



Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Πτυχιακή Εργασία:
«Η Εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής
στις Βιομηχανικές Επιχειρήσεις»

Σπουδαστές: Καραχρηστος Θωμάς
Μυλωνας Αναστασιος

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΑΡΤΙΚΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

2005

Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
Αριθ Εισαγωγής 1324



Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Πτυχιακή Εργασία:

«Η Εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής

στις Βιομηχανικές Επιχειρήσεις»

Σπουδαστές: Καραχρήστος Θωμάς

Μυλωνάς Αναστάσιος

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΑΡΤΙΚΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

2005

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

- 1.1.1. Χρησιμότητα και σκοποί της λογιστικής τυποποίησης
- 1.1.2. Σκοποί και Σημασία του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου
- 1.1.3. Βασικές Αρχές της Δομής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου
- 1.1.4. Περιεχόμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου
- 1.1.5. Βασικές Αρχές του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου
- 1.1.6. Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1. ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ

- 2.1.1. Έννοια των όρων «κόστος», «έξοδο», «δαπάνη», «έσοδο»
- 2.1.2. Έξοδα κοστολογήσιμα – Έξοδα μη κοστολογήσιμα
- 2.1.3. Κατηγορίες εσόδων (οργανικά και ανόργανα -ομαλά και ανώμαλα)
- 2.1.4. Λειτουργικό κόστος και κέντρα (θέσεις) λειτουργικού κόστους – Φορείς κόστους
- 2.1.5. Βασικές κατηγορίες (είδη) κόστους
- 2.1.6. Κριτήρια κατανομής (μερισμού) των έμμεσων εξόδων στις θέσεις (κέντρα) λειτουργικού κόστους
- 2.1.7. Η αρχή της ορθολογικής επιβαρύνσεως του κόστους

2.2. ΒΑΣΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

- 2.2.1. Η αυτονομία της Αναλυτικής Λογιστικής και λογιστικές εγγραφές που καταχωρούνται σ' αυτή
- 2.2.2. Ποίοι λογαριασμοί της Ομάδας 9 είναι υποχρεωτικής τήρησης
- 2.2.3. Χρόνος και τρόπος μεταφοράς στην Αναλυτική Λογιστική των δεδομένων των Ομάδων 2, 6, 7 και των λογαριασμών 81-85 της Γενικής Λογιστικής
- 2.2.4. Τα κατ' είδος έξοδα της Ομάδας 6 μεταφέρονται και εντάσσονται στα οικεία κέντρα λειτουργίας κόστους του λογαριασμού 92
- 2.2.5. Ο χαρακτηρισμός της κοστολογικής επιβάρυνσης κάθε εξόδου της Ομάδας 6, γίνεται κατά τη λογιστικοποίησή του στους λογαριασμούς της

2.3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ 56

- 2.3.1. Λογαριασμός (90) «Διάμεσοι – αντικρουζόμενοι λογαριασμοί»
- 2.3.2. Λογαριασμός (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων»
- 2.3.3. Λογαριασμός (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους»
- 2.3.4. Λογαριασμός (93) «κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)»
- 2.3.5. Λογαριασμός (94) «Αποθέματα»
- 2.3.6. Λογαριασμός (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος»
- 2.3.7. Λογαριασμός (96) «Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα»
- 2.3.8. Λογαριασμός (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού»
- 2.3.9. Ο λογαριασμός (98) «Αναλυτικά αποτελέσματα»
- 2.3.10. Ο Λογαριασμός (99) «Εσωτερικές Διασυνδέσεις»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1. ΓΝΩΡΙΜΙΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

3.2. ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ – ΕΦΑΡΜΟΓΗ

3.2.1. Παραγωγική διαδικασία – Τεχνολογική διάρθρωση

3.2.2. Λογιστική Οργάνωση

3.2.3. Αποθέματα ενάρξεως χρήσεως

3.2.4. Συναλλαγές, αναλώσεις κ.λ.π. που πραγματοποιήθηκαν

3.2.5. Λοιπά δεδομένα

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

1.1.1. Χρησιμότητα και σκοποί της λογιστικής τυποποίησης

Η βιομηχανική επανάσταση, που εμφανίστηκε στις αρχές του 19^{ου} αιώνα, είχε ανάγκη μεγάλων κεφαλαίων. Αυτό οδήγησε εξελικτικά στη δημιουργία του θεσμού των Ανώνυμων Εταιρειών, δηλαδή στη δημιουργία των μεγάλων επιχειρήσεων, οι οποίες αντλούσαν τα μεγάλα κεφάλαιά τους από το κοινωνικό σύνολο (ανώνυμο πλήθος μετόχων, ομολογιούχων και αποταμιευτών μέσω των τραπεζικών χρηματοδοτήσεων). Η ανάπτυξη του θεσμού των ανωνύμων εταιρειών ήταν αλματώδης, παράλληλα, όμως, εμφανίστηκαν και καταχρήσεις, οι οποίες οφείλονταν στην κακή διαχείριση των κεφαλαίων που τους είχε εμπιστευτεί το κοινωνικό σύνολο. Έτσι, επιτακτική ανέκυψε η ανάγκη της εποπτείας, από το Κράτος, της δραστηριότητας των Α.Ε., καθώς και της οργανώσεως ελέγχου επί της οικονομικής διαχειρίσεώς τους δια της θεσμοθετήσεως ειδικού οργάνου. Αμέσως όμως έγινε αντιληπτό ότι, για να είναι εφικτή η άσκηση της εποπτείας και η διενέργεια του ελέγχου, έπρεπε προηγουμένα να ληφθούν νομοθετικά μέτρα για τη λογιστική απεικόνιση της δραστηριότητας των Α.Ε. Έτσι, περί το τέλος του 19^{ου} αιώνα πολλές χώρες άρχισαν να λαμβάνουν νομοθετικά μέτρα, σχετικά με τον τρόπο καταρτίσεως και το περιεχόμενο του ισολογισμού των ανωνύμων εταιρειών. Σταδιακά, η μία μετά την άλλη, οι προηγμένες χώρες άρχισαν να περιλαμβάνουν στις εμπορικές τους νομοθεσίες και κατά κανόνα στις νομοθεσίες τους περί ανωνύμων εταιρειών, σχετικές διατάξεις για τη διενέργεια της απογραφής, την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και γενικούς κανόνες για την κατάρτιση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως. Αρκετές χώρες περιέλαβαν στις νομοθεσίες τους και υπόδειγμα ισολογισμού, ενώ άλλες καθόρισαν τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία, κατ' ελάχιστο όριο, πρέπει να καταχωρούνται στον ισολογισμό με ιδιαίτερους λογαριασμούς.

Με τη λήψη των νομοθετικών αυτών μέτρων, κάθε χώρα αποσκοπούσε να επιτύχει, να καταρτίζουν οι επιχειρήσεις της, ειλικρινείς, αληθείς, σαφείς και ομοιόμορφους ισολογισμούς και λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσεως.

Στην Ελλάδα, μέχρι το έτος 1918 ίσχυαν οι παμπάλαιες πενιχρές διατάξεις του Ναπολεόντειου Εμπορικού Κώδικα του 1807. Γιατί, όπως είναι γνωστό, από της απελευθερώσεως του Έθνους, με ψηφίσματα των Εθνοσυνελεύσεων κ.λ.π., ορίστηκε ότι «δια τα εμπορικά ισχύει μόνος ο Εμπορικός της Γαλλίας Κώδιξ» (δηλαδή ο Γαλλικός Εμπορικός Κώδικας, που καταρτίστηκε την εποχή του Μ. Ναπολέοντα και τέθηκε σε ισχύ το έτος 1807). Ο Κώδικας αυτός ισχύει ακόμα και σήμερα, όχι βέβαια με την αρχική του μορφή, αλλά όπως έχει διαμορφωθεί από το πλήθος των τροποποιήσεων και

συμπληρώσεων που έχει υποστεί κατά τα 160 περίπου χρόνια που πέρασαν.

Ο Κώδικας αυτός περιλαμβάνει στο περί εταιρειών τμήμα 11 μόνο άρθρα για τις ανώνυμες εταιρείες (τα υπ' αριθμό 29-37, 40 και 45), καθένα από τα οποία αποτελείται από 1-4 στίχους. Στα άρθρα αυτά δεν αναφέρεται τίποτα απολύτως περί ισολογισμού και απογραφής. Οι μοναδικές σχετικές διατάξεις που περιλαμβάνονται στον Κώδικα αυτό, είναι οι διατάξεις των άρθρων 8 και 9 που ορίζουν ότι «πας έμπορος... οφείλει να έχη» κ.λ.π. (βιβλίο ημερολογίου, βιβλίο αντιγραφής επιστολών και βιβλίο απογραφών).

Αυτή ήταν η κατάσταση στην Ελλάδα όταν, κατά το τέλος του 19^{ου} αιώνα, άρχισαν στις διάφορες χώρες να λαμβάνονται τα νομοθετικά μέτρα που προαναφέραμε.

Και η Ελλάδα ακολούθησε αργότερα τις άλλες χώρες. Έτσι, το έτος 1918, με το Ν.1348 «περί εποπτείας ανωνύμων εταιρειών», θεσπίστηκαν, για πρώτη φορά, διατάξεις περί της κατάρτισης και του περιεχομένου του ισολογισμού των ανωνύμων εταιρειών. Αξιοσημείωτο είναι ότι, το μισό σχεδόν κείμενο του νόμου αυτού, που αποτελείται από δεκαοκτώ άρθρα, καταλαμβάνεται από τις διατάξεις περί ισολογισμού, οι οποίες το έτος 1920, περιλήφθηκαν σχεδόν αυτούσιες στο νόμο 2190 που ψηφίστηκε το έτος αυτό και ίσχυσαν επί 42 ολόκληρα χρόνια, δηλαδή μέχρι το έτος 1962, μέσα στο οποίο τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν με το ΝΔ4237, οι διατάξεις του οποίου ίσχυσαν μέχρι 31/12/1986. Είναι τα άρθρα 42α, 42β, 42γ, 42δ και 43 του κωδικοποιημένου Ν.2190/1920 (η κωδικοποίηση έγινε το 1963 με το ΒΔ174).

Οι διατάξεις αυτές (του κωδικοπ. Ν.2190/1920) αντικαταστάθηκαν όλες, από τις σύγχρονες διατάξεις της 4^{ης} (78/660/ΕΟΚ) Οδηγίας της ΕΟΚ. Η αντικατάσταση έγινε με το Π.Δ. 409/1986 που ισχύει από 1-1-1987.

Αποδείχθηκε, όμως, σύντομα, ότι με τη θέσπιση κανόνων αναφερόμενων μόνο στο περιεχόμενο του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, δεν επιτυγχάνεται η κατάρτιση ειλικρινών, αληθών και ομοιόμορφων ισολογισμών, γιατί, κατά την επεξεργασία κ.λ.π. των αριθμητικών μεγεθών των περιουσιακών στοιχείων, για την καταχώρισή τους στον ισολογισμό και για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, παρεμβαίνει το υποκειμενικό στοιχείο και η αυθαιρεσία, με συνέπεια οι σχετικοί κανόνες να μην εφαρμόζονται ομοιόμορφα, έτσι ώστε να μη δύναται να γίνει λόγος ότι με τους κανόνες αυτούς επιτεύχθηκε κάποια ικανοποιητική τυποποίηση των ισολογισμών και των λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσεως.

Κατανοήθηκε, δηλαδή, ότι για την κατάρτιση ειλικρινών, αληθών και ομοιόμορφων ισολογισμών και λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσεως, δεν είναι αρκετοί οι κανόνες περί κατάρτισής τους, αλλά απαιτείται η θέσπιση κανόνων περί του περιεχομένου, του τρόπου λειτουργίας κ.λ.π., των τηρητέων λογαριασμών, από τους οποίους πηγάζει ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως.

Δηλαδή απαιτείται η τυποποίηση ολόκληρης της λογιστικής εργασίας, η τυποποίηση της λογιστικής απεικόνισης και παρακολουθήσεως της όλης δράσης της

οικονομικής μονάδας. Πέρα από αυτό, έγινε αντιληπτό και το ότι, με την τυποποίηση αυτή εξασφαλίζεται και η δημιουργία ενιαίων πηγών αντλήσεως αληθινού, ομοιόμορφου και συγκρίσιμου πληροφοριακού υλικού, πολύτιμου για την ίδια την οικονομική μονάδα, για τον κλάδο στον οποίο αυτή ανήκει, καθώς και για τον προγραμματισμό της οικονομίας της Χώρας (κατάρτιση εθνικών λογαριασμών και εθνικής στατιστικής, προγραμματισμός της οικονομικής ανάπτυξης, της πολιτικής χρηματοδοτήσεων, τιμών, αμοιβών κ.λ.π.).

Η καθολική αυτή τυποποίηση της λογιστικής σε εθνική κλίμακα, όπως την περιγράψαμε προηγουμένως, καλείται Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Όταν οι κανόνες τυποποίησης της λογιστικής δεν αφορούν το σύνολο των επιχειρήσεων μιας χώρας, αλλά ορισμένο κλάδο επιχειρήσεων, τότε η μερική (τμηματική) αυτή τυποποίηση καλείται Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο.

1.1.2. Σκοποί και Σημασία του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Οι σκοποί και η σημασία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) προσδιορίζονται στο ΠΔ 1123/1980. Αυτοί έχουν ως εξής:

I. Από την Άποψη της Εθνικής Οικονομίας

1. Η εξασφάλιση ομοιογενών, ορθών και ακριβών στοιχείων, για τον προγραμματισμό της γενικής οικονομικής πολιτικής της χώρας (κίνητρα επενδύσεων, εισοδηματική πολιτική, φορολογική πολιτική, δασμολογική πολιτική κ.λ.π.)
2. Η απλούστευση και η αποτελεσματική άσκηση των κάθε είδους ελέγχων (διαχειριστικών, φορολογικών, αγορανομικών, ορκωτών ελεγκτών κ.λ.π.)
3. Η ευχερής συγκέντρωση πληροφοριών συγκριτικής σημασίας
4. Η διευκόλυνση οικονομικών αναλύσεων και μελετών, γενικών και κλαδικών
5. Η παροχή ακριβών και ομοιόμορφων στοιχείων για την άσκηση πιστωτικής πολιτικής
6. Η διευκόλυνση της επικοινωνίας με την εξασφάλιση κοινής ορολογίας
7. Η εύκολη ενημέρωση των μετόχων και του επενδυτικού κοινού

II. Από την Άποψη της Ιδιωτικής Οικονομίας

1. Η κατάργηση του αυτοσχεδιασμού
2. Η καλύτερη και ορθολογικότερη λογιστική και διαχειριστική οργάνωση και η μείωση του λειτουργικού κόστους.
3. Η διευκόλυνση της εφαρμογής σύγχρονων μεθόδων διεξαγωγής της λογιστικής (μηχανογραφημένη λογιστική).

4. Η τυποποίηση των λογιστικών καταστάσεων όχι μόνο από άποψη εμφάνισης αλλά και στο ουσιαστικό τους περιεχόμενο.
5. Η παροχή ορθών και συνεπών στοιχείων και πληροφοριών στα όργανα διοίκησης
6. Η προστασία των οικονομικών μονάδων από τυχόν αυθαιρεσίες των φορολογικών οργάνων
7. Η παροχή ομοιόμορφων στοιχείων προς τις τράπεζες για τον έλεγχο της πιστοληπτικής ικανότητας της οικονομικής μονάδας
8. Η παροχή ορθών και ομοιόμορφων στοιχείων και πληροφοριών στις διοικήσεις των επαγγελματικών οργανώσεων.

1.1.3. Βασικές Αρχές της Δομής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Οι βασικές αρχές της δομής του ΕΓΛΣ είναι οι εξής:

- Η γενική (δηλαδή η χρηματοοικονομική) λογιστική διαχωρίζεται από την αναλυτική λογιστική (δηλαδή τη λογιστική κόστους) και καθένας από τους δύο αυτούς τομείς λειτουργεί σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.
- Υιοθετείται η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής, παρέχεται όμως η δυνατότητα της συγχώνευσης και λειτουργίας σε ένα ενιαίο σύστημα των δύο τομέων της λογιστικής, εφόσον δεν αλλοιώνονται οι κανόνες και αρχές της γενικής λογιστικής.

- Οι βασικές αρχές της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι:
 - I. Η καταγραφή των εξόδων και εσόδων κατ' είδος.
 - II. Η αρχή του σχηματισμού του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως μετά από λογιστική μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των τελικών αποθεμάτων και των κατ' είδος οργανικών εξόδων και εσόδων.
- Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν σε ανεξάρτητο ενιαίο λογιστικό κύκλωμα
- Η κωδικοποίηση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών γίνεται με το δεκαδικό σύστημα.

Η Γενικότητα Εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Σύμφωνα με τους συντάκτες του, το ΕΓΛΣ έχει καταρτιστεί έτσι ώστε να μπορεί να εφαρμοσθεί από όλες τις επιχειρήσεις του ιδιωτικού και του δημοσίου τομέα.

Η Πληρότητα του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Σύμφωνα με τους συντάκτες του, το ΕΓΛΣ έχει καταρτιστεί έτσι ώστε να καλύπτει το μεγαλύτερο δυνατό αριθμό περιπτώσεων γενικής εφαρμογής.

Η Σαφήνεια του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Σύμφωνα με τους συντάκτες του, οι διατάξεις του ΕΛΓΣ έχουν διατυπωθεί με σαφήνεια ώστε να μην επιτρέπονται παρερμηνείες.

Η Ελαστικότητα του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Σύμφωνα με τους συντάκτες του, το ΕΛΓΣ χαρακτηρίζεται από ελαστικότητα προσαρμογής τέτοια ώστε οι επιχειρήσεις να μπορούν να αναπτύσσουν μέσα στα βασικά του πλαίσια, τα δικά τους σχέδια λογαριασμών. Αυτό γίνεται επειδή παρέχεται στις επιχειρήσεις:

- Δυνατότητα αναπτύξεως του μεγαλύτερου μέρους των δευτεροβάθμιων λογαριασμών σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας.
- Δυνατότητα αναπτύξεως των κυριότερων πρωτοβάθμιων λογαριασμών των αποθεμάτων και των εσόδων κατ' είδος σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας.
- Δυνατότητα αναπτύξεως των πρωτοβάθμιων σύμφωνα με το περιορισμένο εκατονταδικό σύστημα.
- Δυνατότητα συγκεντρώσεως των οργανικών εξόδων και εσόδων είτε κατά είδος είτε κατά προορισμό είτε κατ' είδος και προορισμό.
- Δυνατότητα διπλασιασμού των πρωτοβάθμιων για την ανάπτυξη των λογαριασμών υποκαταστημάτων που δεν έχουν λογιστική αυτοτέλεια.
- Δυνατότητα ενσωμάτωσης προϋπολογισμένων αγορών, εσόδων και εξόδων.
- Δυνατότητα αναπτύξεως λογαριασμών τρίτου, τέταρτου, πέμπτου κ.λ.π. βαθμού.
- Δυνατότητα αυτόνομης λειτουργίας ή συν-λειτουργίας της αναλυτικής και της γενικής λογιστικής.
- Δυνατότητα ενσωμάτωσης υπολογιστικών εσόδων και εξόδων χωρίς τη νόθευση των αποτελεσμάτων.

Η Ευκολία Προσαρμογής του ΓΛΣ

Σύμφωνα με τους συντάκτες του το ΕΓΛΣ προσαρμόζεται εύκολα στις ανάγκες όλων των επιχειρήσεων ανεξάρτητα από το μέγεθος και τη νομική μορφή αυτών.

Η Ταχύτητα Συγκέντρωσης Στοιχείων μέσω του ΓΛΣ

Σύμφωνα με τους συντάκτες του, η οργανωτική δομή του ΕΓΛΣ είναι τέτοια ώστε να εξασφαλίζεται η γρήγορη και εύκολη συλλογή πληροφοριών.

1.1.4. Περιεχόμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Το ΕΓΛΣ χωρίζεται σε πέντε μέρη τα οποία είναι:

1. Μέρος Πρώτο: Βασικές Αρχές του ΓΛΣ -Σχέδιο Λογαριασμών
2. Μέρος Δεύτερο: Γενική (Χρηματοοικονομική) Λογιστική
3. Μέρος Τρίτο: Λογαριασμοί Τάξεως
4. Μέρος Τέταρτο: Οικονομικές (λογιστικές) Καταστάσεις – Αριθμοδείκτες
5. Μέρος Πέμπτο: Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως

1.1.5. Βασικές Αρχές του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Οι βασικές αρχές του ΕΓΛΣ είναι οι εξής:

Αρχή της αυτονομίας. Σύμφωνα με αυτή την αρχή το ΕΓΛΣ χωρίζεται σε τρία μέρη που δουλεύουν ανεξάρτητα μεταξύ τους: τη χρηματοοικονομική λογιστική, τη λογιστική κόστους και τους λογαριασμούς τάξεως.

Αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, μέσα στη χρήση, οι παραπάνω λογαριασμοί δέχονται μόνο χρεω-πιστώσεις και αντιλογισμούς, απαγορευμένων των εσωτερικών διακινήσεων και μεταφορών.

Αρχή της κατάρτισεως του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές. Ο παραπάνω λογαριασμός κατάρτιζεται με τη λογιστική μεταφορά σ' αυτόν στο τέλος της χρήσεως, κατ' είδος, των αρχικών και τελικών αποθεμάτων, των αγορών και των οργανικών (δηλαδή λειτουργικών) εσόδων και εξόδων.

Γενικές αρχές τηρήσεως των λογαριασμών. Αυτές έχουν ως εξής:

1. Ύπαρξη Παραστατικού (αρχή της αντικειμενικότητας)
2. Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται τουλάχιστον ο αύξων αριθμός του παραστατικού και σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή.
3. Για τους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας είναι υποχρεωτική η τήρηση αναλυτικών μερίδων σε καρτέλες.
4. Παρέχεται η ευχέρεια στις οικονομικές μονάδες να ενημερώνουν μόνο τους λογαριασμούς της προτελευταίας βαθμίδας (περιληπτικούς) μόνο με τη συνολική κίνηση τόσο της χρεώσεως όσο και της πιστώσεως, των αντίστοιχων λογαριασμών της τελευταίας βαθμίδας (αναλυτικών) με την προϋπόθεση ότι αυτή η ενημέρωση θα γίνεται, κατά οποιοδήποτε τρόπο, τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα.

1.1.6. Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ περιλαμβάνει δέκα ομάδες λογαριασμών. Οι ομάδες 1 έως 8 καλύπτουν τις ανάγκες της χρηματοοικονομικής λογιστικής, η ομάδα 9 τις ανάγκες της λογιστικής κόστους και της ομάδας 0 τις ανάγκες των λογαριασμών τάξεως. Ειδικότερα, στις ομάδες 1-5 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του ισολογισμού ενώ στις ομάδες 6-8 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως και των αποτελεσμάτων για διάθεση.

Η κωδικοποίηση των λογαριασμών γίνεται κατά το δεκαδικό και το εκατονταδικό σύστημα, ως εξής:

α) Σε κάθε ομάδα σχηματίζονται μέχρι 10 πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί με την προσθήκη των αριθμών έως και 9 στο ψηφίο της ομάδας

β) Κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός αναλύεται σε εκατό δευτεροβάθμιους

γ) Κάθε δευτεροβάθμιος λογαριασμός αναλύεται σε τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους κ.λ.π. λογαριασμούς κατά το δεκαδικό, εκατονταδικό, χιλιαδικό κ.λ.π. σύστημα.

Οι κενοί πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί καλύπτονται μόνο από το κατά νόμο αρμόδιο όργανο. Οι κενοί δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί με κωδικό 00 έως 89 (πλην ορισμένων εξαιρέσεων) καλύπτονται από το κατά νόμο αρμόδιο όργανο, ενώ αυτοί με κωδικό 90 ως 99 καλύπτονται από την επιχείρηση, εκτός εάν καλυφθούν από το κατά νόμο αρμόδιο όργανο.

Όλοι οι λογαριασμοί με υπογράμμιση, καθώς και όσοι δημιουργήθηκαν με γνωμοδότηση του ΕΣΥΛ είναι υποχρεωτικοί για τις επιχειρήσεις χωρίς οι τελευταίες να

έχουν το δικαίωμα να δημιουργήσουν άλλο λογαριασμό στη θέση του, ακόμα και εάν υπάρχουν κενοί κωδικοί αριθμοί. Επίσης, όλοι οι λογαριασμοί των υποκαταστημάτων είναι προαιρετικής χρήσεως και χρησιμοποιούνται, πάντα προαιρετικά, όταν το υποκατάστημα δεν έχει λογιστική αυτοτέλεια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1. ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ

2.1.1. Έννοια των όρων «κόστος», «έξοδο», «δαπάνη», «έσοδο»

1. Κόστος υπό ευρεία έννοια είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης 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.

Στην πρώτη περίπτωση υπάγονται 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. ένα κρατικό νοσοκομείο ή ένα δημόσιο εκπαιδευτικό ίδρυμα.

Κόστος υπό στενότερη έννοια είναι «το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών οι οποίες, κάτω από δεδομένες κάθε φορά τεχνικοοικονομικές συνθήκες, απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία και να πάρει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες καθώς και θέση στο χώρο και στο χρόνο» (Μ.Τσιμάρας).

2. Το κόστος, ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται ή το ρυθμό κυκλοφοράς του στην οικονομική μονάδα, διακρίνεται σε κόστος τρέχουσας μορφής και κόστος πάγιας μορφής:

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

ηλεκτρικό ρεύμα.

β. *Κόστος πάγιας μορφής* είναι το κόστος που σχηματίζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται πρόκειται να χρησιμοποιηθούν, από την οικονομική μονάδα, άμεσα ή έμμεσα, για μακρό χρονικό διάστημα, μεγαλύτερο οπωσδήποτε των δώδεκα μηνών, για πάγια εκμετάλλευση.

Στην κατηγορία αυτή του κόστους ανήκει π.χ. το κόστος κτήσεως μηχανημάτων, κτιρίων, γηπέδων, επίπλων, μεθόδων παραγωγής (Know-How) ή φήμης και πελατείας.

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

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

3. *Έξοδο* είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως (εξαφανιζόμενο κόστος).

Το κόστος εξαφανίζεται (εκπνέει) όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώλησή του.

Το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών – αναπτύξεως, μετατρέπεται σε έξοδο, είτε ολικά, είτε κατά το μέρος που βαρύνει τα έσοδα ή τα μικτά αποτελέσματα ή το κόστος των πωλημένων αγαθών και υπηρεσιών της χρήσεως.

4. *Δαπάνη* είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποίησεως του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποίησεως 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.

5. *Έσοδο* είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δυνάμεως που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και τυχόν επιχορηγήσεις και άλλα παρόμοιας φύσεως κονδύλια, που καταβάλλοντα στην οικονομική μονάδα για την υποβοήθηση επιτεύξεως των σκοπών της.

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

α. 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.

β. Το έξοδο, έστω και στιγμιαία, προϋπάρχει σαν κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντίστροφο.

γ. Το κόστος σαν επένδυση που δημιουργείται, είτε μέσα σε μια χρήση, είτε μέσα σε περισσότερες, μέχρις ότου εκπνεύσει, κατά κανόνα αλλάζει μορφές. Αυτό π.χ παρατηρείται στην περίπτωση που το κόστος ενός μηχανήματος μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής των προϊόντων μέσα στη διάρκεια πολλών χρήσεων (με τη διενέργεια αποσβέσεων) ή στην περίπτωση που το κόστος μιας πρώτης ύλης μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής έπειτα από τη βιομηχανοποίησή της. Τελικά, στα παραδείγματα αυτά, το κόστος του έτοιμο προϊόντος εκπνέει με τη μετατροπή του σε έξοδο όταν το προϊόν αυτό πωλείται, είτε στην ίδια, είτε στις επόμενες χρήσεις από εκείνη που παράγεται (και το κόστος του βαρύνει το πραγματοποιούμενο από την πώληση έσοδο).

δ. Το έξοδο σχηματίζεται από το κόστος που, μέσα σε μία χρήση εκπνέει και αποτελεί ένα αυτοτελές μέγεθος που συσχετίζεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος, με βάση την ισότητα:

ΕΣΟΔΑ Χρήσεως – ΕΞΟΔΑ Χρήσεως – ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ Χρήσεως (□)

Τα έξοδα της χρήσεως σχηματίζονται από το κόστος κτήσεως ή παραγωγής των πωλημένων, αυξημένο με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών – αναπτύξεως, που δεν έχει ενσωματωθεί στο κόστος παραγωγής.

ε. Η δαπάνη συνδέεται με το κόστος πάγιας ή τρέχουσας μορφής μόνο σαν ενέργεια ή διαδικασία πραγματοποιήσεώς του. Δεν είναι έννοια διαφορετική από τις έννοιες του κόστους και του εξόδου. Αποτελεί απλώς τη μία από τις δύο εξωτερικές όψεις αυτών, δηλαδή τη συγκεκριμένη ενέργεια πραγματοποιήσεώς τους (όπως π.χ. η αξίας πρώτης ύλης δρχ. 100 αναλύεται σε τιμολογιακή αξίας δρχ. 70, σε δασμούς και λοιπούς φόρους εισαγωγής δρχ. 20 και σε λοιπά άμεσα έξοδα αγοράς δρχ.10).

2.1.2. Έξοδα κοστολογήσιμα – Έξοδα μη κοστολογήσιμα

1. Με κριτήριο το σκοπό στον οποίο αποβλέπει η πραγματοποίηση του κόστους –

εξόδου, αυτό διακρίνεται σε οργανικό και ανόργανο, ως εξής:

α. Οργανικό κόστος – έξοδο είναι το ομαλό κόστος – έξοδο που αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της οικονομικής μονάδας. Οργανικά έξοδα είναι εκείνα που αναλώνονται κατά τη διάρκεια της χρήσεως για την (ομαλή) εκμετάλλευση των τακτικών δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως.

β. Ανόργανο κόστος – έξοδο είναι εκείνο που δεν αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δεν συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως. Αυτό το κόστος – έξοδο συνδέεται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες.

Στην κατηγορία των ανόργανων εξόδων περιλαμβάνονται και τα ανώμαλα ή έκτακτα έξοδα που, αν και έχουν σχέση με τη βασική ή τις δευτερεύουσες δραστηριότητες που αναπτύσσει η οικονομική μονάδα, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά. Το ανόργανο κόστος – έξοδο δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος.

2. Με κριτήριο την ενσωμάτωση ή μη στο λειτουργικό κόστος, το κόστος – έξοδο διακρίνεται σε ομαλό και ανώμαλο ως εξής:

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

Δηλαδή, η δαπάνη είναι κοστολογήσιμη και ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος μόνο εφόσον είναι ομαλή και οργανική.

β. Ανώμαλο κόστος – έξοδο είναι εκείνο που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, επειδή κρίνεται ότι δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται. Αυτό το κόστος – έξοδο εμφανίζει έντονα τα χαρακτηριστικά της έκτακτης μη οργανικής ζημίας, όπως π.χ., στην περίπτωση υποαπασχολήσεως της οικονομικής μονάδας ή τμημάτων αυτής, το κόστος των σταθερών στοιχείων που αντιστοιχεί στο βαθμό υποαπασχολήσεως. Έτσι, αν το σταθερό κόστος του τμήματος Α, που υποαπασχολείται κατά 50%, είναι 1.000.000 δρχ., το μισό (1/2) του κόστους αυτού, δηλαδή 500.000 δρχ., δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, χαρακτηρίζεται ως ανώμαλο έξοδο και μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς.

