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 92.03.04 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως » με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων.
- Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.22«Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» κατά τη μεταφορά των υπολοίπων στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Λογαριασμός 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως»

Στους υπολογαριασμούς του προκειμένου λογαριασμού συγκεντρώνονται τα έσοδα που εμφανίζονται στους υπολογαριασμούς 96.00-96.19, το κόστος των πωλημένων, καθώς και τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, με σκοπό να προσδιοριστούν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (κέρδη ή ζημιές) κατά κατηγορίες.

Ο λογαριασμός 96.22 πιστώνεται με την εγγραφή :

---

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

96.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (εις) 96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Εμπορευμάτων .

96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών, κ.τ.λ.

---

Τα οργανικά έσοδα, όπως αναφέραμε στην παράγραφο 5.8.3.1, έχουν τη δυνατότητα να μεταφέρονται απευθείας στην πίστωση των υπολογαριασμών του 96.22 δηλαδή να μην διέλθουν από τους λογαριασμούς 96.00 -96.19, με χρέωση των λογαριασμών :

- 90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα
- 90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα ή κατά περίπτωση των :
- 91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά), με την προϋπόθεση ότι τα έσοδα που καταχωρούνται στην αναλυτική λογιστική είναι προϋπολογιστικά.
- 91.09 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα, την προϋπόθεση ότι τα έσοδα που καταχωρούνται στην αναλυτική λογιστική προομαδοποιούνται στο λογαριασμό 91.

Επίσης, ο λογαριασμός 96.22 πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», με τις τυχόν μικτές αναλυτικές ζημιές, κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Ο σχολιαζόμενος λογαριασμός χρεώνεται :

α) Με το κόστος των πωλημένων, έτσι ώστε να μεταφέρεται το κόστος αυτού στη χρέωση των οικείων λογαριασμών του 96.22, προκειμένου να προκύψει από τους λογαριασμούς αυτούς το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως. Γίνεται η εγγραφή :

---

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Εμπορευμάτων

96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών, κ.τ.λ.

(εις) 96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.20.20 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων

96.20.21 Κόστος πωλημένων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών, κ.τ.λ.

---

β) Με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, για τη μεταφορά των εξόδων αυτών στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.22. Γίνεται η εγγραφή :

---

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Εμπορευμάτων .

96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών, κ.τ.λ.

(εις) 96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

96.21.20 Εμπορευμάτων

96.21.21 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών κ.τ.λ.

---

γ) Με τα μικτά κέρδη, για τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως, για τα οποία γίνεται η εγγραφή :

---

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Εμπορευμάτων .

96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών, κ.τ.λ.

(εις) 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

---

Το μικτό αποτέλεσμα που προκύπτει από το λογαριασμό 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» ενδεχομένως διαφέρει από το μικτό αποτέλεσμα που προκύπτει από τον αντίστοιχο λογαριασμό 80.01 «Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως» της γενικής λογιστικής. Οι λόγοι δημιουργίας των διαφορών αυτών οφείλονται κυρίως :

-Στην πίστωση του λογαριασμού 96.22 καταχωρούνται κάποια έσοδα, τα οποία όμως στη γενική λογιστική δεν περιλαμβάνονται στο λογαριασμό 80.01 με αποτέλεσμα να μειώνουν τα μικτά αποτελέσματα, αφού τα έσοδα αυτά δεν προέρχονται από πωλήσεις. Τα έσοδα αυταί είναι τα ακόλουθα :

- Λογαριασμός 75 «έσοδα παρεπόμενων ασχολιών» και
- Λογαριασμός 76 «έσοδα κεφαλαίων»

Τα έσοδα των λογαριασμών αυτών μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική στους υπολογαριασμούς 96.22.75 και 96.22.76 αντίστοιχα, τα υπόλοιπά συναθροίζονται με τα μικτά αποτελέσματα από πωλήσεις και στη συνέχεια μεταφέρονται στο λογαριασμό 98.99.00 «αποτελέσματα χρήσεως / μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως».

-Στο λογαριασμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» μεταφέρονται, σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ., όλα τα χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα του λογαριασμού 97 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού». Κάποια όμως από τα κονδύλια που καταχωρούνται στο λογαριασμό 97 είναι δυνατό να μην επηρεάζουν το υπόλοιπο του λογαριασμού 86 «αποτελέσματα χρήσεως» της γενικής λογιστικής, αλλά το υπόλοιπο του λογαριασμού 80.01 «Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως», όπως για παράδειγμα :

-Διαφορές απογραφών [ελλείμματα (λογ.97.10.00.00), πλεονάσματα (λογ.97.10.00.01)].

-Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων κόστους αποθεμάτων (λογ.97.02).

-Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων (λογ.97.03)

## **2.8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ & ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ»**

Περιεχόμενο του λογαριασμού 97

Στους υπολογαριασμούς του 97 παρακολουθούνται οι διαφορές ενσωματώσεως και οι διαφορές καταλογισμού. Οι πρώτες δημιουργούνται κατά το λογισμό των κατ' είδος στοιχείων κόστους και των εσόδων στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και των οργανικών εσόδων της αναλυτικής λογιστικής. Οι δεύτερες προκύπτουν κατά τον καταλογισμό στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς του λειτουργικού κόστους.

Στον λογαριασμό 97 παρακολουθούνται οι ακόλουθες διαφορές:

α) Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ των εξόδων που καταχωρήθηκαν στην ομάδα 6 και εκείνων που η αναλυτική λογιστική ενσωμάτωσε στο κόστος παραγωγής και στους λογαριασμούς των εξόδων πωλήσεως σε οποιοδήποτε στάδιο υπολογισμού.

β) Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ εσόδων που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς της ομάδας 7 και εκείνων που η αναλυτική λογιστική ενσωμάτωσε στα αποτελέσματα (διαφορές ενσωματώσεως).

γ) Οι διαφορές που προκύπτουν από τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς (διαφορές καταλογισμού).

Λειτουργία του λογαριασμού 97

Λογαριασμός 97.00 «Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων»

Ο υπολογαριασμός 97.00 «Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων» χρησιμοποιείται στην περίπτωση που τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και οι τυχόν διαφορές αποσβέσεων εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω του λογαριασμού αυτού και όχι του 90.09 και λειτουργεί ως εξής:

Πιστώνεται: με τα υπολογιστικά έξοδα ή τις διαφορές αποσβέσεων που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική, με χρέωση των λογαριασμών: α) 91.00,91.01 και 91.05 κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως εξόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη. β) 92 κατά την ενσωμάτωση των εξόδων αυτών στο λειτουργικό κόστος, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξη τους.

Χρεώνεται: με πίστωση του υπολογαριασμού 98.99.03, των αποτελεσμάτων χρήσεως, με το πιστωτικό του υπόλοιπο το οποίο επηρεάζει ισόποσα τα αποτελέσματα χρήσεως και δημιουργεί ολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσεως ίσο με εκείνο της γενικής λογιστικής.

Λογαριασμός 97.01 «Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων»

Ο υπολογαριασμός 97.01 «Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων» χρησιμοποιείται στην περίπτωση που τα τυχόν υπολογιστικά έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω του λογαριασμού αυτού και όχι του 90.10, και λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται: με τα υπολογιστικά έσοδα που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική με πίστωση των λογαριασμών : 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.

Για την ένταξη αυτή γίνεται η εγγραφή :

---

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού  
97.01 Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων  
97.01.76 Υπολογιστικά έσοδα από τόκους ιδίων κεφαλαίων  
(εις) 96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως  
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως  
96.22.76 Έσοδα κεφαλαίων  
96.22.76.99 Υπολογιστικά έσοδα από τόκους ιδίων Κεφαλαίων.

---

Τέλος, πιστώνεται, με χρέωση του υπολογιστικού 98.99.03 των αποτελεσμάτων χρήσεως, με το χρεωστικό του υπόλοιπο το οποίο επηρεάζει ισόποσα τα αποτελέσματα χρήσεως και δημιουργεί ολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσεως ίσο με εκείνο της γενικής λογιστικής.

Λογαριασμός 97.02 «Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων –κόστους αποθεμάτων»

Ο λογαριασμός αυτός αναπτύσσεται στους εξής τριτοβάθμιους λογαριασμούς :

97.02.00 Διαφορές λογισμένων (προϋπολογιστικά)-κοστολογημένων εξόδων  
97.02.01 Διαφορές αποτιμήσεως αναλωμένων ή πωλουμένων αποθεμάτων  
97.02.02 Διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα  
97.02.05 Διαφορές πραγματικών – κοστολογημένων εξόδων  
97.02.06 Διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών

Ο υπολογισμός «Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων - κόστους αποθεμάτων» λειτουργεί ως εξής :

Χρεώνεται με τις χρεωστικές διαφορές που δημιουργούνται με πίστωση των εξής λογαριασμών : α) Με το τμήμα των κατ' είδος εξόδων που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος ή στο κόστος παραγωγής , επειδή χαρακτηρίζεται ως μη κοστολογούμενο για το οποίο γίνεται η εγγραφή :

---

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού  
97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων  
97.02.02 Διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα  
97.02.02.63 Διαφορές από Φόρους –Τέλη, κ.τ.λ.  
(εις) 90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί  
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα  
90.06.63 Φόροι –Τέλη λογισμένοι , κ.τ.λ.

---

Αντί του λογαριασμού 90.06 πιστώνονται οι λογαριασμοί :

91.00 «ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά» και

91.01 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα» με τα μη κοστολογούμενα στοιχεία κόστους, όταν προηγείται ανακατάταξή τους στο λογαριασμό 91.

91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό», όταν προηγείται καταχώρησή τους στο λογαριασμό αυτό (91.05) με σκοπό να μεριστούν στα κέντρα ή τους φορείς κόστους.

91.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα», (προϋπολογιστικά), όταν προηγείται η ενσωμάτωσή τους στην αναλυτική λογιστική, μέσω του λογαριασμού αυτού (91.06) με υπολογιστικές τιμές.

β) Με τις χρεωστικές διαφορές μεταξύ προϋπολογιστικά λογισμένης αξίας εξόδων και της πραγματικής.

Για τις χρεωστικές αυτές διαφορές γίνεται η εγγραφή :

---

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων

97.02.00 Διαφορές λογισμένων (προϋπολογιστικά) – κοστολογούμενων εξόδων

97.00.66 Διαφορές από αποσβέσεις πάγιων στοιχείων, κ.τ.λ.

(εις) 91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων

91.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.06.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος, κ.τ.λ.

---

Αντίθετα, για τις πιστωτικές διαφορές της κατηγορίας αυτής γίνεται η αντίστροφη εγγραφή.

γ) Με τις διαφορές μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων που λογίζονται με βάση τις προϋπολογιστικές τιμές και της οριστικής αξίας τους.

Για τις πιστωτικές αυτές διαφορές γίνεται η εγγραφή :

---

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων

97.02.06 Διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών

97.02.06.24 Διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών πρώτων και βοηθητικών υλών – Υλικών συσκευασίας, κ.τ.λ.

(εις) 91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων

91.02 Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)

91.02.24 Αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών – Υλικών συσκευασίας, κ.τ.λ.

---

Αντίθετα, για τις πιστωτικές διαφορές της κατηγορίας αυτής γίνεται η αντίστροφη εγγραφή.

δ) Με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων που αναλώνονται ή πωλούνται σε τιμές μικρότερες από τις τιμές πραγματικού κόστους τους, όταν οι διαφορές αυτές δεν ανακοστολογούνται και εφόσον δεν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως.

Γίνεται η εγγραφή :

---

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων

97.02.01 Διαφορές αποτιμήσεως αναλωμένων ή πωλημένων αποθεμάτων

97.02.01.26 Διαφορές από ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων, κ.τ.λ.

(εις) 94 Αποθέματα

94.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων, κ.τ.λ.

---

Σε περίπτωση με τις τυχόν πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν λόγω αποτιμήσεως των αποθεμάτων με προσωρινές τιμές μεγαλύτερες από τις τιμές του πραγματικού κόστους γίνεται η αντίστροφη εγγραφή.

ε) Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., τα χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα του λογαριασμού 97.02 μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λογ/σμός 98.99.03 «αποτελέσματα χρήσεως / διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

Λογαριασμός 97.03 «Διαφορές πραγματοποιημένων –λογισμένων εσόδων»

Ο λογαριασμός 97.03 «Διαφορές πραγματοποιημένων –λογισμένων εσόδων» λειτουργεί ως εξής :

Χρεώνεται:

α) Με τις χρεωστικές διαφορές που δημιουργούνται κατά τον λογισμό εσόδων στην αναλυτική λογιστική σε τιμές προϋπολογιστικές, με πίστωση του λογαριασμού, δηλαδή :

---

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων

97.03.20 Διαφορές από πωλήσεις εμπορευμάτων, κ.τ.λ.

(εις) 91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων, κ.τ.λ.

---

β) Με τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 97.03 κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως, με πίστωση του 98.99.03, δηλαδή :

---

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων

97.03.20 Διαφορές από πωλήσεις εμπορευμάτων, κ.τ.λ.

(εις) 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

---



Πιστώνεται :

α) Με τις πιστωτικές διαφορές που δημιουργούνται κατά το λογισμό εσόδων στην αναλυτική λογιστική, σε τιμές προϋπολογιστικές, με χρέωση του λογαριασμού 98.99.03, για τις οποίες γίνεται η εγγραφή :

---

91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων  
91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)  
91.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων, κ.τ.λ  
(εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού  
97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων  
97.03.70 Διαφορές από πωλήσεις εμπορευμάτων, κ.τ.λ.

---

β) Με τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 97.03 κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 98.99.03.

Γίνεται η εγγραφή :

---

98 Αναλυτικά αποτελέσματα  
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως  
98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού  
(εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού  
97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων Εσόδων

---

Με τις παραπάνω διαφορές χρεοπιστώνεται ο λογαριασμός 97.03, μόνο όταν οι διαφορές αυτές δε μεταφέρονται απευθείας στους οικείους λογαριασμούς εσόδων ή μη μικτών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως του λογαριασμού 96.

Λογαριασμός 97.10 «Διαφορές καταλογισμού»

Στο λογαριασμό 97.10 καταχωρούνται :

Οι διαφορές απογραφών (ελλείμματα – πλεονάσματα)

Οι διαφορές που προκύπτουν από τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των τμημάτων μεταξύ τους και στους τελικούς φορείς κόστους.

Οι διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως Ο εν λόγω λογαριασμός λειτουργεί ως εξής : α) Για τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των τμημάτων κύριων και βοηθητικών, είτε μεταξύ τους είτε στους τελικούς φορείς, γίνεται η εγγραφή :

---

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού  
97.10 Διαφορές καταλογισμού  
97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας  
97.10.01.00 Τμήματος παραγωγής T1  
(εις) 92 Κέντρα κόστους  
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής Τ1, κ.τ.λ.

---

Για τις πιστωτικές διαφορές διενεργείται η αντίστροφη εγγραφή.

β) Για τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν όταν εφαρμόζεται το σύστημα ορθολογικής επιβαρύνσεως και τα διάφορα τμήματα υποαπασχολούνται, γίνεται η εγγραφή :

---

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.06 Διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως

97.10.06.00 Τμήματος Τ1, κ.τ.λ.

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής Τ1, κ.τ.λ.

ή

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1, κ.τ.λ.

---

Για τις πιστωτικές διαφορές διενεργείται η αντίστροφη εγγραφή.

γ) Για τα ελλείμματα που διαπιστώνονται κατά την απογραφή των αποθεμάτων, για τα οποία γίνεται η εγγραφή :

---

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.00 Ελλείμματα απογραφών

97.10.00.20 Εμπορευμάτων, κ.τ.λ.

(εις) 94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα, κ.τ.λ.

---

Σε περίπτωση όμως, που πρόκειται για ελλείμματα στα αποθέματα που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία, τότε αντί του 94 πιστώνεται ο λογαριασμός 93 «κόστος παραγωγής»

δ) Για τα πλεονάσματα που διαπιστώνονται κατά την απογραφή των αποθεμάτων γίνεται η εγγραφή :

---

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα, κ.τ.λ.

(εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01 Πλεονάσματα απογραφών

97.10.01.20 Εμπορευμάτων, κ.τ.λ.

---

Σε περίπτωση όμως, που πρόκειται για ελλείμματα στα αποθέματα που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία, τότε αντί του 94 πιστώνεται ο λογαριασμός 93 «κόστος παραγωγής». Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 97.10 μεταφέρονται στα

αποτελέσματα χρήσεως ((λογ/σμός 98.99.03 «αποτελέσματα χρήσεως / διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού»).

## **2.9 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 98 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»**

Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 98

Στους υπολογαριασμούς του 98, στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού ή στο τέλος κάθε χρήσεως, συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών στους οποίους απεικονίζονται τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα της επιχείρησης.

Ανάλογα με τις ανάγκες που έχει κάθε επιχείρηση εξαρτάται ο τρόπος που θα αναλυθεί ο λογαριασμός 98. Στους υπολογαριασμούς του 98 είναι δυνατό να αναπτύσσονται κατά διάφορους τρόπους και πριν τη μεταφορά τους στο λογαριασμό 98.99, τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, όταν απαραίτητες αναλύσεις δε γίνονται στον 96,01 αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, τα οργανικά έξοδα.

Λειτουργία του λογαριασμού 98

Όπως προβλέπεται από το σχέδιο λογαριασμών ο λογαριασμός 98 αναλύεται σε ένα μοναδικό δευτεροβάθμιο, ο οποίος είναι ο 98.99. Οι λογαριασμοί 98 και 98.99 είναι λογαριασμοί συγκεντρώσεως (συνθέσεως) των αποτελεσμάτων της περιόδου.

Συγκεκριμένα στο λογαριασμό 98.99 μεταφέρονται τα παρακάτω :

α) Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα, από τους υπολογαριασμούς μικτών αποτελεσμάτων του 96.22. β) Τα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών – αναπτύξεως, διαθέσεως και χρηματοοικονομικής, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92. γ) Τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και οι τυχόν διαφορές αποσβέσεων που βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών που αναφέραμε παραπάνω (β), από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92. δ) Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησεως από τους οικείους υπολογαριασμούς του 95. ε) Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 97. στ) Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λογαριασμών 81-85 της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, τα οποία μεταφέρονται στον 9, είτε μέσω του λογαριασμού 90, όταν είναι οριστικά, είτε μέσω του λογαριασμού 91.08, όταν ενσωματώνονται με υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).

Στο τέλος της χρήσεως οι υπολογαριασμοί του 98.99 χρεοπιστώνονται μεταξύ τους με αποτέλεσμα να κλείνουν και η συνολική διαφορά μεταφέρεται στον υπολογαριασμό 98.99.99 «καθαρά αποτελέσματα».

Έτσι το πιστωτικό υπόλοιπο του τελευταίου αυτού λογαριασμού εμφανίζει το κέρδος της χρήσεως, ενώ το χρεωστικό τη ζημιά της χρήσεως.

Ο υπολογαριασμός 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών : α) 96.22 με τις μικτές ζημιές που προσδιορίζονται για τις κύριες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της επιχειρήσεως. β) 92.01 με το κόστος της διοικητικής λειτουργίας, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως. γ) 92.02 με το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που δε χαρακτηρίζεται ως κόστος πολυετούς αποσβέσεως, κατά τη μεταφορά του

στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως. δ) 92.03 με το κόστος λειτουργίας διαθέσεως, κατά το μέρος που δε βαρύνει άμεσα τα μικτά αποτελέσματα, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως. ε) 92.04 με το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως. στ) 92 (οικείοι υπολογαριασμοί) με τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα, τα οποία δε βαρύνουν τους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως. ζ) 95 με τις αρνητικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν ανακοστολογούνται ή δε βαρύνουν τα αποθέματα της απογραφής, κατά τη μεταφορά τους τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως. η) 97 με τις χρεωστικές διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού εξόδων και εσόδων, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως. θ) 90.08 με τα αρνητικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 (81.00, 81.02, 82.00, 83, 85), κατά τη μεταφορά τους στην αναλυτική λογιστική. ι) 91.08 με τα αρνητικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία πριν την οριστικοποίηση τους ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική σε υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά). ια) 98.99.99 με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λοιπών υπολογαριασμών του 98.99, κατά τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων χρήσεως, στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως. ιβ) 90, 94 και 99 με τα καθαρά κέρδη χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Ο υπολογαριασμός 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών : α) με τα μικτά κέρδη που προσδιορίζονται από τις κύριες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της επιχειρήσεως, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως. β) 95 με τις θετικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν επηρεάζουν το λειτουργικό κόστος ή τα αποθέματα απογραφής, κατά τη μεταφορά τους στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως. γ) 97 με τις πιστωτικές διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού εξόδων και εσόδων, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως. δ) 90.08 με τα θετικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 (81.00, 81.02, 82.00, 83, 85), κατά τη μεταφορά τους στην αναλυτική λογιστική. ε) 91.08 με τα θετικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία πριν την οριστικοποίηση τους ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική σε υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά). στ) 98.99.99 με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λοιπών υπολογαριασμών του 98.99, κατά τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων χρήσεως, στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

ζ) 90 και 99 με τις καθαρές ζημιές χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Συμφωνία και αποκλίσεις του λογαριασμού 98.99 από τον αντίστοιχο λογαριασμό 96 «αποτελέσματα χρήσεως» της γενικής λογιστικής

Όπως αναφέραμε προηγουμένως, στο λογαριασμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» προσδιορίζονται τα αποτελέσματα χρήσεως.