Στην κατηγορία των ανώμαλων εξόδων εντάσσονται και τα τυχαία, απρόβλεπτα, εξαιρετικά και ακανόνιστα έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από την

ομαλή λειτουργία της οικονομικής μονάδας. Τα έξοδα αυτά χαρακτηρίζονται ως έκτακτα ή ως έκτακτες ζημίες και δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος αλλά μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Ενδεικτικές περιπτώσεις τέτοιων εξόδων είναι οι ακόλουθες:

- Τα πρόστιμα κάθε είδους και οι προσαυξήσεις φόρων
- Οι τόκοι υπερημερίας (δανείων, γραμματίων κ.λ.π.)
- Οι ποινικές ρήτρες
- Οι καταπτώσεις εγγυήσεων
- Οι προσαυξήσεις λόγω καθυστέρησης καταβολής εισφορών και συνεισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς
- Οι υπερβολικές φύρες αποθηκείωσης, μεταφοράς και βιομηχανοποίησης υλικών
- Οι δαπάνες παραγωγής που απέτυχε
- Οι μειώσεις της αξίας αποθεμάτων κάτω της αξίας κτήσεώς τους, λόγω παλαιότητας ή ποιοτικών αλλοιώσεων ή άλλων αιτιών
- Η επιβολή εφάπαξ εκτάκτων φόρων
- Η πληρωμή ημερών απεργίας του προσωπικού
- Η καταβολή αποζημιώσεως στην πελατεία για αποκατάσταση ζημιών που προκαλούνται από προϊόντα ελαττωματικής ποιότητας
- Η επισκευή μηχανημάτων ή εγκαταστάσεων για αποκατάσταση ανώμαλων φθορών ή καταστροφών
- Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές
- Οι δωρεές και εισφορές για κοινωφελείς σκοπούς, που θεωρούνται ασυνήθιστα υψηλές σε σχέση με το μέγεθος της οικονομικής μονάδας
- Οι αποζημιώσεις στο προσωπικό που δεν καλύπτονται από σχηματισμένες σχετικές προβλέψεις
- Οι απώλειες από πυρκαγιές ή μεταφορές που δεν καλύπτονται ασφαλιστικά
- Οι υπερημερίες που καταβάλλονται στο τελωνείο ή στην ελεύθερη ζώνη λόγω καθυστέρησης παραλαβής φορτίων
- Τα ελλείμματα ταμείου
- Οι κλοπές και υπεξαίρέσεις
- Οι απώλειες από πιστώσεις οι οποίες χορηγούνται πέρα από τα όρια που θεωρούνται κανονικά (οι πέρα του παραδεκτού απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις)
- Τα πέρα από το κανονικό έξοδα ερευνών, πειραμάτων και δοκιμών που γίνονται για την ανάπτυξη και βελτίωση των ειδών που παράγονται
- Οι προβλέψεις που σχηματίζονται για τα παραπάνω έκτακτα έξοδα και έκτακτες ζημίες

2.1.3. Κατηγορίες εσόδων (οργανικά και ανόργανα -ομαλά και ανώμαλα)

1. Με κριτήριο την πηγή προέλευσής τους τα έσοδα διακρίνονται σε οργανικά και ανόργανα, ως εξής:

α. *Οργανικά έσοδα* είναι τα ομαλά έσοδα που πραγματοποιούνται από την εκμετάλλευση των τακτικών δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας και αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως. Τα έσοδα αυτά συσχετίζονται με το οργανικό κόστος και τα οργανικά έξοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της οικονομικής μονάδας.

β. *Ανόργανα έσοδα* είναι εκείνα που προέρχονται από τυχαιές και συμπτωματικές πράξεις, συναλλαγές ή άλλες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ. τα έσοδα από εκποίηση ενσώματων ή ασώματων παγίων στοιχείων και τα έσοδα από λαχνούς ομολογιακών δανείων.

Στην κατηγορία των ανόργανων εσόδων περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έσοδα που, αν και έχουν σχέση με τη βασική και τις δευτερεύουσες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά, όπως π.χ. οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές και οι καταπτώσεις εγγυήσεων ή ποινικών ρητρών υπέρ της επιχειρήσεως.

2. Με κριτήριο το βαθμό ομαλότητας της πορείας της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, τα έσοδα διακρίνονται σε ομαλά και ανώμαλα, ως εξής:

α. *Ομαλά έσοδα* είναι τα οργανικά έσοδα που πηγάζουν από την κανονική, ομαλή και κατά κανόνα προγραμματισμένη πορεία της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

β. *Ανώμαλα έσοδα* είναι εκείνα που οφείλονται σε απότομες μεταβολές της οικονομικής συγκυρίας ή σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά που, κάτω από κανονικές συνθήκες, δεν αναμένονται και η χρονική διάρκειά τους είναι συνήθως περιορισμένη, όπως π.χ. τα έσοδα που προέρχονται από σοβαρές και έκτακτες, μερικές ή γενικές, διακυμάνσεις των τιμών από συγκυρικά γεγονότα οικονομικά, πολιτικά, κοινωνικά ή φυσικά που επηρεάζουν ή δημιουργούν πρόσκαιρη στενότητα στα μεγέθη προσφοράς και ζήτησης ή από την αξιοποίηση για μικρό χρονικό διάστημα καταστάσεως μονοπωλιακής θέσεως στην αγορά λόγω τυχαίων περιστατικών.

2.1.4. Λειτουργικό κόστος και κέντρα (θέσεις) λειτουργικού κόστους – Φορείς κόστους

1. *Λειτουργικό κόστος* ή κόστος κατά περιορισμό είναι το ομαδοποιημένο κατ' είδος κόστος, που πραγματοποιείται για τη λειτουργία των διαφόρων υπηρεσιών (ή δραστηριοτήτων) της οικονομικής μονάδας.

Τελικός στόχος της επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι η πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις αγαθών (εμπορευμάτων – προϊόντων) ή υπηρεσιών. Για την επίτευξη του στόχου αυτού η επιχείρηση οργανώνεται ανάλογα και ακολουθεί τις αναγκαίες διαδικασίες (πραγματοποίηση επενδύσεων, αγορές εμπορεύσιμων και αναλώσιμων αγαθών, παραγωγή προϊόντων κ.λ.π.), υποβαλλόμενη και στις αντίστοιχες αναγκαίες θυσίες (δαπάνες – έξοδα), οι οποίες καταχωρούνται και παρακολουθούνται, κατ' είδος εξόδου, στους λογαριασμούς της Ομάδας 6. Ειδικότερα, στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 καταχωρούνται και παρακολουθούνται, κατ' είδος, τα έξοδα που δαπανιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως για να πραγματοποιηθούν έσοδα από τις τακτικές δραστηριότητες της επιχειρήσεως, δηλαδή από τις κύριες, τις δευτερεύουσες και τις παρεπόμενες δραστηριότητες, που είναι τακτικές και όχι έκτακτες ή περιπτωσιακές. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 «λογαριασμός Γενικής εκμεταλλεύσεως» καθώς και στο λογαριασμό 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους», στους υπολογαριασμούς του οποίου συγκεντρώνεται και προσδιορίζεται το λειτουργικό κόστος (το κόστος λειτουργίας κάθε τμήματος ή υπηρεσίας της επιχειρήσεως). Ενώ, αντίθετα, τα έξοδα που τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε αντικανονικές ενέργειες ή σε έκτακτα γεγονότα ή αφορούν δραστηριότητα προηγούμενων χρήσεων, καταχωρούνται στους λογαριασμούς 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» ή 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων», οι οποίοι μεταφέρονται απευθείας στο λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως».

Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι, οι λογαριασμοί της Ομάδας 6 περιλαμβάνουν τα έξοδα που δαπανήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως για να λειτουργήσει η επιχείρηση, δηλαδή, για να λειτουργήσουν οι υπηρεσίες της, δεδομένου ότι κάθε επιχείρηση είναι διαρθρωμένη σε υπηρεσίες, ανάλογες του αντικειμένου της δραστηριότητάς της.

Προκειμένου να προσδιορισθεί το κόστος λειτουργίας κάθε υπηρεσίας, για να συσχετισθεί με το αντίστοιχο έργο της και να υπολογισθεί, στη συνέχεια, σωστά το κόστος παραγωγής, τα έξοδα λειτουργίας των υπηρεσιών της επιχειρήσεως, που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 κατ' είδος εξόδου (για την κατάρτιση του λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως), πρέπει να καταχωρούνται και κατά υπηρεσία, για τη λειτουργία της οποίας δαπανήθηκαν. Αυτή η κατά υπηρεσία κατάταξη των εξόδων της Ομάδας 6 γίνεται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους», ο οποίος αναλύεται σε υπολογαριασμούς, αντίστοιχους (κατά κανόνα) των τμημάτων ή υπηρεσιών της επιχειρήσεως, για κάθε μία των οποίων δημιουργείται και σχετική θέση λειτουργικού κόστους. Δηλαδή, κάτω από το λογαριασμό

92 και τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους του δημιουργούνται (σε τριτοβάθμιους ή τεταρτοβάθμιους κ.λ.π. υπολογαριασμούς) θέσεις λειτουργικού κόστους, αντίστοιχες των τμημάτων ή υπηρεσιών της επιχείρησης.

Διευκρινίζεται ότι, στις οικονομικές μονάδες παραγωγής προϊόντων ή υπηρεσιών, ο προσδιορισμός και η τιτλοφόρηση των υπηρεσιών του τεχνικο-παραγωγικού κυκλώματος γίνεται κατά κανόνα με βάση τεχνικο-παραγωγικά κριτήρια. Οι καθαρά τεχνικο-παραγωγικές υπηρεσίες εντάσσονται στα κύρια κέντρα κόστους, ενώ εκείνες που ασχολούνται με τη διοίκηση των τεχνικο-παραγωγικών υπηρεσιών εντάσσονται συνήθως στα βοηθητικά κέντρα κόστους.

2. *Φορείς κόστους* είναι τα παραγόμενα ενσώματα και ασώματα αγαθά (έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα και υποπροϊόντα και ιδιοπαραγόμενα πάγια) και οι παραγόμενες υπηρεσίες. Δηλαδή, το παραχθέν αγαθό ή η παραχθείσα υπηρεσία πρέπει να «φέρει» (να σηκώσει, να φορτωθεί) το αντίστοιχο κόστος παραγωγής.

Επειδή, όμως, οποιαδήποτε παραγωγική προσπάθεια (παραγωγής αγαθών ή υπηρεσιών) αποβλέπει στην πραγματοποίηση εσόδων, σε τελική ανάλυση φορείς κόστους είναι τα κατ' ιδίαν έσοδα, για την πραγματοποίηση των οποίων αναλώθηκαν αντίστοιχα έξοδα που αντιπροσωπεύουν το κόστος των παραχθέντων αγαθών ή υπηρεσιών (από την πώληση των οποίων προήλθαν τα έσοδα αυτά).

Οι φορείς του λειτουργικού κόστους είναι οι εξής:

α. Της παραγωγικής λειτουργίας:

- Τα ημικατεργασμένα ή ημιτελή προϊόντα
- Τα τελικά προϊόντα (έτοιμα)
- Τα υποπροϊόντα και υπολείμματα
- Η παραγωγή σε εξέλιξη
- Τα ιδιοπαραγόμενα ενσώματα πάγια στοιχεία

β. Της λειτουργίας διαθέσεως:

- Το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων, όταν πρόκειται για τα ειδικά ή άμεσα έξοδα πωλήσεων
- Τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, όταν πρόκειται για τα έμμεσα έξοδα πωλήσεων

γ. Της διοικητικής λειτουργίας:

- Τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

δ. Της χρηματοοικονομικής λειτουργίας:

- Τα χρηματοοικονομικά έσοδα
- Το λειτουργικό κόστος διαθέσεως

- Τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

ε. Της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως:

☒ Το κόστος των ιδιοπαραγόμενων ασώματων ακινητοποιήσεων

☒ Τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

3. Ενδιάμεσοι και τελικοί φορείς κόστους. Τελικός φορέας κόστους είναι το προϊόν ή η υπηρεσία που παράγεται και που προορίζεται να διατεθεί ή θα ήταν δυνατό να διατεθεί στη μορφή που παράγεται, όπως π.χ. το νήμα, το ύφασμα, το έτοιμο ένδυμα, το ανταλλακτικό του αυτοκινήτου ή του μηχανήματος, το αυτοκίνητο και το μηχανήμα.

Ενδιάμεσοι φορείς κόστους είναι τα προϊόντα που παράγονται σε διάφορες φάσεις ή στάδια κατεργασίας, τα οποία δεν είναι δυνατό να διατεθούν στην κατανάλωση με τη μορφή που παίρνουν στα στάδια αυτά παραγωγής, όπως π.χ. τα μέρη ενός υπό κατασκευή έτοιμου ενδύματος ή υποδήματος ή επίπλου ή μιας μηχανής (πριν πάρουν τη μορφή ανταλλακτικού).

2.1.5. Βασικές κατηγορίες (είδη) κόστους

Ο όρος «κόστος» χρησιμοποιείται σε κάθε περίπτωση που επιθυμείται να εκφραστεί το ύψος των οικονομικών θυσιών που αναλώθηκαν για την επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού. Συνεπώς, κάθε φορά που γίνεται λόγος περί κόστους πρέπει να διευκρινίζεται για ποιο είδος κόστους πρόκειται, γιατί ο όρος «κόστος», δίχως ειδικότερο προσδιορισμό, είναι αόριστος, δεδομένου ότι, η σύνθεση του κάθε είδους κόστους είναι ανάλογη του σκοπού για τον οποίο αυτό προσδιορίζεται (ο σκοπός για τον οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί το προσδιοριζόμενο κόστος καθορίζει και τη σύνθεσή του).

Στα επόμενα αναφέρουμε τα σημαντικότερα είδη κόστους.

Κόστος πραγματικό (ιστορικό) – Ολικό λειτουργικό κόστος

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

Το πραγματικό κόστος παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

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

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

2. Οι υποκατηγορίες του πραγματικού κόστους είναι οι ακόλουθες:

α. Κόστος αρχικό είναι εκείνο το οποίο σχηματίζεται από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία που ενσωματώνονται στο προϊόν ή στην υπηρεσία που παράγεται. Τα

συστατικά στοιχεία του αρχικού κόστους επισημαίνονται και υπολογίζονται ποσοτικά και κατ' αξία εύκολα (και πρέπει πάντοτε να είναι ομαλά και πραγματικά).

Το αρχικό (ή πρωταρχικό) κόστος δεν περιλαμβάνει στοιχεία που προκύπτουν ύστερα από κατανομή. Αν όμως η κατανομή των εξόδων στηρίζεται σε άμεσες ποσοτικές μετρήσεις, το αντίστοιχο κόστος θεωρείται άμεσο και συμμετέχει στη διαμόρφωση του αρχικού κόστους, όπως π.χ. το μηνιαίο κόστος του προσωπικού, το οποίο, όταν μερίζεται με βάση στοιχεία πραγματικής απασχολήσεως κατά κέντρο κόστους ή κατά προϊόν που παράγεται, μετατρέπεται σε άμεσο κόστος, για το ποσό που βαρύνει το συγκεκριμένο προϊόν ή κέντρο.

Το αρχικό κόστος χρησιμοποιείται βασικά ως κριτήριο κατανομής του έμμεσου κόστους, αποτελεί τον πυρήνα διαμορφώσεως του πλήρους κόστους παραγωγής και είναι αντικείμενο ελέγχου των φορέων που ευθύνονται για την πραγματοποίησή του.

Σχετικά με τα συστατικά στοιχεία του αρχικού κόστους διευκρινίζονται τα εξής:

□ Άμεσα υλικά, κατά κανόνα, είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται από αυτές, όπως π.χ. το βαμβάκι που αναλώνεται για την παραγωγή του νήματος, το νήμα που αναλώνεται για την παραγωγή του υφάσματος, το ύφασμα και όλα τα υλικά που χρησιμοποιούνται και ενσωματώνονται στο έτοιμο ένδυμα (όπως κουμπιά, κλωστές, και φόδρες). Δεν περιλαμβάνονται στα άμεσα υλικά εκείνα που, αν και αναλώνονται για την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος, δεν ενσωματώνονται σ' αυτό, όπως π.χ. υλικά αποχρωματισμού, αποσμήσεως ή καθαρισμού στη βιομηχανία εξευγενισμού ελαίων, ή τα ηλεκτρόδια συγκολλησεως στη συναρμολόγηση κατασκευών. Η αξία των υλικών αυτών ενσωματώνεται στο άμεσο κόστος μετατροπής.

□ Άμεση εργασία είναι το πραγματικό κόστος του χρόνου εργασίας που διαθέτει στην παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Ο χρόνος αυτός προσδιορίζεται έπειτα από μετρήσεις και όχι έπειτα από υπολογισμούς ή κατανομές, εκτός αν οι κατανομές γίνονται με βάση στοιχεία πραγματικής απασχολήσεως κατά συγκεκριμένο προϊόν που παράγεται.

β. Κόστος μετατροπής είναι το σύνολο των οργανικών και ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται στο στάδιο μετατροπής της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν ή μετατροπής ενός υλικού από μία μορφή σε άλλη κατά τη διάρκεια ενός σταδίου ή φάσεως κατεργασίας. Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής,

άμεσα και έμμεσα, εκτός από την αξία των άμεσων υλικών, αναλύεται δηλαδή στις εξής δύο κατηγορίες συστατικών του στοιχείων:

- Κόστος άμεσης εργασίας παραγωγής
- Κόστος άμεσων και έμμεσων λοιπών στοιχείων παραγωγής (γενικά βιομηχανικά έξοδα)

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, κατά κανόνα, διαμορφώνονται με τη συμμετοχή όλων των κατ' είδος οργανικών εξόδων των λογαριασμών της ομάδας 6. Στη διαμόρφωση των εξόδων αυτών συμμετέχει επίσης η αξία όλων των έμμεσων υλικών παραγωγής άλλων τμημάτων ή βοηθητικών υπηρεσιών, όπως π.χ. συντηρήσεως και επισκευών, ατμού, ιδιοπαραγόμενου ηλεκτρικού ρεύματος, σχεδιαστηρίου, τμήματος αποθηκών πρώτων και βοηθητικών υλών, τμήματος προγραμματισμού της παραγωγής, τμήματος ποιοτικού ελέγχου των προϊόντων που παράγονται και υπηρεσίας γενικών καθηκόντων του εργοστασίου.

γ. Κόστος παραγωγής είναι εκείνο που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος ή για την παραγωγή του σε μία ή περισσότερες φάσεις ή στάδια παραγωγής.

- Το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής.
- Το κόστος μετατροπής (κόστος άμεσης εργασίας παραγωγής και γενικά βιομηχανικά έξοδα)

Το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με έξοδα διοικητικής λειτουργίας, λειτουργίας διαθέσεως και λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, ούτε με χρηματοοικονομικά έξοδα. Δεν επιβαρύνεται επίσης με έξοδα λειτουργίας των αποθηκών έτοιμων προϊόντων, τα οποία επιβαρύνουν το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως.

Όταν το κόστος παραγωγής επιβαρυνθεί και με τα έξοδα (το κόστος) των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, ερευνών – αναπτύξεως και χρηματοοικονομικής (δηλαδή και με τα έξοδα των λογαριασμών 92.01, 92.02, 92.03 και 92.04) σχηματίζεται το ολικό (πλήρες) κόστος.

δ. Κόστος λειτουργίας διαθέσεως (έξοδα διαθέσεως) είναι τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας. Τα έξοδα αυτά, που διαμορφώνουν το λειτουργικό κόστος διαθέσεως, διακρίνονται σε άμεσα ή ειδικά και έμμεσα ή γενικά.

Τα άμεσα έξοδα διαθέσεως προσαυξάνουν το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων, για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος κατά προϊόν. Τα έμμεσα έξοδα διαθέσεως επιβαρύνουν το ολικό μικτό οργανικό αποτέλεσμα που προέρχεται από πωλήσεις προϊόντων – εμπορευμάτων ή υπηρεσιών (δηλαδή μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως).

Το λειτουργικό κόστος διαθέσεως δεν επιβαρύνεται με κόστος διοικητικής

λειτουργίας, επιβαρύνεται όμως με χρηματοοικονομικά έξοδα που γίνονται για τις πωλήσεις, όπως π.χ. με τόκους και έξοδα χρηματοδοτήσεως με ενέχυρο συναλλαγματικές ή φορτωτικά έγγραφα πωλήσεων, με τόκους δανειακών κεφαλαίων που λαμβάνονται για την προετοιμασία εκτελέσεως των πωλήσεων ή που δεσμεύονται σε αποθέματα έτοιμων προϊόντων και σε ανοικτούς λογαριασμούς πελατών (ο χειρισμός αυτός δεν επιβάλλεται ως υποχρεωτικός από το ΕΓΛΣ).

ε. Κόστος εμπορικό είναι εκείνο που προκύπτει, αν στο κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων προστεθούν όλα τα έξοδα (άμεσα και έμμεσα) της λειτουργίας διαθέσεως.

Όταν το εμπορικό κόστος προσδιορίζεται για κάθε προϊόν χωριστά, η κατανομή των έμμεσων εξόδων διαθέσεως στα προϊόντα γίνεται με βάση την αξία πωλήσεως ή την ποσότητα πωλημένων ή με βάση συνδυασμό των δύο αυτών κριτηρίων, καθώς επίσης με βάση συνδυασμό αξίας, ποσότητας και ειδικών, για κάθε προϊόν, συντελεστών δυσχέρειας διαθέσεως.

στ. Κόστος λειτουργίας διοικήσεως είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος στοιχεία των οργανικών εξόδων έπειτα από την κατάταξή τους σύμφωνα με τον προορισμό τους.

Το κόστος της διοικητικής λειτουργίας, ύστερα από τον οριστικό σχηματισμό του, χρησιμοποιείται κατά τη διαδικασία διαμορφώσεως των αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής. Το κόστος αυτό μεταφέρεται στο λογαριασμό 98 της αναλυτικής λογιστικής και στο σύνολό του επιβαρύνει τα μικτά οργανικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

ζ. Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας είναι το κόστος του δανειακού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της.

Το χρηματοοικονομικό κόστος, μετά την οριστική διαμόρφωσή του, κατανέμεται ως εξής:

- . Στο μέρος που βαρύνει τα έξοδα διαθέσεως.
- . Στο μέρος που βαρύνει τα χρηματοοικονομικά έσοδα.
- . Στο μέρος που βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως. (Οι άνω κατανομές δεν επιβάλλονται ως υποχρεωτικές από το ΕΓΛΣ) η. Κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως είναι το κόστος που πραγματοποιείται στη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος έξοδα και λοιπά στοιχεία κόστους, τα οποία κατατάσσονται κατά προορισμό.

Το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως κατανέμεται ως εξής:

- Επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων όταν η ερευνητική δραστηριότητα οδηγεί στην ανακάλυψη μιας νέας μεθόδου ή ενός νέου προϊόντος, από την εκμετάλλευση των οποίων βασίμως αναμένεται η πραγματοποίηση για πολλά χρόνια πρόσθετων αξιόλογων εσόδων.
- Επιβαρύνει κατά το όλο ή μέρος τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (όταν δεν συντρέχουν οι προηγούμενες προϋποθέσεις).

Το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, μετά τον οριστικό σχηματισμό του, κατά το μέρος που δεν επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων, χρησιμοποιείται στη διαδικασία διαμορφώσεως των αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής.

θ. Ολικό κόστος εσόδων είναι το συνολικό ποσό εξόδων που βαρύνει τα οργανικά έσοδα μιας περιόδου και διαμορφώνει το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως (κέρδος ή ζημία) της περιόδου αυτής.

Τα συστατικά στοιχεία του ολικού κόστους εσόδων είναι:

- Το κόστος κτήσεως (παραγωγής ή αγοράς) των πωλημένων (προϊόντων, εμπορευμάτων και υπηρεσιών)
- Το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών – αναπτύξεως.

Κόστος παραγωγής – Κόστος λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων και κόστος απογραφής

Το κόστος παραγωγής περιλαμβάνει το σύνολο των οργανικών και ομαλών εξόδων που πραγματοποιήθηκαν για τη μετατροπή πρώτων και βοηθητικών υλών σε έτοιμα ή ημι-έτοιμα προϊόντα, καθώς και την αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που (κάτω από ομαλές συνθήκες) αναλώθηκαν. Δηλαδή, τα συστατικά στοιχεία του κόστους παραγωγής είναι τα εξής:

- Το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής (το κόστος κτήσεως των ενσωματούμενων στο παραγόμενο προϊόν πρώτων και βοηθητικών υλών).
- Το κόστος της άμεσης εργασίας παραγωγής.
- Το κόστος των άμεσων και έμμεσων λοιπών εξόδων παραγωγής (γενικά βιομηχανικά έξοδα).

Το συντιθέμενο από τα ανωτέρω στοιχεία κόστος παραγωγής συσχετίζεται με τα εκ των πωλήσεων προκύπτοντα αντίστοιχα έσοδα και προσδιορίζονται τα κατ' είδος μικτά αποτελέσματα, τα οποία αποτελούν χρησιμότερη πληροφορία για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων (σχετιζόμενων με αύξηση της παραγωγής κερδοφόρων

ειδών και μείωση της παραγωγής άλλων ζημιογόνων κ.λ.π.). Εξυπακούεται ότι, για τη λήψη τέτοιων σοβαρών αποφάσεων, πρέπει να υπάρχει η βεβαιότητα ότι το κόστος παραγωγής συντίθεται από στοιχεία οργανικά και ομαλά και ότι είναι σωστό και αξιόπιστο. Η αξιοπιστία του (οργανικού και ομαλού) κόστους ισούται με το ποσοστό των άμεσων εξόδων του. Δηλαδή, το οργανικό και ομαλό κόστος θα είναι σωστό και αξιόπιστο εάν αποτελείται κυρίως από άμεσα έξοδα και η επιβάρυνσή του με τα ολίγα έμμεσα έξοδα έχει γίνει μετά από προσεκτικά μελετημένους μερισμούς (με τη χρησιμοποίηση των πλέον προσιδιαζόντων κριτηρίων μερισμού κ.λ.π.).

Το κόστος παραγωγής αποτελεί και τη βάση για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως.

Κόστος υποαπασχολήσεως – αδράνειας

Τα έξοδα της Ομάδας 6, που αφορούν τη λειτουργία παραγωγής και συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 92.00, περιλαμβάνουν συνήθως και ποσά τα οποία, σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες λογισμού του κόστους, δεν είναι κοστολογήσιμα γιατί η ανάλωσή τους δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το παραχθέν αντίστοιχο έργο και συνεπώς δεν πρέπει να επιβαρύνουν τους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους του 93 (όπως π.χ. οι αποδοχές του προσωπικού που αντιστοιχούν σε υποαπασχολήσή του ή σε ημέρες απεργίας του που του πληρώθηκαν, οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων που ήταν σε αδράνεια, κ.λ.π.). Πρόκειται για το γνωστό «κόστος υποαπασχολήσεως-αδράνειας», το οποίο πρέπει, τελικά, να μεταφερθεί στο λογαριασμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» και να εμφανισθεί ιδιαίτερος στη δημοσιευόμενη «κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως» του λογαριασμού 86 (της Γενικής Λογιστικής). Συνεπώς, πρέπει το κόστος αυτό να συγκεντρώνεται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του 92.00, από αυτούς να μεταφέρεται στον 98.99 (οπότε και κατά την κατάρτιση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως» θα αποχωρίζεται από τον 80.01 «μικτά αποτελέσματα» και μέσω του 80.02 θα μεταφέρεται στον 86). Για το σκοπό αυτό δημιουργούνται, κάτω από το λογαριασμό 92.00, ιδιαίτεροι λογαριασμοί για κάθε κύριο και βοηθητικό τμήμα παραγωγής.

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

Κόστος προκαθορισμένο (=προϋπολογιστικό κόστος – πρότυπο κόστος)

Προκαθορισμένο κόστος είναι εκείνο που υπολογίζεται, πριν πραγματοποιηθεί με διάφορες μεθόδους και διαδικασίες. Το προκαθορισμένο κόστος, ανάλογα με τις διαδικασίες που ακολουθούνται για τον προσδιορισμό του, την ακρίβεια και τους σκοπούς που επιδιώκονται, διακρίνεται σε προϋπολογιστικό και σε πρότυπο κόστος:

α. *Προϋπολογιστικό κόστος* είναι εκείνο που καταρτίζεται (εξωλογιστικά) πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός έργου, ή πριν λειτουργήσει μια υπηρεσία, ή πριν πραγματοποιηθεί μια δραστηριότητα.

Το προϋπολογιστικό κόστος προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα του παρελθόντος και τις συνθήκες που προβλέπεται να διαμορφωθούν κατά τη χρονική περίοδο πραγματοποίησής του. Στον όρο «συνθήκες» περιλαμβάνονται οι ποσοτικές αναλώσεις και οι τιμές των συστατικών στοιχείων του κόστους, όπως π.χ. οι ποσοτικές αναλώσεις και τιμές των υλικών, της εργασίας, του ηλεκτρικού ρεύματος, των καυσίμων και λοιπών εξόδων, που προβλέπεται να πραγματοποιηθούν κατά τη χρονική περίοδο παραγωγής του προϊόντος ή του έργου, για το οποίο προσδιορίζεται το προϋπολογιστικό κόστος.

Ο προσδιορισμός του προϋπολογιστικού κόστους, με τον τρόπο που γίνεται, αποτελεί προσπάθεια προσεγγίσεως του μελλοντικού ιστορικού (πραγματικού) κόστους. Το κόστος αυτό, κατά κανόνα, χρησιμοποιείται για τον καθορισμό τιμών πωλήσεως όπως π.χ. προϊόντων και έργων, σε προσφορές. Χρησιμοποιείται επίσης για τον καθορισμό τιμών πωλήσεως προϊόντων που παράγονται για πρώτη φορά. Για λόγους ασφαλείας και για χάρη του σκοπού που εξυπηρετεί, ο προσδιορισμός του προϋπολογιστικού κόστους γίνεται με ανοχές, κατά τον υπολογισμό των συστατικών του στοιχείων.

β. *Πρότυπο κόστος* είναι εκείνο που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με βάση ακριβείς υπολογισμούς και πραγματικές μετρήσεις, για την πραγματοποίηση των οποίων γίνεται λεπτομερής προσεκτικής και συστηματικής παρακολούθηση του όλου παραγωγικού κυκλώματος.

Το πρότυπο κόστος είναι κατ' εξοχήν κόστος ελέγχου. Αποτελεί τη σύγχρονη επιστημονική μέθοδο ελέγχου όλων των πτυχών της παραγωγικής διαδικασίας (εμφανών και αφανών). Ο έλεγχος αυτός σήμερα, με τις τεράστιες δυνατότητες που παρέχουν οι Η/Υ, είναι πλήρης και αποτελεσματικότητας, εφόσον βέβαια έχει προηγηθεί η κατάλληλη οργάνωση (κυρίως η κατάρτιση σωστών προτύπων). Το πρότυπο κόστος είναι μεν ένα προκαθορισμένο κόστος, γιατί αφορά το μέλλον, αλλά διαφέρει πάρα πολύ από το προϋπολογιστικό κόστος, γιατί με το πρότυπο κόστος δεν προϋπολογίζεται ποιο **θα** είναι το ύψος του ιστορικού κόστους μελλοντικής παραγωγής (όπως γίνεται με το προϋπολογιστικό κόστος), αλλά προκαθορίζεται ποιο **πρέπει** να είναι το ύψος του κόστους μελλοντικής παραγωγής.

Κόστος αντικαταστάσεως

Κόστος αντικαταστάσεως είναι εκείνο που προκύπτει από την αποτίμηση των στοιχείων των πραγματικών ποσοτικών αναλώσεων ή των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος και, γενικά, την ανάπτυξη μιας δραστηριότητας, στις τρέχουσες τιμές αγοράς, ο προσδιορισμός των οποίων, επειδή κατ' ανάγκη είναι υποκειμενικός, αποτελεί και το σοβαρότερο μειονέκτημα του κόστους αντικατάστασης.

Ο προσδιορισμός του κόστους αντικαταστάσεως σε περιόδους έντονης

διακυμάνσεως των τιμών, εξασφαλίζει σημαντική κοστολογική πληροφορία, η οποία χρησιμοποιείται για την άσκηση ορθής πολιτικής τιμών και διανομής κερδών, καθώς και το διαχωρισμός των αποτελεσμάτων, των βιομηχανικών κυρίως μονάδων, στο μέρος που προέρχεται από τις διακυμάνσεων των τιμών και στο μέρος εκείνο που προκύπτει από την καθεαυτό βιομηχανική δραστηριότητα.

Το κόστος αντικαταστάσεως, κατά τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων, χρησιμοποιείται μακροχρόνια για τον υπολογισμό των διενεργούμενων αποσβέσεων των παγίων στοιχείων. Το κόστος αυτό είναι ο καταλληλότερος κοστολογικός τύπος για την ορθή στατική απεικόνιση της πραγματικής περιουσιακής καταστάσεως των οικονομικών μονάδων, σε δεδομένη στιγμή.

Το κόστος αντικαταστάσεως, ή κόστος σε τρέχουσες τιμές, αποτελεί τη βάση λειτουργίας της πληθωριστικής λογιστικής, η οποία, με τη σωστή προσαρμογή της αξίας των στοιχείων περιουσίας στο μεταβαλλόμενο γενικό επίπεδο τιμών, επιδιώκει ομοιόμορφη απεικόνιση της περιουσιακής διαρθρώσεως με βάση την τρέχουσα αξία της νομισματικής μονάδας.

Κόστος άμεσο και κόστος έμμεσο (άμεσα και έμμεσα έξοδα)

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

Το άμεσο κόστος διαχωρίζεται στις εξής δύο υποκατηγορίες:

(α) Στο άμεσο μεταβλητό κόστος, που σχηματίζεται μόνο από μεταβλητά (άμεσα) στοιχεία. Ένα στοιχείο κόστους είναι δυνατό να είναι άμεσο ως προς ένα κέντρο κόστους, ενώ ως προς ένα φορέα κόστους είναι δυνατό να είναι έμμεσο.

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

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

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

κόστους και με τα προϊόντα που παράγονται στο εργοστάσιο.

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

2. 3. *Άμεσα έξοδα* είναι εκείνα που αναλώθηκαν (δαπανήθηκαν) απευθείας για μία συγκεκριμένη θέση κόστους και την επιβαρύνουν άμεσα, δίχως προηγούμενο μερισμό. Αντίθετα, έμμεσα έξοδα είναι τα αναλωθέντα (δαπανηθέντα) για περισσότερες θέσεις κόστους (δηλαδή τα «κοινά» έξοδα) και η επιβάρυνση καθεμιάς θέσεως κόστους γίνεται μετά από σχετικό μερισμό (αφού επιλεγούν τα πλέον κατάλληλα κριτήρια κ.λ.π.).

Κόστος σταθερό και κόστος μεταβλητό – Έξοδα σταθερά και έξοδα μεταβλητά

1. *Κόστος σταθερό* είναι εκείνο που δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου (όγκου) της παραγωγικής δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας (τμήματος εργοστασίου ή ολόκληρου του εργοστασίου ή υποδιαίρεσεως της οικονομικής μονάδας ή ολόκληρης της οικονομικής μονάδας) στην οποία αναφέρεται. Π.χ. οι αποσβέσεις, τα ασφάλιστρα των παγίων, το ενοίκιο, οι αμοιβές του έμμισθου προσωπικού, οι δημοτικοί φόροι, τα τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων και οι τόκοι των δεσμευμένων σε ακινητοποιήσεις κεφαλαίων, αντιπροσωπεύουν ενδεικτικές μορφές σταθερού κόστους.

Το σταθερό κόστος μεταβάλλεται μακροχρόνια και βραχυχρόνια, οι μεταβολές όμως αυτές, κατά κανόνα, είναι ανεξάρτητες από τις μεταβολές του όγκου (επιπέδου) δραστηριότητας. Η ανεξαρτησία μεταξύ ύψους σταθερού κόστους και όγκου δραστηριότητας δεν είναι απόλυτη. Στην περίπτωση π.χ. που ένα τμήμα του εργοστασίου διακόψει τη λειτουργία του, ένα μέρος από το έμμισθο προσωπικό, η αμοιβή του οποίου χαρακτηρίζεται ως κόστος σταθερό, θα απολυθεί, οπότε και το αντίστοιχο κόστος (σταθερό) θα μεταβληθεί.

Το σταθερό κόστος διαχωρίζεται στις εξής δύο υποκατηγορίες:

α. *Στο βασικό σταθερό κόστος* (ή κόστος ετοιμότητας λειτουργίας της οικονομικής μονάδας), το οποίο αποτελείται από στοιχεία που δεν είναι δυνατή η βραχυχρόνια μείωσή τους χωρίς ουσιώδη βλάβη του δυναμικού της οικονομικής μονάδας και της ικανότητάς της να επιδιώκει την πραγματοποίηση των μακροχρόνιων στόχων της. Στην κατηγορία αυτή, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις των εγκαταστάσεων, οι αμοιβές βασικών στελεχών της μονάδας και τα ασφάλιστρα των παγίων στοιχείων.

β. *Στο βραχυχρόνιο σταθερό κόστος* ή σταθερό κόστος τρέχουσας μορφής, του οποίου του ύψος προγραμματίζεται για περίοδο συνήθως ενός έτους, στη διάρκεια του οποίου παραμένει αμετάβλητο. Στην κατηγορία αυτή, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνονται και: το κόστος διαφημίσεων, το κόστος ερευνών και αναπτύξεως, οι αποδοχές του

έμμισθου προσωπικού, τα ενοίκια μηχανογραφικών μέσων, το κόστος του ετήσιου προγράμματος διαφημίσεων κ.λ.π.

2. Κόστος μεταβλητό είναι εκείνο που επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου (όγκου) της παραγωγικής δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας. Η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που αναλώνονται, τα ημερομίσθια, η αξία του ηλεκτρικού ρεύματος, νερού, υλικών συντηρήσεως, οι προμήθειες πωλήσεως, τα κόμιστρα μεταφοράς αγαθών και οι τόκοι του δανειακού κεφαλαίου κινήσεως, αποτελούν μορφές του μεταβλητού κόστους. Το κόστος των στοιχείων αυτών μεταβάλλεται – αυξάνεται ή μειώνεται – όταν αυξομειώνεται η παραγωγή, οι πωλήσεις και γενικά όταν αυξομειώνεται το επίπεδο δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας στην οποία αναφέρεται.

Το μεταβλητό κόστος δεν αυξομειώνεται με τον ίδιο ρυθμό που αυξομειώνεται η απασχόληση. Αυτό αυξομειώνεται, άλλοτε με ρυθμό μεγαλύτερο, άλλοτε με ρυθμό μικρότερο και άλλοτε με ρυθμό ίσο, σε σχέση με την αυξομείωση της απασχόλησης.

Το μεταβλητό κόστος, ανάλογα με το βαθμό αυξομειώσεώς του, σε σχέση με τη μεταβολή του επιπέδου απασχόλησης της λειτουργικής μονάδας, διακρίνεται στις ακόλουθες τρεις υποκατηγορίες.

α. Μεταβλητό κόστος «αύξον» είναι εκείνο που μεταβάλλεται με ρυθμό μεγαλύτερο από το ρυθμό μεταβολής της απασχόλησης. Παράδειγμα «αύξοντος» μεταβλητού κόστους αποτελεί το κόστος ημερομισθίων, το οποίο μεταβάλλεται, π.χ. με αυξήσεις κατά 25% για νυκτερινή απασχόληση, κατά 75% για απασχόληση Κυριακής – ημέρας και κατά 100% για απασχόληση Κυριακής – νύκτας.

β. Μεταβλητό κόστος «φθίνον» είναι εκείνο που μεταβάλλεται με ρυθμό μικρότερο από το ρυθμό μεταβολής της απασχόλησης. Παράδειγμα «φθίνοντος» μεταβλητού κόστους αποτελεί το κόστος κτήσεως των πρώτων υλών, το οποίο μειώνεται όσο αυξάνει η ποσότητα που αγοράζεται, εξαιτίας των κλιμακωτών εκπτώσεων τζίρου που, κατά κανόνα, ισχύουν στις περιπτώσεις αυτές.

γ. Μεταβλητό κόστος αναλογικό είναι εκείνο που μεταβάλλεται με τον ίδιο ρυθμό που μεταβάλλεται η απασχόληση. Παράδειγμα μεταβλητού αναλογικού κόστους αποτελεί η αμοιβή εργασίας με βάση το κομμάτι ή η αμοιβή βιομηχανοποιήσεως (φασόν).

3. Η ανάλυση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό εκτείνεται σε όλες τις λειτουργίες της οικονομικής μονάδας, δηλαδή την παραγωγή, τη διοίκηση, τη διάθεση, τη χρηματοδότηση και την έρευνα – ανάπτυξη, έτσι ώστε η διαφορά του μεταβλητού κόστους από την τιμή πωλήσεως να παρουσιάζει το οριακό περιθώριο κέρδους το οποίο προορίζεται να καλύπτει ολόκληρο το σταθερό κόστος και να συμβάλλει στη διαμόρφωση καθαρού αποτελέσματος (καθαρού κέρδους). Ο καταλογισμός του μεταβλητού κόστους των λοιπών, πλην της παραγωγής, λειτουργιών στα επιμέρους

προϊόντα, γίνεται με διάφορα κριτήρια που είναι κατάλληλα για το σκοπό αυτό.

Για το διαχωρισμό του πλήρους κόστους της οικονομικής μονάδας σε σταθερό και μεταβλητό, σ' όλα τα στάδια πραγματοποιήσεώς του, είναι αναγκαίος ο διαχωρισμός των στοιχείων του ημιμεταβλητού κόστους, δηλαδή του κόστους που περιλαμβάνει στοιχεία σταθερού και μεταβλητού κόστους. Τα στοιχεία αυτά είναι δυνατό να κατανέμονται σε σταθερό και μεταβλητό μέρος με κριτήρια εμπειρικά, τα οποία οδηγούν σε ορθά αποτελέσματα με ικανοποιητική προσέγγιση. Όπου η εμπειρική μέθοδος δεν είναι ικανοποιητική, είναι δυνατή η εφαρμογή μαθηματικών μεθόδων διασπάσεως του ημιμεταβλητού κόστους σε σταθερό και μεταβλητό μέρος.

Κόστος οριακό και κόστος διαφορικό

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

Ο προσδιορισμός και η χρήση του οριακού κόστους γίνεται βασικά στις περιπτώσεις των βιομηχανιών εξατομικευμένης παραγωγής, όπως είναι π.χ. η κατασκευή ενός επί πλέον μεγάλου πλοίου ή αεροπλάνου, μιας επί πλέον γέφυρας ή ενός επί πλέον κτιρίου.

Το οριακό κόστος αποτελείται, κατά κανόνα, από στοιχεία μεταβλητά. Ο προσδιορισμός γίνεται στις περιπτώσεις καθορισμού διαφορικών τιμών πωλήσεως, δηλαδή τιμών πωλήσεως της πρόσθετης μονάδας των παραγόμενων προϊόντων σε τιμές διαφορετικές (μικρότερες) από τις τιμές πωλήσεως των λοιπών προϊόντων. Ο προσδιορισμός του οριακού κόστους γίνεται επίσης στις περιπτώσεις μεταβολής της απασχολήσεως.

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

Η έννοια του διαφορικού κόστους αποσαφηνίζεται από το ακόλουθο παράδειγμα:

ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΜΟΝΑΔΕΣ ΚΟΣΤΟΣ Τσιμέντο Τόννοι 60.000 X 1.000 Δρχ. 60.000.000
Τσιμέντο Τόννοι 80.000 X 900 Δρχ. 72.000.000 Διαφορά Τόννοι 20.000 X 600 Δρχ.
12.000.000

Το πρόσθετο κόστος των δρχ. 12.000.000, για την επιπλέον παραγωγή των 20.000 τόννων τσιμέντου, αντιπροσωπεύει το διαφορικό κόστος της επί πλέον απασχολήσεως.

Παρά το γεγονός ότι το διαφορικό κόστος φαίνεται να είναι ολόκληρο μεταβλητό, όταν πρόκειται να ληφθεί μια οποιαδήποτε απόφαση με βάση τη διαφορική ανάλυση, εξετάζονται αναλυτικά όλες οι περιπτώσεις επηρεασμού των επιμέρους κοστολογικών στοιχείων, μερικά από τα οποία, ενδεχομένως, ανήκουν στην κατηγορία των σταθερών.

Π.χ. είναι πολύ πιθανό για την πρόσθετη παραγωγή να θεωρηθεί αναγκαία η αναδιάταξη ορισμένων παραγωγικών μέσων, η προσθήκη ενός νέου μηχανήματος, η προμήθεια μιας εγκαταστάσεως αυτόματης επεξεργασίας κάποιας φάσεως της παραγωγής ή της διακινήσεως των υλικών, η πρόσληψη ενός νέου υπαλλήλου, η χρησιμοποίηση πρόσθετου χώρου αποθηκείσεως, ή η αγορά ενός νέου μεταφορικού μέσου. Τα στοιχεία αυτά κόστους, αν και εντάσσονται στην κατηγορία των σταθερών, περιλαμβάνονται σε οποιαδήποτε διαφορική ανάλυση του κόστους, προκειμένου να προσδιορίζονται τα ακριβή αποτελέσματα από την υλοποίηση αποφάσεως για αύξηση της παραγωγής.

Διαφορικό κόστος υπολογίζεται όχι μόνο στην αύξηση αλλά και στη μείωση της απασχόλησης. Η μείωση του κόστους λόγω μείωσης της παραγωγής κατά ορισμένη ποσότητα ποτέ δεν αντιστοιχεί στο μεταβλητό κόστος που παρουσιάζουν οι προϋπολογιστικές αναλύσεις. Η μείωση του κόστους π.χ. στις περιπτώσεις ενός τμήματος του εργοστασίου ή μιας γραμμής παραγωγής ή επειδή μειώνεται ο χρόνος λειτουργίας των εγκαταστάσεων, δεν αφορά μόνο σε μεταβλητά στοιχεία κόστους. Ορισμένα στοιχεία που θεωρούνται μεταβλητά εξακολουθούν να υπάρχουν ακέραια και μετά τη μείωση της απασχόλησης, ενώ άλλα που εντάσσονται στα σταθερά μειώνονται κατά μικρό ή μεγάλο ποσοστό.

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

Κόστος υπολογιστικό (υπολογιστικά έξοδα)– Κόστος αγορανομικό

1. **Κόστος υπολογιστικό ή κόστος ευκαιρίας** (υπολογιστικά έξοδα) είναι εκείνο το οποίο δεν παίρνει μορφή χρηματικής εκροής, όπως γίνεται με το ιστορικό κόστος. Η μέτρηση των στοιχείων του υπολογιστικού κόστους στηρίζεται σε υπολογισμούς. Τέτοια στοιχεία είναι π.χ. η αμοιβή του επιχειρηματία, ο τόκος του ιδίου κεφαλαίου και η αμοιβή που αντιστοιχεί στο Know How του ίδιου του επιχειρηματία.

Ο υπολογισμός του κόστους ευκαιρίας, για να είναι ακριβής, λαμβάνει υπόψη την απώλεια του εσόδου, που οφείλεται στο γεγονός ότι ο συγκεκριμένος συντελεστής παραγωγής χρησιμοποιείται στην οικονομική μονάδα, αντί να χρησιμοποιείται σε μια δραστηριότητα έξω από αυτή, ή ότι τα συγκεκριμένα παραγωγικά μέσα χρησιμοποιούνται για το σκοπό Α αντί του Β. Σχετικά παραδείγματα αποτελούν οι ακόλουθες περιπτώσεις:

- . Προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος των υπηρεσιών του επιχειρηματία, λαμβάνεται υπόψη η αμοιβή (π.χ. 1.000.000 δρχ. το μήνα) που θα κέρδιζε αυτός, αν πρόσφερε τις υπηρεσίες του ως διευθυντικό στέλεχος σε άλλη οικονομική μονάδα.
- . Προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος των ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται υπόψη το έσοδο (π.χ. τόκος ομολόγων 8% ετησίως) που θα ήταν δυνατό να δώσουν τα ίδια κεφάλαια, αν είχαν τοποθετηθεί έξω από την οικονομική μονάδα.
- . Προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος ιδιοχρησιμοποίησεως μιας ευρεσιτεχνίας λαμβάνεται υπόψη το έσοδο που θα είχε η οικονομική μονάδα από την

εκχώρηση ή ενοικίασή της.

. Προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος χρησιμοποίησης των μέσων παραγωγής στην παραγωγή του προϊόντος Α αντί του προϊόντος Β, λαμβάνεται

υπόψη το έσοδο που θα είχε προκύψει από την πώληση του προϊόντος Β, αν είχε προκριθεί η παραγωγή του.

2. Κόστος αγορανομικό είναι η εξειδικευμένη εκείνη μορφή του κόστους το οποίο διαμορφώνεται με βάση τις αγορανομικές διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά. Σήμερα, που ισχύει το σύστημα της ελεύθερης αγοράς, το αγορανομικό κόστος δεν χρησιμοποιείται πλέον. Κατά το προ της εντάξεως της χώρας μας στην ΕΟΚ διάστημα, που εφαρμοζόταν ευρύτατα το αγορανομικό κόστος, για τον προσδιορισμό του εφαρμόζονταν τα ακόλουθα:

Κατά τον προσδιορισμό του αγορανομικού κόστους από τις οικονομικές μονάδες λαμβανόταν υπόψη ότι, σκοπός του κόστους αυτού ήταν ο καθορισμός τιμών πώλησεως των αγαθών που επηρέαζαν σημαντικά τον τιμάριθμο κόστους ζωής ή προσφέρονταν σε ανεπαρκείς, σε σχέση με τη ζήτησή τους, ποσότητες. Οι αγορανομικές τιμές πώλησεως καθορίζονταν με την προσθήκη, στο αγορανομικό κόστος, ενός ποσοστού καθαρού ή μικτού κέρδους.

Το αγορανομικό κόστος προσδιοριζόταν κατά κανόνα εξωλογιστικά. Ο σχηματισμός του βασιζόταν σε κοστολογικά δεδομένα ιστορικού κόστους, σε υπολογιστικά έξοδα (π.χ. τόκοι ιδίου κεφαλαίου) και σε αποτιμήσεις ορισμένων στοιχείων του σε τιμές αντικαταστάσεως. Εσωλογιστικός προσδιορισμός του αγορανομικού κόστους είναι δυνατός χάρη στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (Ομάδας 9), στους οποίους είναι δυνατή η καταχώριση και παρακολούθηση και των υπολογιστικών εξόδων.

Επιαναλαμβάνεται ότι σήμερα δεν χρησιμοποιείται το αγορανομικό κόστος, ούτε και περιπτώσεις υπολογιστικών εξόδων εμφανίστηκαν στην πράξη.

2.1.6. Κριτήρια κατανομής (μερισμού) των έμμεσων εξόδων στις θέσεις

(κέντρα) λειτουργικού κόστους

1. Το λειτουργικό κόστος των υπηρεσιών της Οικονομικής μονάδας (δηλαδή των κέντρων κόστους) αποτελείται από στοιχεία κόστους (έξοδα ή υλικά) τα οποία:

. είτε πραγματοποιούνται (αναλώνονται) αποκλειστικά για συγκεκριμένη υπηρεσία (κέντρο κόστους), οπότε επιβαρύνουν την υπηρεσία ή το τμήμα) άμεσα, χωρίς προηγούμενο μερισμό, και καλούνται άμεσα στοιχεία κόστους.

. είτε πραγματοποιούνται για περισσότερες υπηρεσίες (κέντρα κόστους), οπότε κατανέμονται στα επιμέρους κέντρα κόστους έπειτα από μερισμό και καλούνται έμμεσα στοιχεία κόστους.

Μερισμός είναι η διαδικασία με την οποία το έμμεσο κόστος κατανέμεται, με βάση διάφορα κριτήρια και επιβαρύνει τα διάφορα κέντρα κόστους, για χάρη των οποίων πραγματοποιείται.

Κριτήρια μερισμού είναι φυσικές ή χρηματικές μονάδες, που αποκαλούνται και μονάδες έργου.

Μονάδες έργου είναι εκείνες που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση της δραστηριότητας ή της απασχόλησης ενός τμήματος, ενός κέντρου κόστους και γενικά μιας λειτουργικής υποδιαιρέσεως της οικονομικής μονάδας. Η μονάδα έργου χρησιμεύει σαν βάση επιρρίψεως των εξόδων του τμήματος ή του κέντρου κόστους σε άλλα τμήματα. Δηλαδή, οι μονάδες έργου αποτελούν τα κριτήρια με βάση τα οποία γίνεται ο μερισμός των εμμέσων εξόδων στα κέντρα κόστους.

Οι μονάδες έργου (που αποκαλούνται και κριτήρια μερισμού καθώς και κλειδες μερισμού) εκφράζονται σε φυσικές ή νομισματικές μονάδες, όπως ώρες, χιλιόγραμμα ή δραχμές.

2. Οι τύποι μονάδων έργου που γενικά χρησιμοποιούνται στην πράξη, συνδέονται κατά κανόνα με τους ακόλουθους συντελεστές κόστους ή λειτουργικές διαδικασίες.

α) Με την άμεση εργασία παραγωγικής ή άλλης λειτουργίας. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνεται υπόψη, είτε ο αριθμός των άμεσων ωρών που πραγματοποιεί, κυρίως το ημερομίσθιο προσωπικό, στη λειτουργική μονάδα, είτε η αμοιβή του.

β) Με τη λειτουργία του μηχανολογικού εξοπλισμού της παραγωγικής ή άλλης λειτουργίας. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων (π.χ. πρέσας, μηχανής injection, ηλεκτρονικού υπολογιστή) ή των εγκαταστάσεων (π.χ. πλυντηρίου, φούρνου βαγής οχημάτων, κλιβάνου καυστικής μαγνησίας).

γ) Με τις πρώτες ύλες που βιομηχανοποιούνται στο κέντρο κόστους. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι ποσότητες (βάρος, όγκος, μέτρα τετραγωνικά ή μήκος) των πρώτων υλών που βιομηχανοποιούνται σε ορισμένη χρονική περίοδο.

δ) με το προϊόν (ή την υπηρεσία) που παράγεται στο τμήμα. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι μονάδες (βάρος, μήκος, επιφάνεια) του προϊόντος (ή ο χρόνος που αναλώθηκε για την υπηρεσία) που έχει παραχθεί στο τμήμα. Λαμβάνεται υπόψη η ποιοτικά κανονική παραγωγή, ενώ η υπό κατεργασία παραγωγή υπολογίζεται με αναγωγή, ανάλογα με το βαθμό τελειοποίησεως.

ε) Με τις ποσότητες προϊόντων, εμπορευμάτων ή υλικών, που διακινούνται. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι ποσότητες (π.χ. τόνοι ή μέτρα ή τονοχιλιόμετρα) των υλικών, προϊόντων ή άλλων ειδών που παραλαμβάνονται, αποστέλλονται ή διακινούνται.

3. Η χρησιμοποίηση της μονάδας έργου γίνεται αφού προηγουμένως επιλεγεί με

προσοχή ο κατάλληλος τύπος, ώστε να είναι σε θέση να αποδώσει τα αποτελέσματα που αναμένονται. Για την επιλογή των μονάδων έργου λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθοι σκοποί – στόχοι που επιδιώκονται με τη χρησιμοποίησή τους:

α) Ο έλεγχος του κόστους του τμήματος και γενικά της λειτουργικής υποδιαιρέσεως της μονάδας. Ο έλεγχος αυτός επιτυγχάνεται με τη σύγκριση του παραγόμενου από το τμήμα έργου με το κόστος του. Σε περίπτωση αδυναμίας μετρήσεως του έργου είναι αδύνατη η σύγκριση και συνεπώς ο έλεγχος. Σε περίπτωση που έχουν τεθεί πρότυπα κόστους κατά μονάδα έργου, οπότε το πραγματικό κόστος της μονάδας συγκρίνεται με το πρότυπο και προσδιορίζονται και αιτιολογούνται οι αποκλίσεις, ο έλεγχος είναι αποτελεσματικότερος.

β) Η επίρριψη του κόστους των βοηθητικών κέντρων στα κύρια κέντρα ή και σε άλλα βοηθητικά κέντρα, με βάση τις μονάδες έργου που εκχωρούνται ή απορροφούνται.

Το κόστος που αναλογεί σε κάθε άλλο τμήμα – κύριο ή βοηθητικό προσαυξάνεται με την αξία των υλικών που αναλώνονται άμεσα κατά την πραγματοποίηση της συγκεκριμένης επισκευής ή συντηρήσεως. Τα υλικά αυτά, για λόγους διασφάλισης της διαχειριστικής τάξεως και οργανώσεως σωστού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, καταχωρούνται απευθείας σε βάρος του άλλου τμήματος, το οποίο (άλλο τμήμα συνυπογράφει το Δελτίο παραλαβής (εξαγωγής) από την αποθήκη και βεβαιώνει τη χρησιμοποίησή τους για την επισκευή και συντήρηση των εγκαταστάσεών του.

γ) Ο καταλογισμός του κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς (προϊόντα, υπηρεσίες ή και πάγιες εγκαταστάσεις).

4. Τα έξοδα λειτουργίας των βοηθητικών τμημάτων παραγωγής (βοηθητικών κέντρων κόστους) κατανέμονται, στο τέλος κάθε κοστολογικής περιόδου, στα τμήματα που απορρόφησαν τις υπηρεσίες τους, ανάλογα με την πραγματική ποσότητα του έργου ή των υπηρεσιών που κάθε τμήμα απορρόφησε (με βάση το χρόνο ή ανάλογα, την ποσότητα κ.λ.π.).

Κριτήρια καταλογισμού του λειτουργικού κόστους στους φορείς κόστους

1. Το κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων ή τελικών φορέων κόστους (δηλαδή των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών ή ιδιοκατασκευαζόμενων πάγιων εγκαταστάσεων), αποτελείται από στοιχεία κόστους (έξοδα ή υλικά) τα οποία:

- . είτε πραγματοποιούνται (αναλώνονται) αποκλειστικά για συγκεκριμένο φορέα (προϊόν ή υπηρεσία ή ιδιοκατασκευαζόμενο πάγιο), οπότε επιβαρύνουν τον φορέα άμεσα, χωρίς προηγούμενο μερισμό, και καλούνται άμεσα στοιχεία κόστους.
- . είτε πραγματοποιούνται για περισσότερους φορείς, οπότε κατανέμονται στους επιμέρους φορείς κόστους (προϊόντα ή υπηρεσίες ή ιδιοκατασκευαζόμενες πάγιες

εγκαταστάσεις) έπειτα από μερισμό και καλούνται έμμεσα στοιχεία κόστους.

Καταλογισμός είναι η διαδικασία με την οποία το έμμεσο κόστος κατανέμεται, με βάση διάφορα κριτήρια και επιβαρύνει τους διάφορους φορείς (προϊόντα ή υπηρεσίες), για χάρη των οποίων πραγματοποιείται.

Κριτήρια καταλογισμού είναι οι φυσικές ή χρηματικές μονάδες, που αποκαλούνται και μονάδες έργου καθώς και κλειδες καταλογισμού.

Μονάδες έργου είναι εκείνες που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση της παραγωγής, της δραστηριότητας ή της απασχολήσεως ενός τμήματος, ενός κέντρου κόστους και γενικά μιας λειτουργικής υποδιαιρέσεως της οικονομικής μονάδας. Η μονάδα έργου χρησιμεύει σαν βάση επιρρίψεως ή καταλογισμού των εξόδων του τμήματος ή του κέντρου κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους. Δηλαδή, οι μονάδες έργου αποτελούν τα κριτήρια, με βάση τα οποία γίνεται ο μερισμός των έμμεσων εξόδων στα κέντρα κόστους, καθώς και ο καταλογισμός (μετά από σχετικό επιμερισμό) του έμμεσου λειτουργικού κόστους στους φορείς κόστους.

Οι μονάδες έργου εκφράζονται σε φυσικές ή νομισματικές μονάδες, όπως ώρες, χιλιόγραμμα ή δραχμές.

2. Ενδεικτικές περιπτώσει γενικών παραδειγμάτων εφαρμογής καταλογισμού του έμμεσου κόστους των τμημάτων στους φορείς κόστους:

Για τον καταλογισμό του έμμεσου κόστους είναι δυνατόν να γίνεται χρήση συνδυασμού των προηγούμενων κριτηρίων, όπως π.χ. ο αριθμός και η αξία των άμεσων ημερομισθίων ή η ποσότητα και η αξία της πρώτης ύλης που βιομηχανοποιείται ή οι μηχανώρες και η αξία του προϊόντος που παράγεται.

Τονίζεται ιδιαίτερα ότι, επειδή η κατανομή του έμμεσου κόστους είναι προσεγγιστική, ο βαθμός αξιοπιστίας του ολικού κόστους εξαρτάται από το ποσοστό με το οποίο συμμετέχει το άμεσο κόστος στο ολικό. Όσο μεγαλύτερο είναι το ποσοστό αυτό τόσο ακριβέστερο θεωρείται το ολικό κόστος. Αυτός είναι ο κυριότερος λόγος που επιβάλλει το διαχωρισμό του κόστους σε άμεσο και έμμεσο.

Περίπτωση πρώτη: Παραγωγή ποικιλιών του αυτού προϊόντος, όπως π.χ. παραγωγή από το μηχανουργείο διαφόρων τύπων σωλήνων.

Στην περίπτωση αυτή, επειδή κάθε ποικιλία διαφέρει από την άποψη της δυσκολίας παραγωγής, γίνεται αναγωγή της πραγματικής κατά ποικιλία παραγωγής σε ισοδύναμες μονάδες με τη χρησιμοποίηση συντελεστών ισοτιμίας ή δυσχέρειας. Το άθροισμα των ισοδύναμων μονάδων παραγωγής αντιπροσωπεύει τις παραγόμενες μονάδες έργου, που χρησιμοποιούνται για τον καταλογισμό στους φορείς του έμμεσου κόστους του τμήματος, στο οποίο οι μονάδες αυτές έχουν παραχθεί.

Περίπτωση δεύτερη: Τα προϊόντα που παράγονται είναι ανομοιόμορφα ως προς τα στάδια κατεργασίας από τα οποία περνάνε.

Στην περίπτωση αυτή ο χρόνος λειτουργίας της μηχανής ή ομάδας μηχανών του τμήματος χρησιμοποιείται για την κατανομή του έμμεσου κόστους. Έτσι, αν μία κατεργασία προϊόντος χρειάζεται δύο ώρες λειτουργίας της μηχανής ή των μηχανών, επιβαρύνεται με το κόστος δύο μηχανωρών.

Η μηχανωώρα χρησιμοποιείται ως μονάδα έργου όταν ο χειρισμός των μηχανημάτων είναι απλός και η λειτουργία τους είναι αυτόματη. Αν η κατεργασία του προϊόντος από τις μηχανές απαιτεί εξειδικευμένη εργασία και η συμμετοχή του χειριστή στην απόδοση της μηχανής είναι αποφασιστική, ως κατάλληλη μονάδα έργου χρησιμοποιείται η εργατοώρα ή το ωρομίσθιο της άμεσης εργασίας.

Περίπτωση τρίτη: Το προϊόν παράγεται με ομοιόμορφη κατεργασία, διαφέρει όμως ως προς το κατά μονάδα μέγεθος.

Στην περίπτωση αυτή οι μονάδες έργου αντιπροσωπεύονται από ένα κοινό χαρακτηριστικό των προϊόντων που παράγονται, όπως π.χ. από το βάρος ή το εμβαδόν της συνολικής παραγωγής. Για τον προσδιορισμό των συνολικών μονάδων έργου πολλαπλασιάζεται η πραγματική παραγωγή των ειδών με το κατά μονάδα μέγεθος κάθε είδους και αθροίζονται τα γινόμενα.

Περίπτωση τέταρτη: Τα προϊόντα που παράγονται ολοκληρώνονται κατά τη διάρκεια επεξεργασίας της αυτής πρώτης ύλης, διαφέρουν όμως ως προς τη μορφή και την κατά μονάδα αξία (συμπαράγωγα).

Στην περίπτωση αυτή οι μονάδες έργου αντιπροσωπεύονται από χρηματικές μονάδες και όχι από φυσικές, όπως γίνεται κατά κανόνα. Για τον προσδιορισμό των συνολικών μονάδων έργου πολλαπλασιάζεται η πραγματική παραγωγή κάθε συμπαράγωγου προϊόντος με την τιμή πωλήσεως κάθε μονάδας και αθροίζονται τα γινόμενα. Το έμμεσο κόστος καταλογίζεται σε κάθε προϊόν με βάση αυτές τις μονάδες έργου.

Περίπτωση πέμπτη: Τα προϊόντα που παράγονται είναι ομοιόμορφα και η διαδικασία κατεργασίας τους η αυτή.

Στην περίπτωση αυτή οι παραγμένες ποσότητες αποτελούν τις μονάδες έργου με βάση τις οποίες γίνεται ο καταλογισμός του έμμεσου κόστους (συντελεστής επιβαρύνσεως ανά μονάδα προϊόντος).

Σε περίπτωση που τα προϊόντα έχουν κατά μονάδα το αυτό περίπου άμεσο κόστος επεξεργασίας, διαφέρουν όμως σημαντικά ως προς την αξία τους επειδή διαφέρει η αξία των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται, για τον καταλογισμό του έμμεσου κόστους χρησιμοποιείται ως μονάδα έργου, αντί της ποσότητας, το άμεσο κόστος παραγωγής.

2.1.7. Η αρχή της ορθολογικής επιβαρύνσεως του κόστους

1. Η ορθολογική επιβάρυνση είναι ένα σύστημα σύμφωνα με το οποίο το σταθερό

κόστος κοστολογείται με βάση τη σχέση πραγματικής και κανονικής απασχόλησης.

Σκοπός της ορθολογικής επιβάρυνσης είναι η ομοιόμορφη κατανομή του σταθερού κόστους και η εξουδετέρωση των διακυμάνσεών του –που οφείλονται στις μεταβολές του όγκου απασχόλησης– δια του αποχωρισμού των σταθερών εξόδων που αντιστοιχούν στη μείωση του όγκου της παραγωγής και τη μεταφορά τους στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως. Και έτσι επιτυγχάνεται να αποχωρίζονται με απόλυτη ακρίβεια τα μη κοστολογούμενα έξοδα.

Διευκρινίζεται ότι η εφαρμογή του συστήματος της ορθολογικής επιβάρυνσης δεν είναι υποχρεωτική (από τις διατάξεις του ΕΓΛΣ), με την προϋπόθεση όμως ότι θα γίνεται αποχωρισμός του κόστους υποαπασχολήσεως – αδράνειας.