Τα υπόλοιπα αυτού του λογαριασμού (θετικό ή αρνητικό) είναι πάντοτε ίσο με το καθαρό αποτέλεσμα του λογαριασμού 96 της γενικής λογιστικής, στη περίπτωση που τα τυχόν κοστολογούμενα υπολογιστικά έξοδα και λογιστικοποιούμενα υπολογιστικά έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω των οικείων υπολογαριασμών του 97. Αν όμως τα υπολογιστικά έξοδα και έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω των

αντικριζόμενων υπολογαριασμών του 90 (90.09 και 90.10), το ολικό αποτέλεσμα του 98.99 διαφέρει από το ολικό αποτέλεσμα του 86 κατά τα υπολογιστικά έξοδα και έσοδα.

Οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσεως της γενικής λογιστικής (96) και της αναλυτικής λογιστικής (98.99) διαφέρουν στη διάρθρωσή τους και στο ύψος ορισμένων κονδυλίων. Ο 98.99 για παράδειγμα περιλαμβάνει δυο ομάδες αποτελεσματικών λογαριασμών, οι οποίοι δεν υπάρχουν στην ανάλυση του 86. Αυτοί είναι οι λογαριασμοί των αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και των διαφορών ενσωματώσεως και καταλογισμού.

Κατά τα λοιπά στοιχεία οι δυο λογαριασμοί ταυτίζονται μεταξύ τους, εκτός από το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως. Η ισότητα στο μικτό αποτέλεσμα είναι δυνατό να επιτευχθεί αν στο μέγεθος που προσδιορίζεται από την αναλυτική λογιστική προστεθούν αλγεβρικά τα κονδύλια των αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού. Στην περίπτωση συνυπολογισμού και υπολογιστικών εσόδων, κατά τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων στην αναλυτική λογιστική, τα υπολογιστικά αυτά έσοδα αφαιρούνται από τα αναλυτικά μικτά αποτελέσματα, ώστε να προκύπτει η ισότητα με τα μικτά αποτελέσματα της γενικής λογιστικής.

## **2.10 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 99 «ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ»**

Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 99

Οι υπολογαριασμοί του προκειμένου λογαριασμού λειτουργούν :

-είτε ως διάμεσοι για να διευκολύνουν την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής , ανάμεσα στα αναλυτικά ημερολόγια της αναλυτικής λογιστικής του ίδιου εργοστασίου ή υποκαταστήματος της επιχειρήσεως

-είτε ως αντικριζόμενοι για να διασυνδέουν κάθε είδους διακινήσεις ανάμεσα στα διάφορα εργοστάσια ή υποκαταστήματα της επιχειρήσεως , τα οποία τηρούν αυτόνομη αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως.

Σε περίπτωση που και οι δύο τομείς της λογιστικής (γενικής και αναλυτικής) τηρούνται αυτόνομα, ο λογαριασμός 99 δεν χρησιμοποιείται.

Για αυτές τις δύο κατηγορίες σημειώνουμε τα παρακάτω :

α) Διάμεσοι λογαριασμοί

Η παρεμβολή των λογαριασμών των εσωτερικών διασυνδέσεων στο λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής του ίδιου εργοστασίου ή υποκαταστήματος γίνεται όταν η λογιστική του κόστους λειτουργεί αποκεντρωμένα. Ένα ενδεικτικό παράδειγμα είναι το εξής :

Οι εξαγωγές από την αποθήκη προς τα διάφορα τμήματα ή άλλες αποθήκες πρώτων και βοηθητικών υλών καταχωρούνται καθημερινά στο ημερολόγιο εξαγωγών αποθήκης. Στο τέλος της εβδομάδας ή του μήνα γίνεται ανακεφαλαιωτική εγγραφή των εξαγωγών της αντίστοιχης περιόδου, με βάση τα στοιχεία που έχουν καταγραφεί στο ημερολόγιο εξαγωγών που σαν σκοπό έχουν την ενημέρωση των μερίδων αποθήκης. Οι λογαριασμοί που κινούνται είναι οι ακόλουθοι :

-Χρεώνεται ο 99.00 «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό σύστημα»

-Πιστώνεται ο 94 «Αποθέματα»

Την ίδια στιγμή, το τμήμα παραγωγής ημιτελών προϊόντων τηρεί άλλο ημερολόγιο κοστολογήσεως, στο οποίο καταχωρούνται, κατ' είδος ημιτελών προϊόντων, διάφορα στοιχεία κόστους, όπως π.χ. οι πρώτες και βοηθητικές ύλες . Τα δεδομένα του ημερολογίου

κοστολογήσεως, σχετικά π.χ. με τις πρώτες και βοηθητικές ύλες, λογιστικοποιούνται ανακεφαλαιωτικά στο τέλος της εβδομάδας ή άλλης περιόδου. Οι λογαριασμοί που κινούνται είναι οι ακόλουθοι :

-Χρεώνεται ο 93 «κόστος παραγωγής»

-Πιστώνεται ο 99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό σύστημα»

Ακριβώς η ίδια διαδικασία ακολουθείται και σε άλλες περιπτώσεις, όπως π.χ. στη περίπτωση τηρήσεως ημερολογίου καταλογισμού του κόστους στους τελικούς φορείς.

β) Αντικριζόμενοι λογαριασμοί.

Η παρεμβολή των λογαριασμών αναλυτικών διασυνδέσεων στο λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής διαφόρων εργοστασίων ή υποκαταστημάτων γίνεται όταν το καθένα από τα κέντρα αυτά τηρεί μόνο αυτόνομη αναλυτική λογιστική. Στις περιπτώσεις αυτές, όπως π.χ.

Οι υπολογαριασμοί 99.01 και 99.02 λειτουργούν ως αντικριζόμενοι για τις διακινήσεις αγαθών και υπηρεσιών που γίνονται ανάμεσα στα εργοστάσια ή τα υποκαταστήματα της επιχείρησης, όπως ακριβώς λειτουργεί και ο λογαριασμός 90 «διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί» κατά τη μεταφορά, από τη γενική στην αναλυτική λογιστική, των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των εξόδων, των εσόδων, καθώς και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας

Στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα των λογαριασμών 99.01 και 99.02 μηδενίζονται, ύστερα από αμοιβαία μεταφορά και συμψηφισμό με τα υπόλοιπα των λοιπών λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που έχουν μείνει ανοιχτοί μετά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως.

Λειτουργία των υπολογαριασμών του 99

Λογαριασμός 99.00 «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό Κατάστημα».

Ο λογαριασμός 99.00 χρεοπιστώνεται ως εξής :

α) όταν λειτουργεί σαν διάμεσος λογαριασμός ανάμεσα στους λογαριασμούς 94 και 92 ή 93 (στην περίπτωση εφαρμογής συστήματος ημερολογίων αποκεντρωμένης κοστολόγησεως), κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού των διάφορων στοιχείων κόστους στο κόστος της παραγωγικής λειτουργίας (τμημάτων παραγωγής), επομένως για κάθε περίπτωση γίνονται οι εγγραφές :

---

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό Κατάστημα

99.00.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας, κ.τ.λ.

(εις) 94 Αποθέματα

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας, κ.τ.λ.

Ανάλωση υλικών στην παραγωγή

---

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής T1

92.00.00.24 Αναλώσεις υλικών, κ.τ.λ.

(εις) 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό Κατάστημα  
99.00.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας, κ.τ.λ.

---

Στη θέση του λογαριασμού 92 είναι δυνατό να χρεωθεί ο 93, μόνο στις περιπτώσεις όμως που το κόστος των υλικών καταχωρείται απευθείας στον 93 χωρίς να διέλθει από τον 92. β) Κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού του λειτουργικού κόστους ή των άμεσων υλικών στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους και ο λογαριασμός 99.00 λειτουργεί σαν διάμεσος λογαριασμός ανάμεσα στον 92 και 93, οπότε γίνονται οι εγγραφές :

---

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις  
99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό Κατάστημα  
99.00.23 Προϊόντα υπό κατεργασία διακινημένα, κ.τ.λ.  
(εις) 92 Κέντρα κόστους  
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής  
92.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1, κ.τ.λ.

---

93 Κόστος παραγωγής  
93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1, κ.τ.λ.  
(εις) 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις  
99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό Κατάστημα  
99.00.23 Προϊόντα υπό κατεργασία διακινημένα, κ.τ.λ.

---

γ) Κατά τη λογιστικοποίηση του κόστους των φορέων με βάση τα ανακεφαλαιωτικά δεδομένα του ημερολογίου καταλογισμού του κόστους στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους, οπότε ο 99.00 λειτουργεί ως διάμεσος. Οι εγγραφές που γίνονται είναι οι εξής :

---

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις  
99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό Κατάστημα  
99.00.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή διακινημένα, κ.τ.λ.  
(εις) 93 Κόστος παραγωγής  
93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων  
93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1, κ.τ.λ.

---

94 Αποθέματα  
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή, κ.τ.λ.  
(εις) 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις  
99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό Κατάστημα  
99.00.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή διακινημένα, κ.τ.λ.

---

Λογαριασμός 99.01 «Χορηγήσεις που ελήφθησαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα»

Ο λογαριασμός 99.01 λειτουργεί ως εξής :

Πιστώνεται : με την αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λαμβάνει το εργοστάσιο ή το υποκατάστημα από άλλα εργοστάσια ή υποκαταστήματα της επιχειρήσεως.

Η πίστωση του προκείμενου λογαριασμού γίνεται με χρέωση, ανάλογα με την περίπτωση, των λογαριασμών 91,92,93 ή 94.

Χρεώνεται : στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής οι οποίοι μετά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως, παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Λογαριασμός 99.02 «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα»

Ο λογαριασμός 99.02 λειτουργεί ως εξής :

Χρεώνεται : με την αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που δίνονται σε άλλα εργοστάσια ή υποκαταστήματα τα οποία ανήκουν στην επιχείρηση, με πίστωση των λογαριασμών παρακάτω λογαριασμών κατά περίπτωση :

-92, σε περίπτωση που οι χορηγήσεις αφορούν υπηρεσίες ή έργο που παράγεται στα τμήματα, όπως π.χ. συντηρήσεις εγκαταστάσεων, ατμός ή ηλεκτρικό ρεύμα.

-94, σε περίπτωση που οι χορηγήσεις αφορούν αποστολές υλικών αγαθών όπως π.χ. κατεργασία, συναρμολόγηση ή επισκευή.

Πιστώνεται : στο τέλος της χρήσεως, με χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής οι οποίοι μετά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως, παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

Κλείσιμο των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής στο τέλος της χρήσεως

Στο τέλος της χρήσεως, με τη διενέργεια των εγγραφών κοστολογήσεως και προσδιορισμού των μικτών και αναλυτικών αποτελεσμάτων, οι λογαριασμοί που εξισώνονται είναι οι :

91,92,93,95,96 και 97.

Αντίθετα, οι λογαριασμοί που παραμένουν ανοιχτοί είναι οι ακόλουθοι :

90 με υπολογαριασμούς που εμφανίζουν χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα

94 με υπολογαριασμούς που εμφανίζουν μόνο χρεωστικά υπόλοιπα

98 με ανοιχτό μόνο τον υπολογαριασμό 98.99.99 «καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) χρήσεως» με πιστωτικό ή χρεωστικό υπόλοιπο

99 με υπολογαριασμούς που εμφανίζουν χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα. Οι λογαριασμοί που αναφέραμε παραπάνω, εξισώνονται με το άρθρο κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής με το οποίο χρεώνονται οι λογαριασμοί που παρουσιάζουν χρεωστικό υπόλοιπο και πιστώνονται οι λογαριασμοί που παρουσιάζουν χρεωστικό υπόλοιπο.

Επίσης, με το άρθρο κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής πιστώνονται και εξισώνονται και οι υπολογαριασμοί του 94 «αποθέματα». Εξαίρεση των υπολογαριασμών αυτών αποτελούν οι μερίδες αποθήκης, οι οποίες στο τέλος της χρήσεως και μετά το σχηματισμό στη γενική λογιστική του 80.00 «λογαριασμοί γενικής εκμεταλλεύσεως» παίζουν το ρόλο του αναλυτικού καθολικού των λογαριασμών της ομάδας 2.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> : ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

---

### **3.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Η διαδικασία της κοστολόγησης περιλαμβάνεται στις αρχές του Οικονομικού Λογισμού και αποβλέπει στον λογισμό κατά αντικείμενο.

Κοστολόγηση είναι η στάθμιση της πάσης φύσεως θυσιών, εκφρασμένες σε χρηματικές μονάδες, οι οποίες απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος, ή υπηρεσίας, καθώς και για την εν γένει λειτουργία της οικονομικής μονάδας.

Το ΕΓΛΣ ορίζει ότι η κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους:

- ενός αγαθού
- μιας υπηρεσίας
- μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας.

Η λογιστική διαδικασία με την οποία προσδιορίζεται το κόστος καθιερώθηκε να λέγεται Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης, επειδή ασχολείται με αναλυτικές μετρήσεις της ροής κόστους – απόδοσεων που γίνονται μέσα στην οικονομική μονάδα

#### **ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

Όταν το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές , η διαδικασία προσδιορισμού του κόστους καλείται εσωλογιστική κοστολόγηση.

#### **ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

Όταν το κόστος των τελικών φορέων δεν προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές , η διαδικασία προσδιορισμού του κόστους καλείται εξωλογιστική κοστολόγηση.

Στην εξωλογιστική κοστολόγηση των στοιχείων κόστους στους τελικούς φορείς δεν γίνεται με ορθά επιστημονικά κριτήρια και ως εκ τούτου η κοστολόγηση αυτή δεν είναι εντελώς ακριβής.

### **3.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Η μέθοδος κοστολόγησης καθορίζει τις βασικές αρχές που διέπουν τον προσδιορισμό του κόστους .Η βασικότερη από τις αρχές αυτές είναι εκείνη που προσδιορίζει τι δεχόμαστε σαν αναλώσεις και τι σαν έργο.

Πρόκειται για την αρχή που θα καθορίσει τα είδη και τα ποσά από δαπάνες που θα συμπεριληφθούν στο κόστος των θέσεων κόστους και θα καθορίσουν συνεπώς το περιεχόμενο σε είδη και το μέγεθος κατά ποσό του κόστους της μονάδας ,του έργου σαν ενδιάμεσου και της μονάδας του προϊόντος σαν τελικού φορέα τους κόστους .Και επειδή οι όροι αυτοί ,δηλ.το είδος και το μέγεθος των δαπανών, προσδιορίζουν το είδος του κόστους συνεπάγεται ότι η μέθοδος προσδιορίζει το είδος του κόστους. Αντίστοιχα λοιπόν με τα είδη του κόστους συναντάμε και τις παρακάτω μεθόδους.:

Οι μέθοδοι του πραγματοποιημένου κόστους αναφέρονται στον τρόπο μ'αυτόν που θα προσδιοριστεί ένα κόστος, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται .Πρόκειται για ενα φραγμό από αρχές-κριτήρια, που μπαίνει, όταν μετατρέπονται από την κοστολόγηση τα έξοδα (κατ'είδος), σε δαπάνες (κατά προορισμό), και που επιτρέπει να καταλογιστούν στο κόστος ,μόνο οι δαπάνες που κατ'είδος και ποσό γίνονται δέκτες από τη μέθοδο. Με τις μεθόδους αυτές δεν αποτρέπεται η ύπαρξη των δαπανών που δε γίνονται δεκτές από τη μέθοδο, αλλά ο καταλογισμός τους στο κόστος. Όταν η μέθοδος εφαρμόζεται, οι δαπάνες έχουν ήδη πραγματοποιηθεί. Οι μέθοδοι του προκαθορισμένου κόστους αναφέρονται στον τρόπο μ'αυτόν που θα προσδιοριστεί ένα κόστος , πριν πραγματοποιηθεί.

Πρόκειται για ένα φραγμό από αρχές-κριτήρια που τείνει να αποκλείσει όχι τον καταλογισμό στο κόστος, αλλά την ύπαρξη δαπανών που δεν είναι δεκτές από την μέθοδο.Όταν η μέθοδος εφαρμόζεται, οι δαπάνες δεν έχουν πραγματοποιηθεί και συνεπώς η μέθοδος κατατείνει, να περιορίσει τις δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν,να πραγματοποιηθούν στο επίπεδο της (οικονομικά ορθής ) πρόβλεψης.

Οι μέθοδοι του προκαθορισμένου κόστους παρουσιάζουν τρεις βασικές διαφορές από τις μεθόδους του πραγματοποιημένου κόστους.

-Η πρώτη διαφορά βρίσκεται στη δυνατότητα τους να προδιαγράφουν τα ποσά των δαπανών στο κανονικό τους ύψος προς το οποίο πρέπει να τείνει η δαίμορφωση τους μέσα στη μελλοντική περίοδο που (προ)κοστολογείται .

-Η δευτερη βρίσκεται στο γεγονός ότι και οι δύο προκαθορίζουν ένα κανονικό κόστος ,επειδή από τον προκαθορισμό λείπει η έννοια του συμπτωματικού, του εξαιρετικού, του τυχαίου (που φυσικά θα έχαναν αυτό το χαρακτήρα, αν μπορούσε να προβλεφθούν ).

-Η τριτη διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι στις περιπτώσεις προκαθορισμού κρίνεται και το κύρος της μεθόδου από το βαθμό που θα προσεγγίσει τις δαπάνες που θα διαμορφωθούν κάτω απο τιε συνθήκες που προβλέφθηκαν. Με εξαίρεση τη μέθοδο του πρότυπου κόστους οι υπόλοιπες μέθοδοι αναφέρονται και περιγράφονται στη βιβλιογραφία, χωρίς ωστόσο να έχουν διατυπωθεί με τρόπο συγκροτημένο ή να έχουν γίνει πρακτικά αποδεκτές.

### **3.2.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Είναι η περισσότερο ελαστική μέθοδος. Η μέθοδος επιτρέπει να καταλογιστούν στο κόστος όσες δαπάνες κατ'είδος αποτελούν δαπάνες κόστους ,με μόνους περιορισμούς αυτούς που μπαίνουν από το νόμο, δηλ.οι δαπάνες αυτές να είναι :

-Πραγματικές (και όχι εικονικές ),να έχουν δηλαδή πραγματοποιηθεί

- Παραγωγικές την έννοια ότι συντελούν στην παραγωγή οικονομικού αποτελέσματος και τέλος
- Κατασσο δουλεμένες, να αφορούν δηλ. χρονικά την κοστολογική περίοδο που γι' αυτήν πρόκειται κάθε φορά.

Πρόκειται συνεπώς για μια μέθοδο, που δεν αποκλείει το εξαιρετικό και το τυχαίο από το κόστος και εκφράζει αποκλειστικά τις οικονομικές συνθήκες μιας συγκεκριμένης προηγούμενης περιόδου .

Με τους όρους αυτούς, αυτούσιο, έτσι όπως διαμορφώνεται, μπορεί να χρησιμοποιηθεί το κόστος μόνο σαν μέσο ελέγχου της οικονομικής λειτουργίας της παραγωγικής της περιόδου σ' αυτήν που αναφέρεται, ενώ αποκλείεται να χρησιμοποιηθεί σαν βάση για σύγκριση, προκειμένου να βγουν ευρύτερα ή διαχρονικά συμπεράσματα, και αυτό επειδή το (ιστορικό ) κόστος της κάθε περιόδου μπορεί να περιλαμβάνει δαπάνες διαφορετικού είδους .

### **3.2.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Η μέθοδος επιδιώκει να σχηματιστεί ένα κόστος απαλλαγμένο από στοιχεία εξαιρετικά ή τύχαια και γενικά στοιχεία που προκάλεσαν δαπάνες με χαρακτήρα συμπτωματικό και επικαιρο, είτε κατά το είδος τους είτε κατά το μέγεθος τους .Αποκλείει συνεπώς από το κόστος τόσο τα είδη των δαπανών που θεωρούνται εξαιρετικά, σε μια δαπάνη που κατ'είδος είναι κανονική, κοστολογήσιμη. Απομονώνει από τις δαπάνες τα στοιχεία που συγκεντρώνουν αυτά τα χαρακτηριστικά και επιτρέπει να περιληφθούν στο κόστος μόνο οι ομαλές και επαναλαμβανόμενες. Με τα δεδομένα αυτά προκύπτει κόστος που μπορεί να αξιοποιηθεί εκτός από τον έλεγχο της περιόδου σ' αυτήν που αναφέρεται ,επίσης και για διαχρονικές συγκρίσεις και μελλοντικές εκτιμήσεις.

Στην σχετική θεωρία η μέθοδος αυτή γίνεται δεκτή σαν η περισσότερο έγκυρη για τον προσδιορισμό ενός πραγματοποιημένου κόστους μολονότι δεν έχει προσδιοριστεί το περιεχόμενο του όρου κανονικό. Μ' άλλα λόγια η σχετική θεωρία προβάλλει τη μέθοδο ,χώρις να είναι η μέθοδος αυτή πολύ σαφής και αποκρυσταλλωμένη.

### **3.2.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Με τη μέθοδο αυτή, στη συγκεκριμένη επιχείρηση, για την προβλεπόμενη μελλοντική παραγωγή προσδιορίζονται κατ'είδος ποσότητα και αξία οι αναλώσεις (δαπάνες), αυτές που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν και συνεπώς το επίπεδο στο οποίο υπολογίζεται ότι θα διαμορφωθεί το κόστος της παραγωγής αυτής .

Πρόκειται πάντοτε για μελλοντικό προκαθοριζόμενο κανονικό κόστος, αφού, καθώς είπαμε, προβλέψιμες είναι μόνο οι κανονικές συνθήκες .Χαρακτηριστικό της μεθόδου είναι το γεγονός ότι δεν περιλαμβάνει κανένα στοιχείο πειθαναγκασμού. Στοιχείο, ωστόσο, που θα υποχρέωνε την επιχειρηματική δράση της περιόδου σ' αυτήν που αναφέρεται το προυπολογισμένο κόστος, να αναπτυχθεί έτσι ώστε οι δαπάνες να διαμορφωθούν σύμφωνα με την πρόβλεψη.