Το σταθερό κόστος, τουλάχιστο στη διάρκεια μιας χρήσης, έχει σταθερό ύψος από μήνα σε μήνα. Ενδεικτικά αναφέρονται οι μισθοί του προσωπικού, οι αποσβέσεις, τα ενοίκια, τα ασφάλιστρα πυρός, οι συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις, οι δημοτικοί φόροι και τα τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων που καταβάλλονται ή λογίζονται κατά μήνα με το αυτό κατά κανόνα ποσό για όλη τη διάρκεια της χρήσεως. Χωρίς την εφαρμογή συστήματος ορθολογικής επιβάρυνσης, στην περίπτωση μεταβολής του όγκου της παραγωγής από μήνα σε μήνα, η επιβάρυνση με σταθερό κόστος ανά μονάδα προϊόντος αναγκαστικά διακυμαίνεται.

2. Με την ορθολογική επιβάρυνση το κόστος της μονάδας του προϊόντος επιβαρύνεται με το ίδιο ποσό σταθερού κόστους, ανεξάρτητα από τη διακύμανση της απασχόλησης.

Συνεπώς, όταν εφαρμόζεται το σύστημα της ορθολογικής επιβάρυνσης, οι τυχόν διακυμάνσεις του κόστους της μονάδας του προϊόντος θα οφείλονται σε άλλα αίτια και έτσι θα πληροφορείται περί τούτου η Διοίκηση της επιχείρησης (για να προβαίνει σε έρευνα των αιτιών κ.λ.π.), ενώ τέτοια πληροφόρηση δεν θα υπήρχε εάν δεν είχε εξουδετερωθεί η ανομοιόμορφη επίπτωση των σταθερών εξόδων στο κόστος της μονάδας του προϊόντος.

Διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό

1. Για τη λειτουργία του συστήματος της ορθολογικής επιβάρυνσης είναι αναγκαίο να προηγηθούν: α) ο διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό, β) ο προσδιορισμός της κανονικής ή πρότυπης απασχόλησης (παραγωγικής δραστηριότητας).

Κριτήριο για τη διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό αποτελεί η συμπεριφορά του κόστους, όταν μεταβάλλεται η απασχόληση.

Μια κατηγορία σταθερού κόστους είναι εκείνη του βασικού σταθερού κόστους ή κόστους ετοιμότητας λειτουργίας της οικονομικής μονάδας στο οποίο, ανάμεσα σε άλλα, ανήκουν οι αποσβέσεις και τα ασφάλιστρα πυρός των παγίων εγκαταστάσεων, καθώς

και οι μισθοί βασικών στελεχών της μονάδας.

Δεύτερη κατηγορία σταθερού κόστους είναι εκείνη του βραχυχρόνιου σταθερού κόστους, γνωστού και ως σταθερού κόστους τρέχουσας μορφής, το οποίο, προγραμματίζεται για μια προϋπολογιστική περίοδο, συνήθως μιας διαχειριστικής χρήσης. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν π.χ. οι διαφημίσεις, τα ενοίκια πρόσθετων αποθηκευτικών χώρων, οι μισθοί υπαλληλικού προσωπικού, τα τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, οι συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις και οι αμοιβές νομικών, οικονομικών, τεχνικών και άλλων συμβούλων.

Το βραχυχρόνιο σταθερό κόστος παραμένει αμετάβλητο στις διακυμάνσεις της απασχόλησης που έχουν βραχυχρόνιο χαρακτήρα. Το κόστος αυτό αποβλέπει στην κάλυψη των αναγκών της οικονομικής μονάδας που καθορίζονται από το ετήσιο πρόγραμμα δράσεως, επισημαίνεται δε και προσδιορίζεται από τους ετήσιους προϋπολογισμούς του λειτουργικού κόστους.

Τρίτη κατηγορία σταθερού κόστους είναι εκείνη του ημιμεταβλητού κόστους, το οποίο, διαχωρίζεται σε σταθερό και σε μεταβλητό μέρος.

Ο χαρακτηρισμός ενός στοιχείου του κόστους ως ημιμεταβλητού δεν εξαρτάται από τη φύση του, αλλά από τις συνθήκες πραγματοποίησής του. Έτσι, το κόστος π.χ. του ημερομισθίου προσωπικού υπό συνθήκες μεγάλης στενότητας στην αγορά εργασίας ή καλά οργανωμένου συνδικαλιστικού κινήματος, στο σύνολό του, αποτελεί κόστος ημιμεταβλητό, επειδή στις περιπτώσεις αυτές δεν είναι δυνατό ή δεν συμφέρει να αυξομειώνεται το προσωπικό ανάλογα με τις μεταβολές της παραγωγής ή της απασχόλησης.

Με εξαίρεση τα άμεσα υλικά παραγωγής (πρώτες ύλες), καθώς και τα σταθερά έξοδα και ορισμένα στοιχεία κόστους που συνδέονται άμεσα με την απασχόληση, όπως π.χ. το ηλεκτρικό ρεύμα, τα έξοδα μεταφοράς στην πελατεία και οι προμήθειες πωλήσεων, το υπόλοιπο κόστος τείνει κατά κανόνα να συμπεριφέρεται σαν ημιμεταβλητό.

2. Μετά τον προσδιορισμό του ημιμεταβλητού κόστους ακολουθεί ο διαχωρισμός του σε σταθερό και μεταβλητό μέρος. Ο διαχωρισμός αυτός είναι δυνατό να γίνεται με πολλούς τρόπους, αριθμητικούς ή μαθηματικούς, από τους οποίους ενδεικτικά επεξηγούνται οι ακόλουθοι.

α. Η αριθμητική μέθοδος της συγκρίσεως, σύμφωνα με την οποία από το αρχείο του κόστους ενός τμήματος ή λειτουργίας της οικονομικής μονάδας λαμβάνονται στοιχεία σχετικά με το ύψος του ημιμεταβλητού κόστους σε δύο επίπεδα απασχόλησης,

όπως φαίνεται από τον πίνακα που ακολουθεί:

50.000 α' επίπεδο - 80.000 β' επίπεδο - 30.000 Διαφορά

750.000 α' επίπεδο - 1.050.000 β' επίπεδο - 300.000 Διαφορά

10,000 Μεταβλητό κόστος μονάδας

Το πηλίκο της διαίρεσης του επιπλέον ημιμεταβλητού κόστους (300.000) και των επιπλέον μονάδων παραγωγής (30.000) δίνει το ανά μονάδα απασχόλησης μεταβλητό κόστος (10).

Για τον προσδιορισμό του σταθερού μέρους του ημιμεταβλητού κόστους, σε κάθε ένα από τα δύο επίπεδα απασχόλησης (α και β) πολλαπλασιάζεται η απασχόληση (μονάδες παραγωγής) με το ανά μονάδα μεταβλητό κόστος (10) και το γινόμενο αφαιρείται από το συνολικό ημιμεταβλητό κόστος. Έτσι, το ημιμεταβλητό κόστος του παραπάνω πίνακα, κατά επίπεδο απασχόλησης, διαχωρίζεται όπως φαίνεται παρακάτω:

Συνολικό Μεταβλητό Σταθερό				
α'	επίπεδο	750.000-500.000	(50.000X10)	= 250.000
β'	επίπεδο	1.050.000-800.000	(80.000X10)	= 250.000

Η μέθοδος της σύγκρισης δίνει ικανοποιητικά αποτελέσματα όταν τα στοιχεία μεταβλητότητας του κόστους στους διάφορους βαθμούς απασχόλησης δεν παρουσιάζουν ανώμαλες διαμορφώσεις, οι οποίες αλλοιώνουν την πραγματική σύνθεση του ημιμεταβλητού κόστους.

β. Ο μαθηματικός τρόπος διαχωρισμού του ημιμεταβλητού κόστους χρησιμοποιεί τη μέθοδο των ελάχιστων τετραγώνων. Σε μια απλή εφαρμογή, είναι δυνατό να χρησιμοποιηθούν οι παρακάτω σχέσεις:

$$\Psi = \alpha + \beta \cdot \chi$$

Όπου: Ψ = ολικό ύψος ημιμεταβλητού κόστους (εξαρτημένη μεταβλητή)

α = σταθερό μέρος ημιμεταβλητού κόστους β = μεταβλητό κόστος μονάδας απασχόλησης

χ = επίπεδο απασχόλησης (ανεξάρτητη μεταβλητή)

$$\Sigma\Psi = \Sigma\chi + \Sigma\chi\psi \cdot \nu$$

Όπου: $\Sigma\Psi$ = άθροισμα του ημιμεταβλητού κόστους της περιόδου

$\Sigma\chi$ = άθροισμα μονάδων απασχόλησης της περιόδου

$\Sigma\chi\psi$ = άθροισμα γινομένων $\chi\psi$

ν = συχνότητα στοιχείων (για 10 συνεχείς μήνες)

Η χρησιμοποίηση της μαθηματικής μεθόδου προϋποθέτει πλήρες αρχείο κόστους

με στοιχεία διαμορφώσεως του ημιμεταβλητού κόστους σε διάφορα επίπεδα απασχόλησης και για μεγάλη χρονική περίοδο.

Κατά τη χρησιμοποίηση της μαθηματικής μεθόδου ακολουθείται η εξής διαδικασία:

Από το αρχείο του κόστους λαμβάνονται στοιχεία ύψους του ημιμεταβλητού κόστους σε αντίστοιχα επίπεδα απασχόλησης για μεγάλη χρονική περίοδο, π.χ. 24 μηνών. Η μακρά περίοδος είναι αναγκαία για να αποφεύγονται οι επιδράσεις τυχαίων γεγονότων στη διαμόρφωση της μεταβολής του κόστους.

Εξομαλύνονται τα αριθμητικά δεδομένα του κόστους με την απομάκρυνση των κονδυλίων που αντιπροσωπεύουν ανώμαλα ή τυχαία κοστολογικά μεγέθη και στη συνέχεια προσαρμόζονται στις τυχόν νέες συνθήκες που προβλέπεται να ισχύσουν κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου.

Έπειτα από την οριστικοποίηση των κονδυλίων του ημιμεταβλητού κόστους και των δεδομένων της απασχόλησης, γίνεται η μαθηματική επεξεργασία των σχετικών αριθμητικών δεδομένων για τον προσδιορισμό της εξαρτημένης μεταβλητής, δηλαδή του ανά μονάδα απασχόλησης μεταβλητού μέρους του ημιμεταβλητού κόστους, και της ανεξάρτητης μεταβλητής, δηλαδή του ολικού ύψους του σταθερού μέρους του ημιμεταβλητού κόστους.

Υπολογισμός της κανονικής απασχόλησης

Ο προσδιορισμός της κανονικής ή πρότυπης απασχόλησης αποτελεί το δεύτερο σκέλος, πάνω στο οποίο στηρίζεται η ορθολογική επιβάρυνση.

Κανονική απασχόληση είναι εκείνη που η διοίκηση της μονάδας προγραμματίζει να έχει κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου, η οποία, κατά κανόνα, καλύπτει μια χρήση και αναλύεται σε βραχύτερα χρονικά διαστήματα (π.χ. μήνες, τρίμηνα ή εξάμηνα). Η κανονική απασχόληση αναφέρεται τόσο στην οικονομική μονάδα σαν σύνολο, όσο και στις λειτουργικές της υποδιαιρέσεις (τμήματα, υπηρεσίες, οργανωτικές μονάδες, λειτουργίες ή υπολειτουργίες). Η κανονική απασχόληση είναι δυνατό να προσδιορίζεται με βάση το μέσο όρο των τριών τελευταίων ετών ή σε ποσοστό (70-80%) του ανώτερου επιπέδου της, ανάλογα με την πείρα του παρελθόντος.

Η ολική απασχόληση της οικονομικής μονάδας περιλαμβάνει τρεις βασικές δραστηριότητες, τις εξής:

- Την επενδυτική.
- Την παραγωγική.
- Τη δραστηριότητα διαθέσεως (πώλησης).

Οι άλλες δραστηριότητες (διοίκηση, έρευνα – ανάπτυξη, χρηματοοικονομική) εξυπηρετούν άμεσα ή έμμεσα τις επενδύσεις, την παραγωγή και τις πωλήσεις.

Μέτρο της πραγματικής απασχόλησης είναι το σε αξία έργο που παράγεται με την

προϋπόθεση ότι παρουσιάζει ομοιόμορφη δυσχέρεια πραγματοποίησης. Για να γίνει το έργο ομοιόμορφο χρησιμοποιούνται συντελεστές ισοτιμίας, οι οποίοι προσδιορίζονται με εμπειρικά κριτήρια. Οι συντελεστές αυτοί ισοτιμίας παραμένουν σταθεροί, ώστε να επιτυγχάνονται διαχρονικές συγκρίσεις του επιπέδου απασχόλησης. Σε περίπτωση όμως διαπίστωσης πραγματικής μεταβολής των συνθηκών διεξαγωγής κάποιας δραστηριότητας, επιβάλλεται η μεταβολή του συντελεστή ισοτιμίας της σε σχέση με τις άλλες δραστηριότητες.

Ο προσδιορισμός του μέτρου υπολογισμού της απασχόλησης ολόκληρης της μονάδας και των βασικών της υποδιαιρέσεων εξασφαλίζει, μεταξύ των άλλων, και το κριτήριο κατανομής του σταθερού κόστους.

Ο προσδιορισμός της απασχόλησης της λειτουργίας παραγωγής γίνεται κατά τμήμα, λειτουργία και, γενικά, κατά κέντρο κόστους, επειδή στη λειτουργία αυτή η ορθολογική επιβάρυνση εφαρμόζεται κατά κέντρο κόστους. Το σταθερό κόστος, πρώτα το άμεσο και μετά το έμμεσο που προκύπτει από μερισμό, προσδιορίζεται κατά κέντρο κόστους. Η απασχόληση προσδιορίζεται με τη χρησιμοποίηση, ως μέτρου, της κατά περίπτωση κατάλληλης μονάδας έργου, η οποία, επιλέγεται μεταξύ π.χ. των ωρών άμεσης εργασίας, της αξίας της άμεσης εργασίας, των ωρών λειτουργίας των μηχανών, της ποσότητας των πρώτων υλών που βιομηχανοποιούνται, της ποσότητας των προϊόντων που παράγονται ή της αξίας των ειδών που παράγονται.

Προσδιορισμός του συντελεστή ορθολογικής επιβάρυνσης

1. Ο καταλογισμός των σταθερών εξόδων στο κόστος, όταν εφαρμόζεται το σύστημα της ορθολογικής επιβάρυνσης, πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της χρήσης με τη χρησιμοποίηση συντελεστών επιβάρυνσης,

Ο συντελεστής ορθολογικής επιβάρυνσης εφαρμόζεται με βάση τις μονάδες έργου με τις οποίες μετράται η απασχόληση, όπως είναι π.χ. οι ώρες άμεσης εργασίας.

2. Το συνολικό ύψος του σταθερού κόστους για κάθε κέντρο κόστους, όταν πρόκειται για την παραγωγική λειτουργία, διαμορφώνεται από τα εξής μεγέθη:

Από τα άμεσα σταθερά έξοδα του κέντρου.

Από το έμμεσο, ως προς το κέντρο, σταθερό κόστος της παραγωγικής λειτουργίας.

Η επιβάρυνση των κέντρων κόστους, με το σταθερό (έμμεσο) κόστος της παραγωγικής λειτουργίας, πραγματοποιείται έπειτα από μερισμό του κόστους αυτού, με τη χρησιμοποίηση των κατά περίπτωση κατάλληλων κριτηρίων.

Δεδομένου ότι η διαδικασία υπολογισμού του ύψους του σταθερού κόστους για

κάθε κέντρο κόστους γίνεται προϋπολογιστικά, ο συντελεστής ορθολογικής επιβαρύνσεως είναι δυνατόν να χρησιμοποιείται για την επιβάρυνση του κόστους, την ημερήσια διενέργεια εγγραφών κοστολογήσεως και τη λειτουργία του συστήματος της ολοκληρωμένης διαρκούς απογραφής.

Με τη βοήθεια συντελεστών ορθολογικής επιβάρυνσης το σταθερό κόστος κάθε κέντρου κόστους καταλογίζεται στους φορείς κόστους.

3. Ο συντελεστής ορθολογικής επιβάρυνσης προσδιορίζεται και κατά μονάδα απασχόλησης, με την προϋπόθεση ότι έχει προηγηθεί ο προσδιορισμός του ύψους του ανά κέντρο κόστους σταθερού κόστους και της αντίστοιχης κανονικής απασχόλησης.

4. Από την εφαρμογή του συντελεστή ορθολογικής επιβάρυνσης προκύπτουν ή δεν προκύπτουν διαφορές, όπως παρακάτω:

α. Στην περίπτωση που η πραγματική απασχόληση ταυτίζεται με την κανονική, το πραγματικό σταθερό κόστος και το κοστολογημένο είναι μεταξύ τους ίσα και συνεπώς δεν προκύπτει θέμα διαφορών.

β. Στην περίπτωση που η πραγματική απασχόληση είναι κατώτερη από την κανονική, το πραγματικό σταθερό κόστος είναι μεγαλύτερο από το κοστολογημένο κατά ένα τμήμα αυτού (διαφορά) που δεν απορροφάται από τα κέντρα κόστους.

γ. Στην περίπτωση που η πραγματική απασχόληση υπερβαίνει την κανονική, το πραγματικό σταθερό κόστος είναι μικρότερο από το κοστολογημένο κατά το ποσό (διαφορά) που έχει υπερ-απορροφηθεί από τα κέντρα κόστους.

Οι διαφορές, χρεωστικές (περιπτ.β) ή πιστωτικές (περιπτ.γ), όταν δεν ανακοστολογούνται, μεταφέρονται σε ειδικό για το σκοπό αυτό λογαριασμό της ομάδας 9 (λογαριασμός 97 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού»).

5. Οι διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή ορθολογικής επιβάρυνσης ανακοστολογούνται στις εξής περιπτώσεις: α. Όταν είναι ιδιαίτερα μεγάλες και από το λόγο αυτό κρίνεται ότι η μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως τα αλλοιώνει σημαντικά.

β. Όταν η ανακοστολόγηση επιβάλλεται από τη φορολογική, αγορανομική ή άλλη νομοθεσία.

γ. Όταν διαπιστώνεται ότι η κανονική απασχόληση υπολογίστηκε εσφαλμένα, χωρίς τη βαθιά διερεύνηση των συνθηκών της προϋπολογιστικής περιόδου, που είναι απαραίτητη.

Σε περίπτωση ανακοστολόγησης των παραπάνω διαφορών ορθολογικής επιβάρυνσης, η κατανομή τους γίνεται με βάση το απορροφημένο μέρος του σταθερού κόστους από τους διάφορους τομείς.

2.2. ΒΑΣΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

2.2.1. Η αυτονομία της Αναλυτικής Λογιστικής και λογιστικές εγγραφές που καταχωρούνται σ' αυτή

1. Μέχρι την εισαγωγή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (το έτος 1980) η πρακτική στη χώρα μας γνώριζε δύο, ανεξάρτητα μεταξύ τους, λογιστικά κυκλώματα: τους λογαριασμούς «ουσίας» και τους λογαριασμούς τάξεως. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο εισάγει και ένα τρίτο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα: τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως ή λογιστικής του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων. Δηλαδή, οι λογαριασμοί του σχεδίου λογαριασμών του ΕΓΛΣ κατανέμονται στα εξής τρία μέρη:

- Τη Γενική Λογιστική (ομάδες 1-8)
- Την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9)
- Τους Λογαριασμούς Τάξεως (ομάδα 0)

Καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.

Ειδικότερα:

(α) Οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής, που αναπτύσσονται στις ομάδες 18, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, δηλαδή χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους.

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

(γ) Οι Λογαριασμοί Τάξεως, που αναπτύσσονται στη δέκατη (0) ομάδα, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.

2. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι, κατά τη διατύπωση των λογιστικών εγγραφών, πρέπει, οπωσδήποτε, να τηρείται απόλυτα και με ιδιαίτερη προσοχή και σχολαστικότητα η αυτονομία των παραπάνω τριών λογιστικών κυκλωμάτων. Όπως σε όλους μας σήμερα είναι τελείως αδιανόητη η χρέωση ή η πίστωση ενός λογαριασμού «ουσίας» με αντίστοιχη πίστωση ή χρέωση ενός λογαριασμού τάξεως, έτσι και στο εξής, με την

εισαγωγή του ΕΓΛΣ, πρέπει επίσης να μας είναι τελείως αδιανόητη η χρέωση ή η πίστωση ενός λογαριασμού της Γενικής Λογιστικής (δηλαδή των Ομάδων 1-8) με αντίστοιχη πίστωση ή χρέωση ενός λογαριασμού της Αναλυτικής Λογιστικής (δηλαδή της Ομάδας 9).

Επαναλαμβάνεται με ιδιαίτερη έμφαση ότι οι λογαριασμοί της ομάδας 9, σε όλες ανεξαιρέτως τις περιπτώσεις, χρεοπιστώνονται μόνο μεταξύ τους, δηλαδή λειτουργούν πάντοτε μεταξύ τους, μέσα στο αυτοτελές και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας αυτής.

3. Διευκρινίζεται ότι η ανωτέρω αναπτυχθείσα αρχή της αυτονομίας της Αναλυτικής Λογιστικής δεν αναιρείται στο ελάχιστον από την ευχέρεια που παρέχει το ΕΓΛΣ, σύμφωνα με το οποίο επιτρέπεται «να συγχωνεύονται και να λειτουργούν σε ένα ενιαίο σύστημα λογιστικής (στο αυτό λογιστικό κύκλωμα) η Γενική και η Αναλυτική Λογιστική, με την προϋπόθεση ότι η Αναλυτική Λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δεν θα αλλοιώνονται οι δύο άλλες βασικές αρχές» του ΕΓΛΣ (δηλαδή, η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων, καθώς και η αρχή της κατάρτισεως του λογαριασμού της Γενικής Εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές). Πρόκειται για το αποκαλούμενο σύστημα της συλλειτουργίας, δηλαδή της λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής στο αυτό λογιστικό κύκλωμα με τη Γενική Λογιστική, που περιλήφθηκε στο ΕΓΛΣ για την εξυπηρέτηση της χειρόγραφης λογιστικής, (π.χ. οι λογαριασμοί των εξόδων της Ομάδας 6 τηρούνται αναπτυγμένοι σε στήλες, αντίστοιχες των θέσεων κόστους του πρωτοβάθμιου 92 κ.λ.π.), γιατί προ εικοσαετίας περίπου (τα έτη 1976-1979) που καταρτίσθηκε το ΕΓΛΣ, η μηχανοργάνωση στη χώρα μας, με τους τότε πανάκριβους και περιορισμένων δυνατοτήτων Η/Υ, ήταν σπάνια και έπρεπε να υιοθετηθεί σύστημα περιορισμού του όγκου της χειρόγραφης λογιστικής εργασίας λόγω των διπλών καταχωρίσεων (χωρίς όμως να νοθεύεται η αυτονομία της Αναλυτικής Λογιστικής και οι άλλες βασικές αρχές). Σήμερα, με τις τόσες δυνατότητες των σημερινών Η/Υ και την καθολική χρήση τους, τέτοιο πρόβλημα δεν υφίσταται, γιατί με κατάλληλο πρόγραμμα και ανάλογη κωδικαριθμική συσχέτιση, η ενημέρωση των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής γίνεται αυτόματα. Η μηχανογραφική εφαρμογή του συστήματος της συλλειτουργίας έχει μειονεκτήματα και κανένα ουσιαστικό πλεονέκτημα, γιατί για να διατηρήσει η Αναλυτική Λογιστική της αυτονομία της και να μην αλλοιώνονται οι δύο άλλες βασικές αρχές του ΕΓΛΣ, πρέπει στη Γενική Λογιστική να δημιουργηθεί και να τηρηθεί μια ολόκληρη σειρά αντίθετων λογαριασμών και να γίνονται και αρκετοί άλλοι χειρισμοί, με συνέπεια να δημιουργείται

σοβαρή σύγχυση και τα λάθη να μην αποφεύγονται, γιατί το σύστημα αυτό με πάρα πολύ δυσκολία γίνεται κατανοητό από το προσωπικό των επιχειρήσεων.

4. Ποιες λογιστικές εγγραφές καταχωρούνται στην Αναλυτική Λογιστική.

Κριτήριο για την διάκριση των λογιστικών γεγονότων, (ή λογιστικών πράξεων, κατά την παλαιά ορολογία), σε εκείνα που καταχωρούνται στη Γενική Λογιστική (ομάδες 1-8) και σε εκείνα που καταχωρούνται στην Αναλυτική Λογιστική (ομάδα 9), αποτελεί ο σκοπός και η αποστολή κάθε λογιστικής. Η Γενική Λογιστική (ή χρηματοοικονομική λογιστική) καλύπτει τις ανάγκες της επιχείρησης προς τα έξω θις σχέσεις της με τους τρίτους), επομένως σ' αυτή καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα λογιστικά γεγονότα που προέρχονται από το συναλλακτικό κύκλωμα της επιχείρησης, από τις συναλλαγές της με τους τρίτους και το προσωπικό της (γιατί αυτό θεωρείται ότι αποτελείται από τρίτους που μισθώνουν τις υπηρεσίες τους στην επιχείρηση). Ενώ, αντίθετα, η Αναλυτική Λογιστική (ή λογιστική του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων) καλύπτει τις εσωτερικές ανάγκες της επιχείρησης (προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών αποτελεσμάτων, λήψη διάφορων πληροφοριών που είναι χρήσιμες για τις επιχειρηματικές αποφάσεις), συνεπώς σ' αυτή καταχωρούνται (μεταφερόμενα από τη Γενική Λογιστική) τα δεδομένα των ομάδων 2, 6, 7 και 8 (λογαριασμοί 81-85) της Γενικής Λογιστικής, καθώς και όλες οι αναλώσεις και εσωτερικές διακινήσεις των αποθεμάτων.

2.2.2. Ποίοι λογαριασμοί της Ομάδας 9 είναι υποχρεωτικής τήρησης

1. Η Ομάδα 9 αναλύεται στους εξής πρωτοβάθμιους λογαριασμούς: 90 Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι λογαριασμοί 91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων 92 Κέντρα (θέσεις) κόστους 93 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη) 94 Αποθέματα 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος 96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού 98 Αναλυτικά αποτελέσματα Παρέχεται η ευχέρεια όλοι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί (90-99) της Ομάδας 9 να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. από τα δεδομένα των ισοζυγίων των αναλυτικών λογαριασμών τους), με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται τουλάχιστον κάθε μήνα. Με την ευχέρεια αυτή δημιουργείται η δυνατότητα οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί των 90-99 να λειτουργούν σαν πρωτοβάθμιοι

και έτσι να ελαττώνονται κατά μία, οι βαθμίδες των λογαριασμών που θα ενημερώνονται (μηχανογραφικά) αναλυτικά και καθημερινά, με τελικό αποτέλεσμα να διευκολύνεται η τήρηση αναλυτικών υπολογαριασμών για την εξασφάλιση περισσότερων πληροφοριών.

2. Επειδή η Γενική Λογιστική (ομάδες 1-8 και 0) καλύπτει τις ανάγκες της Επιχείρησης προς τα έξω (δηλαδή τις σχέσεις της με τους τρίτους και το προσωπικό της, οι οποίες προκύπτουν από το όλο συναλλακτικό της κύκλωμα) και επειδή οι ανάγκες αυτές είναι, κατά κανόνα, ομοιόμορφες για όλες τις επιχειρήσεις, οι κανόνες της Γενικής Λογιστικής είναι, κατά κύριο λόγο, υποχρεωτικοί, όπως αναλυτικά καθορίζεται από τις οικείε διατάξεις. Αντίθετα, από τους κανόνες της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως (λογαριασμοί Ομάδας 9) υποχρεωτικοί είναι οι βασικοί κανόνες και τούτο γιατί η Αναλυτική Λογιστική καλύπτει τις εσωτερικές ανάγκες της επιχείρησης (προσδιορισμός του κόστους και των κατ' είδος – βραχυχρόνιων και ετήσιων – αναλυτικών αποτελεσμάτων, άντληση διαφόρων άλλων πληροφοριών που είναι χρήσιμες για τη λήψη σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων) και για το λόγο αυτό η πρωτοβουλία για τις επιμέρους επιλογές έχει αφηθεί στις επιχειρήσεις. Έτσι, η Αναλυτική Λογιστική είναι μεν υποχρεωτικής εφαρμογής, αλλά από τους λογαριασμούς της είναι υποχρεωτικής τηρήσεως εκείνοι που φέρουν υπογράμμιση και αυτοί είναι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 90, 92, 93, 94, 96 και 98 και από τους δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους κ.λ.π., υποχρεωτικοί είναι μόνο οι δευτεροβάθμιοι των πρωτοβάθμιων 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους» και 94 «αποθέματα». Οι δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι και λοιποί λογαριασμοί που δεν φέρουν υπογράμμιση, δύνανται να τροποποιούνται και να αναλύονται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης, πρέπει, όμως για την τήρησή τους να εφαρμόζονται οι κανόνες λειτουργίας κ.λ.π. που περιλαμβάνονται στις επόμενες παραγράφους. Οι πρωτοβάθμιοι 95 και 97 γίνονται υποχρεωτικοί από τη στιγμή που η επιχείρηση θα ακολουθήσει διαδικασίες που προβλέπονται και παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς αυτούς.

2.2.3. Χρόνος και τρόπος μεταφοράς στην Αναλυτική Λογιστική των δεδομένων των Ομάδων 2, 6, 7 και των λογαριασμών 81-85 της Γενικής Λογιστικής

1. Η μεταφορά των δεδομένων των λογαριασμών των Ομάδων 2, 6, 7 και 8

(λογαριασμοί 81-85) της Γενικής Λογιστικής στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής είναι δυνατό να γίνεται, είτε άμεσα (ταυτόχρονη ενημέρωση των δύο τομέων της Λογιστικής), είτε περιοδικά αλλά σε μηνιαία βάση, υπό τη βασική προϋπόθεση όμως ότι, κατά τη λογιστικοποίηση και καταχώριση των εξόδων στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6, θα γίνεται ταυτόχρονα και ο καθορισμός της θέσεως του λειτουργικού κόστους, την οποία επιβαρύνει κάθε έξοδο, έτσι ώστε το προσδιοριζόμενο λειτουργικό κόστος καθώς και το κόστος παραγωγής να έχουν αξιοπιστία, αφού θα προκύπτουν όχι από αυθαίρετους μερισμούς των εξόδων, αλλά από άμεσες επιβαρύνσεις των θέσεων (κέντρων) κόστους με βάση τα πραγματικά δεδομένα της αναλώσεως κάθε εξόδου.

Ειδικότερα:

α) Με κατάλληλη ρύθμιση του μηχανογραφικού προγράμματος εύκολα επιτυγχάνεται να γίνεται ταυτόχρονα η ενημέρωση των δύο τομέων της Λογιστικής (Γενικής και Αναλυτικής), με το ίδιο παραστατικό, το οποίο έχει ανάλογα κωδικαριθμηθεί. Στην περίπτωση αυτή, τα μεν άμεσα έξοδα καταχωρούνται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του λειτουργικού κόστους του 92, τα δε έμμεσα, δηλαδή όσων ο κοστολογικός προορισμός δεν είναι γνωστός κατά τη λογιστικοποίησή τους, καταχωρούνται προσωρινά στο λογαριασμό 91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό», από τον οποίο, με βάση σχετικό φύλλο μερισμού, μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 92. Ο τρόπος αυτός της ταυτόχρονης ενημέρωσης πλεονεκτεί ασύγκριτα, έναντι της περιοδικής ενημέρωσης.

β) Όταν δεν είναι επιθυμητή η πιο πάνω ταυτόχρονη ενημέρωση των δύο τομέων της λογιστικής, η ανάπτυξη των λογαριασμών εξόδων και στις αντίστοιχες θέσεις λειτουργικού κόστους μπορεί να γίνεται στο αρχείο του Η/Υ. Συγκεκριμένα, στο αρχείο κινήσεως εγγραφών του ηλεκτρονικού υπολογιστή, σε κάθε RECORD εγγραφής, σε ειδικά πεδία, καταγράφονται οι κώδικες των πέντε βασικών λειτουργιών (πρωταρχικών θέσεων κόστους) του λογαριασμού 92 (δηλαδή των 92.00, 92.01, 92.02, 92.03, 92.04) και των υπολογαριασμών τους ^{οι} 9^{οι} οποίοι αντιστοιχούν στα τμήματα και στις υπηρεσίες της επιχείρησης, δηλαδή στις αναλυτικές θέσεις λειτουργικού κόστους), καθώς και του 91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό». Όταν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στο αρχείο κινήσεως εγγραφών, η τροφοδοσία και ενημέρωση των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής γίνεται προγραμματιστικά, είτε περιοδικά, είτε άμεσα, αφού όμως προηγηθεί η κατανομή των εξόδων του λογαριασμού 91.05 στις οικείες θέσεις κόστους του πρωτοβάθμιου 92. Όταν ακολουθείται η περιοδική (μηνιαία κ.λ.π.) ενημέρωση

πρέπει, σε κάθε ζήτηση, να δύναται να γίνεται άμεσα η εκτύπωση των δεδομένων του αρχείου κινήσεως εγγραφών, για την πληροφόρηση οποιουδήποτε εξωτερικού ελέγχου καθώς και της επιχείρησης, σχετικά με τα κριτήρια που ακολουθήθηκαν για την ένταξη των κατ' είδος εξόδων της Ομάδας 6 στις θέσεις λειτουργικού κόστους του 92.

γ) Από τις διατάξεις του ΕΓΛΣ παρέχεται η ευχέρεια:

☒είτε οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί της Ομάδας 6 υποχρεωτικοί και προαιρετικοί), αντί να αναπτύσσονται κατ' είδος, όπως προβλέπεται στο σχέδιο λογαριασμών, να αναπτύσσονται κατά κοστολογικό προορισμό και οι κατ' είδος τριτοβάθμιοι να εντάσσονται στον 4^ο βαθμό

☒είτε οι κατ' είδος τριτοβάθμιοι να αναπτύσσονται σε τεταρτοβάθμιους κατά κοστολογικό προορισμό

Στην πρακτική της χειρόγραφης λογιστικής η ανάπτυξη αυτή των λογαριασμών γίνεται με την προσθήκη, στους κατ' είδος λογαριασμούς εξόδων, στηλών αναπτύξεως, αντίστοιχων των θέσεων κόστους.

Η πιο πάνω ευχέρεια παρασχέθηκε από το ΕΓΛΣ για διευκόλυνση, κατά κύριο λόγο, της χειρόγραφης λογιστικής, η οποία κυριαρχούσε κατά τα έτη 1976-1979 που καταρτίστηκε το ΕΓΛΣ, δεδομένου ότι τότε Η/Υ χρησιμοποιούσαν μόνο λίγες μεγάλες επιχειρήσεις. Με την ευχέρεια αυτή περιορίζεται η χειρόγραφη λογιστική εργασία, με την αποφυγή των συχνών ενημερώσεων των λογαριασμών της Ομάδας 9. Δηλαδή, οι λογαριασμοί της Ομάδας 9 ενημερώνονται, με τα δεδομένα των κατά κοστολογικό προορισμό τριτοβάθμιων ή τεταρτοβάθμιων λογαριασμών της Ομάδας 6 περιοδικά. Σήμερα, όμως που όλες οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τα προηγμένης τεχνολογίας computers, των οποίων οι δυνατότητες είναι τεράστιες και ποικίλες, η κατά τον προαναφερθέντα τρόπο μηχανογραφική ανάπτυξη των λογαριασμών της Ομάδας 6 δεν προσφέρει καμία εξυπηρέτηση, αφού αυτή η ανάπτυξη δύναται να γίνει άνετα και πολύ καλύτερα στο αρχείο του computer.

2. Όπως προαναφέρθηκε, η μέθοδος της ταυτόχρονης ενημέρωσης των δύο τομέων της Λογιστικής είναι πλεονεκτικότερη, από όλες τις απόψεις, έναντι της περιοδικής ενημέρωσης, δεδομένου ότι με βάση σχετικό μηχανογραφικό πρόγραμμα, είναι δυνατόν να γίνεται αυτόματα, από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή (χωρίς ιδιαίτερη πληκτρολόγηση), η μεταφορά στις θέσεις λειτουργικού κόστους του 92 των ακόλουθων εξόδων, που είναι και τα σημαντικότερα:

α) Λογαριασμός 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού»: Κατά τη λογιστικοποίηση της μηνιαίας μισθοδοσίας, τα ποσά των αμοιβών και εξόδων που αφορούν κάθε

εργαζόμενο θα μεταφέρονται αυτόματα από τον Η/Υ, με πίστωση του 90.06.60, στη χρέωση των αρμόδιων θέσεων κόστους του 92, δεδομένου ότι αυτές είναι αντίστοιχες των τμημάτων ή υπηρεσιών της επιχείρησης που υπηρετούν οι εργαζόμενοι. Για τις αποδοχές εκείνων που μετακινήθηκαν κατά τη διάρκεια του μήνα, δηλαδή απασχολήθηκαν σε περισσότερα από ένα τμήματα, γίνεται κατάλληλη ενημέρωση του αρχείου του Η/Υ, μαζί με την ενημέρωσή του για τις μισθοδοτικές μεταβολές. Όταν υπάρχει ειδικό πρόγραμμα Η/Υ, τα ποσά του λογαριασμού 60 που με τον τρόπο αυτό θα καταχωρηθούν στο λογαριασμό 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής» και στους υπολογαριασμούς του, δύνανται στη συνέχεια να συνδεθούν με το αρχείο του ειδικού αυτού προγράμματος του Η/Υ στο οποίο θα έχει συγκεντρωθεί ο χρόνος απασχολήσεως κάθε εργαζομένου κατά εντολή παραγωγής ή τμήμα.

β) Λογαριασμός 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος». Εάν το αρχείο κινήσεως εγγραφών του Η/Υ έχει ενημερωθεί, εκτός από την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και τους αντίστοιχους συντελεστές τακτικών αποσβέσεων, και με τους κωδικούς των αρμόδιων θέσεων λειτουργικού κόστους του 92, που αντιστοιχούν στα τμήματα και τις υπηρεσίες από τις οποίες χρησιμοποιούνται τα πάγια στοιχεία, τότε η ενημέρωση των αρμόδιων λογαριασμών της Γενικής και της Αναλυτικής Λογιστικής γίνεται προγραμματιστικά, από τον Η/Υ. Εξυπακούεται ότι στη Γενική Λογιστική, η λογιστική εγγραφή των αποσβέσεων (χρέωση του 66 με πίστωση των αντίθετων υπολογαριασμών των «αποσβεσμένων») θα γίνεται σε μηνιαία βάση.

γ) Λογαριασμός 65 «τόκοι και συναφή έξοδα» (κατά την καταχώριση των σχετικών ποσών στους υπολογαριασμούς του 65, με πίστωση του 90.06.65, χρεώνονται οι υπολογαριασμοί του 92.04 «έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας»).

δ) Τα ποσά των λογαριασμών: 64.02 «έξοδα προβολής και διαφήμισης», 64.03 «έξοδα εκθέσεων – επιδείξεων», 64.04 «ειδικά έξοδα προωθήσεως εξαγωγών» και 64.06 «δωρεές – επιχορηγήσεις», κατά την καταχώρισή τους στους λογαριασμούς αυτούς, με πίστωση του 90.06.64, καταχωρούνται και στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 92.03 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως».

3. Επίσης αυτόματα από τον Η/Υ (δίχως πληκτρολόγηση) είναι δυνατόν να γίνεται και η ενημέρωση:

των υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 94 (εκτός των μερίδων αποθήκης), με την αξία των καταχωρούμενων στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς της Ομάδας 2 αγορών,

των υπολογαριασμών εσόδων του πρωτοβάθμιου 96, με τα καταχωρούμενα στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς της Ομάδας 7 ποσά εσόδων.

4. Οι προηγούμενες περιπτώσεις αυτόματης ενημέρωσης των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής, πραγματοποιούνται από τον Η/Υ αυτόματα, χωρίς πληκτρολόγηση των κωδικών των οικείων λογαριασμών της και συνεπώς και χωρίς να είναι αναγκαία η αναγραφή τους στα σχετικά παραστατικά. Για τις άλλες περιπτώσεις απαιτείται πληκτρολόγηση των κωδικών των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής και αναγραφή στα οικεία παραστατικά των κωδικών των οικείων λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής καθώς και της Αναλυτικής Λογιστικής.

2.2.4. Τα κατ' είδος έξοδα της Ομάδας 6 μεταφέρονται και εντάσσονται στα οικεία κέντρα λειτουργίας κόστους του λογαριασμού 92

1. Όπως προηγουμένως στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 καταχωρούνται και παρακολουθούνται, κατ' είδος, τα οργανικά έξοδα της χρήσεως και τέτοια είναι τα έξοδα εκμεταλλεύσεως της χρήσης, δηλαδή τα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης. Τα έξοδα της Ομάδας 6 καθώς και τα έσοδα της Ομάδας 7 μεταφέρονται στο τέλος της χρήσης, μαζί με τα αποθέματα αρχής και τέλους χρήσης και τις αγορές της χρήσης, στο λογαριασμό 80.00 «λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης», στον οποίο:

- ☒ προσδιορίζεται το καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης της χρήσης, συγκεντρωτικά για όλες τις δραστηριότητες (για όλα τα παραγόμενα προϊόντα)
- ☒ εμφανίζεται συγκεντρωμένη ολόκληρη η ετήσια δραστηριότητα της επιχείρησης
- ☒ εμφανίζεται η συνολική ετήσια κίνηση των επιμέρους λογαριασμών κυκλοφορίας ή εκμετάλλευσης (αποθεμάτων και αγορών, εξόδων, εσόδων), τα στοιχεία των οποίων είναι σωστά και αξιόπιστα, γιατί ως προερχόμενα από απευθείας μεταφορά των δεδομένων των πρωτογενών λογαριασμών, είναι επαληθεύσιμα (αφού σύμφωνα με τη βασική αρχή του δικαιολογητικού, οι καταχωρίσεις στους πρωτογενείς λογαριασμούς πρέπει οπωσδήποτε να βασίζονται σε κανονικά και πλήρη δικαιολογητικά).

2. Τελικός στόχος της επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι η πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις αγαθών (εμπορευμάτων – προϊόντων) ή υπηρεσιών. Για την επίτευξη του στόχου αυτού η επιχείρηση οργανώνεται ανάλογα και ακολουθεί τις αναγκαίες διαδικασίες (πραγματοποίηση επενδύσεων, αγορές εμπορεύσιμων και αναλώσιμων αγαθών, παραγωγή προϊόντων κ.λ.π.) υποβαλλόμενη και στις αντίστοιχες

αναγκαίες θυσίες (δαπάνες, έξοδα) οι οποίες καταχωρούνται και παρακολουθούνται, κατ' είδος εξόδου, στους λογαριασμούς της Ομάδας 6. Συνεπώς, οι λογαριασμοί της Ομάδας 6 περιλαμβάνουν τα έξοδα που δαπανήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης για να λειτουργήσει η επιχείρηση, δηλαδή, για να λειτουργήσουν οι υπηρεσίες της, δεδομένου ότι κάθε επιχείρηση είναι διαρθρωμένη σε υπηρεσίες, ανάλογες του αντικειμένου της δραστηριότητάς της.

3. Προκειμένου να υπολογισθεί σωστό κόστος παραγωγής (προϊόντων ή υπηρεσιών και ιδιοκατασκευαζόμενων πάγιων εγκαταστάσεων), χωρίς αυθαίρετους μερισμούς εξόδων κ.λ.π., πρέπει να προηγηθεί ο σωστός υπολογισμός του κόστους λειτουργίας κάθε υπηρεσίας και να επακολουθήσει ο συσχετισμός του με το έργο που παρήγαγε κάθε μία από αυτές, το οποίο αντιπροσωπεύει τη συμβολή της στα παραχθέντα (προϊόντα, υπηρεσίες, πάγιες εγκαταστάσεις). Συνεπώς, τα έξοδα λειτουργίας των υπηρεσιών της επιχείρησης, που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 κατ' είδος εξόδου (για την κατάρτιση του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης), πρέπει να καταχωρούνται και κατά υπηρεσία, για τη λειτουργία της οποίας δαπανήθηκαν. Αυτή η κατά υπηρεσία κατάταξη των εξόδων της Ομάδας 6 γίνεται στους υπολογισμούς του πρωτοβάθμιου 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους», ο οποίος αναλύεται σε υπολογισμούς, αντίστοιχους κατά κανόνα των τμημάτων ή υπηρεσιών της επιχείρησης, για κάθε μία των οποίων δημιουργείται και σχετική θέση λειτουργικού κόστους. Δηλαδή, κάτω από το λογαριασμό 92 και τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους του δημιουργούνται (σε τριτοβάθμιους ή τεταρτοβάθμιους κ.λ.π. υπολογισμούς) θέσεις λειτουργικού κόστους, αντίστοιχες κατά κανόνα των τμημάτων ή υπηρεσιών της επιχείρησης που να καλύπτουν τις κοστολογικές της ανάγκες.

2.2.5. Ο χαρακτηρισμός της κοστολογικής επιβάρυνσης κάθε εξόδου της Ομάδας 6, γίνεται κατά τη λογιστικοποίησή του στους λογαριασμούς της

1. 1. Τα έξοδα εκμετάλλευσης (λειτουργίας) της επιχείρησης, που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 κατ' είδος εξόδου, πρέπει να μεταφερθούν και να

καταχωρηθούν και στις θέσεις λειτουργικού κόστους του πρωτοβάθμιου 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους», στους υπολογαριασμούς του οποίου δημιουργούνται θέσεις λειτουργικού κόστους, αντίστοιχες των τμημάτων ή υπηρεσιών της επιχείρησης. Για την ορθή (και δίχως αυθαίρετους μερισμούς κ.λ.π.) επιβάρυνση των θέσεων (κέντρων) κόστους αυτών με έξοδα κατ' είδος, επιβάλλεται, ο καθορισμός της θέσεως του λειτουργικού κόστους, που επιβαρύνει κάθε έξοδο, να γίνεται κατά τη λογιστικοποίηση του εξόδου (και καταχώρισή του στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6), η οποία συμπίπτει χρονικά με την πραγματοποίηση (ανάλωση) του εξόδου και συνεπώς υπάρχουν όλα τα στοιχεία και πραγματικά γεγονότα του σκοπού και της αιτίας αναλώσεως του εξόδου. Γιατί διαφορετικά, εάν δηλαδή τα κατ' είδος έξοδα της Ομάδας 6 κατανέμονται εκ των υστέρων στις θέσεις κόστους, περιοδικά (στο τέλος κάθε μήνα κ.λ.π.), οι κατανομές θα είναι αυθαίρετες και το προσδιοριζόμενο λειτουργικό κόστος καθώς και το κόστος παραγωγής θα είναι λανθασμένα (και έτσι, με βάση τα λανθασμένα αυτά στοιχεία θα λαμβάνει αποφάσεις η διοίκηση της επιχείρησης κ.λ.π.).

2. 2. Οι βασικές αρχές λογισμού του κόστους, που έχουν υιοθετηθεί από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τις προερχόμενες από την 4^η Οδηγία της Ε.Ο.Κ. νέες διατάξεις του κωδικοποιημένου Ν.2190/1920 απαιτούν ο καθορισμός της θέσεως του λειτουργικού κόστους, την οποία επιβαρύνει κάθε έξοδο της Ομάδας 6, να γίνεται κατά τη λογιστικοποίηση και καταχώριση του εξόδου στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6, γιατί μόνο έτσι επιτυγχάνεται ο σωστός υπολογισμός του λειτουργικού κόστους καθώς και του κόστους παραγωγής.

Τονίζεται ότι ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δίνεται στην επιλογή των κριτηρίων μερισμού των έμμεσων εξόδων, δηλαδή των εξόδων που αφορούν περισσότερες θέσεις κόστους. Για τα έξοδα αυτά πρέπει να καταβάλλεται, με πραγματική επιμονή, κάθε προσπάθεια μέτρησης της ανάλωσης των φύσει έμμεσων εξόδων και μετατροπής τους έτσι σε άμεσα (π.χ. τοποθέτηση ενδιάμεσων μετρητών ανάλωσης ρεύματος παραγωγής καθώς και ύδατος, κυβισμός των χώρων για το λογισμό των αποσβέσεων, καθιέρωση καρτών απασχόλησης του προσωπικού κ.λ.π.). Όσα έμμεσα έξοδα απομένουν και πρέπει να μεριστούν, τα κριτήρια μερισμού τους πρέπει να επιλέγονται με ιδιαίτερη προσοχή και έχοντας πάντοτε υπόψη την αρχή ότι: ο βαθμό αξιοπιστίας του κόστους ισούται με το ποσοστό των άμεσων εξόδων που περιλαμβάνονται σ' αυτό, ή αντίστροφα: ο βαθμός αναξιπιστίας του κόστους ισούται με το ποσοστό των έμμεσων εξόδων που περιλαμβάνονται σ' αυτό.

Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση

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

Η κοστολόγηση διακρίνεται σε *εσωλογιστική* και *εξωλογιστική*.

2. *Εσωλογιστική κοστολόγηση* είναι η ολοκληρωμένη μορφή κοστολόγησης, κατά την οποία το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται από στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στους οικείους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Με την πλήρη αυτή μορφή της η κοστολόγηση οδηγεί στο σχηματισμό του κόστους όχι μόνο της παραγωγικής λειτουργίας και των υποδιαιρέσεών της, αλλά και των λοιπών βασικών λειτουργιών της οικονομικής μονάδας, ώστε να προκύπτει από τους λογαριασμούς της κοστολογικής οργάνωσης (δηλαδή τους λογαριασμούς του Σχεδίου Λογαριασμών) τουλάχιστον το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν (ή υπηρεσία) ή κατά ομάδα προϊόντων. Η εσωλογιστική κοστολόγηση προϋποθέτει και στηρίζεται στη λογιστικοποίηση (με λογιστικές εγγραφές) των κοστολογικών στοιχείων για το σχηματισμό αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

3. *Εξωλογιστική κοστολόγηση* είναι η ατελής μορφή κοστολόγησης, κατά την οποία το λειτουργικό κόστος δεν σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές και κατά συνέπεια δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς κόστους με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια και τη διενέργεια των αντίστοιχων λογιστικών εγγραφών.

4. Εξωλογιστική κοστολόγηση υποχρεούνται να διενεργούν οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στην Τρίτη κατηγορία τηρήσεως βιβλίων του ΚΒΣ και δεν τηρούν (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) την Αναλυτική Λογιστική. Οι επιχειρήσεις αυτές υποχρεούνται να υπολογίζουν εξωλογιστικά το λειτουργικό κόστος, το ολικό κόστος παραγωγής και το τελικό καθαρό αποτέλεσμα.

2.3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

2.3.1. Λογαριασμός (90) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί»

Ο λογαριασμός (90) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί» χρησιμοποιείται ως ο συνδετικός κρίκος μεταξύ των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης και των λογαριασμών της χρηματοοικονομικής λογιστικής, όταν εφαρμόζεται το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας των λογαριασμών της ομάδας 9.

Η μεταφορά των λογιστικών πληροφοριών από τη χρηματοοικονομική λογιστική στο σύστημα της αναλυτικής λογιστικής αποβλέπει στην επεξεργασία τους με στόχο τον υπολογισμό του λειτουργικού κόστους και τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, των υπηρεσιών και των αντικειμένων γενικά ή του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων και γενικά των αγαθών που αγοράζονται. Οι διάμεσοι λογαριασμοί χρησιμοποιούνται για τη μεταφορά δεδομένων της γενικής λογιστικής στην αναλυτική, δεδομένα που έχουν ήδη καταχωρηθεί στη χρηματοοικονομική λογιστική. Οι λογαριασμοί της χρηματοοικονομικής λογιστικής παραμένουν ανεπηρέαστοι από τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής (όπου αποτελεί ανεξάρτητη διαδικασία).

Οι λογαριασμοί της κατηγορίας (90) χαρακτηρίζονται και ως αντικριζόμενοι γιατί αντικρίζουν απόλυτα τους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της χρηματοοικονομικής λογιστικής και αντικρίζονται επίσης από αυτούς.

Το περιεχόμενο και η λειτουργία των λογαριασμών του 90 διέπεται από τις εξής δύο θεμελιώδεις αρχές:

□ Τα ποσά που καταχωρούνται στους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της γενικής λογιστικής εγγράφονται άμεσα ή περιοδικά, αναλυτικά ή αθροιστικά στους λογαριασμούς του (90) με χρέωση ή πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

□ Στο τέλος κάθε χρήσης, το υπόλοιπο καθενός λογαριασμού του (90) είναι ίσο αλλά αντίθετο με το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού της γενικής λογιστικής τον οποίο αντικρίζει ή παρακολουθεί.

Τρόπος λειτουργίας:

Οι αναλυτικοί του (90) χρεώνονται ή πιστώνονται με παράλληλη ενημέρωση των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 9 που παρακολουθούν αποθέματα έξοδα και έσοδα κατ' είδος ή κατά προορισμό, έξοδα και έσοδα προϋπολογιστικά, διαφορές πραγματοποιημένων – κοστολογημένων εξόδων, διαφορές από μη κοστολογήσιμα έξοδα, κ.λ.π.

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

Στο λογαριασμό (90.01) «αρχικά αποθέματα λογισμένα» παρακολουθούνται τα αρχικά αποθέματα όπως αυτά διαμορφώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 2. Τα αρχικά αποθέματα καταλογίζονται στη χρέωση του λογαριασμού «αποθέματα» 94 με πίστωση του λογαριασμού (90.01).

Στο λογαριασμό (90.02) «αγορές λογισμένες» παρακολουθούνται οι αγορές όπως αυτές διαμορφώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 2. Οι αγορές καταλογίζονται στη χρέωση του λογαριασμού (94) «αποθέματα» ή του λογαριασμού (91.09) «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» με πίστωση του λογαριασμού (90.02). Επίσης ο λογαριασμός (90.02) χρεώνεται ή πιστώνεται με τις θετικές ή αρνητικές αποκλίσεις τιμής π.χ. πρώτων υλών, όταν ο προσδιορισμός τους γίνεται κατά την αγορά τους, με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος».

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

Στο λογαριασμό (90.06) «οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατά είδος οργανικά έξοδα, τα οποία έχουν καταχωρηθεί προηγούμενα στους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής. Τα οργανικά έξοδα καταλογίζονται στην πίστωση του λογαριασμού (90.06) με χρέωση των λογαριασμών:

· ✕ (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών εσόδων» στον λογαριασμό αυτό γίνεται η προομαδοποίηση ή ανακατάταξη οργανικών εξόδων κατά είδος πριν από τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς των κέντρων ή φορέων κόστους.

· □ «Οργανικά έξοδα κατά 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.

· ✕ (91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»

όταν τα κατά 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 ηλεκτρικού ρεύματος εκδίδεται και περιέρχεται στην επιχείρηση μετά από κάθε περίοδο λογαριασμού.

. ¶ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» στο λογαριασμό αυτό διαμορφώνεται το λειτουργικό κόστος των τμημάτων ή λειτουργιών και γενικά των κέντρων κόστους ολόκληρης της επιχείρησης.

. ¶ (93) «Κόστος παραγωγής» στο λογαριασμό αυτόν σχηματίζεται το κόστος των ενδιάμεσων και τελικών φορέων και μόνο όταν πρόκειται για τα άμεσα στοιχεία κόστους, στην περίπτωση που επιτρέπεται και κρίνεται ότι τα στοιχεία αυτά είναι δυνατό να μην περάσουν προηγούμενα από το λογαριασμό (92) «κέντρα (θέσεις) κόστους».

. ¶ (97.02.02) «Διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα» στο λογαριασμό αυτόν μεταφέρονται έξοδα που εξαιτίας του μεγέθους τους και των συνθηκών πραγματοποιήσεώς τους κρίνεται ότι δεν πρέπει να ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος των τελικών φορέων, για να μην αλλοιώνονται το λειτουργικό κόστος και η συγκρισιμότητά του από χρήση σε χρήση.

□. ¶ (97.02.05) «Διαφορές πραγματικών – κοστολογημένων εξόδων» στο λογαριασμό αυτό μεταφέρονται διαφορές λογισμένων και κοστολογημένων εξόδων, για να μην αλλοιώνονται το ήδη σχηματισμένο λειτουργικό κόστος και το κόστος των τελικών φορέων.

□. Στο λογαριασμό (90.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατά είδος οργανικά έσοδα τα οποία προηγούμενα καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής. Ο λογαριασμός (90.07) χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών:

. ¶ (91.02) «Οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» όταν γίνεται προομαδοποίηση ή ανακατάταξη οργανικών εσόδων πριν από τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς του (96) «Έσοδα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα».

. □ «Οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» όταν τα κατά είδος οργανικά έσοδα ενσωματώνονται προηγούμενα στην αναλυτική λογιστική είτε στους λογαριασμούς του (96) είτε στο λογαριασμό (91.02) «οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» με υπολογιστικές τιμές, όπως π.χ. στην περίπτωση που πραγματοποιούνται πωλήσεις προϊόντων κατά την περίοδο λογισμού, αλλά για διάφορους λόγους καθυστερεί η έκδοση των σχετικών τιμολογίων πωλήσεως και εξαιτίας αυτής της καθυστέρησης δεν γίνεται η λογιστικοποίηση των πωλήσεων στους

λογαριασμούς 7 της γενικής λογιστικής. Στις περιπτώσεις αυτές τα σχετικά έσοδα ενσωματώνονται στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής προϋπολογιστικά κατά την περίοδο λογισμού, με χρέωση του λογαριασμού (91.07) ο οποίος πιστώνεται κατά τη μεταφορά των πραγματικών εσόδων στην αναλυτική λογιστική.

☐. ✕ Στους λογαριασμούς (96.00) έως (96.19) αυτούς συγκεντρώνονται τα έσοδα και στη συνέχεια μεταφέρονται στους λογαριασμούς του (96.22) «Μικτά
☐.αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων.

. ✕ (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» όταν δεν μεσολαβεί η μεταφορά των οργανικών εσόδων κατά είδος στους λογαριασμούς

(96.00) έως (96.19).

✕ (97.03) «Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων» στο λογαριασμό 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.

Στο λογαριασμό (90.08) «αποτελέσματα λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κονδύλια των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία καταχωρούνται προηγούμενα στους λογαριασμούς της ομάδας αυτής της γενικής λογιστικής. Ο λογαριασμός (90.08) χρεώνεται με τα ποσά των αποτελεσμάτων που έχουν προηγούμενα καταχωρηθεί στην πίστωση των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, με πίστωση των λογαριασμών:

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

. ✕ (98.99.04) «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», (98.99.05) «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων», (98.99.06) «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους»

(98.99.07) «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» και (98.99.08) «Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων» στους λογαριασμούς αυτούς μεταφέρονται τα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8.

Στο τέλος κάθε χρήσης χρεώνονται οι λογαριασμοί του (90.08) που

παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Οι λογαριασμοί του (90.08) πιστώνονται με τα ποσά των αποτελεσμάτων που έχουν προηγούμενα καταχωρηθεί στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής με χρέωση των λογαριασμών:

. ¶ (91.08) «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» όταν προηγείται η ενσωματωμένη των αποτελεσμάτων αυτών στην αναλυτική λογιστική, πριν λογιστικοποιηθούν και καταχωρηθούν στους λογαριασμούς της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής.

. ¶ (98.99.04) έως (98.99.08) στους λογαριασμούς αυτούς μεταφέρονται τα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8.

Στο λογαριασμό (90.09) «υπολογιστικά έξοδα λογισμένα»

παρακολουθούνται είτε τεκμαρτά έξοδα είτε μη εκκαθαρισμένα μέσα στη χρήση έξοδα, με αντίστοιχη ενημέρωση των αναλυτικών των λογαριασμών (91), (92) ανάλογα με την περίπτωση. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και οι διαφορές εξόδων που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς να έχει προηγηθεί η καταχώρησή τους στη γενική (π.χ. διαφορές αποσβέσεων πέρα από εκείνες που προσδιορίζονται με τους συντελεστές της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά).

Ο λογαριασμός (90.09) 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:

. ¶ (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά», (91.01) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προ-ομαδοποιημένα» και (91.05) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» κατά την ενσωματωμένη π.χ. των υπολογιστικών εξόδων εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.

. ¶ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά την ενσωμάτωση των εξόδων αυτών στο λειτουργικό κόστος εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξή τους.

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

Στο λογαριασμό (90.10) «υπολογιστικά έξοδα λογισμένα» παρακολουθούνται είτε τεκμαρτά έσοδα είτε μη εκκαθαρισμένα μέσα στη χρήση έσοδα (όπως π.χ. επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών της περιόδου, οι οποίες δεν είναι εκκαθαρισμένες),

με αντίστοιχη ενημέρωση των αναλυτικών των λογαριασμών (91), (96) ανάλογα με την περίπτωση. Ο λογαριασμός (90.10) χρεώνεται κατά τη διάρκεια κάθε περιόδου λογισμού με τα υπολογιστικά έσοδα, τα οποία εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική με πίστωση των λογαριασμών:

. □ «Οργανικά έσοδα κατά είδος προ-ομαδοποιημένα» (91.02) κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στους λογαριασμούς ανακατάταξης ή ομαδοποίησης εσόδων εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.

. λ (96.00) έως (96.19) ή (96.22) κατά την ενσωμάτωση των εσόδων αυτών απευθείας στους λογαριασμούς των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξη ή ομαδοποίησή τους.

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

Τα προϋπολογιστικά έσοδα, έξοδα, αποτελέσματα καθώς και οι προϋπολογισμένες αγορές αποθεμάτων, που η επιχείρηση θέλει να τα συμπεριλάβει στους υπολογισμούς της για τον προσδιορισμό των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, καταχωρούνται στη χρέωση ή πίστωση των λογαριασμών (91.06) «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», (91.07) «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», (91.08) «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» και (91.09) «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικές)» με παράλληλη πίστωση ή χρέωση των λογαριασμών (91) ή (92) ή (97) ή (98). Όταν αυτά πραγματοποιηθούν, θα μεταφερθούν στους αντίστοιχους αναλυτικούς λογαριασμούς του (90) με παράλληλη εξίσωση των αναλυτικών λογαριασμών του (91). Τυχόν προκύπτουσες διαφορές θα μεταφερθούν στους αρμόδιους αναλυτικούς λογαριασμούς του (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» ή ανακοστολογούνται.

2.3.2. Λογαριασμός (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων»

Ο λογαριασμός (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων» χρησιμοποιείται για την ανακατάταξη και ομαδοποίηση των εξόδων και εσόδων πριν από τον υπολογισμό του κόστους. Εδώ επίσης απεικονίζονται και τα προϋπολογιστικά έσοδα και έξοδα. Στη συνέχεια, τα έξοδα και έσοδα των αναλυτικών του (91)

μεταφέρονται στον (92).

Τα λειτουργικά έξοδα που παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς της ομάδας 6, καταλογίζονται στη χρέωση είτε του λογαριασμού (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» είτε του λογαριασμού (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων» με παράλληλη πίστωση του λογαριασμού 990.06) «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα».

Ο λογαριασμός (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά» χρησιμοποιείται όταν εφαρμόζεται η τεχνική της ορθολογικής επιβάρυνσης του κόστους και όπου είναι απαραίτητος ο διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό. Η ορθολογική επιβάρυνση είναι ένα σύστημα σύμφωνα με το οποίο το σταθερό κόστος κοστολογείται με βάση τη σχέση πραγματικής και κανονικής απασχόλησης [πραγματικό σταθερό κόστος Χ (πραγματική απασχόληση/ κανονική απασχόληση)]. Με τον προηγούμενο τύπο προκύπτει ότι ο συντελεστής σταθερού κόστους ανά μονάδα θα είναι πάντα σταθερός ανεξάρτητα από το ύψος της πραγματικής παραγωγής.

Η κανονική ή αναμενόμενη απασχόληση είναι εκείνη που έχει προγραμματίσει η επιχείρηση ότι θα πραγματοποιηθεί σε μία συγκεκριμένη περίοδο. Η κανονική απασχόληση αναφέρεται τόσο στην επιχείρηση ως σύνολο όσο και στις διάφορες λειτουργίες της ή τμήματα. Ο προσδιορισμός της απασχόλησης της λειτουργίας παραγωγής γίνεται κατά τμήμα, λειτουργία και κατά κέντρα κόστους. Ο καταλογισμός του σταθερού κόστους γίνεται με τη χρησιμοποίηση συντελεστών επιβάρυνσης (πραγματικό σταθερό κόστος περιόδου / μονάδες κανονικής απασχόλησης περιόδου). Οι μονάδες κανονικής απασχόλησης περιόδου αφορούν ώρες άμεσης εργασίας ή ώρες λειτουργίας μηχανημάτων, αξία αναλώσεων πρώτων υλών, παραγόμενες μονάδες κ.λ.π.

Στο λογαριασμό (91.05) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» εμφανίζονται τα έξοδα τα οποία πρέπει να μεριστούν στα διάφορα κέντρα ή φορείς κόστους, επειδή κατά τη στιγμή της λογιστικοποίησης, 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.

Στο λογαριασμό (91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» εμφανίζονται τα κατά είδος οργανικά έξοδα τα οποία 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 του ηλεκτρικού ρεύματος εκδίδεται και περιέρχεται στην επιχείρηση μετά από κάθε περίοδο λογισμού. Τα σχετικά έξοδα ενσωματώνονται στους λογαριασμούς κέντρων ή φορέων κόστους

προϋπολογιστικά κατά την περίοδο λογισμού, με πίστωση των λογαριασμών του 91.06 οι οποίοι χρεώνονται κατά τη μεταφορά των πραγματικών εξόδων στην αναλυτική λογιστική ή στην περίπτωση αντιστροφής της πορείας των εγγραφών, κατά την αρχική λογιστικοποίηση των σχετικών εξόδων.