Δεν υπάρχει μέθοδος συγκεκριμένη, είτε καθορισμένη είτε γενικής αποδοχής, για τον υπολογισμό του προυπολογιστικού κόστους.Θα μπορούσαμε όμως να πούμε ότι η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί, για να προσδιοριστεί το κανονικό απολογιστικό κόστος, είναι κατάλληλη για να υπολογιστεί και το προυπολογιστικό ,επειδή αυτό το τελευταίο δεν είναι άλλο από το κανονικό κόστος με μελλοντική χρονική αναφορά. Θα μπορούσε λοιπόν να

χρησιμοποιηθούν για τα στοιχεία εκείνα που αφορούν στην επιχείρηση (ποσοτικές αναλώσεις),στατιστικά στοιχεία από μακροχρόνιο δείγμα κανονικών αναλώσεων και για τα στοιχεία εκείνα που αφορούν στην αγορά (τιμές πραγμάτων και υπηρεσιών ),προβλέψεις που αναφέρονται στη μελλοντική χρονική περίοδο που καλύπτει το πρόγραμμα που κάθε φορά καταρτίζεται.

Η προσέγγιση αυτή δε σημαίνει ότι αποτελεί τη μοναδική σχετική μέθοδο ούτε την πιο ακριβή.Αποτελεί ίσως την πιο απλή.Αντιθέτως θα μπορούσε να υποστηριχθεί σαν περισσότερο ακριβής μετρήσεις πάνω στην παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης με τους όρους που αυτή η διαδικασία θα πραγματοποιηθεί μέσα στη μελλοντική περίοδο που προγραμματίζεται ,που όμως είναι μέθοδος πιο δύσκολη στην εφαρμογή της.

### **3.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Η διαχείριση κόστους σχετίζεται με μια συγκεκριμένη φιλοσοφία, εκφράζει μια συμπεριφορά και χρησιμοποιεί ένα σύνολο τεχνικών για την υλοποίηση του έργου της.

Η φιλοσοφία της διαχείρισης κόστους αναφέρεται στη δημιουργία αξίας για τον πελάτη με χαμηλό κόστος. Η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών που επιθυμούν οι πελάτες με τη χρήση όσο το δυνατόν λιγότερων από τους περιορισμένους πόρους της επιχείρησης καθώς και η προσπάθεια συνεχούς βελτίωσης της αξίας και μείωσης του κόστους, αποτελούν τη φιλοσοφία της διαχείρισης του κόστους. Η συμπεριφορά της διαχείρισης του κόστους απέναντι στο κόστος είναι ότι δεν δέχεται ότι αυτό απλώς συμβαίνει. Το κόστος είναι αποτέλεσμα δραστηριοτήτων. Η πρόκληση που έχουν να αντιμετωπίσουν τα στελέχη που ασχολούνται με τη διοίκηση του κόστους είναι να προσδιορίσουν τις δραστηριότητες που προκαλούν το κόστος, να υπολογίσουν τη σχέση που υπάρχει μεταξύ του κόστους και των αιτιών που το προκαλούν και τέλος να διοικήσουν τις εν λόγω δραστηριότητες με σκοπό να μειώσουν το κόστος. Η εκτίμηση του κόστους επιτρέπει τη διαχείριση του, τη λήψη αποφάσεων καθώς και το σχεδιασμό και τον καθορισμό προτύπων. Η διοίκηση κόστους περιλαμβάνει εμπλοκή και όχι παθητική απλή καταγραφή. Για την υλοποίηση της διοίκησης του κόστους χρησιμοποιείται ένα σύνολο επιστημονικών τεχνικών. Οι τεχνικές αυτές συνθέτουν το σύστημα διοίκησης κόστους της επιχείρησης. Η επιλογή αυτών των τεχνικών γίνεται με κριτήριο την καταλληλότητα τους για την επίτευξη των απαιτήσεων και των στόχων της διοίκησης για τη λήψη αποφάσεων, τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και αξιολόγηση της απόδοσης, στη βάση πάντα μιας ανάλυσης κόστους και οφέλους.

Τα πρωτογενή στοιχεία της κοστολόγησης, δηλαδή οι κοστολογικές πληροφορίες σχετικά με τις πρώτες ύλες τα άμεσα εργατικά και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, είναι δυνατόν να ταξινομηθούν με διάφορους τρόπους, έτσι ώστε με τα ίδια στοιχεία να επιτυγχάνεται κάθε φορά και ένας διαφορετικός αντικειμενικός σκοπός.

Όλοι αυτοί οι διάφοροι τρόποι ταξινόμησης είναι δυνατόν να χωρισθούν σε δύο βασικές κατηγορίες. Η μια κατηγορία περιλαμβάνει τις μεθόδους κοστολόγησης και η άλλη περιλαμβάνει τις τεχνικές κοστολόγησης. Οι μέθοδοι κοστολόγησης αποτελούν τη βάση της κοστολόγησης. Αναπτύχθηκαν μετά τις δυο πρώτες δεκαετίες του 20<sup>ου</sup> αιώνα και ουσιαστικά αποτελούν το βασικό σημείο αναφοράς για την κοστολόγηση. Θα δούμε πιο αναλυτικά, ποια είναι τα χαρακτηριστικά τους, τα θετικά τους στοιχεία και οι αδυναμίες τους καθώς και το ρίσκο που διαχειρίζονται.

Οι μέθοδοι κοστολόγησης εξαρτώνται από την φύση της παραγωγικής διαδικασίας, την οποία ακολουθεί μια συγκεκριμένη επιχείρηση. Η διαδικασία παραγωγής των προϊόντων σε μια επιχείρηση μπορεί να γίνει κυρίως με δύο τρόπους. Ο πρώτος τρόπος είναι κατά παραγγελία κοστολόγηση ή αλλιώς με τη μέθοδο της εξατομικευμένη παραγωγής, στην περίπτωση που

παράγονται χωριστά προϊόντα ή υπηρεσίες ανάλογα με τις απαιτήσεις των πελατών. Ο δεύτερος τρόπος είναι η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής, στην περίπτωση που παράγονται μαζικά τυποποιημένα προϊόντα.

Τα παραδοσιακά αυτά συστήματα κοστολόγησης χαρακτηρίζονται από το ότι είναι εντάσεως εργασίας καθώς και από το ότι χρησιμοποιούν εξατομικευμένα ποσοστά μερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Τα συστήματα αυτά είναι ξεχωριστά τελείως από τις λειτουργικές διαδικασίες της επιχείρησης. Η λογιστική κόστους χρησιμοποιείται μόνο για τη στατική απεικόνιση των δεδομένων και όχι για τη δυναμική τους επεξεργασία. Αποτέλεσμα αυτού είναι το να μπορούν να σταθούν μόνο τους στην επιχείρηση.

Στα πλεονεκτήματα των συστημάτων αυτών μπορεί να προσμετρηθούν, η μεγάλη ακεραιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνουν, η ύπαρξη συνεργασίας ανάμεσα στα τμήματα καθώς και το ότι η λογιστική κόστους έχει ξεκάθαρους αντικειμενικούς σκοπούς.

Όμως, υπάρχουν και αρκετά μειονεκτήματα στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Αυτά έχουν να κάνουν με το ότι η αναφορά τους είναι αργή, η πληροφόρηση επαναλαμβάνεται και είναι ασυνεπής, καθώς υπάρχουν και αργές αντιδράσεις σε επιχειρησιακές αλλαγές. Ακόμα, φαίνεται να υπάρχει μικρή συνεργασία και εξάρτηση ανάμεσα στα λειτουργικά τμήματα της επιχείρησης. Τέλος δεν υπάρχει αναγνώριση της μετακίνησης από το μεταβλητό στο σταθερό κόστος και ο καταμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων μπορεί να μην είναι δυνατός. Το ρίσκο που διαχειρίζεται ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης έχει να κάνει με τη διατήρηση του μεγάλου όγκου πληροφόρησης και την αργοπορία αντίδρασης σε περίπτωση που αυτή επιβάλλεται από τις επιθεωρήσεις. Επίσης, οι μειώσεις του προσωπικού είναι κάτι δύσκολο, και στο σύστημα δεν μπορούν να απεικονιστούν αντικειμενικά αλλαγές στις διαδικασίες ή στα υπάρχοντα προϊόντα λόγω πιθανών στρεβλώσεων στο κόστος των προϊόντων.

Οι τεχνικές κοστολόγησης εξαρτώνται από τον σκοπό για τον οποίο η διοίκηση της επιχείρησης θέλει να χρησιμοποιήσει την κοστολογική πληροφόρηση. Όπως έχει αναφερθεί, η διοίκηση χρειάζεται την πληροφόρηση για πολλούς και διάφορους λόγους. Επομένως διάφορες τεχνικές έχουν αναπτυχθεί. Οι κυριότητες είναι η τεχνική του πλήρες κόστους, η τεχνική του οριακού ή του μεταβλητού κόστους και η τεχνική του πρότυπου κόστους.

Η τεχνική του πλήρες κόστους βασίζεται στην θεωρία ότι το κόστος των παραγόμενων προϊόντων αποτελείται από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και όλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, σταθερά ή μεταβλητά.. Η τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους εξουδετερώνει το μειονέκτημα της προηγούμενης τεχνικής διότι παρέχει την ευχέρεια στη διοίκηση της επιχείρησης να αντιληφθεί τις συνέπειες των αποφάσεων της. Αυτό επιτυγχάνεται επιβαρύνοντας τους φορείς του κόστους με το σύνολο του μεταβλητού μόνο κόστους. Το μεταβλητό κόστος είναι οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν επιβαρύνουν τους φορείς του κόστους αλλά εκπίπτουν στο σύνολο τους από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης σαν κόστος περιόδου. Εκπίπτουν σαν κόστος περιόδου γιατί τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δημιουργούνται εξαιτίας του χρόνου και δεν είναι αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας. Με την προϋπόθεση βέβαια ότι θα πραγματοποιηθούν οπωσδήποτε ανεξάρτητα από το εάν θα υπάρχει παραγωγή. Παρόλα αυτά όμως, υπάρχει η θεωρητική δυσκολία ότι σε διαχρονική βάση όλα τα σταθερά έξοδα εξελίσσονται σε μεταβλητά.

Η τεχνική του πρότυπου κόστους μαζί με την τεχνική του προϋπολογιστικού ελέγχου έχουν σαν αντικειμενικό σκοπό να βοηθήσουν την διοίκηση στον προγραμματισμό και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Προϋπολογισμός είναι ένα οικονομικό πρόγραμμα μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Πρότυπο κόστος είναι ένα προϋπολογιστικό κόστος ενός μόνο φορέα κόστους. Με την προετοιμασία προγραμμάτων η διοίκηση καθορίζει τους μελλοντικούς στόχους της επιχείρησης με βάση το πρότυπο κόστος. Το πραγματικό αποτέλεσμα στο τέλος της χρονικής περιόδου συγκρίνεται με το αναμενόμενο και διαπιστώνεται εάν το πρόγραμμα πραγματοποιήθηκε. Εάν το πρόγραμμα δεν πραγματοποιήθηκε πρέπει να εντοπιστούν τα σημεία στα οποία έγιναν σφάλματα και να ληφθούν μέτρα για την βραχυχρόνια ή μακροχρόνια διόρθωσή τους. Στο σημείο αυτό πρέπει να υπογραμμισθεί ότι οι μέθοδοι και τεχνικές κοστολόγησης είναι απλώς τα μέσα με τα οποία ένα σύστημα κοστολόγησης θα παρουσιάσει καλύτερα τις κοστολογικές πληροφορίες δεδομένου του σκοπού για τον οποίο αυτές πρόκειται να χρησιμοποιηθούν. Επομένως ο σκοπός προηγείται των μέσων και δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες προσδιορισμού των μέσων που θα χρησιμοποιηθούν σε μια επιχείρηση. Έχει αποδειχθεί η θεωρία ότι τίποτα δεν μπορεί να παραχθεί εάν δεν ληφθεί υπόψη η φύση της παραγωγικής διαδικασίας και ο σκοπός για τον οποίο θα χρησιμοποιηθεί η κοστολογική πληροφόρηση. Πάντως κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να αποτελείται από τουλάχιστον μία μέθοδο και μια τεχνική κοστολόγησης.

Οι μέθοδοι και οι τεχνικές κοστολόγησης είναι αλληλένδετα στοιχεία.

Κάθε τεχνική κοστολόγησης συνδυάζεται με μια μέθοδο κοστολόγησης. Αυτό σημαίνει ότι η τεχνική του πλήρες κόστους μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε υπάρχει εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία είτε η παραγωγική διαδικασία είναι συνεχής. Το ίδιο ακριβώς ισχύει για την τεχνική του οριακού και πρότυπου κόστους.

### **3.4 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Η εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία χαρακτηρίζεται από την εκτέλεση μιας συγκεκριμένης παραγγελίας, για το λόγο αυτόν άλλωστε ονομάζεται και κοστολόγηση κατά παραγγελία. Κοστολόγηση κατά παραγγελία χρησιμοποιούν κυρίως οι βιομηχανίες που παράγουν μηχανολογικό εξοπλισμό, έπιπλα, πλοία και άλλα παρόμοια, καθώς και οι επισκευάστρες ή κατασκευαστικές εταιρίες.

Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που τα παραγόμενα προϊόντα διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Αυτό συμβαίνει επειδή η παραγγελίες που εκτελεί η επιχείρηση είναι διαφορετικές μεταξύ τους.

Αναλυτικότερα πολλές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα κατά παραγγελία. Στην περίπτωση αυτή, το περιεχόμενο της παραγγελίας εξαρτάται από το τι θέλει ο πελάτης που δίνει την παραγγελία στην επιχείρηση ή με το τι θέλει να παράγει η επιχείρηση για λογαριασμό της. Πιο συγκεκριμένα ο πελάτης θέτει συγκεκριμένες προδιαγραφές υλικών, σχεδίων και ποιότητας, ανάλογα με τις απαιτήσεις του για το προϊόν που έχει παραγγείλει. Κατά την εκτέλεση της παραγγελίας η επιχείρηση οφείλει να παρακολουθεί εξατομικευμένα την εκτέλεση της δίνοντας σε αυτήν έναν αύξοντα αριθμό. Ο κωδικός αριθμός την διαφοροποιεί από τις άλλες παραγγελίες που μπορεί να εκτελούνται συγχρόνως. Οι αναλώσεις των πρώτων υλών και η άμεση εργασία που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί η εκτέλεση της παραγγελίας παρακολουθούνται με τον αριθμό αυτό. Έτσι παρακολουθείται η διαμόρφωση του κόστους παραγωγής καθώς η παραγγελία περνά από τα διάφορα στάδια επεξεργασίας της, τα οποία μπορεί να γίνονται σε ένα ή περισσότερα τμήματα της επιχείρησης.

Συνήθως η εκτέλεση της παραγγελίας λαμβάνει χώρα σε περισσότερα από ένα τμήματα.

Σε αυτό το κοστολογικό σύστημα το αντικείμενο του κόστους είναι μια μονάδα ή πολλές μονάδες κάποιου διακριτού προϊόντος. Το προϊόν ή η υπηρεσία είναι συχνά μια και μόνο μονάδα παραγωγής. Κάθε μονάδα παραγωγής δεχόμαστε ότι είναι διαφορετική. Το σύστημα αυτό χρησιμοποιείται για την κοστολόγηση πολλών μονάδων διαφορετικού προϊόντος. Επειδή κάθε μονάδα παραγωγής ή υπηρεσίας είναι διαφορετική το κοστολογικό αυτό σύστημα κατανέμει τα κόστη ξεχωριστά για κάθε προϊόν ή υπηρεσία.

Τα βήματα που ακολουθούνται για να κατανεμηθεί το κόστος σε μια λειτουργία είναι τα εξής:

- Καταρχήν, αναγνωρίζεται η παραγγελία, η οποία έχει επιλεχτεί ως αντικείμενο κόστους.
- Δεύτερον, αναγνώριση του άμεσου κόστους της παραγγελίας.
- Τρίτον, επιλογή των βάσεων μερισμού του κόστους ώστε να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία.
- Τέταρτον, αναγνώριση του έμμεσου κόστους που συνδέεται με κάθε βάση μερισμού.
- Πέμπτο, υπολογισμός ανά μονάδα κάθε βάσης μερισμού που χρησιμοποιείται για να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία.
- Έκτο, υπολογισμός του έμμεσου κόστους που κατανέμεται στην παραγγελία.
- Τέλος υπολογισμός του συνολικού κόστους της παραγγελίας, προσθέτοντας το σύνολο του άμεσου και έμμεσου κόστους που έχει κατανεμηθεί στη λειτουργία. Η επιχείρηση πρέπει να συγκεντρώνει τα στοιχεία του κόστους τα οποία αφορούν την εκτέλεση της παραγγελίας στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε παραγγελία. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η ολοκλήρωση του προϊόντος γίνεται σε περισσότερα από ένα τμήματα, τότε παρακολουθείται ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε ένα τμήμα ξεχωριστά. Το κόστος του κάθε τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο τμήμα και το νέο κόστος στο επόμενο, μέχρι να ολοκληρωθεί το προϊόν. Το συνολικό κόστος του προϊόντος προκύπτει από το κόστος που έχει συσσωρευτεί στο τελευταίο τμήμα της παραγωγής. Το κόστος της κάθε παραγγελίας αποτελείται από τη συγκέντρωση του κόστους στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη.

Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τα ακόλουθα στοιχεία κόστους:

- α) πρώτες ύλες,
- β) άμεση εργασία και
- γ) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

Στη συνέχεια παρουσιάζονται τα χαρακτηριστικά των παραπάνω τριών στοιχείων του κόστους παραγωγής στη κοστολόγηση κατά παραγγελία.

Κόστος πρώτων υλών είναι το σύνολο του κόστους των υλικών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των προϊόντων και κόστος άμεσης εργασίας είναι η συνολική απασχόληση των εργαζομένων που μετέχουν στη διαδικασία της μετατροπής της πρώτης ύλης σε προϊόν. Στην περίπτωση δηλαδή ενός εργοστασίου που κατασκευάζει καρέκλες, το ξύλο αποτελεί την πρώτη ύλη για την κατασκευή μιας καρέκλας και το κόστος άμεσης εργασίας είναι το κόστος των ημερομίσθιων των εργαζομένων, οι υπερωρίες και οι εργοδοτικές εισφορές των εργατών που κατασκευάζουν την καρέκλα.

Εκτός από το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας κάθε παραγγελία πρέπει να επιβαρυνθεί και με γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι το σύνολο των εξόδων τα οποία αφορούν στην ολοκλήρωση των υλικών σε προϊόν. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα έχουν σχέση με τα έξοδα που πραγματοποιούνται στον χώρο του εργοστασίου. Τα ενοίκια εργοστασίου, τα ασφάλιστρα εργοστασίου και οι μισθοί του

επιστάτη είναι γενικά βιομηχανικά έξοδα που σχετίζονται με την παραγωγή της καρέκλας στην συγκεκριμένη περίπτωση. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα οποία θα επιβαρυνθεί κάθε παραγγελία πρέπει να έχουν σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του τμήματος ή των τμημάτων του εργοστασίου, από τα οποία περνά η παραγγελία μέχρι να ολοκληρωθεί. Εάν ένα τμήμα του εργοστασίου ασχοληθεί για μια ολόκληρη λογιστική χρήση με την εκτέλεση μιας και μόνο παραγγελίας, τότε η παραγγελία αυτή θα επιβαρυνθεί με το σύνολο των γενικών βιομηχανικών εξόδων του τμήματος. Εάν το τμήμα αυτό ασχοληθεί με την εκτέλεση δύο παραγγελιών, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του θα επιβαρύνουν τις δύο αυτές παραγγελίες. Εάν μια παραγγελία πρέπει να περάσει από περισσότερα τμήματα του εργοστασίου μέχρι να ολοκληρωθεί, σε κάθε τμήμα πρέπει να επιβαρύνεται με μέρος των γενικών βιομηχανικών του τμήματος.

Τα έξοδα των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας αποτελούν το άμεσο κόστος. Η παρακολούθηση του άμεσου κόστους γίνεται με ημερολογιακές εγγραφές. Ο λογαριασμός των πρώτων υλών πιστώνεται με τις αναλώσεις των πρώτων υλών και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη. Ο λογαριασμός των άμεσων εργατικών πιστώνεται με το σύνολο του κόστους των εργαζομένων και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη. Κατά τη διάρκεια της περιόδου πραγματοποιούνται έξοδα τα οποία παρακολουθούνται σε λογαριασμούς εξόδων, όπως ενοίκια εργοστασίου, ασφάλιστρα εργοστασίου, έξοδα ηλεκτρισμού και πολλά άλλα, τα οποία συγκεντρώνονται στο λογαριασμό γενικά βιομηχανικά έξοδα

Η αντιμετώπιση των γενικών βιομηχανικών εξόδων στη συνέχεια μπορεί να γίνει με δύο τρόπους. Ο πρώτος τρόπος είναι να χρεωθεί ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη για κάθε παραγγελία ξεχωριστά με το ποσό των γενικών βιομηχανικών εξόδων που αντιστοιχούν σε αυτή και να πιστωθεί ο λογαριασμός γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Όταν ολοκληρωθεί η εκτέλεση μιας παραγγελίας μεταφέρονται τα αποθέματα στην αποθήκη των ετοιμών με την εξής ημερολογιακή εγγραφή: χρεώνουμε τα έτοιμα προϊόντα και πιστώνουμε την παραγωγή σε εξέλιξη.

Κατά την παράδοση ή πώληση των παραγγελιών στον πελάτη θα γίνουν οι εξής ημερολογιακές εγγραφές: χρεώνουμε το ταμείο και πιστώνουμε τις πωλήσεις. Έπειτα χρεώνουμε το κόστος πωληθέντων και πιστώνουμε τα έτοιμα προϊόντα.

Η διαφορά η οποία προκύπτει μεταξύ των υπολοίπων των λογαριασμών πωλήσεις και κόστος πωληθέντων αποτελεί το μικτό αποτέλεσμα. Η τακτοποίηση των πωλήσεων και του κόστους πωληθέντων για τον υπολογισμό του μικτού αποτελέσματος μπορεί να γίνει με τρεις τρόπους, τους οποίους περιγράφει ο Βενιέρης και παραθέτονται παρακάτω. Στην περίπτωση που η αξία των πωλήσεων είναι μεγαλύτερη από το κόστος πωληθέντων, η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής: χρεώνουμε τις πωλήσεις και πιστώνουμε τους λογαριασμούς, κόστος πωληθέντων και μικτό αποτέλεσμα.