Ο λογαριασμός (91.06) πιστώνεται με τα προϋπολογιστικά έξοδα κατά είδος που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 9 με χρέωση των λογαριασμών:

. ✕ (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερό και μεταβλητό», (91.01) «οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» και (91.05) «οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» όταν πρόκειται να γίνει οποιασδήποτε μορφής ανακατάταξή τους.

. ✕ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» όταν τα κονδύλια των εξόδων καταχωρούνται απευθείας στη χρέωση των λογαριασμών του λειτουργικού κόστους.

. ✕ (93) «Κόστος παραγωγής» 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).

Ο λογαριασμός (91.06) χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού (90.06) «οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα» 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 κατά είδος μεταφέρονται, είτε στους λογαριασμούς του κόστους (92) «κέντρα (θέσεις) κόστους», (93) «κόστος παραγωγής» όταν προβλέπεται και είναι δυνατή επανακοστολόγησή τους, είτε στο λογαριασμό (97.02.05) «διαφορές πραγματικών – κοστολογημένων εξόδων» με χρέωση ή πίστωση του (91.06). Ο λογαριασμός (91.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα», χρεώνεται με τα κονδύλια των εσόδων που δεν είναι οριστικά, προϋπολογίζονται όμως για τον ακριβή προσδιορισμό των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, με πίστωση των λογαριασμών:

. ✕ (01.02) «οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» όταν τα σχετικά κονδύλια εσόδων πρόκειται να υποστούν ανακατάταξη οποιασδήποτε μορφής πριν από τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς του «Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» (96).

. ✕ (96) «Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα», όταν τα σχετικά κονδύλια μεταφέρονται απευθείας στους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών

αποτελεσμάτων.

□ «Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων» όταν προκύπτουν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα έσοδα και σε εκείνα που πραγματοποιούνται.

Ο λογαριασμός (91.07) πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού 990.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα», όταν τα προϋπολογιστικά έσοδα οριστικοποιούνται στη γενική λογιστική και τα αντίστοιχα κονδύλια μεταφέρονται στην αναλυτική. Τυχόν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα έσοδα κατά είδος μεταφέρονται, είτε στους λογαριασμούς των μικτών αποτελεσμάτων (96.22) «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» όταν η μεταφορά αυτή είναι δυνατή είτε στο λογαριασμό (97.03) «διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων» με χρέωση ή πίστωση του (91.07).

Ο λογαριασμός (91.08) «αποτελέσματα ενσωματωμένα» 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 λογαριασμών του (98.99) «αποτελέσματα χρήσεως». Μετά την οριστικοποίηση των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8 χρεώνεται ή πιστώνεται ο λογαριασμός (90.08) «Αποτελέσματα λογισμένα» με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού (91.08). Τυχόν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 μεταφέρονται στους λογαριασμούς του (98.99) «αποτελέσματα χρήσεως» με χρέωση ή πίστωση του (91.08).

Στο λογαριασμό «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες» (91.09) παρακολουθούνται τα έσοδα, τα έκτακτα αποτελέσματα και οι αγορές που δεν λογιστικοποιούνται στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής ή λογιστικοποιούνται μέσω του συστήματος των υπολογαριασμών περιοδικής κατανομής του λογαριασμού (58). Ο λογαριασμός (91.09) πιστώνεται με τα αποθέματα που παραλαμβάνονται χωρίς να συνοδεύονται από τα σχετικά παραστατικά, σε προϋπολογιστικές τιμές, με χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων του (94) «αποθέματα».

Ο λογαριασμός (91.09) χρεώνεται με την πραγματική αξία των αγορασμένων αποθεμάτων, όταν τα σχετικά παραστατικά αξίας περιέλθουν στην επιχείρηση, με πίστωση του λογαριασμού (90.02) «Αγορές λογισμένες». Τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προϋπολογιστική και την πραγματική αξία των αγορασμένων αποθεμάτων μεταφέρονται, είτε στους λογαριασμούς αποθεμάτων του (94) είτε στο λογαριασμό (97.02.06) «διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών» με χρέωση ή πίστωση του

λογαριασμού (91.09) «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες».

2.3.3. Λογαριασμός (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους»

Ο λογαριασμός (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του λειτουργικού κόστους των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης. Σημειώνεται ότι τα μη κοστολογήσιμα έξοδα δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής αλλά μεταφέρονται στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως», είτε απευθείας είτε μέσω του λογαριασμού (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

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

Για κάθε κέντρο κόστους ανοίγεται αντίστοιχος λογαριασμός, ο οποίος παίρνει το όνομα του τμήματος που παρακολουθεί. Οι τελευταίες αναλύσεις κάθε λογαριασμού στον οποίο συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος ενός κέντρου (π.χ. τμήματος) ταυτίζονται τουλάχιστον με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής.

Ο λογαριασμός (92) αναλύεται σε πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς στους οποίους συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης, δηλαδή της λειτουργίας παραγωγής, της διοικητικής λειτουργίας, της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, της λειτουργίας διαθέσεως και της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Στο λογαριασμό (92.00) «έξοδα λειτουργίας παραγωγής» συγκεντρώνεται το κόστος παραγωγής. Το κόστος λειτουργίας παραγωγής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή και συγκεκριμένα:

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

Στο λογαριασμό (92.01) «έξοδα διοικητικής λειτουργίας» συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας της επιχείρησης, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη

λειτουργία αυτή.

Στο λογαριασμό (92.02) «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που αποδίδει έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης, όπως π.χ νέες μεθόδους παραγωγικής διαδικασίας, νέες ιδιοσκευές ή ευρεσιτεχνίες που θα αξιοποιηθούν.

Ο λογαριασμός (92.02) «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» δημιουργείται μόνο εάν η επιχείρηση διαθέτει οργανωμένες υπηρεσίες, οι οποίες ασχολούνται συστηματικά και αποκλειστικά σε επιστημονικές – τεχνολογικές έρευνες, με τελικό στόχο:

□ Είτε την ανακάλυψη νέων προϊόντων ή την ουσιαστική βελτίωση των ήδη παραγόμενων, η παραγωγή και πώληση των οποίων βασίμως προσδοκάται ότι θα είναι επικερδής για την επιχείρηση.

□ Είτε την ανακάλυψη νέων μεθόδων παραγωγικής διαδικασίας ή την ουσιαστική βελτίωση των ήδη εφαρμοζόμενων μεθόδων, με την εφαρμογή των οποίων βασίμως προσδοκάται ότι θα επιτευχθεί ουσιαστική βελτίωση του κόστους παραγωγής ή θα βελτιωθεί αξιολογικά η ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων.

Στο λογαριασμό (92.03) «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως της επιχείρησης στο οποίο περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

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

Ο λογαριασμός (92) χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών:

✕ (90.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα» με τα κονδύλια των κατά είδος οργανικών εξόδων.

✕ (90.09) «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα» με τα κονδύλια των υπολογιστικών

εξόδων

. ✕ (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά», (90.01) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» και (91.05) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» με τα κονδύλια εξόδων που περνούν προηγούμενα από τους λογαριασμούς αυτούς προκειμένου να υποστούν ανακατάταξη ή άλλη επεξεργασία ή μερισμό.

. □(91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα κονδύλια των προϋπολογιστικών εξόδων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος υπολογιστικά.

. ✕ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους», με την αξία των παροχών και αντιπαροχών που γίνονται μεταξύ των τμημάτων, κύριων και βοηθητικών.

. ✕ (92) «Αποθέματα» με την αξία των πρώτων υλών, βοηθητικών και λοιπών υλικών, καθώς και των ημιτελών προϊόντων, όταν δεν καταλογίζονται απευθείας στους λογαριασμούς φορέων κόστους παραγωγής.

. ✕ (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις του προτύπου κόστους που προσδιορίζονται για τα στοιχεία κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους.

. ✕ (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τα κονδύλια των υπολογιστικών εξόδων, όταν εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως χωρίς τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού (90.09) «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα».

. ✕ (97.10.01) «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» 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.

. □(97.10.06) «Διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού» με τα κονδύλια που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβάρυνσης όταν εξαιτίας της διακύμανσης του βαθμού απασχόλησης οι διαφορές είναι θετικής (η απασχόληση υπερβαίνει την προγραμματισμένη).

. ✕ (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθησαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια) τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

Ο λογαριασμός (92) πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με χρέωση των λογαριασμών:

. ✕ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά την κατανομή του κόστους των

βοηθητικών τμημάτων ή κατά την αποτίμηση των παροχών και αντιπαροχών που γίνονται μεταξύ των τμημάτων.

. ¶ (93) «Κόστος παραγωγής» κατά τον υπολογισμό του κόστους των τμημάτων στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής.

. □(95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους που προσδιορίζονται για τα στοιχεία κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους.

. ¶ (97.10.01) «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τα κονδύλια των χρεωστικών διαφορών των λογαριασμών των τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών, για τις οποίες διαφορές κρίνεται ότι δεν είναι σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό να ενσωματωθούν στο κόστος των φορέων.

. ¶ (97.10.06) «Διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως» με τα κονδύλια που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβάρυνσης, όταν εξαιτίας της διακύμανσης του βαθμού απασχόλησης, οι διαφορές είναι αρνητικές (η απασχόληση υπολείπεται από την προγραμματισμένη).

. ¶ (96) «Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, τα οποία θεωρούνται διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων.

. ¶ (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως» με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, ερευνών – αναπτύξεως και χρηματοοικονομικής, το οποίο θεωρείται ότι βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και διαμορφώνει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως.

. ¶ (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των υπηρεσιών που παρέχονται σε άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

Στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού, έπειτα από τον προσδιορισμό των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, ο λογαριασμός (92) εξισώνεται.

Το κόστος παραγωγής που σχηματίζεται στους λογαριασμούς (92) μεταφέρεται πάντα στη χρέωση των λογαριασμών κόστους παραγωγής του 93 και όχι απευθείας στους λογαριασμούς αποθεμάτων του 94.

2.3.4. Λογαριασμός (93) «κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)»

Ο λογαριασμός (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» παρακολουθεί το κόστος παραγωγής της επιχείρησης. Στο λογαριασμό (93) περιλαμβάνονται τα εξής:

. □ Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

- . Κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
- . Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων
- . Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων
- . Κόστος ανάπτυξης προϊόντων (πειραματικής παραγωγής)

Ο λογαριασμός (93) χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών:

- . ✕ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους», με τα κονδύλια του έμμεσου κόστους που προηγούμενα συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στους λογαριασμούς κέντρων κόστους ή τμημάτων.

- . «Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)» (94.03) με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της χρήσεως, το οποίο στην αρχή της επόμενης μεταφέρεται στους λογαριασμούς του (93).

- . ✕ (94) «Αποθέματα» με την αξία, σε τιμές κόστους, των αποθεμάτων (όπως π.χ. πρώτων υλών ή ημιτελών προϊόντων) που εξάγονται από τις αποθήκες για βιομηχανοποίηση.

- . ✕ (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους.

- . ✕ (97.10.00) «Διαφορές απογραφών» με την αξία των τυχών διαφορών απογραφών που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσεως.

- . ✕ (97.10.01) «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τα κονδύλια των πιστωτικών διαφορών που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους.

- . ✕ (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των χορηγήσεων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) που τηρούν ανεξάρτητη λογιστική.

Ο λογαριασμός (93) πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με χρέωση των λογαριασμών:

- . ✕ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με το ολικό ή μερικό κόστος της πραγματικής παραγωγής, όταν το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος έρευνας και αναπτύξεως.

- . ✕ (94) «Αποθέματα» με το κόστος των αποθεμάτων που από την παραγωγική διαδικασία εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα κατεργασία.

- . ¶ (93) «Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα κατεργασίας)» με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη κατά την διάρκεια της τρέχουσας χρήσεως.
- . □(95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους.
- . ¶ (96.20.14) «Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων» με το κόστος των παρεπόμενων δραστηριοτήτων.
- . ¶ (96.20.16) «Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων» με το κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το μέρος του κόστους ερευνών και αναπτύξεως που αφορά πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης.
- . ¶ (97.10.00) «Διαφορές απογραφών» με την αξία των τυχόν διαφορών απογραφής που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσης.
- . ¶ (97.10.01) «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τα κονδύλια των χρεωστικών διαφορών που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους.
- . ¶ (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των παροχών προς άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) που τηρούν ανεξάρτητη λογιστική.

Οι εσωτερικές μεταφορές προϊόντων έτοιμων ή ημιτελών για παραπέρα κατεργασία, από ένα παραγωγικό τμήμα σε ένα άλλο ή από μία φάση σε άλλη του ίδιου τμήματος, γίνονται πάντα με τη μεσολάβηση του λογαριασμού (94), και ποτέ του λογαριασμού (93, έστω και αν δεν πραγματοποιείται εισαγωγή στην αποθήκη, ώστε να ελέγχονται οι ποσοτικές διακινήσεις που γίνονται μέσα στη μονάδα.

2.3.5. Λογαριασμός (94) «Αποθέματα»

Ο λογαριασμός (94) «Αποθέματα» παρακολουθεί τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα της επιχείρησης, είτε προέρχονται από αγορά, είτε παράγονται από την ίδια την επιχείρηση. Η τήρηση του λογαριασμού γίνεται κατά ποσότητα και αξίας. Εξαίρεση γίνεται για ορισμένες κατηγορίες αναλώσιμων υλικών που θεωρούνται

ότι αναλώνονται αμέσως με την παραλαβή τους. Τα αναλώσιμα αυτά υλικά είναι δυνατό να παρακολουθούνται, είτε στο σύνολό τους, είτε κατά ομάδες, μόνο κατά αξία.

Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων κινούνται μόνο όταν αυτά εισάγονται σε κάποιο αποθηκευτικό χώρο και έτσι γίνονται αντικείμενο ποσοτικού ελέγχου. Αποθηκευτικός χώρος θεωρείται και ένα παραγωγικό μέσο ή μέσο αποθηκείωσης, ενταγμένο στο σύστημα της παραγωγικής διαδικασίας, όπου π.χ. το ημιτελές προϊόν, παραμένει αποθηκευμένο ώσπου να διακινηθεί στην επόμενη φάση ή στο επόμενο στάδιο κατεργασίας.

Αποθέματα τρίτων που βρίσκονται στα χέρια της επιχείρησης παρακολουθούνται αναλυτικά σε λογαριασμούς τάξεως. Αποθέματα της επιχείρησης που βρίσκονται στα χέρια τρίτων παρακολουθούνται σε ξεχωριστές μερίδες αποθήκης.

Η παραγωγή σε εξέλιξη ή τα υλικά και άλλα είδη που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας κατά τη διάρκεια της χρήσης δεν παρακολουθούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων του (94), επειδή δεν αποτελούν αντικείμενο παραλαβής και παράδοσης. Τα υλικά αυτά μεταφέρονται στους λογαριασμούς του (94) μόνο κατά το τέλος της χρήσης ή της περιόδου υπολογισμού και έπειτα από διενέργεια απογραφής.

Ο λογαριασμός (94) χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

- . ¶ (90.01) «Αρχικά αποθέματα λογισμένα» κατά το λογισμό των αρχικών αποθεμάτων στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής.
- . ¶ (90.02) «Αγορές λογισμένες» κατά το λογισμό του οριστικοποιημένου κόστους αγορών, κατά τη διάρκεια της χρήσεως.
- . ¶ (91.09) «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά) με το προϋπολογισμένο κόστος των αποθεμάτων, όταν δεν είναι γνωστό το ακριβές κόστος τους.
- . □(93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη) με το κόστος παραγωγής των ετοιμών και ημιτελών προϊόντων καθώς και των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων και στο τέλος της χρήσης ή της περιόδου λογισμού, με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως προσδιορίζεται έπειτα από απογραφή.
- . □(94) «Αποθέματα» με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική.
- . ¶ (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς, στην περίπτωση εφαρμογής πρότυπης κοστολόγησης, όταν οι αποκλίσεις αυτές

προσδιορίζονται τη στιγμή της παραλαβής των αποθεμάτων.

· ¶ (97.10.00.01) «Πλεονάσματα» με την αξία των πλεονασμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε αυτή γίνεται κατά τη διάρκεια είτε κατά το τέλος της χρήσης.

· ¶ (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των αποθεμάτων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) στα οποία τηρείται αυτοτελής αναλυτική λογιστική.

Ο λογαριασμός (94) πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

· ¶ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με το κόστος των αποθεμάτων που αναλώνονται, όταν η αξία τους χρεώνεται απευθείας στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους.

· ¶ (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» με το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής, όταν καταλογίζονται απευθείας στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής, χωρίς τη μεσολάβηση του λογαριασμού (92).

· □(94) «Αποθέματα» με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ τμημάτων, αποθηκών και των υποκαταστημάτων ή εργοστασίων τα οποία δεν τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

· ¶ (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις κόστους αγοράς, όταν η επιχείρηση εφαρμόζει την πρότυπη κοστολόγηση και οι αποκλίσεις προσδιορίζονται κατά την αγορά ή παραλαβή π.χ. τν υλικών.

· ¶ (96.20) «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων» με το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων αποθεμάτων.

· ¶ (97.10.00.00) «Ελλείμματα» με την αξία των ελλειμμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε κατά τη διάρκεια, είτε στο τέλος της χρήσης.

· ¶ (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με το κόστος των αποθεμάτων που αποστέλλονται σε άλλα τμήματα, αποθήκες ή υποκαταστήματα, τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

□(90) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί» ή (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων» με τις μειώσεις του κόστους αγοράς των αποθεμάτων (εκπτώσεις ή επιστροφές).

· ¶ (99) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί», (90) «Αναλυτικά αποτελέσματα» και (98) «Εσωτερικές διασυνδέσεις» με την αξία των αποθεμάτων

τέλους χρήσης, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Η διαδικασία ενημέρωσης των λογαριασμών αποθεμάτων

Περίπτωση πρώτη:

Οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών τηρούνται στη γενική λογιστική (Ομάδα 2) και ενημερώνονται κατά ποσότητα και αξία με την αρχική απογραφή και τις αγορές, και μόνο κατά ποσότητα με τις αναλώσεις, τις πωλήσεις και τις εσωτερικές διακινήσεις.

Σε δεύτερη φάση, στο τέλος κάθε μέρας ή κάθε εβδομάδας ή κάθε μήνα το αργότερο, τα δεδομένα κινήσεως των αποθηκών της γενικής λογιστικής μεταφέρονται στην αναλυτική συγκεντρωτικά, κατά ποσότητα και αξίας. Δηλαδή μεταφέρεται η απογραφή στην αρχή της χρήσης και μεταφέρονται οι αγορές, οι βιομηχανοποιήσεις, οι πωλήσεις (κόστος πωλημένων) και οι εσωτερικές διακινήσεις, καθώς και οι αντιλογισμοί και μειώσεις των σχετικών λογαριασμών. Κατά τις μεταφορές αυτές κινούνται οι εξής λογαριασμοί:

. Με την αρχική απογραφή χρεώνεται ο λογαριασμός (94) «αποθέματα» με πίστωση του λογαριασμού (90) «Διάμεσοι – αντικρουζόμενοι λογαριασμοί».

. Με τις αγορές χρεώνεται ο λογαριασμός (94) «αποθέματα» με πίστωση του λογαριασμού (90) «Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί» ή (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων».

. Με το κόστος πωλημένων πιστώνεται ο λογαριασμός (94) «Αποθέματα» με χρέωση του λογαριασμού (96) «Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα».

. Με τις βιομηχανοποιήσεις πιστώνεται ο λογαριασμός (94) «Αποθέματα» με χρέωση του λογαριασμού (93) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» ή του λογαριασμού (93) «Κόστος παραγωγής».

. Με τις εσωτερικές διακινήσεις χρεοπιστώνεται ο λογαριασμός (94) «αποθέματα» ενδεχόμενα δε και ο λογαριασμός (99) «Εσωτερικές διακινήσεις».

. Με τους αντιλογισμούς και τις μειώσεις (π.χ. εκπτώσεις αγορών ή διορθώσεις κ.λ.π.) πιστώνεται ο λογαριασμός (94) «αποθέματα» με χρέωση του λογαριασμού (90) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί» ή του λογαριασμού (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων» ή του λογαριασμού (93) «Κόστος παραγωγής» ή του λογαριασμού (94) «αποθέματα» ή του λογαριασμού 996) «Έσοδα

– μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» ή του λογαριασμού (99) «Εσωτερικές διακινήσεις» ή χρεώνεται ο λογαριασμός 994) με πίστωση του (92) ή του (93) ή του (94) ή του (96) ή

του (99).

Περίπτωση δεύτερη:

Η πορεία των εγγραφών αρχίζει από την αναλυτική λογιστική. Στην περίπτωση αυτή οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών τηρούνται κατά ποσότητα και αξία στην αναλυτική λογιστική, όπου λογιστικοποιούνται τα πρωτογενή παραστατικά κινήσεως των αποθεμάτων (απογραφή, αγορές, βιομηχανοποιήσεις, πωλήσεις, διακινήσεις). Κατά τη λογιστικοποίηση των παραστατικών απογραφής (δελτίο ή βιβλίο απογραφής) και αγορών χρεώνονται αναλυτικά οι λογαριασμοί των αποθεμάτων (94) με πίστωση του (90).

Σε δεύτερη φάση, ημερήσια ή τουλάχιστον μέσα στη χρονική περίοδο που προβλέπεται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά, ενημερώνονται οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής, μόνο κατά αξίας, με την αρχική απογραφή και τις αγορές, καθώς και με τους αντιλογισμούς και τις μειώσεις τους ως εξής:

□ Με την απογραφή ενάρξεως χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων της ομάδας 2 κατά το άνοιγμα των βιβλίων (εγγραφέςισολογισμού).

□ Με τις αγορές «μετρητοίς» χρεώνονται ο λογαριασμός (50) «Προμηθευτές» με την ονομασία «αγορές μετρητοίς» με τη συνολική αξία των παραστατικών και πιστώνεται ο λογαριασμός (38.00) «Ταμείο».

□ Με τις αγορές «επί πιστώσει» χρεώνονται ο λογαριασμός (50) «Προμηθευτές» με την ονομασία αγορές επί πιστώσει με τη συνολική αξία των παραστατικών και πιστώνονται οι αναλυτικοί λογαριασμοί των προμηθευτών.

□ Τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα, με πίστωση του λογαριασμού (50) «Προμηθευτές» (αγορές μετρητοίς ή αγορές επί πιστώσει) ο οποίος λειτουργεί ως ενδιάμεσο, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων της ομάδας 2.

Περίπτωση τρίτη:

Η ενημέρωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την αρχική απογραφή και τις αγορές (καθώς και με τις εκπτώσεις – αντιλογισμούς) γίνεται ταυτόχρονα στους δύο τομείς της λογιστικής.

Κατά τη διαδικασία της ταυτόχρονης ενημέρωσης, τα παραστατικά λογιστικοποίησης π.χ. της αρχικής απογραφής και των αγορών – εκπτώσεων, φέρουν διπλή κωδικαρίθμηση ώστε να είναι δυνατή η τροφοδότηση με το ίδιο παραστατικό των λογαριασμών, τόσο της γενικής όσο και της αναλυτικής λογιστικής.

Τα αποθέματα που αποστέλλονται σε τρίτους για διάφορους λόγους π.χ.

παρακαταθήκες προς πώληση, για ενέχυρο, για φύλαξη ή με σκοπό την προσωρινή παραμονή,- παρακολουθούνται στους ιδιαίτερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς «εμπορεύματα, προϊόντα κ.λ.π. σε τρίτους» που ανοίγονται και λειτουργούν ως υπολογαριασμοί του (94). Η παρακολούθηση αυτή γίνεται κατά ποσότητα και αξία, αναλυτικά για κάθε είδος αποθέματος, αποθηκευτικό χώρο και κατηγορία στην οποία ανήκει, με τρόπο που να εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η πληροφόρηση για τις αξίες των αποθεμάτων της επιχείρησης που βρίσκονται σε τρίτα πρόσωπα και για τους ειδικούς όρους από τους οποίους διέπονται αυτά.

Στις περιπτώσεις που διακινούνται αποθέματα μεταξύ αποθηκευτικών χώρων που τους χωρίζει μεγάλη απόσταση, είναι δυνατό, για να εξασφαλίζεται ο έλεγχος των διακινήσεων, να λειτουργούν ενδιάμεσοι υπολογαριασμοί του (94). Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται όταν πραγματοποιείται η αποστολή των αποθεμάτων, με πίστωση των αναλυτικών μερίδων του είδους, και πιστώνονται κατά την παραλαβή τους με χρέωση των αναλυτικών μερίδων της αποθήκης παραλαβής.

2.3.6. Λογαριασμός (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος»

Ο λογαριασμός (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» παρακολουθεί τις αποκλίσεις στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση. Στο τέλος της χρήσης, οι αποκλίσεις είτε κατανέμονται μεταξύ αποθέματος και πωληθέντων είτε μεταφέρονται στο σύνολό τους στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως».

Οι αποκλίσεις προσδιορίζονται ως εξής:

Πρότυπο κόστος – πραγματικό κόστος = + ή – αποκλίσεις

Αν το πρότυπο κόστος είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό η απόκλιση είναι θετική και επηρεάζει θετικά τα τελικά αποτελέσματα ενώ στην αντίθετη περίπτωση η απόκλιση είναι αρνητική και επηρεάζει αρνητικά τα αποτελέσματα.

Οι αποκλίσεις ανάμεσα στο πρότυπο και στο πραγματικό κόστος προσδιορίζονται κατά κανόνα για τα ακόλουθα στοιχεία:

- . Τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες)
- . Την άμεση εργασία
- . Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα Οι αποκλίσεις για κάθε κατηγορία από τις παραπάνω αναλύονται ως εξής:
 - . Για τις πρώτες ύλες: σε αποκλίσεις αποδόσεως και σε αποκλίσεις τιμής.

Απόκλιση απόδοσης=(πρότυπη ποσότητα-πραγματική ποσότητα)X πρότυπη τιμή
Απόκλιση τιμής = (Πρότυπη τιμή – Πραγματική τιμή) X πραγματική ποσότητα

. □Για την άμεση εργασία: σε αποκλίσεις αποδοτικότητας και αποκλίσεις τιμής.
Απόκλιση αποδοτικότητας=(Πρότυπες ώρες-πραγματικές ώρες)Xπρότυπο ωρομίσθιο
Απόκλιση τιμής = (πρότυπο ωρομίσθιο-πραγματικό ωρομίσθιο) X πραγματικές ώρες

. □Για τα γενικά βιομηχανικά έξοδα: σε αποκλίσεις βαθμού απασχολήσεως, σε αποκλίσεις αποτελεσματικότητας και σε αποκλίσεις προϋπολογισμού. Απόκλιση βαθμού απασχόλησης = (πρότυπες ώρες παραγωγής – προϋπολογισμένες πρότυπες ώρες) X σταθερός συντελεστής ΓΒΕ Απόκλιση αποτελεσματικότητας = (πρότυπες ώρες παραγωγής – πραγματικές ώρες παραγωγής) X μεταβλητός συντελεστής ΓΒΕ Απόκλιση προϋπολογισμού ΓΒΕ = προϋπολογισμένα ΓΒΕ – πραγματικά ΓΒΕ + (πραγματικές ώρες παραγωγής X μεταβλητό συντελεστή ΓΒΕ). Οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως του κόστους (92) ή (93) χρεώνονται με το πραγματικό ύψος των κατά είδος ή ομαδοποιημένων στοιχείων κόστους

Ο λογαριασμός (95) χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών:

. ¶ (90.02) «Αγορές λογισμένες» με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων αυτών γίνεται κατά την αγορά τους.

. ¶ (91.09) «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το πραγματικό κόστος, οπότε η καταχώρησή τους στους λογαριασμούς αποθεμάτων (χρέωση του λογαριασμού (94) «αποθέματα» με πίστωση του λογαριασμού (91.09) γίνεται με το πρότυπο κόστος. Μετά τον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους χρεώνεται ο λογαριασμός (91.09) με πίστωση του λογαριασμού (90.02) «Αγορές λογισμένες». Η διαφορά ανάμεσα στη χρέωση και την πίστωση του 91.09 μεταφέρεται στο λογαριασμό (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος».

. ¶ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με τις αρνητικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους.

. ¶ (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» με τις αρνητικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι λογαριασμοί του (93) χρεώνονται

απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους.

· ¶ (94) «Αποθέματα» με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησής τους.

· ¶ (94) «Αποθέματα» με τις θετικές αποκλίσεις που ανακοστολογούνται στο τέλος της χρήσης, με τις οποίες μειώνεται το κόστος αποθεμάτων, τα οποία εμφανίζονται στην απογραφή με το πραγματικό τους κόστος.

· ¶ (98.99.02) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού (95) το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

· Ο λογαριασμός 996) πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

· □(90.02) «Αγορές λογισμένες» με τις θετικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων αυτών γίνεται κατά την αγορά τους.

· ¶ (91.09) «Οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» με τις θετικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που δημιουργούνται κατά την παρεμβολή του λογαριασμού αυτού (91.09) όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το κόστος αγοράς.

· □(92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με τις θετικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους.

· □(93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» με τις θετικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι λογαριασμοί του (93) χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους.

· ¶ (94) «Αποθέματα» με τις θετικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησής τους.

· ¶ (94) «Αποθέματα» με τις αρνητικές αποκλίσεις, οι οποίες ενσωματώνονται στο κόστος των αποθεμάτων τέλους χρήσης, όταν τα αποθέματα εμφανίζονται στον ισολογισμό με το πραγματικό τους κόστος.

· ¶ (98.99.02) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού (95), το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

2.3.7.Λογαριασμός (96) «Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα»

Ο λογαριασμός (96) «Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» παρακολουθεί τα έσοδα της ομάδας 7 (οι λογαριασμοί (96.00) έως και (96.19), το κόστος πωλημένων (ο λογαριασμός 96.20) καθώς και όλα τα έξοδα που επηρεάζουν το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης (όπως, για παράδειγμα, τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, ο λογαριασμός 96.21). Στο λογαριασμό (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» γίνεται ο προσδιορισμός των μικτών αποτελεσμάτων. Στη συνέχεια, αυτά μεταφέρονται στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως».

Οι λογαριασμοί (96.00) έως και (96.19) συγκεντρώνουν τα έσοδα και λειτουργούν ως εξής: Πιστώνονται στις εξής περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

□ «Οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα» (90.07) με τα οργανικά έσοδα κατά είδος, είτε αυτά καταχωρούνται προηγούμενα στη γενική λογιστική, είτε λογιστικοποιούνται απευθείας στην αναλυτική λογιστική, όταν δεν μεσολαβούν ανακατατάξεις (91.02) ή προϋπολογιστικές ενσωματώσεις (91.07).

‡ (91.02) «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» με τα οργανικά έσοδα, τα οποία μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική μετά από προηγούμενη ανακατάταξη στο λογαριασμό (91) «Ανακατάταξη εξόδων αγορών και εσόδων».

□(91.07) «Οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα οργανικά έσοδα που κατά την πραγματοποίησή τους δεν είναι απόλυτα εκκαθαρισμένα και για το λόγο λογίζονται με τιμές υπολογιστικές. Μετά την πλήρη εκκαθάρισή τους λογιστικοποιούνται με χρέωση του λογαριασμού (90.07) «Οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα» και πίστωση του (91.07).

Χρεώνονται στις εξής περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

‡ (90.07) «Οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα» με τα μειωτικά κονδύλια των λογισμένων εσόδων, όπως π.χ. είναι οι επιστροφές και οι εκπτώσεις. Σε περίπτωση που με τις εκπτώσεις δεν είναι δυνατή η πίστωση του συγκεκριμένου αναλυτικού λογαριασμού του εσόδου, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται προσωρινά σε συγκεντρωτικούς λογαριασμούς εκπτώσεων και μεταφέρονται στους λογαριασμούς μετά από κατανομή.

‡ Ο λογαριασμός (90.10) με τα μειωτικά στοιχεία (π.χ. διορθώσεις) τυχόν υπολογιστικών εξόδων.

‡ (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» κατά τη μεταφορά

των υπολοίπων τους στους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Στο λογαριασμό (96.20) «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων» συγκεντρώνεται το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων, είτε αυτά προέρχονται από την παραγωγή, είτε προέρχονται από αγορές. Ο λογαριασμός (96.20) λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων λογαριασμών του «αποθέματα» (94), με το κόστος των πωλημένων, είτε αυτό είναι κόστος παραγωγής (π.χ. έτοιμα προϊόντα), είτε είναι κόστος αγοράς (π.χ. εμπορεύματα).

Πιστώνεται, με χρέωση των λογαριασμών του (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» κατά τη μεταφορά των υπολοίπων του στους οικείους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Στο λογαριασμό (96.21) «άμεσα έξοδα πωλήσεων» συγκεντρώνονται τα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως, τα οποία θεωρούνται άμεσα ως προς τα πωλημένα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες.

Ο λογαριασμός (96.21) λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται με πίστωση των οικείων λογαριασμών του (92.03) «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων.

Πιστώνονται με χρέωση των λογαριασμών (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» κατά τη μεταφορά των υπολοίπων στους οικείους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Ο λογαριασμός «μικρά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» λειτουργεί ως εξής:

Πιστώνεται με χρέωση των λογαριασμών (96.00) έως και (96.19), κατά τη μεταφορά των εσόδων για τον προσδιορισμό των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, όταν τα έσοδα καταχωρούνται προηγούμενα στους λογαριασμούς

(96.00) έως (96.19) ή με χρέωση των λογαριασμών (90.07), (90.10) «οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα», (91.02) «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» και (91.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», κατά περίπτωση, όταν τα έσοδα μεταφέρονται απευθείας στους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

. Πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως», με τις τυχόν μικτές αναλυτικές ζημίες, κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

. Χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών του (96.20) «κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων με το κόστος πωλημένων, κατά τη μεταφορά του κόστους τούτου στους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

. Χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών του (96.21) «Άμεσα έξοδα πωλήσεων» με τα έξοδα πωλήσεων, κατά τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

. Χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως» με τα τυχόν μικτά αναλυτικά κέρδη, κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

2.3.8. Λογαριασμός (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού»

Ο λογαριασμός 997) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» παρακολουθεί τις διαφορές που προκύπτουν στις παρακάτω περιπτώσεις:

Όταν τα προϋπολογιστικά έξοδα και έσοδα αποκλίνουν από τα πραγματοποιημένα,

Όταν υπάρχει υποαπορρόφηση ή υπεραπορρόφηση σταθερών Γ.Β.Ε.

Όταν λογίζονται υπολογιστικά έξοδα και έσοδα,

Όταν οι χρησιμοποιούμενοι συντελεστές αποσβέσεων διαφέρουν από τους φορολογικούς

Όταν ορισμένα λειτουργικά έξοδα χαρακτηρίζονται ως μη κοστολογήσιμα επειδή είχαν καταλογιστεί στο κόστος προηγούμενων χρήσεων (π.χ. προβλέψεις),

Όταν αποτιμούνται σε προσωρινές τιμές τα υλικά που αναλώνονται και οι τιμές αυτές διαφέρουν από αυτές που διαμορφώνονται οριστικά,

Όταν υπάρχουν ελλείμματα ή πλεονάσματα στις αποθήκες κατά την απογραφή.

Από τις παραπάνω περιπτώσεις, προκύπτουν είτε διαφορές ενσωματώσεως, είτε διαφορές καταλογισμού.

Διαφορές ενσωματώσεως είναι εκείνες που προκύπτουν κατά το λογισμό των κατά είδος στοιχείων κόστους και των εσόδων στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και των οργανικών εσόδων της αναλυτικής λογιστικής.

Διαφορές καταλογισμού είναι εκείνες που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς του λειτουργικού κόστους.

Ο λογαριασμός (97.00) «διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και

αποσβέσεων» λειτουργεί ως εξής:

Πιστώνεται με τα υπολογιστικά έξοδα ή τις διαφορές αποσβέσεων που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική με χρέωση των λογαριασμών:

. ξ (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά», (91.02) «οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» και (91.05) «οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως εξόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.

. ξ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά την ενσωμάτωση των εξόδων αυτών στο λειτουργικό κόστος, εφόσον δεν προηγείται ανακατατάξή τους. Χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού (98.99.03) «Διαφορές ενσωματωμένες και καταλογισμού» των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Ο λογαριασμός (97.01) «διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων» λειτουργεί ως εξής:

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

. ξ (91.02) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως ή ομαδοποιήσεως εσόδων.

□(96.00) έως και (96.19) ή (96.22) κατά την ενσωμάτωση των εσόδων αυτών απευθείας στους λογαριασμούς των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων. Πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού (98.99.03) «Διαφορές ενσωματωμένες και καταλογισμού» των αποτελεσμάτων χρήσεως. Ο λογαριασμός (97.02) «διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων» λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται με τις χρεωστικές διαφορές που δημιουργούνται, με πίστωση των εξής λογαριασμών:

. ξ (90.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα» με το τμήμα των κατά είδος εξόδων που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος ή στο κόστος παραγωγής, επειδή χαρακτηρίζεται ως μη κοστολογούμενο.

. ξ (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά» ή (91.01) «οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» με τα μη κοστολογούμενα στοιχεία κόστους, όταν προηγείται ανακατατάξή τους στο λογαριασμό (91).

. ξ (91.05) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» με τα μη

κοστολογούμενα στοιχεία κόστους, όταν προηγείται καταχώρησή τους στο λογαριασμό αυτό με σκοπό να μεριστούν στα κέντρα ή τους φορείς κόστους.

. (91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα μη κοστολογούμενα στοιχεία κόστους όταν προηγείται η ενσωμάτωσή τους στην αναλυτική λογιστική, μέσω του λογαριασμού αυτού με υπολογιστικές τιμές.

. (91.09) «Οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» με τις χρεωστικές διαφορές μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων που λογίζονται με βάση προϋπολογιστικές τιμές και της οριστικής αξίας τους.

. (94) «Αποθέματα» 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 κοστολόγησης.

(98.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών του (97.02) «Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων» κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Πιστώνεται με τις πιστωτικές διαφορές που δημιουργούνται με χρέωση των εξής λογαριασμών:

. (91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τις πιστωτικές διαφορές μεταξύ της προϋπολογιστικά λογισμένης αξίας εξόδων και της πραγματικής.

. (91.09) «Οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» με τις πιστωτικές διαφορές μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων που λογίζονται με βάση προϋπολογιστικές τιμές και της οριστικής αξίας τους.

. (94) «Αποθέματα» με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων, τα οποία αναλώνονται ή πωλούνται σε μεγαλύτερες τιμές από τις τιμές πραγματικού του κόστους, όταν οι διαφορές αυτές δεν ανακοστολογούνται και εφόσον δεν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης

. (98.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών του (97.02) «Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων» κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Ο λογαριασμός (97.03) «διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων» λειτουργεί ως εξής:

. Χρεώνεται με τις χρεωστικές διαφορές που δημιουργούνται κατά το λογισμό

εσόδων στην αναλυτική λογιστική, σε τιμές προϋπολογιστικές, με πίστωση του λογαριασμού (91.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)».

. Χρεώνεται με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών του (97.03) κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού (98.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

Πιστώνεται με τις πιστωτικές διαφορές που δημιουργούνται κατά το λογισμό εσόδων στην αναλυτική λογιστική, σε τιμές προϋπολογιστικές, με χρέωση του λογαριασμού (91.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)».

Ξ Πιστώνεται με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών (97.03) κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως με χρέωση του λογαριασμού 998.99.03 «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

Ο λογαριασμός (97.10) «διαφορές καταλογισμού» λειτουργεί ως εξής: Χρεώνεται με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν στις εξής περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών:

. (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των τμημάτων, κύριων και βοηθητικών, είτε μεταξύ τους, είτε στο κόστος παραγωγής, είτε στους τελικούς φορείς.

. (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» ή (93) «Κόστος παραγωγής» όταν εφαρμόζεται σύστημα ορθολογικής επιβάρυνσης και τα διάφορα τμήματα υποαπασχολούνται όποτε προκύπτουν χρεωστικές διαφορές.

. (93) «κόστος παραγωγής» κατά την απογραφή, όταν διαπιστώνονται ελλείμματα στα αποθέματα που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία (παραγωγή σε εξέλιξη).

. (94) «Αποθέματα» κατά την απογραφή, όταν διαπιστώνονται ελλείμματα στα αποθέματα.

(98.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών (97.10) κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Πιστώνεται με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν στις εξής περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

. Ξ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των τμημάτων, κύριων και βοηθητικών, είτε μεταξύ τους, είτε στο κόστος παραγωγής, είτε στους τελικούς φορείς.

. Ξ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» ή (93) «Κόστος παραγωγής» όταν

εφαρμόζεται ορθολογικής επιβαρύνσεως και στα διάφορα τμήματα η πραγματική απασχόληση υπερβαίνει την κανονική, οπότε προκύπτουν πιστωτικές διαφορές.

· λ (93) «Κόστος παραγωγής» κατά την απογραφή, όταν διαπιστώνονται πλεονάσματα στα αποθέματα που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία (παραγωγή σε εξέλιξη).

· \square (94) «Αποθέματα» κατά την απογραφή, όταν διαπιστώνονται πλεονάσματα στα αποθέματα.

· λ (98.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών (97.10) κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού (98) μεταφέρεται στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως».

2.3.9. Ο λογαριασμός (98) «Αναλυτικά αποτελέσματα»

Ο λογαριασμός (98) «Αναλυτικά αποτελέσματα» χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των λειτουργικών και μη λειτουργικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Στο λογαριασμό 98 συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών, στους οποίους απεικονίζονται τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα της επιχείρησης. Συγκεκριμένα στο λογαριασμό (98) μεταφέρονται:

· \square Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα λογαριασμός (96) «έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα»

· \square Τα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών – αναπτύξεως, διαθέσεως και χρηματοοικονομικής από το λογαριασμό (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους».

· \square Τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και οι τυχόν διαφορές αποσβέσεων που βαρύνουν το κόστος των παραπάνω λειτουργιών από το λογαριασμό (92).

· \square Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης από το λογαριασμό (95) «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος».

· \square Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού από το λογαριασμό (97) «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

· \square Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό (98) «αναλυτικά

αποτελέσματα».

Στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως» προσδιορίζονται τα αποτελέσματα χρήσεως. Το υπόλοιπο του λογαριασμού (98.99) είναι πάντοτε ίσο με το καθαρό αποτέλεσμα του λογαριασμού (86) «αποτελέσματα χρήσεως» της γενικής λογιστικής. Οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσεως της γενικής λογιστικής (86) και της αναλυτικής (98.99) διαφέρουν στη διάρθρωσή τους και στο ύψος ορισμένων κονδυλίων. Ο λογαριασμός (98.99) περιλαμβάνει δύο ομάδες αποτελεσματικών λογαριασμών, οι οποίοι δεν υπάρχουν στην ανάλυση του (86). Πρόκειται για τους λογαριασμούς αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και τους λογαριασμούς διαφορών ενσωματώσεως και καταλογισμού. Διαφορά υπάρχει στο μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης που δίνουν οι δύο λογαριασμοί. Η ισότητα στο μικτό αποτέλεσμα επιτυγχάνεται 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.

Ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως» (98.99) λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται στις εξής περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

. ¶ (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» με τις μικτές ζημίες που προσδιορίζονται για τις κύριες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης.

. ¶ (92.01) «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας» με το κόστος της διοικητικής λειτουργίας, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

. ¶ (92.02) «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» με το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που δεν χαρακτηρίζεται ως κόστος πολυετούς αποσβέσεως (κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων).

. ¶ (92.03) «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» με το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως, κατά το μέρος που δεν βαρύνει άμεσα τα μικτά αποτελέσματα.

. ¶ (92.04) «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας» με το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

. ¶ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα, τα οποία δεν βαρύνουν τους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους.

. □(95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν ανακοστολογούνται ή δεν επιβαρύνουν τα αποθέματα της απογραφής.

. ¶ (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τις χρεωστικές διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού εξόδων και εσόδων.

. ¶ (90.08) «Αποτελέσματα λογισμένα» με τα αρνητικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8.

. □(91.08) «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα αρνητικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία πριν από την οριστικοποίησή τους ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική σε υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).

. ¶ (98.99.99) «Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες χρήσεως)» με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λοιπών λογαριασμών του (98.99) κατά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως.

¶ (90) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί», (94) «Αποθέματα» και (99) «Εσωτερικές διασυνδέσεις με τα καθαρά κέρδη χρήσεως κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Ο λογαριασμός (98.99) «αποτελέσματα χρήσεως» πιστώνεται στις εξής περιπτώσεις με χρέωση των λογαριασμών:

. □ (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» με τα μικτά κέρδη που προσδιορίζονται από τις κύριες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης.

. □ (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν επηρεάζουν το λειτουργικό κόστος ή τα αποθέματα απογραφής.

. □ (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τις πιστωτικές διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού εξόδων και εσόδων.

. □ (90.08) «Αποτελέσματα λογισμένα» με τα θετικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, κατά τη μεταφορά τους στην αναλυτική λογιστική.

. □ (91.08) «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα θετικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία πριν την οριστικοποίησή τους ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική σε υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).

. □ (98.99.99) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί» με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λοιπών υπολογισμών του (98.99) κατά τον προσδιορισμό των τελικών αποτελεσμάτων χρήσεως.

. □ (90) «Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί» και (99) «Εσωτερικές διασυνδέσεις» με τις καθαρές ζημίες χρήσεως κατά τη διενέργεια των εγγραφών

κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

2.3.10. Ο Λογαριασμός (99) «Εσωτερικές Διασυνδέσεις»

Ο λογαριασμός (99) «Εσωτερικές Διασυνδέσεις» λειτουργεί είτε ως διάμεσος για να διευκολύνει την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής, είτε ως αντικριζόμενος για να διασυνδέσει κάθε είδους διακινήσεις ανάμεσα στα διάφορα εργοστάσια ή υποκαταστήματα της επιχείρησης, τα οποία τηρούν ανεξάρτητη αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης.

Η παρεμβολή των λογαριασμών εσωτερικών διασυνδέσεων στο λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής του αυτού εργοστασίου ή υποκαταστήματος γίνεται όταν η λογιστική του κόστους λειτουργεί αποκεντρωμένα. Για παράδειγμα 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 εγγραφή των εξαγωγών της αντίστοιχης περιόδου, με βάση τα στοιχεία του ημερολογίου εξαγωγής, με σκοπό την ενημέρωση των μερίδων αποθήκης (θα χρεωθεί ο λογαριασμός (99.00)) «διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα» και θα πιστωθεί ο λογαριασμός «αποθέματα» (94). Παράλληλα, το τμήμα παραγωγής ημιτελών προϊόντων τηρεί άλλο ημερολόγιο κοστολογήσεως στο οποίο καταχωρούνται κατά είδος ημιτελή προϊόντα, διάφορα στοιχεία κόστους (πρώτες και βοηθητικές ύλες). Τα δεδομένα του ημερολογίου κοστολογήσεως σχετικά π.χ. με τις πρώτες και βοηθητικές ύλες λογιστικοποιούνται στο τέλος της εβδομάδας ή άλλης περιόδου θα χρεωθεί ο λογαριασμός (93) «κόστος παραγωγής» και θα πιστωθεί ο λογαριασμός (99.00) «διασυνδέσεις μέσα στο ίδιο το κατάστημα».

Οι λογαριασμοί (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» και (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» λειτουργούν ως αντικριζόμενοι για τις διακινήσεις αγαθών και υπηρεσιών που γίνονται ανάμεσα στα εργοστάσια ή τα υποκαταστήματα της επιχείρησης.

Ο λογαριασμός (99.00) «διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα» χρεώνεται στις εξής περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών.

· ✕ (94) «Αποθέματα» όταν ο (99.00) λειτουργεί ως διάμεσος λογαριασμός μεταξύ του (94) και (92) ή (93).

. ✕ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» όταν ο (99.00) λειτουργεί ως διάμεσος λογαριασμός μεταξύ του (92) και του (93).

. ✕ (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» όταν ο (99.00) λειτουργεί ως διάμεσος λογαριασμός μεταξύ των αναλυτικών λογαριασμών του (93) κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους.

Ο λογαριασμός «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα» πιστώνεται στις εξής περιπτώσεις με χρέωση των λογαριασμών:

. □ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού των διάφορων στοιχείων κόστους στο κόστος της παραγωγικής λειτουργίας.

. □ (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού του λειτουργικού κόστους ή των άμεσων υλικών στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους.

. □ (94) «Αποθέματα» κατά τη λογιστικοποίηση του κόστους των φορέων με βάση τα ανακεφαλαιωτικά δεδομένα του ημερολογίου καταλογισμού του κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς.

Ο λογαριασμός «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» χρεώνεται στο τέλος της χρήσης με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής οι οποίοι μετά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Ο λογαριασμός (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» πιστώνεται με χρέωση ανάλογα με την περίπτωση των λογαριασμών (91) «Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων», (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους», (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» ή (94) «Αποθέματα» του υποκαταστήματος που λαβαίνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

Ο λογαριασμός (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» χρεώνεται στις εξής περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών:

. ✕ (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» όταν οι χορηγήσεις αφορούν υπηρεσίες ή έργο που παράγεται στα τμήματα, όπως π.χ. συντηρήσεις εγκαταστάσεων, ατμός ή ηλεκτρικό ρεύμα.

. □(94) «Αποθέματα» όταν οι χορηγήσεις αφορούν αποστολές υλικών αγαθών όπως π.χ. για κατεργασία, συναρμολόγηση ή επισκευή.

Ο λογαριασμός (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» πιστώνεται στο τέλος της χρήσεως με χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής οι οποίοι έπειτα από τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Στο κεφάλαιο αυτό θα ασχοληθούμε με την επιχείρηση «Β.Γ. ΣΠΗΛΙΟΠΟΥΛΟΣ Α.Β.Ε.Ε. ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ & ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ». Στο πρώτο μέρος θα γνωρίσουμε την επιχείρηση και πως αυτή λειτουργεί, ενώ στο δεύτερο μέρος θα περιγράψουμε την τήρηση της αναλυτικής λογιστικής στην παραπάνω επιχείρηση.

Για λόγους οικονομίας θα υποθέσουμε ότι η επιχείρηση έχει τρία κύρια τμήματα παραγωγής και δύο βοηθητικά και όχι αυτά που έχει στην πραγματικότητα. Τέλος, τα ποσά που χρησιμοποιούνται στο δεύτερο μέρος είναι εξ ολοκλήρου υποθετικά για ευνόητους λόγους.

3.1. ΓΝΩΡΙΜΙΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Η επωνυμία της επιχείρησης είναι «Β.Γ. ΣΠΗΛΙΟΠΟΥΛΟΣ Α.Β.Ε.Ε. ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ & ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», με έτος ίδρυσης το 1895 και έδρα στην Ακτή Δυμαίων 87-89 στην παραλιακή ζώνη της Πάτρας.

Στην ίδια διεύθυνση βρίσκονται και οι εγκαταστάσεις, του Εργοστασίου «Οινοπνευματοποιίας, Διοξειδίου του Άνθρακα, Αποσταγματοποιίας, Ποτοποιίας», με εγκατεστημένη ισχύ που ανέρχεται στα 1122,5PS, καθώς και του Εργοστασίου Οινοποιίας και Συμπυκνωμένου Γλεύκου, με εγκατεστημένη ισχύ 422,5 PS.

Η βιομηχανία «Β.Γ. ΣΠΗΛΙΟΠΟΥΛΟΣ ΑΒΕΕ», βρίσκεται σε ιδιόκτητο οικόπεδο 21.427 τετραγωνικών μέτρων στην περιοχή Ακτή Πατρών και χωρίζεται σε:

1.Εργοστάσιο (Α') Οινοπνευματοποιίας – Διοξειδίου του άνθρακος – Αποσταγματοποιίας – Ποτοποιίας επιφάνειας 12.058 τ.μ. και

2.Εργοστάσιο (Β') Οινοποιίας & Συμπυκνωμένου Γλεύκου επιφάνειας 7.468 τ.μ.

Το σύνολο των εγκαταστάσεων χωρίζεται σε τμήματα, από τα οποία άλλα μεν είναι παραγωγικά, άλλα δε παράγουν μορφές ενέργειας απαραίτητες για τη λειτουργία των υπολοίπων βιομηχανικών μονάδων. Ένα μέρος των εγκαταστάσεων φιλοξενούν τα γραφεία και τις διοικητικές υπηρεσίες της εταιρείας.

Τα τμήματα του πρώτου (Α) εργοστασίου είναι:

1. Αποθήκη διαφόρων πρώτων υλών

Σ' αυτή γίνεται η συγκέντρωση των πρώτων υλών όπως σταφίδα, σύκα,

χουρμάδες κ.λ.π. και αποθήκευση μέρους έτοιμου προϊόντος (οινόπνευμα).

2. Τμήμα εκσακχαρώσεως

Σ' αυτό γίνεται το βράσιμο των πρώτων υλών – εκχύλισή τους και η παραλαβή του σακχαρούχου υγρού.

3. Τμήμα εκσακχαρώσεως

Σ' αυτό γίνεται η ψύξη των σακχαρούχων υγρών και η ζύμωση αυτών εντός δεξαμενών για την μετατροπή των σακχαρούχων σε οινόπνευμα

4. Τμήμα αποστάξεως και διυλίσεως

Σ' αυτό γίνεται η απόσταξη των βιομηχανικών οίνων και η παραλαβή διαφόρων τύπων οينوπνεύματος.

5. Εμφιαλωτήριο φωτιστικού οينوπνεύματος

Σ' αυτό γίνεται η εμφιάλωση του μετουσιωμένου καθαρού οينوπνεύματος σε πλαστικά μπουκάλια.

6. Τμήμα Ξηραντηρίου

Σ' αυτό γίνεται ο καθαρισμός και η ξήρανση της τρυγίας δηλαδή της λάσπης που μένει μετά την απομάκρυνση των προϊόντων ζυμώσεως από σταφίδα στο κάτω μέρος της δεξαμενής μετά την προσθήκη ασβεστίου.

7. Τμήμα συλλογής, αποθηκείσεως και εμφιαλώσεως του διοξειδίου του άνθρακα.

Σ' αυτό γίνεται η επεξεργασία του CO₂ που παράγεται κατά την ζύμωση του γλεύκους και η αποθήκευση αυτού υπό πίεση σε υγρή κατάσταση.

8. Τμήμα παραγωγής αποστάγματος κρασιού και αποθήκευση αυτού. Σ' αυτό αποστάζονται κρασιά δεύτερης ποιότητας και παράγεται μπράντυ.

9. Τμήμα παραγωγής και αποστάγματος ούζου

Σ' αυτό γίνεται η παραγωγή αποστάγματος ούζου, αποθήκευση και εμφιάλωση αυτού.

10. Αποθήκη παλαιώσεως.

Σ' αυτή γίνεται η παλαίωση των κρασιών τα οποία είναι τοποθετημένα σε βαρέλια.

11. Τμήμα ποτοποιείου.

Σ' αυτό γίνεται η εμφιάλωση προϊόντων που παράγει η βιομηχανία ήτοι ούζο, μπράντυ και κρασιά.

12. Μονάδα επεξεργασίας αποβλήτων.

Σ' αυτή θα γίνεται η προεπεξεργασία των υγρών αποβλήτων του εργοστασίου.

Επίσης στο χώρο του εργοστασίου βρίσκονται και υπηρεσίες που καλύπτουν

τα εργοστάσια της εταιρείας. Αυτές είναι:

1. Γραφεία.

Εδώ βρίσκονται τα γραφεία διευθύνσεως της βιομηχανίας, των τεχνικών υπηρεσιών και το λογιστήριο.

2. Συνεργεία συντηρήσεως του εργοστασίου.

Ήτοι συνεργεία των μηχανολογικών, ηλεκτρολογικών και οικοδομικών εγκαταστάσεων.

3. Λεβητοστάσιο

Σ' αυτό γίνεται η παραγωγή ατμού που χρησιμοποιείται στα διάφορα στάδια της παραγωγής.

4. Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας.

Σ' αυτόν γίνεται η μετατροπή της ηλεκτρικής ενέργειας από μέση τάση 15.000Volts σε χαμηλή τάση 400Volts.

Λειτουργία των εγκαταστάσεων – Φάσεις λειτουργίας

Εργοστάσιο (Α΄) Οινόπνευματοποίησης – Διοξειδίου του άνθρακα – Αποσταγματοποίησης και Ποτοποίησης.

1. Αποθήκη διαφόρων πρώτων υλών

Σ' αυτή γίνεται η συγκέντρωση και προσωρινή αποθήκευση της πρώτης ύλης και αποθήκευση μέρους του έτοιμου προϊόντος. Το τμήμα αυτό καταλαμβάνει επιφάνεια 1.887,5 τ.μ. σε πλήρη κάλυψη, είναι ύψους 11μ., κατασκευασμένο με οπτοπλινθοδομή και σκεπή από φύλλα κυματοειδή αμιαντοτσιμέντου τοποθετημένα σε μεταλλικά ζευκτά. Το εργοστάσιο ως πρώτη ύλη επεξεργάζεται:

A) Σε υγρή μορφή

Σούμα (παλαιά κρασιά)

Μελάσα

B) Σε στέρεα μορφή

Κορινθιακή σταφίδα (εμπορεύσιμη και απορρίμματα)

Σύκα (απόσυκα ή εμπορεύσιμα)

Χουρμάδες

Η πρώτη ύλη σε υγρή μορφή φθάνει στο χώρο του εργοστασίου με βυτιοφόρα. Εδώ με τη βοήθεια ελικοειδούς αντλίας και φυγόκεντρης αντλίας, αδειάζεται και αποθηκεύεται σε μεταλλικές δεξαμενές.

Για την αποθήκευση αυτών υπάρχουν μια μεταλλική δεξαμενή χωρητικότητας 800 τόνων με συγκρότημα δύο φυγόκεντρων αντλιών, η μία 530 τόνων η άλλη 330 τόνων, οι οποίες και χρησιμοποιούνται για αποθήκευση μελάσας. Υπάρχει επίσης και μία δεξαμενή 330 τόνων για αποθήκευση παλαιών κρασιών (σούμα).

Η πρώτη ύλη σε στερεά μορφή φθάνει με φορτηγά, τοποθετημένη μέσα σε σακιά και ξεφορτώνεται με τη βοήθεια μεταφορικών ταινιών, που είναι τοποθετημένες στο δάπεδο.

Από το παραπάνω τμήμα τροφοδοτούνται με τη βοήθεια μεταφορικών ταινιών, το τμήμα εκσακχαρώσεως με πρώτη ύλη, σε στερεά ή υγρή μορφή.

Στο χώρο αποθήκευσης, υπάρχει συγκρότημα από τέσσερις μεταλλικές δεξαμενές χωρητικότητας 70 τόνων η κάθε μία, δεκαοχτώ δεξαμενές των 50 τόνων κάθε μία και μία των 20 τόνων, όπου αποθηκεύεται καθαρό οινόπνευμα προερχόμενο από το

τμήμα παραγωγής οινοπνεύματος. Υπάρχουν επίσης δύο υπόγειες δεξαμενές χωρητικότητας 10 και 16 τόνων όπου συγκεντρώνεται άχρηστο οινόπνευμα.

Οι παραπάνω εγκαταστάσεις μεταλλικών δεξαμενών καλύπτονται με πυροσβεστικό δίκτυο, παροχής 80 κ.μ. Αυτό τροφοδοτείται από το αντλητικό συγκρότημα που ανήκει στο γενικότερο σύστημα πυρόσβεσης των εγκαταστάσεων. Υπάρχει προς τούτο αποθηκευμένη ποσότητα νερού 20 κυβικών μέτρων σε μεταλλική δεξαμενή για να διατηρούνται υπό πίεση οι εγκαταστάσεις του πυροσβεστικού δικτύου.

2. Τμήμα εκσακχαρώσεως

Σ' αυτό γίνεται η λήψη του σακχάρου που περιέχεται στην πρώτη ύλη υπό μορφή σιροπιών περί το 10 Be.

Το τμήμα καταλαμβάνει επιφάνεια 627τ.μ. είναι καλυμμένο κατά 80% με σκεπή από κεραμίδια, σε ύψος 8μ, στηριγμένη σετσιμεντοκολώνες.

Η παραγωγική διαδικασία του τμήματος εκσακχαρώσεως είναι 24 ώρου βάσεως με τρεις βάρδιες. Αρχίζει από το τμήμα συστοιχίας δεξαμενών, που καλύπτουν το χώρο εκσακχαρώσεως.

Από αυτές:

- . Η 1^η συστοιχία αποτελείται από 5 δεξαμενές χωρητικότητας 22 τόνων έκαστη
- . Η 2^η συστοιχία αποτελείται από 6 δεξαμενές χωρητικότητας 30 τόνων έκαστη
- . Η 3^η συστοιχία αποτελείται από 5 δεξαμενές χωρητικότητας 10 τόνων έκαστη
- . Η 4^η συστοιχία αποτελείται από 3 δεξαμενές χωρητικότητας 80 τόνων έκαστη Στην παραγωγική διαδικασία η μέγιστη ποσότητα επεξεργασίας ενός είδους

πρώτης ύλης ανά 24 ώρες είναι: Α) σε στερεά μορφή

σταφίδα 35 τόνοι

σύκα 40 τόνοι

χουρμάδες 40 τόνοι

Β) Σε υγρή μορφή

Μελάσα 50 τόνοι

Σούμα (παλαιά κρασιά) 100 τόνοι

Ο τρόπος επεξεργασίας πρώτων υλών σε στερεά μορφή, είναι διαφορετικός από αυτόν της υγρής μορφής.

Επεξεργασία πρώτων υλών στερεάς μορφής.

α) Σταφίδα: Η χημική της σύσταση είναι:

Σάκχαρο 55-70%

Υγρασία 15-18%

Τρυγικό οξύ 18-21%

Το υπόλοιπο είναι κυτταρίνη.

Η σταφίδα φθάνει με τη βοήθεια μεταφορικών ταινιών στις συστοιχίες των δεξαμενών εκσακχαρώσεως απ' όπου με άλλες μεταφερόμενες ταινίες εισάγεται στο εσωτερικό των δεξαμενών μέσω των στομιών αυτών.

Έτσι στην πρώτη δεξαμενή της συστοιχίας προστίθεται νερό περίπου $\frac{1}{4}$ του όγκου της και στη συνέχεια εισάγεται η σταφίδα. Διοχετεύεται «γυμνός» ατμός, με διάτρητο χάλκινο σωλήνα σχήματος σταυρού και το μίγμα νερού και σταφίδας θερμαίνεται στους 70-75 °C με ανάδευση. Όταν η θερμοκρασία φθάσει στους 75 °C το μίγμα αφήνεται σε ηρεμία δύο ώρες περίπου οπότε συντελείται η παραλαβή των σακχάρων της σταφίδας από το θερμό νερό. Τα σακχαρούχα υγρά αντλούνται σε δύο υπόγειες δεξαμενές 20 κυβικών μέτρων κάθε μία όπου ρυθμίζεται η πυκνότητά τους σε 10^ο Be ανάμειξη πυκνότερων με αραιότερα και από εκεί κατευθύνονται στο τμήμα ζυμώσεως. Τα υγρά με πυκνότητα 10^ο Be περίπου οδηγούνται στο τμήμα ζυμώσεως, ενώ τα πολύ αραιά 4-5^ο Be φέρονται στη δεύτερη δεξαμενή της συστοιχίας εκσακχαρώσεως, αντί καθαρού νερού που προστέθηκε στην πρώτη δεξαμενή. Προστίθεται πάλι σταφίδα και ακολουθεί η ίδια πορεία όπως και στην πρώτη μέχρι φορτώσεως ολόκληρης της συστοιχίας.

Στην πρώτη δεξαμενή μετά την παραλαβή των σακχαρούχων υγρών προστίθεται νερό καθαρό, ώστε να είναι πάντα γεμάτη. Στη δεύτερη, Τρίτη δεξαμενή κλπ μετά τη λήψη των σακχαρούχων υγρών προστίθενται υγρά από την αμέσως προηγούμενη δεξαμενή. Όλες οι δεξαμενές κρατούνται σε θερμοκρασία 70-75 °C.

Μετά πάροδο τριών 24ώρων θερμικής διαβροχής, η εκχύλιση της ξηράς σταφίδας έχει πλήρως συντελεστεί και η δεξαμενή εκκενώνεται δια αποχύσεως νερού και εκχειλισμένων σταφίδων, τα οποία αποτελούν τα απόβλητα (στερεά και υγρά) του τμήματος

εκσχακχαρώσεως.

Τα απόβλητα αυτά αποτελούνται από νερό με το μισό περίπου του βάρους τους σε εκχειλισμένες σταφίδες οι οποίες περιέχουν μόνο κυτταρίνη. Στην πρώτη άδεια δεξαμενή φέρονται αραιά σακχαρούχα υγρά από την τελευταία της συστοιχίας για να αρχίσει ο δεύτερος κύκλος φορτώσεως.

β) Σύκα: Η χημική τους σύσταση είναι:

Σάκχαρο 48-55%

Υγρασία 17-20%

Χρωστικές ουσίες ελάχιστες

Το υπόλοιπο είναι κυτταρίνη.