Όταν η αξία των πωλήσεων είναι μικρότερη από το κόστος πωληθέντων η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής: χρεώνουμε τις πωλήσεις και το μικτό Αποτέλεσμα και πιστώνουμε το κόστος πωληθέντων. Τέλος, όταν η αξία των πωλήσεων είναι ίση με το κόστος πωληθέντων η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής: χρεώνουμε τις πωλήσεις και πιστώνουμε το κόστος πωληθέντων.

Για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος εντός μιας παραγγελίας, διαιρείται το συνολικό κόστος παραγωγής της παραγγελίας με τον αριθμό των παραχθεισών μονάδων. Οι βασικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή αυτής της προσέγγισης είναι ότι αφενός γνωρίζει η επιχείρηση όλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που σχετίζονται με τις παραγγελίες τη στιγμή της εκτέλεσης τους και αφετέρου ότι γνωρίζει ακριβώς το ποσοστό



των γενικών βιομηχανικών εξόδων που απορροφά κάθε παραγγελία. Οι παραπάνω υποθέσεις δεν παρουσιάζονται συχνά στην πράξη και για τον λόγο αυτό οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ουσιαστικά τον δεύτερο τρόπο.

Ο δεύτερος τρόπος είναι να υπολογιστεί ένας συντελεστής καταλογισμού και στη συνέχεια να γίνει η επιβάρυνση του λογαριασμού παραγωγή σε εξέλιξη της κάθε παραγγελίας με τα αναλογούντα γενικά βιομηχανικά βάσει του συντελεστή καταλογισμού. Σε αυτή την περίπτωση θα κινηθεί ο λογαριασμός γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογισμένα. Τις περισσότερες φορές οι εργαζόμενοι του τμήματος πωλήσεων της επιχείρησης επιθυμούν να γνωρίζουν από πριν την τιμή πώλησης των προϊόντων μιας παραγγελίας προκειμένου να μπορούν να κάνουν τη σχετική προσφορά στους πελάτες. Η τιμή πώλησης υπολογίζεται συνήθως ως το άθροισμα του κόστους παραγωγής συν ένα ποσό ή επί ένα ποσοστό για την κάλυψη των λοιπών λειτουργικών εξόδων και του κέρδους. Τα δύο άμεσα στοιχεία του κόστους παραγωγής, οι πρώτες ύλες και η άμεση εργασία, μπορούν να υπολογισθούν εύκολα. Το πρόβλημα προκύπτει αναφορικά με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Επομένως, για να προϋπολογιστεί το συνολικό κόστος παραγωγής μιας παραγγελίας λαμβάνεται υπόψη εκτός από την εκτίμηση του άμεσου κόστους και τα προϋπολογισμένα αναλογούντα γενικά βιομηχανικά έξοδα, όπως έχει άλλωστε αναφερθεί.

Φυσικά, η επιχείρηση δεν ενδιαφέρεται μόνο προϋπολογιστικά για το κόστος μιας παραγγελίας, αλλά θέλει να το παρακολουθεί και κατά την εκτέλεση της. Κατά την εκτέλεση της παραγγελίας η επιχείρηση επιβαρύνει το κόστος της παραγωγής της παραγγελίας καταλογίζοντας γενικά βιομηχανικά έξοδα στην παραγωγή σε εξέλιξη με την χρησιμοποίηση συντελεστή καταλογισμού.

Για να υπολογισθεί ο συντελεστής καταλογισμού απαιτούνται ο προϋπολογισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων της επόμενης χρήσης και ο προϋπολογισμός του όγκου της βάσης καταλογισμού. Έστω ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί ως βάση τις ώρες άμεσης εργασίας, τότε για να βρεθεί ο συντελεστής καταλογισμού διαιρούνται τα προϋπολογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τις προϋπολογισμένες ώρες άμεσης εργασίας. Την επόμενη χρήση κάθε παραγγελία που θα πραγματοποιείται θα επιβαρύνεται με τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα, τα οποία έχουν οριστεί να είναι ο συντελεστής καταλογισμού επί τις πραγματικές ώρες άμεσης εργασία που απαιτούνται για την εκτέλεση της παραγγελίας. Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί συντελεστή επιβάρυνσης για την κοστολόγηση των προϊόντων, ο λογαριασμός καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα πιστώνεται και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη.

Ακόμα πρέπει να σημειωθεί ότι η επιχείρηση εξακολουθεί να καταχωρεί στα λογιστικά βιβλία τα έξοδα που πραγματοποιούνται, τα οποία συγκεντρώνει στον λογαριασμό γενικά βιομηχανικά έξοδα. Αναλυτικότερα, κατά τη διάρκεια της χρήσης η επιχείρηση πληρώνει ή δημιουργεί υποχρεώσεις για μια σειρά εξόδων, τα οποία συγκεντρώνει στη συνέχεια στο λογαριασμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Επίσης στον λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται οι αναλώσεις των έμμεσων υλικών, η έμμεση εργασία και οι αποσβέσεις που αφορούν την παραγωγή. Στο τέλος της περιόδου που έχει ορίσει η επιχείρηση τα ποσά των δύο λογαριασμών, των καταλογισμένων και των πραγματικών γενικών βιομηχανικών εξόδων, τακτοποιούνται με ημερολογιακές εγγραφές. Τα υπόλοιπα των δύο λογαριασμών συγκρίνονται και από τη σύγκριση μπορεί να προσδιοριστεί η ύπαρξη ή όχι διαφοράς. Η διαφορά καταλογισμού τακτοποιείται ανάλογα με την πολιτική που εφαρμόζει η επιχείρηση είτε στους λογαριασμούς έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη και κόστος πωληθέντων είτε στο λογαριασμό κόστος πωληθέντων. Στην περίπτωση που τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι περισσότερα από τα πραγματικά υπάρχει υπερκαταλογισμός γενικών βιομηχανικών εξόδων, ενώ όταν τα καταλογισμένα είναι λιγότερα από τα πραγματικά τότε

υπάρχει υποκαταλογισμός γενικών βιομηχανικών εξόδων. Αναλυτικότερα, οι μέθοδοι που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την τακτοποίηση της διαφοράς καταλογισμού είναι τρεις. Η αναλογική μέθοδος, η τακτοποίηση στον λογαριασμό κόστος πωληθέντων και η μέθοδος του προσαρμοσμένου συντελεστή καταλογισμού.

Σύμφωνα με την αναλογική μέθοδο η διαφορά καταλογισμού επιμερίζεται στους λογαριασμούς έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη και κόστος πωληθέντων ανάλογα είτε με το υπόλοιπο που έχουν οι λογαριασμοί αυτοί στο τέλος της περιόδου είτε με βάση τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα που συμμετέχουν στα υπόλοιπα τους. Οι περισσότερες επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την αναλογική μέθοδο προτιμούν να χρησιμοποιούν τα υπόλοιπα των λογαριασμών ως βάση επιμερισμού. Ο Γεώργιος Βενιέρης θεωρεί ότι η προσέγγιση αυτή είναι λιγότερο πολύπλοκη και επιτρέπει την εξαγωγή αξιόπιστων αποτελεσμάτων. Οι ημερολογιακές εγγραφές που διενεργούνται όταν ακολουθείται αυτή η προσέγγιση και υπάρχει υποκαταλογισμός ή υπερκαταλογισμός, αντίστοιχα, είναι οι εξής α) χρεώνονται οι λογαριασμοί έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη, κόστος πωληθέντων και καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ενώ β) χρεώνουμε τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε τα έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη, κόστος πωληθέντων και πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Με τις εγγραφές αυτές οι λογαριασμοί των καταλογισμένων και πραγματικών γενικών βιομηχανικών εξόδων χρεώνονται και πιστώνονται αντίστοιχα με τα υπόλοιπα τους και κλείνουν.

Όσο αναφορά την δεύτερη μέθοδο, η διαφορά καταλογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων τακτοποιείται άμεσα στο λογαριασμό κόστος πωληθέντων. Η μέθοδος αυτή είναι η απλούστερη και είναι κατάλληλη όταν η διαφορά του καταλογισμού είναι μικρή και τα αποθέματα που διατηρεί η επιχείρηση, είτε υπό μορφή ετοιμών είτε υπό την μορφή ημικατεργασμένων προϊόντων είναι χαμηλά. Η ύπαρξη μικρού ύψους αποθεμάτων είναι σύμφωνη με την πολιτική που ακολουθούν οι επιχειρήσεις για χαμηλά αποθέματα και στοχεύει στην άμεση ανταπόκριση στις απαιτήσεις των πελατών.

Η ημερολογιακή εγγραφή που διενεργείται όταν ακολουθείται αυτή η προσέγγιση και υπάρχει υποκαταλογισμός είναι η εξής: χρεώνουμε το κόστος πωληθέντων και τα καταλογισμένα Γ.Β.Ε. και πιστώνουμε τα Γ.Β.Ε. ενώ όταν έχουμε υπερκαταλογισμό χρεώνουμε τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε το κόστος πωληθέντων και τα πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Με τις παραπάνω εγγραφές οι λογαριασμοί καταλογισμένα και πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα χρεώνονται και πιστώνονται αντίστοιχα με τα υπόλοιπα τους και κλείνουν.

Εκτός από τις παραπάνω μεθόδους υπάρχει και η μέθοδος του προσαρμοσμένου συντελεστή καταλογισμού. Σύμφωνα με αυτή την προσέγγιση στο τέλος της περιόδου υπολογίζεται ένας νέος συντελεστής καταλογισμού Γ.Β.Ε. λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά απολογιστικά στοιχεία των Γ.Β.Ε. και βάση του όγκου της βάσης καταλογισμού. Στη συνέχεια, αναπροσαρμόζονται όλες οι ημερολογιακές εγγραφές που είχαν γίνει με τον προϋπολογιστικό συντελεστή καταλογισμού με αντίστοιχες εγγραφές που γίνονται με βάση το νέο αυτό συντελεστή. Με τον τρόπο αυτό παρουσιάζεται το ακριβές κόστος παραγωγής κάθε παραγγελίας, το ακριβές κόστος πωληθέντων και τα αποθέματα των ετοιμών και των ημικατεργασμένων προϊόντων αντανακλούν την πραγματικότητα.

Για την εφαρμογή αυτής της μεθόδου απαιτείται η ύπαρξη ενός εξελιγμένου προγράμματος λογισμικού κοστολόγησης. Εντούτοις, το κόστος εφαρμογής της μεθόδου μειώνεται όσο αυξάνεται η χρήση της τεχνολογίας που μειώνει το κόστος επεξεργασίας των στοιχείων. Η μέθοδος αυτή επιτρέπει στα στελέχη της επιχείρησης να γνωρίζουν με ακρίβεια την

αποδοτικότητα των επιμέρους παραγγελιών και τους παρέχει την απαραίτητη πληροφόρηση για την λήψη αποφάσεων αναφορικά με την τιμολόγηση τους και την διοίκηση του κόστους.

Η επιλογή της μεθόδου τακτοποίησης της διαφοράς καταλογισμού θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι η εικόνα που θα παρουσιασθεί αναφορικά με την αξία των τελικών αποθεμάτων της επιχείρησης και το κόστος των πωληθέντων της περιόδου, δεν θα δημιουργεί αλλοιώσεις στο πραγματικό κόστος και στην πληροφόρηση των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων.

### **3.5 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Το βασικό χαρακτηριστικό αυτού του κοστολογικού συστήματος, είναι ότι από αυτήν παράγονται μεγάλες ποσότητες μονάδων προϊόντων που είναι όμοιες μεταξύ τους ως προς τον τρόπο, τη διάρκεια, ή τα υλικά που απαιτούνται για την παραγωγή τους.

Για τον λόγο αυτό η συνεχή παραγωγή πολλές φορές ονομάζεται μαζική παραγωγή.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής είναι οι βιομηχανίες που παράγουν τσιμέντο, πετροχημικά προϊόντα και υφάσματα.

Έτσι, οι επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα σε συνεχή παραγωγή, η παραγωγική τους διαδικασία συντελείται με μαζικό τρόπο και τα προϊόντα που παράγονται έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά. Παραδείγματα προϊόντων που παράγονται κατά αυτόν τον τρόπο είναι τα απορρυπαντικά, τα αυτοκίνητα και οι ηλεκτρικές συσκευές.

Η ομοιότητα που υπάρχει μεταξύ των παραγόμενων μονάδων του προϊόντος συνεπάγεται ότι ανά μονάδα κόστος παραγωγής για μία χρονική περίοδο είναι ο μέσος όρος που θα προκύψει αν το συνολικό κόστος παραγωγής μιας περιόδου διαιρεθεί με τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που παρήχθησαν μέσα σε αυτήν την περίοδο.

Είναι προφανής η διευκόλυνση για την κοστολόγηση που επέρχεται από το γεγονός ότι το ανά μονάδα κόστος παραγωγής είναι στην ουσία το μέσο κόστος παραγωγής της περιόδου. Η συγκέντρωση των πρωτογενών κοστολογικών στοιχείων γίνεται για μια χρονική περίοδο και όχι για μια συγκεκριμένη παραγγελία.

Στο πλαίσιο της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής, η παραγωγή των προϊόντων διέρχεται συνήθως από πολλά στάδια επεξεργασίας. Κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης υπολογίζεται το μέσο κόστος του παραγόμενου προϊόντος ανά στάδιο και το συνολικό μέσο κόστος ανά προϊόν διαμορφώνεται προοδευτικά καθώς το προϊόν διέρχεται από τα διαφορετικά στάδια της παραγωγής. Επομένως, το προϊόν μεταφέρει κόστος από τα προηγούμενα στάδια σε κάθε επόμενο μέχρι την ολοκλήρωση του και την μεταφορά του στην αποθήκη. Η επιχείρηση για την παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων που παράγονται στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής λαμβάνει υπόψη τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ή γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογισμένα.

Η παραγωγή του προϊόντος αυτού απαιτεί μια σειρά από επεξεργασίες στα διάφορα τμήματα του εργοστασίου, οι οποίες γίνονται σύμφωνα με μια σαφώς προκαθορισμένη ακολουθία.

Τα βήματα τα οποία ακολουθούνται κατά την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα και εν συνεχεία, το κόστος των παραχθέντων προϊόντων και το κόστος του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων προϊόντων είναι:

1. ο προσδιορισμός της φυσικής ροής
2. ο προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων
3. ο προσδιορισμός του συνολικού κόστους παραγωγής
4. ο προσδιορισμός του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα
5. ο προσδιορισμός του κόστους των παραχθέντων και του κόστους του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων.

Στη μέθοδο αυτή κοστολόγησης είναι πολύ σημαντικές οι ισοδύναμες μονάδες. Οι ισοδύναμες μονάδες είναι θεωρητικές μονάδες οι οποίες δηλώνουν το ποσοστό ολοκλήρωσης μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε σχέση με μια ολοκληρωμένη. Οι ισοδύναμες μονάδες εξομοιώνουν την έκφραση των ολοκληρωμένων καθώς και των ημικατεργασμένων μονάδων και επομένως μπορούν να προστεθούν. Μια ισοδύναμη μονάδα ισούται πάντα με μια ολοκληρωμένη.

Σύμφωνα με την ανάλυση της κοστολόγησης κατά παραγγελία το κόστος ανά μονάδα θα μπορούσε να προσδιορισθεί ως εξής: το κόστος ανά μονάδα ισούται με το υπόλοιπο του συνολικού κόστους παραγγελίας με το σύνολο παραχθεισών μονάδων.

Στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, εί-ναι δυνατόν πόροι της επιχείρησης να έχουν απασχοληθεί για προϊόντα τα οποία στο τέλος της περιόδου είναι ημιτελή. Σε αυτή την περίπτωση εάν διαιρεθεί το συνολικό κόστος της περιόδου με τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων, δεν θα εξαχθεί ορθή πληροφόρηση για το μέσο ανά μονάδα κόστος. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ένα μέρος του συνολικού κόστους της περιόδου θα έχει χρησιμοποιηθεί για την μέχρι ενός βαθμού ολοκλήρωση ορισμένων μονάδων που στο τέλος της περιόδου θα είναι ημικατεργασμένα. Επομένως, για τη σωστή εξαγωγή συμπερασμάτων θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι ημικατεργασμένες μονάδες που παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου για τον υπολογισμό του μέσου ανά μονάδα κόστους.

Για την αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος χρησιμοποιούνται οι ισοδύναμες μονάδες. Οι ισοδύναμες μονάδες επιτρέπουν την έκφραση τόσο των ολοκληρωμένων όσο και των ημικατεργασμένων σε ίδιους όρους και επομένως καθιστούν εφικτή την πρόσδεση τους. Για την μετατροπή μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε ισοδύναμη πρέπει να είναι γνωστό το ποσοστό ολοκλήρωσης της. Η εκτίμηση αυτού του ποσοστού γίνεται από τους τεχνικούς της παραγωγής.

Λόγω των δυσκολιών που προκύπτουν κατά την κοστολόγηση στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής από την ύπαρξη των ολοκληρωμένων και των ημιτελών μονάδων, ο υπολογισμός του κόστους γίνεται σε μια κατάσταση που ονομάζεται έκθεση κόστους παραγωγής.

Για τον υπολογισμό των ισοδύναμων μονάδων σημαντικό ρόλο παίζουν ουσιαστικά τρεις παράμετροι. Η πρώτη παράμετρος ορίζεται η υπόθεση η οποία γίνεται αναφορικά με την αντιμετώπιση του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων στην αρχή της περιόδου. Μπορεί να γίνει η υπόθεση ότι το αρχικό αυτό απόθεμα μετατρέπεται κατά προτεραιότητα σε ολοκληρωμένες μονάδες, υπόθεση που γίνεται στο πλαίσιο της εφαρμογής της μεθόδου F.I.F.O, ή ότι δεν γίνεται διάκριση αναφορικά με την προέλευση των ολοκληρωμένων μονάδων μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου.

Δεύτερη παράμετρος είναι ο αριθμός των παραγωγικών τμημάτων στα οποία γίνεται η επεξεργασία του προϊόντος. Στην περίπτωση που η επεξεργασία του προϊόντος συνεχίζεται σε κάποιο δεύτερο, τρίτο, κτλ. τμήμα, εκτός από το τρία βασικά στοιχεία του κόστους παραγωγής, δηλαδή τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα Γ.Β.Ε, το κόστος του προϊόντος περιλαμβάνει και το μεταφερόμενο κόστος που είναι ουσιαστικά το μέσο κόστος

που μεταφέρουν οι μονάδες που εισήλθαν σε ένα τμήμα προερχόμενες από κάποιο άλλο τμήμα και το οποίο αντικατοπτρίζει το κόστος της επεξεργασίας τους σε προηγούμενο στάδιο ή προηγούμενα στάδια της παραγωγής.

Τέλος σημαντικό ρόλο παίζουν τα ποσοστά επεξεργασίας των αρχικών και των τελικών αποθεμάτων των ημικατεργασμένων ως προς τα τρία συστατικά του κόστους παραγωγής. Βάσει αυτών των ποσοστών υπολογίζονται οι ισοδύναμες μονάδες.

Η παραγωγική διαδικασία, διαιρείται σε επί μέρους στάδια ή φάσεις παραγωγής. Κάθε στάδιο ή φάση της παραγωγικής διαδικασίας ολοκληρώνεται, συνήθως, σε συγκεκριμένο τμήμα του εργοστασίου. Επειδή τα προϊόντα που παράγονται από μία παραγωγική διαδικασία συνεχούς παραγωγής είναι όμοια μεταξύ τους, για να ολοκληρωθεί η επεξεργασία τους θα πρέπει όλα να περάσουν από τις φάσεις ή τα τμήματα του εργοστασίου σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές της παραγωγικής διαδικασίας.

Σε κάθε φάση ή τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας υπολογίζεται το μέσο ανά μονάδα κόστος. Με αυτό το κόστος διαμορφωμένο συνεχίζεται η επεξεργασία του προϊόντος στο επόμενο τμήμα όπου θα διαμορφωθεί ένα νέο μέσο ανά μονάδα κόστος. Αυτό συνεχίζεται μέχρι να τελειώσουν όλα τα στάδια ή οι φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας. Το μέσο, δηλαδή, ανά μονάδα κόστος παραγωγής διαμορφώνεται προοδευτικά καθώς η επεξεργασία του προϊόντος προχωρά από στάδιο σε στάδιο της 61 παραγωγικής διαδικασίας. Για το λόγο αυτό η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ονομάζεται και «κατά φάση» κοστολόγηση. Οι φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας μπορεί να συμπίπτουν ή να μην συμπίπτουν με τα τμήματα στα οποία είναι χωρισμένο το εργοστάσιο της επιχείρησης. Επίσης είναι δυνατόν να συμβεί να συντελούνται δύο ή περισσότερες φάσεις στο ίδιο τμήμα ή ακόμη η κατάτμηση της παραγωγικής διαδικασίας σε φάσεις να είναι τελείως ανεξάρτητη από την ύπαρξη ή όχι τμημάτων και να γίνεται με αντικειμενικό σκοπό η ανάλυση ή η βελτίωση της κοστολογικής πληροφόρησης. Οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις αυτές και αν ισχύει η κοστολόγηση, έχει ως αντικειμενικό σκοπό τον προσδιορισμό του μέσου ανά μονάδα κόστος παραγωγής. Είναι λογικό τα παραπάνω βήματα να παρουσιάζουν μικρές διαφορές ανάλογα με την μέθοδο αποτίμησης η οποία χρησιμοποιείται, δηλαδή όταν εφαρμόζεται η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου ή η μέθοδος F.I.F.O. Στην κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής υπάρχουν δύο μέθοδοι αποτίμησης, η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου και η μέθοδος F.I.F.O. Οι παραδοχές που χρησιμοποιούνται για τις δυο μεθόδους είναι ότι στη μέθοδο F.I.F.O το αρχικό απόθεμα μετατρέπεται κατά προτεραιότητα σε ολοκληρωμένες μονάδες και στη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου δε γίνεται διάκριση αναφορικά με την προέλευση των ολοκληρωμένων μονάδων.

Στο πρώτο βήμα το οποίο είναι ο προσδιορισμός της φυσικής ροής, με την μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου, δεν γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων μονάδων ανάλογα με την προέλευση τους ενώ με την μέθοδο F.I.F.O. γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων σε αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα και σε αυτές που προέρχονται από τις εισροές.

Αναλυτικότερα στο βήμα αυτό διαχωρίζονται θεωρητικά οι συνολικές μονάδες, στις μονάδες του αρχικού αποθέματος, στις εισερχόμενες μονάδες, στις ολοκληρωμένες μονάδες και στις μονάδες του τελικού αποθέματος.

Σύμφωνα με την μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου οι εξερχόμενες δηλαδή οι ολοκληρωμένες μονάδες θεωρούνται 100% επεξεργασμένες ως προς όλα τα στοιχεία κόστους. Οι ημιτελείς μονάδες του τελικού αποθέματος δεν διαχωρίζονται σε αυτές που προέρχονται από τις εισερχόμενες μονάδες ή το αρχικό απόθεμα.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων F.I.F.O θεωρείται ότι εξέρχονται δηλαδή ολοκληρώνονται πρώτα οι μονάδες του αρχικού αποθέματος και στη συνέχεια οι

εισερχόμενες μονάδες κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Οι συνολικές μονάδες διαχωρίζονται στις μονάδες του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων, στις εισερχόμενες μονάδες, στις ολοκληρωμένες μονάδες, στις μονάδες του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων.

Επιπλέον, σύμφωνα με τη μέθοδο F.I.F.O. οι εξερχόμενες μονάδες διακρίνονται σε αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα και ολοκληρώθηκαν εντός της περιόδου και σε αυτές που εισήλθαν και ολοκληρώθηκαν εντός της περιόδου. Επίσης, γίνεται η υπόθεση ότι το τελικό απόθεμα προέρχεται από τις εισερχόμενες μονάδες της περιόδου. Στο δεύτερο βήμα το οποίο είναι ο προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων στην μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου οι ολοκληρωμένες μονάδες ισούνται με τις ισοδύναμες.

Στη τεχνική αυτή προσδιορίζονται οι ισοδύναμες μονάδες, οι οποίες για τις ολοκληρωμένες μονάδες θεωρούνται 100% επεξεργασμένες ως προς όλα τα στοιχεία του κόστους και για το τελικό απόθεμα των ημικατεργασμένων υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό επεξεργασίας που έχει λάβει το τελικό απόθεμα ως προς τα επιμέρους στοιχεία του κόστους. Ενώ στην μέθοδο F.I.F.O. οι ισοδύναμες μονάδες όσον αφορά τις ολοκληρωμένες μονάδες από το αρχικό απόθεμα υπολογίζονται με βάση το υπολειπόμενο ποσοστό επεξεργασίας τους. Οι ολοκληρωμένες μονάδες από τις εισερχόμενες ισούνται με τις ισοδύναμες. Οι ισοδύναμες μονάδες του τελικού αποθέματος υπολογίζονται πολλαπλασιάζοντας τις φυσικές μονάδες επί το ποσοστό ολοκλήρωσής τους.

Σύμφωνα με την μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων F.I.F.O. οι ισοδύναμες μονάδες αναφορικά με τις εξερχόμενες ολοκληρωμένες μονάδες διακρίνονται σε ισοδύναμες μονάδες οι οποίες προέρχονται από το αρχικό απόθεμα και τις εισερχόμενες μονάδες.

Ειδικότερα, το αρχικό απόθεμα επεξεργάζεται κατά το επιπλέον ποσοστό από αυτό που είχε ήδη επεξεργασθεί την προηγούμενη περίοδο. Για παράδειγμα, εάν οι μονάδες ήταν επεξεργασμένες ως προς τις πρώτες ύλες την προηγούμενη περίοδο κατά το 20%, τότε στη νέα περίοδο θα λάβουν το υπόλοιπο 80% των πρώτων υλών (100%-20%) για να ολοκληρωθούν.

Οι ολοκληρωμένες μονάδες οι οποίες προέρχονται από τις εισερχόμενες μονάδες θεωρείται ότι ολοκληρώθηκαν κατά 100% κατά την περίοδο ανάλυσης και ισοδύναμες μονάδες αναφορικά με το τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό επεξεργασίας που έχει λάβει το τελικό απόθεμα ως προς τα επιμέρους στοιχεία του κόστους.

Στο τρίτο βήμα, δηλαδή στον προσδιορισμό του συνολικού κόστους παραγωγής η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου αναλύεται σε κόστος αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων και τρέχον κόστος περιόδου. Το συνολικό κόστος της περιόδου για κάθε ένα στοιχείο του κόστους αναλύεται σε κόστος αρχικού αποθέματος και τρέχον κόστος. Πολλές φορές το κόστος της άμεσης εργασίας και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα παρακολουθούνται συνολικά ως κόστος μετατροπής ή κόστος επεξεργασίας.

Σε αντίθεση με την μέθοδο F.I.F.O. κατά την οποία το κόστος αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων αφορά μόνο τις ολοκληρωμένες μονάδες ενώ το τρέχον κόστος περιόδου όλες τις ισοδύναμες μονάδες. Ο Βενιέρης σημειώνει ότι ενώ το συνολικό κόστος της περιόδου αναλύεται σε κόστος αρχικού αποθέματος και τρέχον κόστος μόνο το τρέχον κόστος αναλύεται στα στοιχεία του κόστους. Το κόστος του αρχικού αποθέματος επιβαρύνει άμεσα τις ολοκληρωμένες μονάδες και ειδικότερα αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα Στο τέταρτο βήμα το οποίο είναι ο προσδιορισμός του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα, η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου γίνεται του κόστους του βήματος 3 αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες.

Σε αντίθεση με την μέθοδο F.I.F.O. κατά την οποία γίνεται διαίρεση του κόστους του βήματος 3 (μόνον το τρέχον κόστος) αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες. Τέλος στο πέμπτο βήμα, στον προσδιορισμό του κόστους των παραχθέντων και του κόστους του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων στην μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου, υπολογίζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων βάσει του κόστους ανά ισοδύναμη μονάδα επί τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων.

Καταρτίζεται η περίληψη κόστους η οποία αποτελεί τον αντικειμενικό σκοπό της έκθεσης. Στην περίληψη κόστους παρουσιάζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων και του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων.

Το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων υπολογίζεται από το γινόμενο των ολοκληρωμένων μονάδων επί το συνολικό κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα. Το κόστος του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων υπολογίζεται από το άθροισμα των γινομένων μονάδων του τελικού αποθέματος επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα για κάθε στοιχείο του κόστους παραγωγής.

Ενώ στην μέθοδο F.I.F.O, το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων προκύπτει από το άθροισμα του κόστους του αρχικού αποθέματος του κόστους ολοκλήρωσης του αρχικού αποθέματος που είναι το γινόμενο των ισοδύναμων μονάδων του αρχικού αποθέματος επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ανά στοιχείο κόστους και του κόστους των ολοκληρωμένων μονάδων, των οποίων η επεξεργασία ξεκίνησε και ολοκληρώθηκε μέσα στην περίοδο της ανάλυσης. Το τελευταίο ορίζεται ως το γινόμενο των ολοκληρωμένων μονάδων επί το συνολικό κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα.

Το κόστος του τελικού αποθέματος υπολογίζεται ως το γινόμενο των ισοδύναμων μονάδων ανά στοιχείο κόστους επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ανά στοιχείο κόστους. Όταν η παραγωγή λαμβάνει χώρα σε περισσότερα από ένα τμήματα, οι εξερχόμενες μονάδες ενός τμήματος αποτελούν εισερχόμενες μονάδες σε επόμενο τμήμα. Οι μορφές της παραγωγικής διαδικασίας οι οποίες συναντώνται συνήθως σε επιχειρήσεις που παράγουν μαζικά είναι τρεις, η διαδοχική διαδικασία, η παράλληλη διαδικασία και η επιλεκτική διαδικασία.

Στην διαδοχική διαδικασία η ολοκλήρωση του προϊόντος προϋποθέτει ότι αυτό θα περάσει από όλα τα τμήματα παραγωγής. Στην περίπτωση αυτή η παραγωγή ολοκληρώνεται σε τρία τμήματα. Η επεξεργασία ξεκινά από το Τμήμα Α, συνεχίζει στο Τμήμα Β και ολοκληρώνεται στο Τμήμα Γ. Στην παράλληλη διαδικασία η ολοκλήρωση κομματιών ενός προϊόντος γίνεται παράλληλα σε διάφορα τμήματα της παραγωγής και σε κάποιο τελικό τμήμα τα επιμέρους ολοκληρωμένα κομμάτια του προϊόντος ενώνονται στο τελικό προϊόν. Και εδώ η παραγωγή του προϊόντος ολοκληρώνεται σε τρία τμήματα. Όμως η επεξεργασία τμημάτων του προϊόντος γίνεται ανεξάρτητα στα Τμήματα Α και Β και στη συνέχεια, τα επιμέρους στοιχεία του προϊόντος ολοκληρώνονται στο Τμήμα Γ. Η επιλεκτική διαδικασία μπορεί να εφαρμοστεί μόνο όταν η επιχείρηση παράγει περισσότερα από ένα προϊόντα. Σε αυτήν την περίπτωση η επεξεργασία των προϊόντων ακολουθεί διαφορετική ροή, δηλαδή η σειρά και ο αριθμός των τμημάτων στα οποία πραγματοποιείται η παραγωγή των προϊόντων είναι διαφορετική.

Οι μονάδες οι οποίες προωθούνται από ένα τμήμα σε ένα επόμενο μεταφέρουν κόστος το οποίο ονομάζεται μεταφερόμενο κόστος. Σε αυτήν την περίπτωση υπολογίζεται κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα και για μια επιπλέον κατηγορία κόστους, εκείνη του μεταφερόμενου κόστους, εφόσον συμμετέχει και αυτό στον προσδιορισμό του συνολικού κόστους παραγωγής ανά μονάδα.

Η μεταφορά του κόστους παραγωγής από ένα τμήμα (έστω τμήμα Α) στο επόμενο (έστω τμήμα Β) γίνεται με την ακόλουθη ημερολογιακή εγγραφή: χρεώνουμε την Παραγωγή σε Εξέλιξη – Τμήμα Β και πιστώνουμε την Παραγωγή σε Εξέλιξη – Τμήμα Α.

Οι ημερολογιακές εγγραφές που σχετίζονται με την παρακολούθηση της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής δεν διαφοροποιούνται από εκείνες για την κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής παρά μόνο στο γεγονός ότι δεν παρακολουθείται το κόστος σε λογαριασμούς ανά παραγγελία. Οι εγγραφές είναι δύο και αφορούν τη μεταφορά των πρώτων υλών, του κόστους της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων στο λογαριασμό της παραγωγής σε εξέλιξη καθώς και τη μεταφορά των ολοκληρωμένων μονάδων στην αποθήκη των ετοιμών. Επομένως, χρεώνουμε την παραγωγή σε εξέλιξη και πιστώνουμε τις πρώτες ύλες, την Άμεση εργασία και τα Γ.Β.Ε. καταλογισμένα. Στην συνέχεια χρεώνουμε τα έτοιμα προϊόντα και πιστώνουμε την παραγωγή σε εξέλιξη.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να ειπωθεί ακόμα κάτι, το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στη κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής. Η προσθήκη πρώτων υλών οδηγεί σε μεταβολή του αριθμού των φυσικών μονάδων. Η προσθήκη των πρώτων υλών στην παραγωγική διαδικασία μπορεί να έχει μία από τις ακόλουθες τρεις περιπτώσεις.

Πρώτον, να μην αυξάνει τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων, αλλά να αυξάνει το κόστος τους. Για παράδειγμα, η προσθήκη επιμέρους μερών κατά την κατασκευή μιας ηλεκτρικής συσκευής.

Δεύτερον, να μην αυξάνει τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων και ταυτόχρονα να μην αυξάνει το κόστος τους και τρίτον, να αυξάνει τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων και να αυξάνει και το κόστος. Κλείνοντας αυτήν την ενότητα αξίζει να γίνει μια σύγκριση μεταξύ των δύο αυτών μεθόδων κοστολόγησης. Τα δύο αυτά συστήματα έχουν τρεις βασικές διαφορές μεταξύ τους.

Πρώτον, ένα σύστημα κατά παραγγελία κοστολόγησης κατανέμει το κόστος, ανά παραγγελία, αντίθετα σε ένα σύστημα συνεχούς παραγωγής κατανέμει το κόστος κατά παραγωγικό τμήμα.

Δεύτερον, η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής απευθύνεται σε μια μεγάλη ποικιλία από προϊόντα και υπηρεσίες. Χρησιμοποιείται το jobcost sheet για να κατανεμηθεί και να ελεγχθεί το κόστος για μια συγκεκριμένη παραγγελία. Το σύστημα της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής απευθύνεται σε μαζική παραγωγή από ομοιογενή προϊόντα και υπηρεσίες. Χρησιμοποιείται το cost report για να κατανεμηθεί και να ελεγχθεί το κόστος για το συγκεκριμένο τμήμα.

Τρίτον στην εξατομικευμένη παραγωγή υπολογίζεται το ανά μονάδα κόστος της παραγγελίας όταν η παραγγελία ολοκληρωθεί. Αντίθετα στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής υπολογίζουμε το ανά μονάδα κόστος ανά τμήμα στο τέλος κάθε λογιστικής περιόδου χρησιμοποιώντας την μέθοδο των ισοδύναμων μονάδων παραγωγής.

### **3.6 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

#### **3.6.1 ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

Το χαρακτηριστικό του οριακού κόστους είναι ότι περιλαμβάνει μόνο τους συντελεστές του κόστους που μεταβάλλονται όταν μεταβάλλεται ο όγκος της παραγωγής ή όπως αλλιώς ονομάζεται, το επίπεδο απασχόλησης του εργοστασίου της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό το οριακό ονομάζεται συχνά μεταβλητό κόστος ή άμεσο κόστος.



Το οριακό κόστος περιλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών, το κόστος της άμεσης εργασίας και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η κοστολόγηση με την οποία προσδιορίζεται το οριακό κόστος ονομάζεται οριακή ή άμεση κοστολόγηση.

Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν λαμβάνονται υπόψη στην οριακή κοστολόγηση και δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής των προϊόντων. Τα έξοδα αυτά θεωρούνται κόστος περιόδου, δηλαδή κόστος που δε οφείλεται στην ύπαρξη του προϊόντος, άρα που δεν αποθεματοποιείται, αλλά αφαιρείται απευθείας από τα έσοδα της περιόδου. Η οριακή κοστολόγηση βασίζεται στη διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό. Η οριακή κοστολόγηση χρησιμοποιείται ευρύτατα στο προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων καθώς επίσης και στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Βασική έννοια στο πλαίσιο της οριακής κοστολόγησης είναι το περιθώριο συμμετοχής. Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής είναι η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης μιας μονάδας και οποιουδήποτε μεταβλητού κόστους που σχετίζεται τόσο με την παραγωγή όσο και με την πώληση του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής δηλώνει το ποσό που απομένει από την πώληση μιας μονάδας προϊόντος για την κάλυψη του σταθερού της κόστους. Ονομάζεται περιθώριο συμμετοχής επειδή αντανακλά το ποσό με το οποίο συμμετέχει κάθε πωλούμενη μονάδα στην κάλυψη του σταθερού κόστους της επιχείρησης. Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής μπορεί να εκφραστεί και ως ποσοστό. Το ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής (percentage contribution margin) εκφράζει το λόγο του μοναδιαίου περιθωρίου συμμετοχής ως προς την τιμή πώλησης. Το ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής παρουσιάζει το ποσοστό επί της τιμής πώλησης που απομένει από την πώληση κάθε προϊόντος για την κάλυψη του σταθερού κόστους.

Το συνολικό περιθώριο συμμετοχής ενός προϊόντος είναι το γινόμενο του περιθωρίου συμμετοχής ανά μονάδα επί τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων. (στίσο, υπάρχουν περιπτώσεις που το σταθερό κόστος σχετίζεται άμεσα με ένα προϊόν της επιχείρησης. Για παράδειγμα ένας εργοδηγός ασχολείται αποκλειστικά με την παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας ενός προϊόντος. Σε επίπεδο μονάδας προϊόντος η αμοιβή του είναι σταθερό κόστος, διότι εντός του σχετικού εύρους δραστηριότητας, το κόστος της αμοιβής του παραμένει σταθερό. Εντούτοις, το σταθερό αυτό κόστος είναι άμεσο κόστος του προϊόντος. Επομένως, για τον υπολογισμό του καθαρού περιθωρίου συμμετοχής του προϊόντος, θα πρέπει να αφαιρεθεί από το συνολικό περιθώριο συμμετοχής του το άμεσο αυτό σταθερό κόστος. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει άμεσο σταθερό κόστος προϊόντος, το συνολικό περιθώριο συμμετοχής του ταυτίζεται με το καθαρό περιθώριο συμμετοχής του. Για το λόγο αυτό, ο όρος συνολικό περιθώριο συμμετοχής χρησιμοποιείται πολλές φορές για να περιγράψει και το καθαρό περιθώριο συμμετοχής. Για τον υπολογισμό του χρηματοοικονομικού αποτελέσματος μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, αφαιρείται από το συνολικό περιθώριο συμμετοχής όλων των προϊόντων της, όπως ορίστηκε προηγουμένως, το συνολικό κοινό σταθερό κόστος της. Το συνολικό κοινό σταθερό κόστος μιας επιχείρησης αφορά το σταθερό κόστος που σχετίζεται με τις διάφορες λειτουργίες της. Όπως η λειτουργία της παραγωγής των πωλήσεων και της διοίκησης και δεν μπορεί να εξατομικευτεί άμεσα ανά προϊόν.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η λήψη βραχυπρόθεσμων αποφάσεων βάσει του οριακού (μεταβλητού) κόστους και του περιθωρίου συμμετοχής που συνυπολογίζεται στις περιπτώσεις αυτές. Σε γενικές γραμμές, η διαδικασία λήψης μιας απόφασης ολοκληρώνεται στο πλαίσιο μιας ακολουθίας βημάτων:

-Περιγραφή της κατάστασης η οποία έχει δημιουργήσει την ανάγκη λήψης μίας απόφασης (π.χ. κατάργηση ενός προϊόντος, αποδοχή μιας ειδικής παραγγελίας.)

-Προσδιορισμός των εναλλακτικών επιλογών δράσης που σχετίζονται με τη συγκεκριμένη κατάσταση και απόφαση.

-Συγκέντρωση των ποσοτικών στοιχείων που είναι σχετικά με κάθε μια εναλλακτική δράση. δηλαδή προσδιορισμός του κόστους και των εσόδων που έχουν σχέση με κάθε εναλλακτική δράση.

- Επιλογή της βέλτιστης εναλλακτικής δράσης συναρτήσει του σχετικού της κόστους και οφέλους καθώς και των λοιπών ποιοτικών παραμέτρων που επηρεάζουν τη λήψη της απόφασης.

-Εφαρμογή της επιλεγθείσας απόφασης.

- Επαναπληροφοριοδότηση (feed back) αναφορικά με το βαθμό στον οποίο η συγκεκριμένη απόφαση πέτυχε να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά την κατάσταση για την οποία λήφθηκε. Στην περίπτωση που τα αποτελέσματα δεν είναι σύμφωνα με τα αναμενόμενα, μπορεί να ξεκινήσει πάλι από την αρχή η διαδικασία λήψης της απόφασης ή να ληφθούν συγκεκριμένες διορθωτικές ενέργειες.

Τα ποσοτικά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται για τη λήψη των αποφάσεων αφορούν μόνο το σχετικό κόστος που συνεπάγονται οι αποφάσεις. Με άλλα λόγια δεν είναι όλα τα στοιχεία του κόστους σχετικά με τη λήψη μιας απόφασης. Πιο συγκεκριμένα κατά την λήψη των αποφάσεων λαμβάνονται υπόψη:

-Τα σχετικά έσοδα και έξοδα, δηλαδή εκείνα που διαφοροποιούνται στο πλαίσιο των εναλλακτικών επιλογών δράσης

-Το κόστος ευκαιρίας.

Από την άλλη πλευρά δεν λαμβάνονται υπόψη:

- Τα έσοδα και τα έξοδα τα οποία δεν διαφοροποιούνται στο πλαίσιο των εναλλακτικών επιλογών δράσης.

-Τα έξοδα τα οποία αφορούν το παρελθόν και δεν αλλάζουν { παραδείγματα βραχυχρόνιων αποφάσεων που καλούνται να λάβουν τα στελέχη των επιχειρήσεων θα μπορούσαν να αναφερθούν τα εξής:

-Αποφάσεις διατήρησης ή κατάργησης προϊόντων, τμημάτων της επιχείρησης, κτλ καθώς και αποφάσεις επέκτασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων (π.χ. εισαγωγή νέων γραμμών παραγωγής, αύξηση δραστηριοτήτων κτλ).

- Αποφάσεις αναφορικά με τη βέλτιστη χρήση παραγωγικών συντελεστών που βρίσκονται σε στενότητα.

-Αποφάσεις αναφορικά με την ιδιοπαραγωγή εξαρτημάτων ή παροχή υπηρεσιών με ίδιος πόρους σε σχέση με την αγορά εξαρτημάτων από εξωτερικούς προμηθευτές ή τη λήψη υπηρεσιών από τρίτους (outsourcing)

- Αποφάσεις αναφορικά με την αποδοχή εκτέλεσης ειδικών παραγγελιών. Η βασική επιδίωξη της ανάλυσης του κόστους για τη λήψη βραχύχρονων αποφάσεων είναι η αύξηση του συνολικού περιθωρίου συμμετοχής της επιχείρησης. Ο λόγος είναι ότι η αύξηση του περιθωρίου συμμετοχής, με δεδομένο το ύψος του σταθερού κόστους, το οποίο δεν επηρεάζει από τον όγκο ή το μείγμα των προϊόντων, οδηγεί σε αύξηση του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης (αύξηση του κέρδους ή μείωση της ζημίας). Σε περιπτώσεις που το σταθερό κόστος επηρεάζεται από τη λήψη της απόφασης, η βασική επιδίωξη είναι η μεγιστοποίηση της διαφοράς μεταξύ του συνολικού περιθωρίου συμμετοχής και του σταθερού κόστους. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι βραχυπρόθεσμες αποφάσεις μπορεί να επηρεάσουν τις

μακροπρόθεσμες προοπτικές της επιχείρησης. Γι αυτό και θα πρέπει να λαμβάνονται ύστερα από προσεκτική εξέταση των μελλοντικών επιδράσεων που μπορεί να επιφέρουν στον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση τοποθετείται και διαφοροποιείται από τους ανταγωνιστές της.

Στην εφαρμογή της οριακής κοστολόγησης λαμβάνεται υπόψη κατά την κοστολόγηση μόνο το μεταβλητό κόστος παραγωγής. Με άλλα λόγια το κόστος των παραγγελιών υπολογίζεται από το άθροισμα του κόστους των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των μεταβλητών Γ.Β.Ε, μέσω του συντελεστή καταλογισμού τους, ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη κινείται μόνο με τις παραπάνω αξίες καθώς και ο λογαριασμός Έτοιμα προϊόντα με το μεταβλητό κόστος παραχθέντων. Στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής, στην Έκθεση Κόστους Παραγωγής περιλαμβάνονται μόνο μεταβλητά κόστη και επομένως το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα συντίθεται μόνο από αυτά.

Όταν εφαρμόζεται η τεχνική της οριακής κοστολόγησης, δεν έχει αντικείμενο ο επιμερισμός του από κοινού κόστους στα συμπαραγωγό προϊόντα. Το κόστος των συμπαραγωγών σε αυτή την περίπτωση περιλαμβάνει μόνο το επιπρόσθετο κόστος επεξεργασίας τους μετά το σημείο διαχωρισμού που οφείλεται αποκλειστικά στην ύπαρξη τους. Τέλος, ο επιμερισμός και ο επανεπιμερισμός των Γ.Β.Ε στα κύρια και τα βοηθητικά τμήματα της επιχείρησης, γίνεται μόνο για τα μεταβλητά Γ.Β.Ε. Επειδή όμως στις περισσότερες των περιπτώσεων και κάτω από πραγματικές συνθήκες, τα Γ.Β.Ε. που επιμερίζονται είναι σταθερά και τα μεταβλητά είναι μικρότερης σημασίας, η έννοια των επιμερισμών και επανεπιμερισμών σχεδόν δεν υφίσταται. Μια επιπλέον βασική εφαρμογή της οριακής κοστολόγησης είναι ο υπολογισμός του σημείου εξίσωσης των συνολικών εσόδων και του συνολικού κόστους (break even point). Το σημείο εξίσωσης αντιπροσωπεύει την ποσότητα των παραγομένων και πωλουμένων προϊόντων στην οποία το αποτέλεσμα της επιχείρησης ισούται με μηδέν, δηλαδή το συνολικό περιθώριο συμμετοχής ισούται με το συνολικό κοινό σταθερό κόστος.

Η γνώση του σημείου εξίσωσης έχει μεγάλη σημασία για την επιχείρηση προκειμένου να προγραμματίσει τις δραστηριότητες της και να κάνει τις απαραίτητες διορθωτικές ενέργειες στην περίπτωση που με τις υπάρχουσες συνθήκες δεν επιτυγχάνει τους στόχους της.

Οι βασικές υποθέσεις οι οποίες γίνονται στην ανάλυση εξίσωσης συνολικών εσόδων και συνολικού κόστους είναι οι εξής:

- το κόστος μπορεί να διακριθεί σε σταθερό και μεταβλητό.
- Το σταθερό κόστος παραμένει αμετάβλητο στο εύρος δραστηριότητας που μελετάει
- Το μεταβλητό κόστος μεταβάλλεται γραμμικά σε σχέση με το επίπεδο δραστηριότητας
- Η τιμή πώλησης είναι σταθερή
- Σε περιπτώσεις που η επιχείρηση παράγει περισσότερα από ένα προϊόντα το μείγμα προϊόντων της παραμένει σταθερό.

Τα βασικά πλεονεκτήματα της οριακής κοστολόγησης είναι τα ακόλουθα:

- Οι καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση την οριακή κοστολόγηση απευθύνονται κυρίως στα στελέχη της επιχείρησης για εσωτερική πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων.
- Υπολογίζεται καλύτερα το πραγματικό αποτέλεσμα της περιόδου επειδή δεν γίνεται αποθεματοποίηση του σταθερού κόστους. Η αποθεματοποίηση του σταθερού κόστους μπορεί να επηρεάσει σημαντικά τα αποτελέσματα όταν υπάρχουν αξιολογες αυξομειώσεις στην παραγωγή και στα αποθέματα.

- Η γνώση του περιθωρίου συμμετοχής, του μεταβλητού κόστους του κάθε προϊόντος καθώς και του σταθερού κόστους επιτρέπει στην επιχείρηση να λαμβάνει αποφάσεις βάσει κόστους σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα.

- Η τεχνική αυτή κοστολόγησης είναι ευκολότερη στην υλοποίηση διότι δεν απαιτεί επιμερισμούς και επανεπιμερισμούς των Γ.Β.Ε. στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης. Επιπλέον αποφεύγονται οι διαφορές καταλογισμού που δημιουργούνται λόγω της κακής εκτίμησης του όγκου της βάσης καταλογισμού των σταθερών Γ.Β.Ε.

Τα βασικά μειονεκτήματα αυτής της μεθόδου κοστολόγησης είναι ότι:

- Στην πράξη δεν είναι ιδιαίτερα απλή η διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό (για τις διάφορες μεθόδους). Το γεγονός αυτό καθιστά δύσκολη την εφαρμογή της.

- Στις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις η αποτίμηση των αποθεμάτων επιτρέπεται να γίνεται μόνο βάσει της απορροφητικής κοστολόγησης. Για το λόγο αυτό, ακόμα και στην περίπτωση που μια επιχείρηση θέλει να εφαρμόσει την οριακή κοστολόγηση για την άντληση πληροφόρησης για τη λήψη αποφάσεων, την αξιολόγηση της τμηματικής απόδοσης, κ.τ.λ. θα πρέπει να διαθέτει παράλληλα και ένα σύστημα απορροφητικής κοστολόγησης για την αποτίμηση των αποθεμάτων της. {στόσο, λόγω της μεγάλης ανάπτυξης της πληροφορικής η λειτουργία των δύο συστημάτων μπορεί να γίνεται παράλληλα, γρήγορα και με χαμηλό κόστος στην περίπτωση που υπάρχει το κατάλληλο λογισμικό.

Συμπερασματικά λοιπόν, σύμφωνα με την οριακή κοστολόγηση, μόνο τα μεταβλητά έξοδα περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής, άρα δεν αποθεματοποιούνται στην περίπτωση που υπάρχουν αποθέματα ημικατεργασμένων ή ετοιμών προϊόντων στο τέλος μιας χρονικής περιόδου. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα θεωρούνται σαν κόστος περιόδου και αφαιρούνται από τα έσοδα της ίδιας περιόδου στην οποία συνέβηκαν.

Αντίθετα με την απορροφητική κοστολόγηση, τόσο τα μεταβλητά όσο και τα σταθερά έξοδα περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής. Αυτό σημαίνει ότι μέρος των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων μιας χρονικής περιόδου ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής του αποθέματος των ημικατεργασμένων ή των ετοιμών προϊόντων που δεν πωλούνται μέσα 83 στην ίδια χρονική περίοδο για να αφαιρεθούν από τα έσοδα κάποιας άλλης μελλοντικής χρονικής περιόδου, εκείνης δηλαδή μέσα στην οποία θα πωληθούν.

### **3.6.2 ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

Το χαρακτηριστικό του πλήρες κόστους είναι ότι περιλαμβάνει όλους τους συντελεστές του κόστους που απαιτούνται για να παραχθεί μία μονάδα προϊόντος, δηλαδή τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία, τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα και τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η κοστολόγηση με την οποία προσδιορίζεται το πλήρες κόστος ονομάζεται πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση.

Παρακάτω παρουσιάζεται σε ξεχωριστά διαγράμματα η πορεία του μεταβλητού και σταθερού κόστους για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο, με σκοπό την καλύτερη κατανόηση τους.

Η επιβάρυνση των παραγομένων προϊόντων με τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι το σημείο εκείνο στο οποίο διαφέρουν το πλήρες κόστος από το οριακό κόστος. Για την ολοκλήρωση του θέματος του πλήρες κόστους ή της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης, πρέπει να εξετασθεί η περίπτωση της συγκέντρωσης του κόστους σε σχέση με τα κέντρα κόστους ή τα τμήματα του εργοστασίου μιας επιχείρησης.

Ο τρόπος συγκέντρωσης του κόστους αυτού παρουσιάζει μεγάλο ενδιαφέρον από την άποψη ότι πολλά από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που συμβαίνουν αφορούν ολόκληρο το εργοστάσιο της επιχείρησης, όπως π.χ. τα έξοδα φωτισμού ή τα έξοδα καθαριότητας του εργοστασίου. Όμως όπως διαπιστώθηκε τόσο στην κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής όσο και στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής υπάρχει ανάγκη συγκεντρώσεως των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά τμήμα του εργοστασίου ή, όπως αλλιώς ονομάζεται, ανά κέντρο κόστους. Το ενδιαφέρον συγκεντρώνεται στα γενικά βιομηχανικά έξοδα επειδή, η συγκέντρωση του κόστους των πρώτων υλών ή της άμεσης εργασίας είναι πολύ ευκολότερη.

Το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας μπορεί σε πάρα πολλές περιπτώσεις να συγκεντρωθεί όχι μόνο, ανά κέντρο κόστους αλλά ακόμη και ανά παραγόμενο προϊόν.

Κατά την συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά κέντρο κόστους διαπιστώνεται ότι τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι δύο ειδών:

-αυτά που μπορούν να αποδώσουν άμεσα σε ένα κέντρο κόστους, όπως είναι π.χ. ο μισθός του προϊσταμένου του κέντρου κόστους, και

-αυτά που δεν μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα κέντρο κόστους αλλά έμμεσα, όπως είναι π.χ. η αναλογία των εξόδων για θέρμανση που επιβαρύνουν το κέντρο κόστους.

Η επιβάρυνση των κέντρων κόστους με το δεύτερο αυτό είδος των γενικών βιομηχανικών εξόδων γίνεται με την βοήθεια της τεχνικής η οποία ονομάζεται επιμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα κέντρα κόστους.

Η συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά κέντρο κόστους είναι πολύ χρήσιμη διότι:

1. Εξυπηρετεί τις ανάγκες του προγραμματισμού και του ελέγχου της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης και
2. Αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό του κόστους των παραγόμενων προϊόντων δεδομένου ότι το κόστος λειτουργίας των επί μέρους κέντρων κόστους πρέπει να μεταφερθεί στα παραγόμενα προϊόντα ή όπως αλλιώς ονομάζεται, να απορροφηθεί από αυτά.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

---

## 4.1 ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η πρότυπη κοστολόγηση (standard costing) είναι μία ακόμα βασική τεχνική κοστολόγησης πέραν της πλήρους - απορροφητικής και της οριακής κοστολόγησης. Σύμφωνα με την πρότυπη κοστολόγηση, το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται:

1. όσον αφορά το άμεσο κόστος παραγωγής, πολλαπλασιάζοντας το πρότυπο κόστος των άμεσων εισροών, δηλαδή των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας, με την επιτρεπόμενη ποσότητα αυτών των εισροών για την παραγωγή της συγκεκριμένης ποσότητας των προϊόντων, και
2. όσον αφορά το έμμεσο κόστος παραγωγής, πολλαπλασιάζοντας τον πρότυπο συντελεστή καταλογισμού των Γ.Β.Ε. με τον επιτρεπόμενο όγκο της βάσης καταλογισμού που αντιστοιχεί στην παραγόμενη ποσότητα προϊόντων.

Επομένως, η επιχείρηση δεν χρειάζεται να παρακολουθεί αναλυτικά το πραγματικό κόστος παραγωγής των προϊόντων εφόσον μπορεί να εκτιμήσει το πρότυπο κόστος τους και σε τακτά χρονικά διαστήματα να υπολογίζει και να τακτοποιεί τις αποκλίσεις (variances) μεταξύ του πρότυπου και του πραγματικού απολογιστικού κόστους. Θα πρέπει να διευκρινισθεί ωστόσο, ότι το πρότυπο κόστος σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά το πραγματικό κόστος των προϊόντων. Το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα κόστος «στόχο» για την επιχείρηση έναντι του οποίου συγκρίνεται το πραγματικό απολογιστικό κόστος παραγωγής των προϊόντων της. Το αποτέλεσμα αυτής της σύγκρισης οδηγεί στον υπολογισμό της απόκλισης μεταξύ του πρότυπου και του πραγματικού κόστους και παρέχει την κατάλληλη βάση πληροφόρησης για τη λήψη αποφάσεων. Η αιτιολόγηση των αποκλίσεων γίνεται από τον εκάστοτε υπεύθυνο για την επίτευξη του πρότυπου κόστους. Στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση, δια-θέτει μια αξιόπιστη βάση για την κατάρτιση και την εποπτεία της επιτυχημένης εκτέλεσης των προϋπολογισμών της. Επίσης, η πρότυπη κοστολόγηση προσανατολίζει την επιχείρηση στο να δίνει έμφαση στη στενή παρακολούθηση του κόστους της, της επιτρέπει μέσω των προτύπων να ερευνά μεθόδους βελτίωσης της αποδοτικότητας της και επιπλέον της επιτρέπει να προσδιορίζει με μεγαλύτερη ασφάλεια τα τιμολόγια της, στην περίπτωση που η τιμολόγηση γίνεται βάσει κόστους, εφόσον το κόστος των προϊόντων δεν επηρεάζεται από τυχαίες διαχρονικά αυξομειώσεις.

## 4.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η έννοια του πρότυπου κόστους επιτρέπει μια ακόμη περισσότερο αποτελεσματική χρησιμοποίηση των λογιστικών δεδομένων για ενδοεπιχειρησιακή χρήση και άσκηση ελέγχου από τη διοίκηση. Με όσα έχουν αναπτυχθεί σε προηγούμενα κεφάλαια έγινε φανερό ότι η ανάλυση του κόστους του προϊόντος, έργου ή υπηρεσίας έγινε με τη χρησιμοποίηση των δεδομένων που πραγματικά αναφέρονται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης. Η πληροφόρηση αυτή έχει, αναγκαστικά, ιστορικό χαρακτήρα, αναφέρει δηλαδή στη διοίκηση απλά ποια ήταν τα κόστη - έξοδα. Αντίθετα ο σκοπός της πρότυπης κοστολόγησης είναι να εφοδιάσει τη διοίκηση της επιχείρησης με δεδομένα για το ποια θα πρέπει να είναι τα κόστη - έξοδα, αντί να την πληροφορεί απλά ποια ήταν. Πολλές φορές η έννοια του πρότυπου κόστους συγχέεται με το προϋπολογισμένο κόστος και η διαφορά αυτή πρέπει να

ξεκαθαριστεί. Το πρότυπο κόστος εφόσον αφορά μια μελλοντική περίοδο, για παράδειγμα την επόμενη χρήση εκείνης που διενεργείται η ανάλυση, είναι προϋπολογιστικό κόστος. Επιπλέον όμως είναι ένα πολύ αναλυτικά και λεπτομερειακά εκτιμώμενο κόστος, χαρακτηριστικά τα οποία δεν έχει κατά ανάγκη το προϋπολογιστικό κόστος. Επομένως, η έννοια του προϋπολογισμού είναι ευρύτερη εκείνης του πρότυπου. Το προϋπολογισμένο κόστος είναι το κόστος το οποίο αναμένει να έχει η επιχείρηση σε μια μελλοντική χρονική περίοδο βάσει της ανάλυσης ιστορικών στοιχείων χωρίς ωστόσο να αποτελεί κόστος «στόχο», το οποίο χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας στην δραστηριοποίηση της επιχείρησης και τη διοίκηση του κόστους. Συνοπτικά θα μπορούσε να αναφερθεί ότι το πρότυπο κόστος είναι προϋπολογισμένο κόστος, αλλά το προϋπολογισμένο κόστος δεν είναι κατ' ανάγκη και πρότυπο.

Το πρότυπο εκφράζεται συνήθως ως προς κάποια μονάδα βάσης, για παράδειγμα πρότυπο κόστος παραγωγής ανά μονάδα.

Το πρότυπο κόστος μπορεί, επίσης, να οριστεί και σαν το σημείο αναφοράς μέτρησης της απόδοσης ή αποτελεσματικότητας. Τα πρότυπα κόστη τα συναντάμε συχνά σε πολλούς τομείς της καθημερινής μας ζωής. Οι μαθητές των λυκείων γράφονται σ' ένα πανεπιστήμιο, αφού, τους ζητείται να ανταποκριθούν σ' ένα ορισμένο επίπεδο απόδοσης στις εξετάσεις σαν όρος για την εισαγωγή τους. Τα αυτοκίνητα που οδηγούμε είναι κατασκευασμένα σύμφωνα με ακριβή μηχανολογικά πρότυπα. Η τροφή που τρώμε είναι κατασκευασμένη σύμφωνα με κάποια πρότυπα, επίσης πρότυπα χρησιμοποιούνται ευρέως και στη διοικητική λογιστική. Εδώ τα πρότυπα σχετίζονται με το κόστος και την ποσότητα των εισροών που απαιτούνται για την παραγωγή των προϊόντων ή των παρεχομένων υπηρεσιών. Τα πρότυπα κόστους και ποσότητας ορίζονται από τα διοικητικά στελέχη και για τα τρία στοιχεία του κόστους, των εισροών - υλικά, εργασία και Γ.Β.Ε.

Μια σειρά από πρότυπα περιγράφουν το πώς πρέπει να πραγματοποιηθεί ένα έργο και πόσο θα κοστίσει. Όταν γίνεται μια εργασία συγκρίνονται τα πρότυπα με τα πραγματικά έξοδα που δαπανήθηκαν για να αποκαλυφθούν οι διαφορές ή αλλιώς αποκλίσεις.

Τα ποσοτικά ή φυσικά πρότυπα περιγράφουν, πόση ποσότητα από ένα στοιχείο κόστους, για παράδειγμα οι ώρες εργασίας, πρέπει να πραγματοποιηθούν για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Τα πρότυπα κόστους δείχνουν ποιο πρέπει να είναι το κόστος αυτών των ωρών εργασίας. Οι πραγματικές ποσότητες και τα πραγματικά κόστη των εισροών, συγκρίνονται με τα αντίστοιχα πρότυπα για να δούμε εάν η εργασία διεξάγεται μέσα στα όρια που η διοίκηση έχει ορίσει μέσω των προτύπων. Αν είτε η ποσότητα είτε το κόστος των εισροών ξεπερνά τα όρια που τα στελέχη έχουν ορίσει τότε πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή σ' αυτή τη διαφορά, επιτρέποντας έτσι στο διοικητικό στέλεχος να συγκεντρώσει τις προσπάθειες του εκεί όπου θα επιτύχει το καλύτερο αποτέλεσμα. Ο τρόπος αυτός της πληροφόρησης βοηθά στην ανακάλυψη καλύτερων μεθόδων προσαρμογής στα πρότυπα, τροποποίησης των προτύπων και διεκπεραίωσης αντικειμενικών στόχων. Τα πρότυπα τα οποία αφορούν τιμές αναφέρονται σε μια πολύ προσεκτικά υπολογισμένη αξία την οποία η επιχείρηση έχει εκτιμήσει ότι θα πληρώσει για κάθε μονάδα εισροών. Για παράδειγμα, η επιχείρηση έχοντας αναλύσει τις συνθήκες στην αγορά των πρώτων υλών, τις συμφωνίες που έχει συνάψει με τους προμηθευτές της, κτλ., έχει ορίσει μια πρότυπη τιμή ανά μονάδα αγοράς πρώτων υλών. Αντίστοιχα, η επιχείρηση έχοντας αναλύσει την πολιτική των αμοιβών της, την εξειδίκευση των εργατών της, κτλ., έχει προσδιορίσει μια πρότυπη αμοιβή ανά ώρα άμεσης εργασίας. Τα πρότυπα τα οποία αφορούν ποσότητες αναφέρονται σε μια πολύ προσεκτική εκτίμηση των εισροών που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Για παράδειγμα, η επιχείρηση έχοντας αναλύσει τις τεχνικές προδιαγραφές ενός προϊόντος, μπορεί να εκτιμήσει με μεγάλη ακρίβεια τις ποσότητες των πρώτων υλών, ανά κατηγορία πρώτης ύλης, που

απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Αντίστοιχα, η επιχείρηση διενεργώντας μηχανολογικές αναλύσεις μπορεί να καταγράψει αναλυτικά όλα τα στάδια της παραγωγής από τα οποία διέρχεται ένα προϊόν προκειμένου να ολοκληρωθεί καθώς και τον απαιτούμενο χρόνο επεξεργασίας του σε κάθε στάδιο, λαμβάνοντας υπόψη την εκτέλεση των δραστηριοτήτων με αποτελεσματικό τρόπο από έναν έμπειρο εργάτη και την υφιστάμενη τεχνολογία. Με αυτόν τον τρόπο υπολογίζεται ο πρότυπος χρόνος επεξεργασίας του προϊόντος ανά παραγωγικό στάδιο. Τα πρότυπα τα οποία αφορούν κόστος, αναφέρονται σε ένα πολύ προσεκτικά υπολογισμένο κόστος μιας εκροής, το οποίο υπολογίζεται με βάση το συνδυασμό της πρότυπης τιμής των εκάστοτε απαιτούμενων εισροών και της πρότυπης επιτρεπόμενης ποσότητας χρησιμοποίησης των εισροών αυτών για την παράγωγή της συγκεκριμένης εκροής. Ο τρόπος αυτός της πληροφόρησης βοηθά στην ανακάλυψη καλύτερων μεθόδων προσαρμογής στα πρότυπα, τροποποίησης των προτύπων και διεκπεραίωσης αντικειμενικών στόχων. Το πρότυπο κόστος αποτελεί εργαλείο της διοίκησης για την ανακάλυψη των αδύνατων σημείων της επιχείρησης. Η διαδικασία αυτή ονομάζεται αρχή των εξαιρέσεων (Principle exception).

Γενικά, το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα προϋπολογισμένο κόστος το οποίο έχει καταρτιστεί μετά από λεπτομερειακή ανάλυση και εκφράζει το ποσό στο οποίο θα πρέπει να ανέλθει το πραγματικό κόστος παραγωγής ενός προϊόντος κάτω από τις εκάστοτε πρότυπες συνθήκες λειτουργίας. Όσον αφορά το έμμεσο κόστος παραγωγής, δηλαδή τα Γ.Β.Ε., αυτά στο πλαίσιο της πρότυπης κοστολόγησης επιμερίζονται στα προϊόντα βάσει πρότυπων συντελεστών καταλογισμού, οι οποίοι έχουν υπολογιστεί βάσει αφενός ενός προκαθορισμένου βαθμού απασχόλησης και αφετέρου μιας αναλυτικής εκτίμησης των προβλεπόμενων Γ.Β.Ε. (προτύπων Γ.Β.Ε.).

#### **4.3 Ο ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Ο υπολογισμός του πρότυπου κόστους μπορεί να διενεργηθεί στη βάση δύο προσεγγίσεων:

- του ιδανικού πρότυπου κόστους (ideal or theoretical standard cost), και
- του αναμενόμενου πρότυπου κόστους (currently attainable or attainable standard cost).

Το ιδανικό πρότυπο κόστος είναι το ελάχιστο κόστος που μπορεί να επιτευχθεί κάτω από τις πιο αποδοτικές συνθήκες εργασίας και παραγωγής. Κατά τον υπολογισμό του ιδανικού προτύπου κόστους δεν λαμβάνονται υπόψη οι απώλειες χρόνου, οι βλάβες μηχανημάτων, η μειωμένη απόδοση των εργαζομένων, κτλ. Όταν όμως ο καθορισμός του πρότυπου κόστους είναι τόσο αυστηρός αυτά είναι πολύ δύσκολο να επιτευχθούν στην πραγματικότητα με αποτέλεσμα να υπάρχει απογοήτευση του προσωπικού, η οποία οδηγεί σε μείωση της υποκίνησης και της απόδοσης. Για το λόγο αυτό το ιδανικό πρότυπο κόστος που βασίζεται στη μέγιστη απόδοση δεν χρησιμοποιείται συχνά.

Το αναμενόμενο πρότυπο κόστος είναι αυτό το οποίο μπορεί να επιτευχθεί κάτω από τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, όπως αυτές προσδιορίζονται στη βάση μετρήσεων, πειραμάτων και παρατηρήσεων και αφορά την επόμενη χρονική περίοδο. Επομένως για τον υπολογισμό αυτών των προτύπων λαμβάνονται υπόψη οι απώλειες χρόνου που συνεπάγονται οι κανονικές φθορές, οι βλάβες των μηχανημάτων, οι διακοπές της παραγωγικής διαδικασίας, τα διαλείμματα των εργαζομένων, κτλ. Τα πρότυπα αυτά, εφόσον μπορούν να επιτευχθούν όταν υπάρχει αποδοτική λειτουργία της επιχείρησης υποκινούν τους εργαζόμενους να εργαστούν προς την επίτευξη τους.

Το χρονικό διάστημα κατά το οποίο θα πρέπει από το ιδανικό πρότυπο κόστος να μεταφερόμαστε στο αναμενόμενο, είναι θέμα πραγματικό και εξαρτάται από τις ιδιαίτερες



συνθήκες των επιχειρήσεων. Όταν οι συνθήκες παραγωγής, όπως η τεχνολογία και η εξειδίκευση του προσωπικού, μεταβάλλονται θα πρέπει και τα πρότυπα να επικαιροποιούνται ώστε να είναι κατάλληλα για τους σκοπούς του προγραμματισμού, του ελέγχου και της αξιολόγησης.

#### **4.3.1 ΣΗΜΕΙΑ ΠΟΥ ΘΑ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΠΡΟΣΕΧΘΟΥΝ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΥ ΙΔΑΝΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Τα βασικά σημεία τα οποία θα πρέπει να προσεχθούν σε σχέση με την εκτίμηση του ιδανικού και αναμενόμενου πρότυπου κόστους είναι η επίπτωση στον πληθωρισμό, η επίπτωση στην υποκίνηση, η Επικαιροποίηση, και η σχέση με την στρατηγική.

Το ιδανικό πρότυπο κόστος θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη αναμενόμενες πληθωριστικές τάσεις στις τιμές των εισροών. Όταν όμως το ιδανικό πρότυπο κόστος υπολογίζεται για ένα ολόκληρο έτος, η πρότυπη τιμή των πρώτων υλών, η οποία έχει ενσωματώσει τον αναμενόμενο ετήσιο ρυθμό πληθωρισμού, μπορεί να οδηγήσει σε ευμενείς αποκλίσεις για τους πρώτους μήνες όπου η τιμή είναι χαμηλότερη της πρότυπης, λόγω του ότι δεν έχει επιδράσει η συνολική πληθωριστική επίπτωση. Ωστόσο, η ευμενής αυτή απόκλιση είναι εικονική και δεν αντανακλά μεγαλύτερη αποδοτικότητα. Για παράδειγμα εάν η πρότυπη τιμή μιας πρώτης ύλης έχει υπολογιστεί σε 3 €κιλό έχοντας ενσωματώσει ένα μέσο ετήσιο ρυθμό πληθωρισμού 5% (παλαιά τιμή 2,85 € /κιλό + 5%) και στους δυο πρώτους μήνες ο πληθωρισμός είναι 3%, τότε η τιμή της πρώτης ύλης είναι χαμηλότερη από την πρότυπη, έστω 2,94€κιλό (2,85€κιλό + 3%). Επομένως υπάρχει μια ευμενής απόκλιση στην τιμή της τάξης των 0,06€κιλό (3€κιλό - 2,94€κιλό) που ωστόσο θα διορθωθεί στους επόμενους μήνες και δεν είναι πραγματική.

#### **4.4 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ**

Η λεπτομερειακή προσέγγιση που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους παραγωγής μέσω του καθορισμού προτύπων για τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν εξουδετερώνει την πιθανότητα ύπαρξης διαφορών ή αποκλίσεων μεταξύ των προτύπων και των πραγματικών κοστολογικών δεδομένων. Όμως ο λεπτομερειακός καθορισμός των προτύπων επιτρέπει τον ουσιαστικό έλεγχο για τον προσδιορισμό των αιτιών που προκαλούν τις αποκλίσεις.

Η απόκλιση που υπάρχει μεταξύ ενός πρότυπου μεγέθους και ενός πραγματικού μεγέθους μπορεί να οφείλεται σε μεταβολές των χρησιμοποιούμενων ποσοτήτων ή σε μεταβολές των τιμών των ποσοτήτων αυτών. Π.χ. η ύπαρξη απόκλισης μεταξύ του πρότυπου κόστους της άμεσης εργασίας και του πραγματικού κόστους της άμεσης εργασίας μπορεί να οφείλεται είτε στο ότι οι πραγματικές ώρες της άμεσης εργασίας που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ήταν διαφορετικές από τις πρότυπες ώρες της άμεσης εργασίας, είτε στο ότι το πραγματικό ωρομίσθιο ήταν διαφορετικό από το πρότυπο ωρομίσθιο. Η τεχνική που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των αποκλίσεων ονομάζεται «ανάλυση των αποκλίσεων». Στις παραγράφους που ακολουθούν αναπτύσσεται με λεπτομέρεια η ανάλυση των αποκλίσεων που υπολογίζονται συνήθως και που αφορούν τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η ανάλυση των αποκλίσεων είναι ένα χρήσιμο εργαλείο στα χέρια της διοίκησης της επιχείρησης διότι βοηθά στον εντοπισμό των αιτιών που προκαλούν τις αποκλίσεις. Οι αιτίες αυτές μπορεί να οφείλονται σε εξωτερικούς παράγοντες τους οποίους δεν μπορεί να ελέγξει η διοίκηση της επιχείρησης (π.χ. αύξηση της

τιμής μιας πρώτης ύλης) ή σε εσωτερικούς παράγοντες τους οποίους όχι μόνο μπορεί αλλά και πρέπει να ελέγξει η διοίκηση της επιχείρησης. Ο εντοπισμός των αιτιών των αποκλίσεων που οφείλονται σε εσωτερικούς παράγοντες θα προκαλέσει:

(α) αποφάσεις της διοίκησης για την εξάλειψη τους και

(β) αναζήτηση των υπευθύνων ώστε να δικαιολογηθούν οι αιτίες που οδήγησαν στην δημιουργία των αποκλίσεων.

Η διοίκηση της επιχείρησης έτσι με τη βοήθεια της πρότυπης κοστολόγησης και της ανάλυσης των αποκλίσεων ελέγχει εάν και κατά πόσο κάθε υπεύθυνο στέλεχος της επιχείρησης έχει ενεργήσει σύμφωνα με τα πρότυπα που είχαν τεθεί. Για το λόγο αυτό τα υπεύθυνα στελέχη της επιχείρησης πρέπει να συμμετέχουν στον καθορισμό των προτύπων ώστε στη συνέχεια τα πρότυπα να είναι αποδεκτά από τα στελέχη αυτά. Εάν ένα πρότυπο μέγεθος (δηλαδή ποσότητα ή τιμή) είναι μεγαλύτερο από ένα πραγματικό μέγεθος η απόκλιση που προκύπτει ονομάζεται «ευμενής». Εάν συμβαίνει το αντίθετο, η απόκλιση ονομάζεται «δυσμενής».

### Αποκλίσεις Πρώτων Υλών

Οι αποκλίσεις που υπολογίζονται σχετικά με τις πρώτες ύλες είναι:

1. Η απόκλιση ποσότητας χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών
2. Η απόκλιση τιμής αγοραζομένων πρώτων υλών

Η απόκλιση ποσότητας πρώτων υλών ισούνται με το γινόμενο της διαφοράς μεταξύ της πραγματικής ποσότητας των πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των προϊόντων και της πρότυπης ποσότητας που έπρεπε να χρησιμοποιηθεί επί την πρότυπη τιμή των πρώτων υλών. Η πρότυπη ποσότητα των πρώτων υλών είναι το γινόμενο της ποσότητας που επιτρέπεται με βάση τα καθορισμένα πρότυπα, να αναλωθεί για την παραγωγή μιας μονάδας έτοιμου προϊόντος επί τον αριθμό των μονάδων των ετοιμών που παράχθηκαν μέσα στη χρονική περίοδο.

Αιτίες που μπορεί να προκαλούν την απόκλιση ποσότητας πρώτων υλών είναι:

1. Η ποιότητα των πρώτων υλών
2. Η δημιουργούμενη φθορά ή φύρα κατά την επεξεργασία των πρώτων υλών
3. Η παραγωγή πολλών ελαττωματικών μονάδων προϊόντος
4. Οι τυχόν απώλειες στις πρώτες ύλες(π.χ. κλοπές)

Οι αιτίες αυτές πρέπει να ελέγχονται από τη διοίκηση της επιχείρησης μεταξύ της πραγματικής τιμής των αγοραζόμενων πρώτων υλών και της πρότυπης τιμής τους επί την πραγματική ποσότητα που αγοράστηκε.

Η εξίσωση της απόκλισης τιμής είναι:

Οι αιτίες που προκαλούν την απόκλιση τιμής πρώτων υλών μπορεί να οφείλονται σε παράγοντες, που δεν ελέγχει η επιχείρηση όπως π.χ. η αύξηση του γενικού επιπέδου των τιμών. Μπορεί όμως να οφείλονται και σε παράγοντες που ελέγχει η επιχείρηση όπως:

- η αγορά ποσοτήτων που να επιτρέπουν μεγαλύτερη έκπτωση
- η επιλογή των καταλληλότερων προμηθευτών η αποφυγή βιαστικών αγορών που συνεπάγονται αύξηση του κόστους μεταφοράς και παράδοσης.

### Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας

Οι αποκλίσεις που υπολογίζονται σχετικά με την άμεση εργασία είναι:

1. Η απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας
2. Η απόκλιση ωρομίσθιου άμεσης εργασίας.

Η απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας ισούται με το γινόμενο της διαφοράς μεταξύ των πραγματικά των ωρών της άμεσης εργασίας που απαιτήθηκαν για την παραγωγή των προϊόντων μιας χρονικής περιόδου και των πρότυπων ωρών της άμεσης εργασίας που έπρεπε να απαιτηθούν επί το πρότυπο ωρομίσθιο. Οι πρότυπες ώρες της άμεσης εργασίας είναι το γινόμενο των ωρών που, με βάση τα καθορισμένα πρότυπα, επιτρέπεται να αναλωθούν για την παραγωγή μιας μονάδας έτοιμου προϊόντος επί τον αριθμό των μονάδων του προϊόντος που παρήχθησαν μέσα στη χρονική περίοδο.

Αιτίες που μπορεί να προκαλούν την απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας είναι:

- Η αλλαγή στον τρόπο εργασίας
- η ταχύτητα ή ο βαθμός εξειδίκευσης των εργαζομένων
- οι συνθήκες εργασίας
- οι καθυστερήσεις που οφείλονται σε υπαιτιότητα των εργαζομένων
- η ροή της εργασίας από εργαζόμενο σε εργαζόμενο ή από τμήμα σε τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας
- οι διοικητικές ικανότητες των προϊσταμένων
- η ποιότητα των υλικών.

Οι αιτίες αυτές πρέπει να ελέγχονται από τη διοίκηση της επιχείρησης. Η απόκλιση ωρομίσθιου άμεσης εργασίας ισούται με το γινόμενο της διαφοράς μεταξύ του πραγματικού ωρομίσθιου και του πρότυπου ωρομίσθιου επί τις πραγματικές ώρες της άμεσης εργασίας.

Η εξίσωση της απόκλισης ωρομίσθιου είναι:

και όχι οι πρότυπες ώρες επειδή αντικειμενικός σκοπός είναι ο προσδιορισμός της επίδρασης στο κόστος παραγωγής από την διαφορά στο ωρομίσθιο και όχι από την διαφορά στις ώρες που απαιτήθηκαν για να παραχθούν τα προϊόντα της περιόδου.

Οι αιτίες που προκαλούν την απόκλιση ωρομίσθιου μπορεί να μην ελέγχονται από την επιχείρηση, όπως π.χ. η σύναψη μιας νέας εθνικής συλλογικής σύμβασης. Όμως μπορεί μερικές αιτίες να ελέγχονται από την επιχείρηση όπως:

- η χρησιμοποίηση εργατικού δυναμικού διαφορετικού βαθμού εξειδίκευσης (και άρα διαφορετικής αμοιβής) από εκείνο που πρέπει να εκτελέσει μια συγκεκριμένη εργασία
- η αδικαιολόγητη υπερωριακή απασχόληση.

### A) Ελαστικοί Προϋπολογισμοί

Ελαστικός (flexible budget) είναι ο προϋπολογισμός που αναφέρεται σε διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας. Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί αναπτύσσονται λαμβάνοντας υπόψη δύο βασικές παραμέτρους: α) τα μεταβλητά κόστη τα οποία μεταβάλλονται ανάλογα με κάποιο μέγεθος που θεωρείται η αιτία μεταβολής τους, για παράδειγμα το ύψος των πωλήσεων, οι ώρες άμεσης εργασίας, οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων, κ.λπ. και β) τα σταθερά κόστη τα οποία παραμένουν αμετάβλητα στο πλαίσιο ενός προκαθορισμένου εύρους δραστηριότητας.

Για τα μεταβλητά κόστη αναπτύσσεται ο αλγόριθμος του προϋπολογισμού(budget formula) για κάθε κατηγορία δαπανών, ο οποίος περιγράφει τη σχέση μεταξύ της δαπάνης και του επιπέδου δραστηριότητας. Για τα σταθερά κόστη δεν αναπτύσσεται αλγόριθμος εφόσον τα σταθερά κόστη εξ' ορισμού δεν μεταβάλλονται σε σχέση με το επίπεδο δραστηριότητας.

Συνοπτικά οι ελαστικοί προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται για δύο βασικούς σκοπούς:

α) Επιτρέπουν την ανάπτυξη εναλλακτικών σεναρίων για τη διενέργεια ανάλυσης της ευαισθησίας προκειμένου να διαγνωστεί το εύρος στο οποίο θα κυμανθεί το αποτέλεσμα μιας μελλοντικής δραστηριότητας.

β) Επιτρέπουν την αποτελεσματική σύγκριση με τα πραγματικά ποσά (απολογισμός) προκειμένου να υπολογισθούν αποκλίσεις. Ειδικότερα, επιτρέπουν να διαγνωσθεί πόσο διαφέρει ο απολογισμός σε σχέση με το τι θα έπρεπε να επιτευχθεί (αποτέλεσμα, κόστος, έσοδα) με βάση το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας λαμβάνοντας υπόψη τους προϋπολογιστικούς στόχους.

Το πρότυπο κόστος στηρίζεται σε προϋπολογιστικά δεδομένα όχι μόνο σε σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αλλά και σε σχέση με τους υπόλοιπους συντελεστές του κόστους, δηλαδή τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία. Αυτό σημαίνει ότι πριν ακόμη ξεκινήσει η παραγωγή των προϊόντων έχει γίνει η εκτίμηση του ανά μονάδα κόστους παραγωγής. Κατ' αυτή την έννοια το ανά μονάδα κόστος παραγωγής που στηρίζεται σε εκτιμήσεις θα μπορούσε να ονομάζεται «προϋπολογιστικό κόστος». Όσο οι εκτιμήσεις αυτές γίνονται ακριβέστερες τόσο το προϋπολογιστικό κόστος τείνει προς το πρότυπο κόστος.

Εάν, δηλαδή, αρχίσει για πρώτη φορά η παραγωγή ενός προϊόντος μπορούν οπωσδήποτε να γίνουν εκτιμήσεις σχετικά με το ανά μονάδα κόστος παραγωγής του και να υπολογισθεί το προϋπολογιστικό του κόστος. Οι εκτιμήσεις όμως αυτές, όσο λεπτομερειακές και αν είναι, θα έχουν το μειονέκτημα ότι αναφέρονται σε κάτι που ακόμη δεν υπάρχει, αλλά που θα υπάρξει στο μέλλον.

Οι εκτιμήσεις αυτές θα υποδεικνύουν το κόστος που πιθανότατα «θα έχει» το παραγόμενο προϊόν. Εάν, αντιθέτως, ένα προϊόν παράγεται ήδη, και πάλι μπορούν να γίνουν εκτιμήσεις σχετικά με το ανά μονάδα κόστος παραγωγής του.

Οι εκτιμήσεις όμως αυτές, στη προκειμένη περίπτωση, μπορούν να βασισθούν σε πραγματικές παρατηρήσεις και μετρήσεις. Οι παρατηρήσεις και οι μετρήσεις θα αφορούν π.χ. την πραγματική ανάλωση κάθε πρώτης ύλης που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή τον πραγματικό χρόνο εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή ανάλογα μάλιστα με το βαθμό εξειδίκευσης των εργαζομένων που συμμετέχουν στην παραγωγή του προϊόντος. Έτσι, οι εκτιμήσεις αυτές θα υποδεικνύουν το κόστος που «πρέπει» να έχει το παραγόμενο προϊόν. Το συμπέρασμα είναι ότι το πρότυπο κόστος είναι ένα πολύ σωστά και λεπτομερειακά υπολογισμένο προϋπολογιστικό κόστος παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος.

Επειδή το πρότυπο κόστος υποδεικνύει το πόσο «πρέπει» να είναι το ανά μονάδα κόστος παραγωγής, εκτός από το ρόλο που παίζει στη κοστολόγηση των παραγομένων προϊόντων, χρησιμοποιείται ευρύτατα στο χώρο της διοίκησης των επιχειρήσεων για να εκφράσει: (α) τον στόχο που πρέπει να επιτευχθεί ως προς το κόστος παραγωγής και (β) την βάση προς την οποία πρέπει να συγκριθούν τα πραγματικά κοστολογικά δεδομένα μιας χρονικής περιόδου για να ελεγχθεί εάν και κατά πόσο επιτεύχθηκε ο στόχος που είχε τεθεί. Η διαπίστωση διαφορών, ή όπως αλλιώς ονομάζονται «αποκλίσεων», μεταξύ του πραγματικού - απολογιστικού κόστους και του πρότυπου κόστους αποτελεί το σημείο εκκίνησης της σχετικής έρευνας που πρέπει να καταλήξει στον εντοπισμό των αιτιών των αποκλίσεων και να προκαλέσει στη συνέχεια τις απαραίτητες αποφάσεις της διοίκησης της επιχείρησης σχετικά με τη εξάλειψη των αιτιών αυτών. Για το λόγο αυτό η τεχνική του πρότυπου κόστους

θεωρείται ότι αποτελεί την σημαντικότερη συμβολή της Λογιστικής Κόστους στην καλύτερη διοίκηση των επιχειρήσεων. Η γνώση του ανά μονάδα πρότυπου κόστους μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί για τη κατάστρωση προγραμμάτων δράσης των επιχειρήσεων στα οποία χρειάζεται ο προϋπολογισμός του συνολικού κόστους παραγωγής.

Όπως το ανά μονάδα πρότυπο κόστος έτσι και το συνολικό πρότυπο κόστος χρησιμεύει στη διοίκηση της επιχείρησης σαν στόχος και σαν βάση σύγκρισης. Η κοστολόγηση που βασίζεται στο πρότυπο κόστος ονομάζεται πρότυπη κοστολόγηση. Όπως θα φανεί από τη συνέχεια, κατά την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης, το πρότυπο κόστος δεν αντικαθιστά το πραγματικό κόστος. Αντιθέτως, το πρώτο συμπληρώνει το δεύτερο.

#### **4.5 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Ο καθορισμός του πρότυπου κόστους δεν είναι τίποτε άλλο από τον καθορισμό προτύπων για τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, για όλους δηλαδή τους παράγοντες που συμμετέχουν στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής.

Τα πρότυπα που καθορίζονται σχετικά με τις πρώτες ύλες αφορούν:

1. Τις ποσότητες των χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών
2. Τις τιμές των αγοραζομένων πρώτων υλών.

Ο καθορισμός των προτύπων ποσοτήτων των πρώτων υλών, δηλαδή των ποσοτήτων που πρέπει να χρησιμοποιηθούν για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος, είναι ευθύνη των μηχανικών της επιχείρησης. Για τον καθορισμό αυτό οι μηχανικοί θα βασισθούν στις τεχνικές προδιαγραφές του παραγομένου προϊόντος, στα τεχνικά χαρακτηριστικά ή στην προέλευση των πρώτων υλών, στην πείρα τους, σε μελέτες σχετικά με την παραγωγική διαδικασία ή σε πειράματα που θα κάνουν ειδικά για το σκοπό αυτό.

Ο καθορισμός των προτύπων τιμών των αγοραζομένων πρώτων υλών, δηλαδή των τιμών στις οποίες πρέπει να γίνουν οι αγορές, είναι ευθύνη του τμήματος προμηθειών της επιχείρησης. Το τμήμα αυτό γνωρίζει καλύτερα τις τιμές που επικρατούν ή που θα επικρατήσουν στο άμεσο μέλλον καθώς επίσης και τις συνθήκες που επικρατούν στις αγορές από τις οποίες η επιχείρηση προμηθεύεται τις πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται στη παραγωγή των προϊόντων.

Το πρότυπο κόστος των πρώτων υλών είναι το γινόμενο της πρότυπης ποσότητας που πρέπει να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος επί την πρότυπη τιμή των πρώτων υλών. Αυτονόητο είναι ότι στη περίπτωση που χρησιμοποιούνται πολλές πρώτες ύλες για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος το πρότυπο κόστος θα υπολογισθεί για κάθε μια πρώτη ύλη ξεχωριστά.

Τα πρότυπα που καθορίζονται σχετικά με την άμεση εργασία αφορούν:

1. Την απόδοση των εργαζομένων
2. Το ωρομίσθιο με το οποίο αμείβονται οι εργαζόμενοι.

Ο καθορισμός της πρότυπης απόδοσης των εργαζομένων σημαίνει τον προσδιορισμό του χρόνου που πρέπει να αναλωθεί για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος. Για τον καθορισμό αυτό απαιτείται η εξακρίβωση όλων των εργασιών που γίνονται από τους εργαζόμενους για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος καθώς επίσης και η μέτρηση του χρόνου που χρειάζεται για να γίνει κάθε μια από τις εργασίες αυτές. Ο καθορισμός της πρότυπης απόδοσης βασίζεται σε μελέτες του τρόπου εργασίας και σε μεγάλο αριθμό χρονομετρήσεων. Η μελέτη του τρόπου εργασίας αποσκοπεί στο να υποδείξει ποιος είναι ο καλύτερος, και άρα ο πιο

αποδοτικός, τρόπος για να εργασθεί ο εργαζόμενος. Ο μεγάλος αριθμός των χρονομετρήσεων έχει σαν αντικειμενικό σκοπό τον προσδιορισμό του μέσου χρόνου που απαιτείται για την εκτέλεση της κάθε εργασίας έτσι ώστε να εξομαλύνονται οι διαφορές στην απόδοση των εργαζομένων που προκαλούνται από τον διαφορετικό βαθμό εξειδίκευσης τους, την κόπωση, ή από άλλους τυχαίους παράγοντες. Πρέπει να σημειωθεί ότι κάθε φορά που αλλάζει ο τρόπος εκτέλεσης μιας εργασίας πρέπει να προσδιορίζεται νέος πρότυπος χρόνος εκτέλεσης της εργασίας αυτής. Την ευθύνη του προσδιορισμού της πρότυπης απόδοσης των εργαζομένων την έχουν οι τεχνικοί της παραγωγής της επιχείρησης.

Ο καθορισμός του πρότυπου ωρομίσθιου είναι ευθύνη του γραφείου προ-σωπικού της επιχείρησης και βασίζεται στο βαθμό εξειδίκευσης του εργατικού δυναμικού της επιχείρησης σε συνδυασμό με την πολιτική ημερομισθίων που ακολουθεί η επιχείρηση, τις συλλογικές συμβάσεις, την κρατική εισοδηματική πολιτική κλπ.

Το πρότυπο κόστος της άμεσης εργασίας είναι το γινόμενο της πρότυπης απόδοσης, εκφρασμένης σε ώρες άμεσης εργασίας, επί το πρότυπο ωρομίσθιο.

Για τον καθορισμό των προτύπων γενικών βιομηχανικών εξόδων πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι αυτά είναι δύο ειδών: τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα και τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Κάθε ένα είδος γενικού βιομηχανικού εξόδου πρέπει να εξετασθεί μόνο του για να καθορισθεί το ύψος στο οποίο πρέπει να ανέλθει ανάλογα με το αν είναι μεταβλητό ή σταθερό. Ένα πρότυπο γενικό βιομηχανικό έξοδο είναι οπωσδήποτε προϋπολογιστικό. Όμως έχει ήδη γίνει η διάκριση μεταξύ των εννοιών του «προϋπολογιστικού» και του «πρότυπου». Για να γίνει ο προϋπολογισμός ενός γενικού βιομηχανικού εξόδου μπορούν να ακολουθηθούν δύο προσεγγίσεις. Σύμφωνα με την μία, ο προϋπολογισμός αυτός μπορεί να είναι μία απλή χρονική επέκταση των στοιχείων του παρελθόντος για το μέλλον. Σύμφωνα με την άλλη, ο προϋπολογισμός αυτός μπορεί να καθορισθεί έπειτα από πολύ προσεκτική εξέταση και εκτίμηση των συνθηκών που θα επικρατήσουν κατά την χρονική περίοδο στην οποία αναφέρεται ο προϋπολογισμός. Εάν δηλαδή πρόκειται, για παράδειγμα, να καθορισθεί το γενικό βιομηχανικό έξοδο που ονομάζεται «έξοδα συντήρησης μηχανημάτων» οι δύο αυτές προσεγγίσεις θα είναι ως εξής: στην πρώτη περίπτωση θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη τα έξοδα συντήρησης της τρέχουσας περιόδου και να γίνει σε αυτά μια απλή αναπροσαρμογή σε ότι αφορά π.χ. τις αμοιβές των τεχνικών που κάνουν την συντήρηση, με το σκεπτικό ότι όλοι οι υπόλοιποι παράγοντες που επιδρούν πάνω στη διαμόρφωση του ύψους των εξόδων συντήρησης θα παραμείνουν αμετάβλητοι στη χρονική περίοδο που αναφέρεται ο προϋπολογισμός. Η εκτίμηση αυτή είναι προϋπολογιστική αλλά όχι πρότυπη. Στη δεύτερη περίπτωση το ύψος των εξόδων συντήρησης της τρέχουσας περιόδου θα πρέπει να παίξουν πολύ μικρό ρόλο ακριβώς επειδή δεν είναι καθόλου βέβαιο ότι οι συνθήκες της τρέχουσας περιόδου θα επαναληφθούν και στην επόμενη περίοδο, δηλαδή αυτή για την οποία γίνεται ο προϋπολογισμός. Έτσι για τον καθορισμό του προϋπολογισμού των εξόδων συντήρησης θα πρέπει να ληφθεί υπόψη όχι μόνο το ύψος των αμοιβών αλλά και το πόσοι θα είναι οι τεχνικοί της συντήρησης, διότι μπορεί να υπάρχουν ήδη αποφάσεις που να περιορίζουν ή να αυξάνουν τον αριθμό τους. Επίσης πρέπει να ληφθούν υπόψη, το πρόγραμμα παραγωγής για να εκτιμηθεί η χρησιμοποίηση των μηχανημάτων και άρα η πιθανότητα βλάβης τους και ανάγκης συντήρησης τους, η ηλικία των μηχανημάτων διότι όσο παλαιώνουν τα μηχανήματα τόσο αυξάνεται το κόστος της συντήρησης, οι τιμές των ανταλλακτικών που θα χρησιμοποιηθούν στις εργασίες της συντήρησης κλπ. Είναι προφανές ότι η εκτίμηση που θα γίνει με την δεύτερη προσέγγιση θα είναι προϋπολογιστική αλλά και πρότυπη διότι θα στηρίζεται σε μια πιο λεπτομερειακή, ακριβέστερη και σωστότερη προσέγγιση. Με αυτό το λεπτομερειακό τρόπο πρέπει να γίνει ο καθορισμός κάθε ενός από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Η ευθύνη καθορισμού του ύψους ενός γενικού βιομηχανικού εξόδου ανήκει στο στέλεχος εκείνο που μπει να ελέγξει το ύψος του. Π.χ. ο υπεύθυνος για την καθαριότητα του εργοστασίου θα καθορίσει τα πρότυπα έξοδα καθαριότητας, ο υπεύθυνος της συντήρησης τα πρότυπα έξοδα συντήρησης κλπ. Θα υπάρξουν όμως και γενικά βιομηχανικά έξοδα που ο καθορισμός τους θα πρέπει να γίνει από τη διοίκηση της επιχείρησης, όπως π.χ. το ενοίκιο για το κτίριο του εργοστασίου, διότι στις περιπτώσεις αυτές ο καθορισμός του ύψους ξεφεύγει από την αρμοδιότητα των στελεχών της επιχείρησης.

Το άθροισμα των επιμέρους προτύπων γενικών βιομηχανικών εξόδων αποτελεί τα πρότυπα γενικά βιομηχανικά έξοδα που συμμετέχουν στο πρότυπο κόστος παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος μαζί με τις πρότυπες πρώτες ύλες και την πρότυπη άμεση εργασία.

Ανάλογα με την αυστηρότητα ή την ανελαστικότητα πάνω στην οποία έχει στηριχθεί ο καθορισμός των προτύπων συντελεστών διαμόρφωσης του πρότυπου κόστους παραγωγής, το ανά μονάδα πρότυπο κόστος που προκύπτει ονομάζεται (α) ιδανικό ή (β) αναμενόμενο. Το ιδανικό πρότυπο κόστος προϋποθέτει ότι επικρατούν τέλει συνθήκες παραγωγής, ότι δηλαδή δεν υπάρχουν φθορές ή άλλες απώλειες στη παραγωγική διαδικασία, ότι δεν υπάρχουν μεταβολές στην απόδοση των εργαζομένων, ότι δεν υπάρχουν έκτακτες απώλειες χρόνου λόγω διαφόρων διακοπών κλπ. Το αναμενόμενο πρότυπο κόστος προϋποθέτει πραγματικές συνθήκες παραγωγής όπως αυτές προκύπτουν από τις παρατηρήσεις, τις μετρήσεις ή τα πειράματα που έχουν γίνει. Λαμβάνονται δηλαδή υπόψη για τον καθορισμό παράγοντες όπως η φυσιολογική φθορά, η ποιότητα των πρώτων υλών, οι νεκροί χρόνοι που οφείλονται σε βλάβες των μηχανημάτων, τα διαλείμματα των εργαζομένων κ.λπ.

Πολλές φορές τίθεται το ερώτημα εάν και κάθε πότε πρέπει να αναθεωρούνται τα πρότυπα. Δεν υπάρχει μια και μοναδική απάντηση στο ερώτημα αυτό. Η αναθεώρηση των προτύπων είναι ένα θέμα πραγματικό και η αναγκαιότητα εξαρτάται από την κάθε μεμονωμένη περίπτωση που εξετάζεται. Το πρότυπο, όπως έχει ήδη υπογραμμισθεί, χρησιμεύει σαν βάση σύγκρισης. Αυτό σημαίνει ότι, εφόσον δεν αλλάζουν σημαντικά οι συνθήκες της παραγωγικής διαδικασίας, θα πρέπει να αλλάζει πολύ σπάνια. Συγχρόνως όμως το πρότυπο είναι και ένας στόχος που σημαίνει ότι για τον καθορισμό του θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη ακόμη και οι παραμικρές αλλαγές στην διαμόρφωση του κόστους. Αυτό σημαίνει ότι τα πρότυπα πρέπει να αναθεωρούνται συχνά ώστε ο στόχος να μπορεί πάντα να επιτευχθεί. Το συμπέρασμα είναι ότι τα πρότυπα πρέπει να αλλάζουν κάθε φορά που κρίνεται αναγκαίο. Πάντως, η αναθεώρηση ενός προτύπου απαιτεί, συνήθως, σημαντικό όγκο εργασίας και πρέπει να γίνεται μεθοδικά, προγραμματισμένα και σε κατάλληλη χρονική στιγμή (π.χ. τέλος της χρήσης) ώστε να προλαμβάνονται οι συγκρούσεις ή οι παρανοήσεις που μπορεί να προκληθούν.

#### 4.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Επιχείρηση κατάρτισε το εξής πρότυπο κοστολόγιο στην αρχή της χρήσης 2012 για την παραγωγή του προϊόντος X:

Α΄Υλες	μονάδες 5 * 10€=	50 €
Άμεση Εργασία	ώρες 2 * 12 €	= 24 €
ΓΒΕ	ώρες 2 * 20 €	= 40 €

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ 114 €/ μονάδα

Ο ελαστικός προϋπολογισμός προβλέπει παραγωγή 60.000 ωρών εργασίας ενώ ο γενικός δείκτης ΓΒΕ θα είναι 20€/ ώρα , οσταθερός θα είναι 15 €/ ώρα και ο μεταβλητός θα είναι 5 €/ ώρα.

Στο τέλος της προϋπολογιστικής περιόδου τα πραγματικά στοιχεία έχουν ως εξής:

Ετοιμα προϊόντα 30.000 μονάδες  
Ανάλωση Α' ύλης 158.000 μονάδες με κόστος ανά μονάδα 9 €  
Οι ώρες της άμεσης εργασίας είναι 59.000 με κόστος ανά ώρα 13 €  
Πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα 1.175.000€

Στο σημείο αυτό με την βοήθεια των τύπων των αποκλίσεων θα προσδιορίσουμε τις αποκλίσεις των υλών, της εργασίας και των ΓΒΕ.

#### ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΥΛΩΝ

Πραγματικά ανάλωση = 158.000

Πραγματική τιμή = 9

Πρότυπη ανάλωση = πραγματική παραγωγή \* πρότυπες μονάδες = 30.000 \* 5 = 150.000

Πρότυπη τιμή = 10

Συνεπώς οι αποκλίσεις των υλών θα είναι:

Απόκλισης τιμής = πραγματική ανάλωση \* ( πρότυπη τιμή - πραγματική τιμή) = 158.000 \* ( 10 - 9 ) = 158.000

Απόκλιση απόδοσης = πρότυπη τιμή \* ( πρότυπη ανάλωση - πραγματική ανάλωση) = 10 \* ( 150.000 - 158.000 ) = - 80.000

Αρα η ολική απόκλιση θα είναι θετικά κατά 78.000€ δηλαδή η απόκλιση έχει πληρώσει λιγότερα κατά 80.000 σε σχέση με αυτά που είχε προϋπολογίσει.

#### ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Πραγματικές ώρες = 59.000

Πραγματικό ωρομίσθιο = 13

Πρότυπες ώρες = πραγματική παραγωγή \* (πρότυπο ωρομίσθιο - πραγματικό ωρομίσθιο) = 30000 \* 2 € = 60.000

Πρότυπο ωρομίσθιο = 12

Απόκλισης τιμής = πραγματικές ώρες \* (πρότυπο ωρομίσθιο - πραγματικό ωρομίσθιο) = 59.000 \* ( 12 - 13) = - 13.000

Απόκλισης απόδοσης = πρότυπο ωρομίσθιο \* ( πρότυπες ώρες - πραγματικές ώρες) = 12 \* (60.000 - 59.000 ) = 12.000

Ολική απόκλιση = -13.000 + 12.000 = - 1.000€ άρα η επιχείρηση έχει πλήρωσει κόστος άμεσης εργασίας 1000€περισσότερα από ότι είχε προϋπολογίσει.



## ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΓΒΕ

Γενικός συντελεστής = 20, Μεταβλητός = 5, Σταθερός συντελεστής = 15  
Πρότυπες ώρες = 60.000, Πραγματικές ώρες = 59.000, Προυπολογιστικές ώρες = 60.000,  
πραγματικά γβε = 1.175.000

Αποκλίσεις όγκου γβε = σταθερός συντελεστής \* ( πρότυπες ώρες - προυπολογιστικές ώρες)  
= 15 \* ( 60.000 – 60.000 ) = 0

Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας γβε = μεταβλητός συντελεστής \* (πρότυπες ώρες -  
πραγματικές ώρες) = 5 \* ( 60.000 – 59.000 ) = 5.000

Απόκλισεις προυπολογισμού γβε = σταθερός συντελεστής \* πρόυπολογιστικές ώρες +  
μεταβλητός συντελεστής \* πραγματικές ώρες - πραγματικά γβε = 15 \* 60.000 + 5 \* 59.000 –  
1.150.000 = 20.000

Ολική απόκλιση = 5000 + 15.000 = 20.000

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ

ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ	ΘΕΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ	ΑΡΝΗΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ
ΤΙΜΗΣ ΥΛΩΝ	158.000	
ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΥΛΩΝ		80.000
ΤΙΜΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ		13.000
ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	12.000	
ΟΓΚΟΥ ΓΒΕ	0	0
ΑΠΟΤ/ΤΑΣ ΓΒΕ	5.000	
ΠΡΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	20.000	
ΣΥΝΟΛΟ	190.000	93.000

## ΕΠΙΛΟΓΟΣ

---

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας ήταν να παρουσιαστούν με απλό και κατανοητό τρόπο οι βασικές και κύριες έννοιες του κόστους, της κοστολόγησης, της αναλυτικής και διοικητικής λογιστικής.

Παρουσιάστηκαν τα βασικά χαρακτηριστικά του κόστους και της κοστολόγησης, οι έννοιες και οι μορφές τους, οι σκοποί, ο στόχος και οι μέθοδοι κοστολόγησης. Δόθηκαν επίσης τα βασικά χαρακτηριστικά και ο τρόπος ανάπτυξης και λειτουργίας της λογιστικής κόστους μέσα από την παρουσίαση των λογαριασμών της ομάδας 9 του ΕΓΛΣ. Καταγράφηκαν όλοι η πρωτοβάθμιοι και δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 9 και με την βοήθεια λογιστικών εγγραφών παρουσιάστηκε ο τρόπος λειτουργίας τους.

Στην συνέχεια παρουσιάστηκαν οι μέθοδοι και οι τεχνικές κοστολόγησης. Είναι σαφές ότι υπάρχουν πολλές τεχνικές και μέθοδοι κοστολόγησης. Οι πιο διαδεδομένες όμως είναι η τεχνική του οριακού, και του πρότυπου κόστους και από τις μεθόδους, η μέθοδος της συνεχούς κοστολόγησης και της εξατομικευμένης.

Το τελευταίο μέρος της εργασίας αυτής αναφέρεται στην μέθοδο κοστολόγησης του προτύπου κόστους. Παρουσιάστηκε η μεθοδολογία υπολογισμού των προτύπων καθώς και ο τρόπος παρακολούθησης των αποκλίσεων μεταξύ του πραγματικού και πρότυπου κόστους κατά την διάρκεια μιας χρονική περιόδου. Μέσω πρακτικής εφαρμογής κατατίθεται ο τρόπος υπολογισμού των επιμέρους αποκλίσεων που σχετίζονται με τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Με την παρούσα πτυχιακή εργασία ολοκληρώνεται ο κύκλος των σπουδών μας. Ελπίζουμε η παρούσα εργασία να αντικατοπτρίζει επιτυχώς τα όσα διδαχτήκαμε κατά την διάρκεια των ετών φοίτησής μας στο τμήμα της Λογιστικής του ΑΤΕΙ Πατρών.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

---

- ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. (2005), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΕΛΑ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ
- ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., (2000), ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ
- ΙΓΝΑΤΙΑΔΗΣ Α.(1981), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΦΟΙ ΚΥΡΙΑΚΙΔΗ
- ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ., (2003). ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ
- ΚΕΧΡΑΣ Ι. Δ., (2011), ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ Κ. Μ. (1972) ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ ΠΑΜΙΣΟΣ
- ΠΑΓΓΕΙΟΣ Γ, ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗ ,ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993
- ΠΟΜΟΝΗΣ Ν. Σ., ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ο ΣΤΑΜΟΥΛΗ
- ΣΑΚΕΛΗΣ Ε. Ι. , ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΒΡΥΚΟΥΣ» Ε.Ε.
- ΤΣΑΚΛΑΓΚΑΝΟΣ Α., ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΙΚΟΣ ΑΔΕΛΦΩΝ ΚΥΡΙΑΚΙΔΗ Α.Ε
- ΔΙΔΑΚΤΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟΥ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΕΩΣ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ, ΔΡ ΙΩΑΝΝΗΣ ΣΩΡΟΣ, ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Π. ΠΑΤΣΗΣ

## **ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ**

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

[www.wikipedia.gr](http://www.wikipedia.gr)

[www.logistics.tuc.gr](http://www.logistics.tuc.gr)

[ww.icsd.aegean.gr](http://www.icsd.aegean.gr)