Η εκχύλιση των σύκων είναι ίδια με αυτή της σταφίδας.

γ) Χουρμάδες: Η χημική τους σύσταση είναι:

Σάκχαρο 50-58%

Υγρασία 15-18%

Το υπόλοιπο είναι κυτταρίνη.

Η εκχύλιση των χουρμάδων είναι ίδια με αυτή της σταφίδας

Επεξεργασία πρώτων υλών υγρής μορφής

α) Μελάσα: Η μελάσα είναι υπόλειμμα της βιομηχανικής σακχαρώσεως και είναι δύο τύπων:

1. Από τεύτλα (ελληνική) και

2. Από ζαχαροκάλαμο (που εισάγεται σε περίοδο έλλειψης ελληνικής)

Η χημική σύσταση της μελάσας είναι 1. Από τεύτλα: Νερό 22%

Συνολικά σάκχαρα 50%

Εκχυλισματικές ουσίες χωρίς άζωτο 10%

Αζωτούχα 10%

Τέφρα 8%

2. Από ζαχαροκάλαμο: Νερό 25%

Σάκχαρα 56%

Εκχυλισματικές ουσίες 13%

Τέφρα 6%

Την τέφρα αποτελούν άλατα K, Na, Ca, Ma, Fe κ.λ.π.

Η μελάσα αντλείται από τις δεξαμενές αποθήκευσης στις συστοιχίες των δεξαμενών με την βοήθεια αντλιών και μέσω δικτύου σωληνώσεων. Η διαδικασία διαφέρει από αυτή των στερεών υλών στο ότι η μελάσα δεν χρειάζεται εκχύλιση. Γίνεται απλώς αραιώση μέχρι επιθυμητού Be 12-14^ο (πυκνότητας 1,091-1,1074) και ιμβερτοποίηση, καθόσον το μεγαλύτερο μέρος του τροφοδοτούμενου σακχάρου είναι σε μορφή καλαμοσάκχαρου.

Η ιμβερτοποίηση γίνεται με προσθήκη H₂SO₄ και θέρμανση στους 80ο C. Στα γλεύκη που προέρχονται από τη μελάσα προστίθεται περίπου 5% H₂SO₄ το μεγαλύτερο μέρος του οποίου δεσμεύεται από την αλκαλικότητα της μελάσας και παραμένει τελικά ενεργός οξύτητα (PH) 4,0 – 4,2 η οποία υπάρχει και στους οίνους που προέρχονται από τα γλεύκη αυτά. Τα σάκχαρα πλέον συγκεντρώνονται στις υπόγειες δεξαμενές και στη συνέχεια αντλούνται στο τμήμα ζυμώσεως.

β) Σούμα (παλαιά κρασιά)

Είναι προϊόν ή υπόλειμμα ολικής αποστάξεως δευτερευόντων οίνων ή σταφυλιών το οποίο παράγεται από τα οينوπνευματοποιεία Α' κατηγορίας (σουματζήδες) και παραδίδεται υποχρεωτικά στα οينوπνευματοποιεία Β' κατηγορίας προς ανακάθαρση. Οι παραδιδόμενες ποσότητες δεν αντιπροσωπεύουν παρά ελάχιστον ποσοστό των χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών (2-3%).

Η σούμα (παλαιά κρασιά) αντλείται απ' ευθείας στο τμήμα του οينوπνευματοποιείου, από τις δεξαμενές με τη βοήθεια αντλίας μέσω εγκαταστάσεως σωληνώσεων.

3. Τμήμα ζύμωσης

Σ' αυτό γίνεται η μετατροπή των σακχαρούχων υγρών σε βιομηχανικούς οίνους. Το τμήμα καλύπτει επιφάνεια 840 τ.μ. Εντός αυτού υπάρχει κτίριο επιφάνειας 84 τ.μ. ύψους 6,5μ, κατασκευασμένο από οπτοπλινθοδομή και σκεπή από οπλισμένο σκυρόδεμα.

Η παραγωγική διαδικασία του τμήματος είναι σε 24ωρη βάση, και αρχίζει από τις υπόγειες δεξαμενές συγκεντρώσεως των σακχαρούχων υγρών της εκσακχαρώσεως.

Τα σακχαρούχα υγρά περί τα 10ο Be με την βοήθεια συγκροτήματος τριών αντλιών και δικτύου σωληνώσεων αντλούνται από τις υπόγειες δεξαμενές συγκεντώσεως, διοχετεύονται δια μέσου ψυγείου, όπου ψύχονται στη θερμοκρασία 15-20ο C.

Η εγκατάσταση του ψυγείου αποτελείται από δίκτυο σερπαντίνων όπου εξωτερικά βρέχεται με κρύο νερό προερχόμενο από τον υδατόπυργο του οινοπνευματοποιείου, ενώ εσωτερικά κυκλοφορούν τα σακχαρούχα υγρά.

Στη συνέχεια οδηγούνται και αποθηκεύονται στις μεταλλικές δεξαμενές ζύμωσης. Αυτές καταλαμβάνουν τον μεγαλύτερο χώρο του τμήματος ζύμωσης και είναι:

4 με συνολικό όγκο 1.000 κ.μ.

2 με ολικό όγκο 260 κ.μ.

2 με ολικό όγκο 240 κ.μ.

Το σύστημα συμπληρώνουν δύο δεξαμενές των 100 κ.μ. έκαστη, από οπλισμένο σκυρόδεμα. Η συνολική χωρητικότητα του τμήματος ζυμώσεως είναι 1.700 κ.μ.

Τα σακχαρούχα υγρά που αποθηκεύονται στις δεξαμενές ζύμωσης με ειδική καλλιέργεια ζύμης μετατρέπονται σε «βιομηχανικούς οίνους», ήτοι το σάκχαρο των υγρών αυτών μετατρέπεται σε αλκοόλη.

Η περιεκτικότητα των παραγόμενων οίνων έχει ως εξής:

Επίσης η ζύμη καλλιεργείται σε τέσσερις μεταλλικές δεξαμενές, εντός του κτιρίου και είναι:

2 δεξαμενές των 10 κ.μ. έκαστη

2 δεξαμενές των 5 κ.μ. έκαστη

συνολικού όγκου 30 κ.μ.

Κατά τη διάρκεια της ζύμωσης των σακχαρούχων υγρών δημιουργείται διοξείδιο του άνθρακα, το οποίο συλλέγεται με εγκατάσταση δικτύου σωληνώσεων και μεταφέρεται για επεξεργασία.

Οι παραγόμενοι «βιομηχανικοί οίνοι» με την βοήθεια εμβολοφόρων αντλιών αντλούνται στο τμήμα αποστάξεως και διυλίσεως.

4. Τμήμα αποστάξεως και διυλίσεως

Σ' αυτό γίνεται η απόσταξη των βιομηχανικών οίνων με παραγωγή καθαρού οινοπνεύματος, η αποθήκευση και φόρτωση αυτού για το εμπόριο. Το τμήμα είναι ανεπτυγμένο σε επιφάνεια 750 τ.μ.

Από αυτά 64 τ.μ. καλύπτονται με κτίριο ύψους 14 μέτρων από οπτοπλινθοδομή και σκεπή οπλισμένου σκυροδέματος εντός του οποίου γίνεται η παραγωγή οινοπνεύματος. Άλλα 45 τ.μ. είναι κτίριο γραφείων.

Η υπόλοιπη επιφάνεια είναι καλυμμένη με σκεπή από φύλλα αμιαντοτσιμέντου και χρησιμοποιείται για αποθήκευση και φόρτωση καθαρού οινοπνεύματος.

Η παραγωγική διαδικασία με λειτουργία τριών βαρδιών, ξεκινάει από το τμήμα ζυμώσεως όπου παράγονται οι «βιομηχανικοί οίνοι» από σταφίδα, σύκα, χουρμάδες, μελάσα και σούμα. Οι «βιομηχανικοί οίνοι» με τη βοήθεια αντλιών και δικτύου σωληνώσεων αντλούνται σε δεξαμενή η οποία είναι πάνω και υγροποιούμενα αποτελούν μέρος του ημικαθαρού οινοπνεύματος, το δε κυρίως οινόπνευμα πηγαίνει στην τρίτη αποστακτική στήλη.

Εκεί γίνεται τελικός ανακαθορισμός λαμβανομένων τριών κλασμάτων (κεφαλές που πηγαίνουν στο ημικαθαρό, το κυρίως οινόπνευμα –καθαρό-και τέλος τα ζυμέλαια που συγκεντρώνονται ξεχωριστά). Τα εξαντλημένα οινοπνεύματος υγρά. Εξέρχονται από την Τρίτη στήλη (διυλιστήριο) και μαζί με αυτά της πρώτης στήλης χύνονται στον υπόνομο και αποτελούν τα απόβλητα του τμήματος παραγωγής οινοπνεύματος.

Ημερησίως γίνεται επεξεργασία 150.000 λίτρων οίνων οινοπνεύματος βαθμού 8-9. Από αυτά αποχωρίζονται και συλλέγονται στις δεξαμενές οινοπνεύματος περί τα 13.000 λίτρα καθαρού οινοπνεύματος.

Η υπόλοιπη ποσότητα 137.000 λίτρα, αποτελεί τους εξαντλημένους οίνους. Στο ποσό αυτό πρέπει να προστεθεί και ποσότητα 65.000 λίτρων νερού που προέρχεται από τους υγροποιημένους ατμούς που εισέρχονται και στις τρεις στήλες αποστάξεως για βρασμό των οίνων και οινοπνευματούχων υγρών.

Στους οίνους από σταφίδα εκτός του οινοπνεύματος υπάρχουν ακόμη 2% στερεά συστατικά διαλυμένα (εκχύλισμα) και το υπόλοιπο 90% είναι νερό. Στους οίνους από σύκα τα διαλυμένα συστατικά είναι 4-5%. Οι ποσότητες του οινοπνεύματος καθώς και του νερού είναι ταίδια.

Οι οίνοι ρέουν στην πρώτη στήλη αποστάξεως (υπάρχουν τρεις συνεχόμενες αποστακτικές στήλες) από το πάνω μέρος της στήλης όπου με τη βοήθεια γυμνού ατμού (εισέρχεται από το κάτω μέρος της στήλης) φέρονται σε βρασμό.

Οι οινοπνευματικοί ατμοί υφίστανται μέχρι 60ο βαθμούς (oGL) σε οινόπνευμα ανερχόμενοι προς το άνω μέρος της στήλης,

ενώ τα εξαντλημένα από οινόπνευμα υγρά πηγαίνουν στο κάτω μέρος της στήλης όπου αποχετεύονται. Τα οινόπνευματούχα υγρά των 60ο GL περίπου, φέρονται στο μέσο της δεύτερης στήλης.

Εδώ αραιώνονται και τα μεν πτητικά συστατικά (κεφαλές) οδεύουν προς τα ψυγεία νερού από τα ψυγεία ψύξεως των οινόπνευματούχων υγρών. Το νερό πλέον πηγαίνει σε δεξαμενή στο τμήμα εκσακχαρώσεως όπου χρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία αυτού.

Στο τμήμα αποστάξεως και διυλίσεως υπάρχουν επίσης: 8 δεξαμενές μεταλλικές των 20 τόνων 8 δεξαμενές από μπετόν των 12 τόνων για την αποθήκευση του καθαρού και ημικαθαρού οινόπνεύματος. Ακόμη σ' αυτό το χώρο γίνεται η φόρτωση του οινόπνεύματος σε μεταλλικά βαρέλια για διακίνηση αυτού στο εμπόριο.

5. Τμήμα εμφιαλωτηρίου φωτιστικού οινόπνεύματος

Σ' αυτό γίνεται η μετουσίωση του καθαρού οινόπνεύματος και η εμφιάλωση αυτού για προσωρινή αποθήκευση ή διάθεση στο εμπόριο.

Το τμήμα καταλαμβάνει επιφάνεια 123.5 τ.μ., είναι καλυμμένο όλο το κτίριο ύψους 5μ., κατασκευασμένο με οπτοπλινθοδομή και σκεπή από φύλλα κυματοειδή αμιαντοσιμέντου τοποθετημένα σε μεταλλικά ζευκτά.

Το καθαρό οινόπνευμα παραγωγής του εργοστασίου, αναμιγνύεται με άλλο εισαγωγής και στη συνέχεια μετουσιώνεται με τη βοήθεια χρώματος μπλε του μεθυλενίου ώστε να χρησιμοποιείται μόνο για φωτιστικό οινόπνευμα.

Η παραγωγική διαδικασία του τμήματος το οποίο λειτουργεί ασυνεχώς, αρχίζει, παίρνοντας οινόπνευμα καθαρό από τις δεξαμενές αποθήκευσής του, εντός του τμήματος παραγωγής οινόπνεύματος. Αφού γίνει η μεταφορά με βαρέλια και μετουσίωση αυτού ως παραπάνω, αδειάζεται σε δεξαμενή ανοξειδωτη χωρητικότητας 4 κ.μ., εντός του εμφιαλωτηρίου. Από εκεί ρέει στο δοχείο αναρροφήσεως από όπου αντλείται στο εμφιαλωτικό μηχάνημα, δυνατότητας 1.200 μπουκαλιών ανά ώρα, χωρητικότητας 250 γραμμαρίων ή των 350 γραμμαρίων.

Το φωτιστικό οινόπνευμα πλέον συσκευάζεται σε πλαστικά διαφανή μπουκάλια, τα οποία στη συνέχεια σε χάρτινα κιβώτια.

6. Τμήμα ξηραντηρίου

Σ' αυτό γίνεται η παραλαβή και επεξεργασία των «τρυγικών αλάτων». Το τμήμα καλύπτει επιφάνεια 182 τ.μ. Είναι καλυμμένο πλήρως και κατασκευασμένο με οπτοπλινθοδομή και στέγη από κεραμίδια.

Η λειτουργία του τμήματος είναι ασυνεχής.

Τα γλεύκη από τη σταφίδα περιέχουν «τρυγικό οξύ» και «όξινο τρυγικό κάλιο». Αυτά αποχωρίζονται υπό μορφή «τρυγικού ασβεστίου», με ειδική κατεργασία η οποία γίνεται μετά την αποζύμωση και πριν από την απόσταξη. Έτσι στις δεξαμενές ζυμώσεως του γλεύκους από σταφίδα προστίθεται υπό ανάδευση γάλα ασβεστίου μέχρι εξουδετερώσεως του μεγαλύτερου μέρους της τρυγικής οξύτητας (από ΡΗ 3,8-4,0 σε 6,0 περίπου) οπότε καθιζάνουν υπό μορφή στερεού «τρυγικού ασβεστίου».

Η ποσότητα της λάσπης που καθιζάνει είναι 1:100, δηλαδή σε μία δεξαμενή 250 τόνων θα πάρουμε 2.500 κιλά στερεού τρυγικού ασβεστίου.

Μετά την απομάκρυνση και απόσταξη του σταφιδίτου οίνου παραμένει το ίζημα του τρυγικού ασβεστίου. Αυτό αναμιγνύεται με νερό και μεταφέρεται με την βοήθεια αντλίας και δικτύου σωληνώσεων στις δεξαμενές της «τρυγίας». Εκεί πλένεται με άφθονο νερό προς απομάκρυνση του παρασυρθέντος γλεύκους.

Στη συνέχεια αφού απομακρυνθεί το νερό και στεγνώσει το τρυγικό ασβέστιο (στερεό) τοποθετείται σε τελάρα και ξηραίνεται στον ήλιο.

Έπειτα κόβεται, τρίβεται και μεταφέρεται με την βοήθεια μεταφορικής ταινίας στο ξηραντήριο της τρυγίας. Εκεί γίνεται το τελικό ψήσιμο του τρυγικού ασβεστίου με την βοήθεια ατμού. Έτοιμο πλέον συσκευάζεται σε σακιά των 50 κιλών και αποθηκεύεται ή διακινείται στο εμπόριο.

Επίσης το υγροποιημένο αέριο CO₂ μεταφέρεται από τον αποταμιευτή με γραναζωτή αντλία στους ζυγούς πληρώσεως φιαλών. Αυτές είναι ζυγαριές και έχουν σύστημα για το γέμισμα των φιαλών.

Η ποσότητα του διοξειδίου του άνθρακα που συλλέγεται είναι 25-30 τόνους το μήνα. Μετά το γέμισμα των φιαλών, αυτές αποθηκεύονται προσωρινά ή αποστέλλονται στο εμπόριο.

8. Τμήμα παραγωγής αποστάγματος κρασιού και αποθήκευσης αυτού

Σ' αυτό γίνεται η απόσταξη κρασιών (από σταφύλια) και η παραγωγή αποστάγματος (μπράντυ). Το τμήμα καλύπτει επιφάνεια 500τ.μ. Σ' αυτό υπάρχει κτίριο επιφάνειας 53.5 τ.μ. ύψους 16μ. κατασκευασμένο από μεταλλικό σκελετό και κάλυψη όλου από φύλλα αμιαντοσιμέντου. Στον υπόλοιπο χώρο καλύπτεται μόνο ένα τμήμα 150 τ.μ. από σκεπή με φύλλα αμιαντοσιμέντου.

Τα κρασιά προς απόσταξη είναι παραγωγής του δεύτερου εργοστασίου (οινοποιείου) ή αγοραζόμενα από τους συνεταιρισμούς. Αυτά αποθηκεύονται σε μεταλλικές δεξαμενές με όγκο:

3 των 50 τόνων 4 των 25 τόνων 1 των 800 τόνων Συνολικής χωρητικότητας 1.000 τόνων, που βρίσκονται στο χώρο του

τμήματος.

Από τις δεξαμενές το κρασί με την βοήθεια τριών αντλιών, μεταφέρεται εντός του κτιρίου που βρίσκονται οι τρεις στήλες αποστάξεως και τις τροφοδοτεί. Παροχή ατμού, απαραίτητη για την απόσταξη των κρασιών, είναι διαθέσιμη στο χώρο μέσω του κεντρικού συστήματος διανομής.

Από τις στήλες αυτές:

α) Στην πρώτη στήλη (αποστακτικό MARESTE) γίνεται επεξεργασία 1200 κιλών κρασιών ανά οκτάωρο 11 βαθμών οινόπνευματος και μας δίνει 165 κιλά απόσταγμα (μπράντυ) 80 βαθμών.

β) Στη δεύτερη στήλη (αποστακτικό BARBET) γίνεται επεξεργασία 16.000 κιλών κρασιών ανά 24 ώρες, 1 βαθμών και μας δίνει 2200 κιλά απόσταγμα των 80 βαθμών.

γ) Στην τρίτη στήλη (αποστακτικό BARBET) γίνεται επεξεργασία 70.000 κιλών κρασιού ανά 24 ώρες, 1 βαθμών και μας δίνει 9.000 κιλά απόσταγμα καθαρότητας 80 βαθμών.

Το παραγόμενο απόσταγμα κρασιού μεταφέρεται με δίκτυο σωληνώσεων από τις αποστακτικές στήλες στις δεξαμενές απόθηκέυσεως αποστάγματος. Αυτές είναι χωρισμένες σε τρεις συστοιχίες:

4 των 20 τόνων

4 των 10 τόνων

3 των 80 τόνων συν 1 των 25 τόνων

συνολικής χωρητικότητας 365 τόνων.

Από εκεί το απόσταγμα διατίθεται στο εμπόριο.

9. Τμήμα παραγωγής και εμφιαλώσεως ούζου

Σ' αυτό γίνεται η παραγωγή αποστάγματος ούζου, παραγωγή ούζου και η εμφιάλωσή του. Το τμήμα καλύπτει επιφάνεια 90,2 τ.μ. Είναι καλυμμένο όλο το κτίριο ύψους 4,5μ. κατασκευασμένο με οπτοπλινθοδομή και σκεπή από οπλισμένο σκυρόδεμα.

Η παραγωγή αποστάγματος ούζου γίνεται στους δύο άμβυκες μετά ψυγείου και ανέρχεται σε 1.500 κιλά ανά 24 ώρες. Αποστάζεται μίγμα από 1.000 κιλά οινόπνευμα, 1.400 κιλά νερό και 100 κιλά σπόρου μάραθου, γλυκάνισου κλπ και λαμβάνεται 1500 κιλά απόσταγμα. Για τη λειτουργία του συγκροτήματος χρησιμοποιείται ατμός, από τον κεντρικό λέβητα.

Η παραγωγή ούζου γίνεται επίσης στους άμβυκες χρησιμοποιώντας νερό, οινόπνευμα, ζάχαρη και ανετόλ ή απόσταγμα ούζου. Η μέγιστη παραγωγή είναι 7 τόνοι ανά ημέρα ή 10.000 μπουκάλια ανά ημέρα.

Το παραγόμενο ούζο αποθηκεύεται προσωρινά σε πέντε δεξαμενές ανοξειδωτες των 2000 λίτρων και 5000 λίτρων. Το ούζο που είναι αποθηκευμένο στις ανοξειδωτες δεξαμενές μεταφέρεται με αντλίες ούζου στα φίλτρα ούζου για καλύτερο καθαρισμό.

10. Αποθήκευση παλαιώσεως

Σ' αυτή γίνεται η παλαίωση κρασιών. Η αποθήκη καλύπτει επιφάνεια 506 τ.μ., είναι σκεπασμένη όλη με κτίριο ύψους 4,5μ., κατασκευασμένο με οπτοπλινθοδομή και σκεπή από οπλισμένο σκυρόδεμα και ένα μέρος (χωρισμένο) αυτής χρησιμοποιείται για εμφιάλωση σε πλαστικά μπουκάλια καθαρού οινόπνευματος.

Στο χώρο παλαιώσεως του αποστάγματος υπάρχουν σειρές από δρύινα βαρέλια μέσα στα οποία γίνεται η παλαίωση του αποστάγματος.

11. Τμήμα ποτοποιείου

Είναι νέο τμήμα, με προορισμό την εμφιάλωση προϊόντων που παράγει η εταιρεία. Καλύπτει επιφάνεια 300 τ.μ., είναι καλυμμένο με κτίριο ύψους 6μ., κατασκευασμένο από οπλισμένο σκυρόδεμα.

Στο χώρο του ποτοποιείου υπάρχουν οι δεξαμενές για την προσωρινή αποθήκευση του προς εμφιάλωση προϊόντος.

3.2. ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ – ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Στο μέρος αυτό θα περιγράψουμε την τήρηση της αναλυτικής λογιστικής στο παραπάνω εργοστάσιο βιομηχανίας οίνων και ποτών για το έτος 2001. Για την οικονομία της άσκησης θα υποθέσουμε ότι το εργοστάσιο έχει τρία κύρια τμήματα παραγωγής (εκσακχαρώσεως, ζυμώσεως, αποστάξεως) και δύο βοηθητικά (λεβητοστάσιο, υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας) καθώς και ότι παράγει δύο προϊόντα (καθαρό οινόπνευμα, λευκός οίνος) και δύο υποπροϊόντα (διοξειδίο του άνθρακα, ημικαθαρό οινόπνευμα). Τα ποσά που χρησιμοποιούνται είναι υποθετικά.

3.2.1. Παραγωγική διαδικασία – Τεχνολογική διάρθρωση

Η συγκεκριμένη επιχείρηση παράγει καθαρό οινόπνευμα, λευκό οίνο, ημικαθαρό οινόπνευμα και διοξείδιο του άνθρακα, μέσα από 3 φάσεις – τμήματα παραγωγής και χρησιμοποιώντας πρώτες ύλες που αγοράζει από άλλες επιχειρήσεις ή που παράγει η ίδια σαν παράγωγα των αγορασθέντων πρώτων υλών. Η εξελικτική πορεία των εργασιών της έχει ως εξής:

Στο τμήμα Α «εκσακχαρώσεως» χρησιμοποιούνται ως πρώτα ύλες τα παρακάτω: α) Σε στερεά μορφή:

- Σταφίδα
- Σύκα
- Χουρμάδες

β) Σε υγρή μορφή:

- Μελάσα
- Σούμα

Αυτές οι πρώτες ύλες με τη βοήθεια μεταφορικών ταινιών και σωληνώσεων μεταφέρονται σε δεξαμενή και θερμαίνονται σε θερμοκρασία 70-75^ο C με ανάδευση. Όταν η θερμοκρασία φτάσει τους 75^ο C το μίγμα αφήνεται σε ηρεμία δύο ώρες οπότε συντελείται και η παραλαβή των σακχάρων. Τα σακχαρούχα υγρά αντλούνται σε δεξαμενές όπου ρυθμίζεται και η πυκνότητά τους και από εκεί κατευθύνονται στο τμήμα Β.

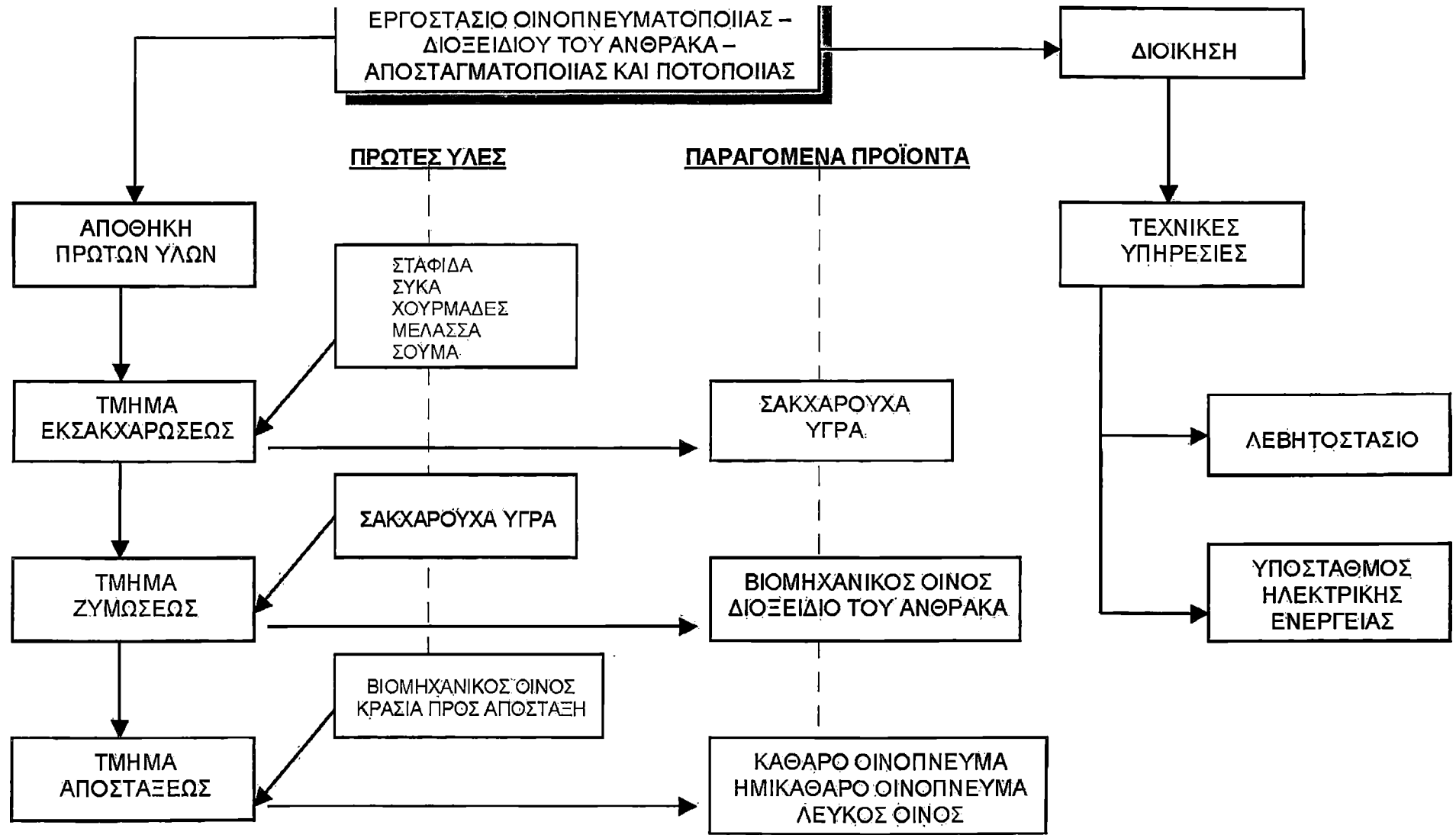
Στο τμήμα Β «ζυμώσεως» χρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες τα σακχαρούχα υγρά που παραλαμβάνονται από το τμήμα εκσακχαρώσεως. Τα σακχαρούχα υγρά με τη βοήθεια αντλιών μεταφέρονται από τις δεξαμενές και διαμέσου ψυγείου, όπου και ψύχονται στους 15^ο C, αποθηκεύονται στις δεξαμενές ζύμωσης. Με ειδική επεξεργασία μετατρέπονται σε βιομηχανικούς οίνους. Κατά τη διάρκεια της ζύμωσης δημιουργείται διοξείδιο του άνθρακα το οποίο πωλείται.

Στο τμήμα Γ «αποστάξεως» χρησιμοποιείται ο βιομηχανικός οίνος που παραλαμβάνεται από το τμήμα ζυμώσεως και κρασιά προς απόσταξη που προμηθεύονται από άλλες επιχειρήσεις. Τα κρασιά προς απόσταξη και ο βιομηχανικός οίνος μέσω ενός

συστήματος σωληνώσεων μεταφέρονται σε δεξαμενές όπου με τη βοήθεια ατμού φέρονται σε βρασμό. Στο σημείο αυτό το βρασμένο μείγμα διαχωρίζεται σε επιμέρους δεξαμενές, με αναλογία 2/3 του μείγματος για την παραγωγή του οινόπνευματος και 1/3 του μείγματος για την παραγωγή του λευκού οίνου, όπου με την χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων αποστάξεως παράγονται καθαρό οινόπνευμα και λευκός οίνος. Κατά τη διάρκεια της αποστάξεως του καθαρού οινόπνευματος παράγεται, από τα υπολείμματα του μείγματος, και ημικαθαρό οινόπνευμα το οποίο πωλείται. Φύρα βιομηχανοποίησης προκύπτει στα τμήματα εκσακχαρώσεως και ζυμώσεως.

Η εξελικτική πορεία των εργασιών της επιχείρησης μπορεί να φανεί και παραστατικά στο σχήμα που ακολουθεί:

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΤΜΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ



3.2.2. Λογιστική Οργάνωση

- . Η εταιρεία τηρεί τα λογιστικά της βιβλία σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.
- . Η ενημέρωση των δύο τομέων της λογιστικής, δηλαδή της Γενικής Λογιστικής και της Αναλυτικής Λογιστικής, γίνεται ταυτόχρονα, με ηλεκτρονικό υπολογιστή.
- . Το κόστος παραγωγής των προϊόντων προσδιορίζεται (εσωλογιστικά) στο τέλος κάθε μήνα. Για την οικονομία της άσκησης εδώ το κόστος παραγωγής των προϊόντων προσδιορίζεται για όλο το έτος.
- . Για τον υπολογισμό της τιμής κτήσεως εφαρμόζεται πάγια η μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων.
- . Οι μερίδες αποθήκης τηρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξίας, σύμφωνα με το σύστημα της διαρκούς απογραφής και είναι ενταγμένες στο λογαριασμό (94), του οποίου αποτελούν την τελευταία βαθμίδα λογαριασμών του.

3.2.3. Αποθέματα ενάρξεως χρήσεως

Σύμφωνα με τα δεδομένα της απογραφής τέλους της προηγούμενης χρήσης και των μερίδων αποθήκης έχουμε:

		Κωδικοί μερίδων αποθήκης	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
94.21.00	Προϊόντα έτοιμα				
94.21.00.00	Καθαρό οινόπνευμα	205.120	0,72	147.687	
94.21.00.01	Λευκός οίνος	1.010.000	0,38	383.800	
		<u>1.215.120</u>		<u>531.487</u>	
94.21.01	Προϊόντα ημιτελή				
94.21.01.00	Σακχαρούχα υγρά	8.000	0,42	3.360	
94.21.01.01	Βιομηχανικός οίνος	5.000	0,28	1.400	
		<u>13.000</u>		<u>4.760</u>	
94.22.00	Υποπροϊόντα ζυμώσεως				
94.22.00.00	Διοξειδίο του άνθρακα	12.900	0,07	903	
94.22.01	Υποπροϊόντα απόσταξης				
94.22.01.00	Ημικαθαρό οινόπνευμα	20.200	0,59	11.918	
		<u>33.100</u>		<u>12.821</u>	
94.23.00	Παραγωγή σε εξέλιξη σακχαρούχων υγρών	20.000	0,40	8.000	
94.24.00	Πρώτες ύλες				
94.24.00.00	Σταφίδες	250.500	0,16	40.080	
94.24.00.01	Σύκα	76.680	0,05	3.834	
94.24.00.02	Χουρμάδες	150.000	0,09	13.500	
94.24.00.03	Μελάσσα	1.408.000	0,08	112.640	
94.24.00.04	Σούμα	95.000	0,47	44.650	
94.24.00.05	Κρασιά προς απόσταξη	440.000	0,26	114.400	
		<u>2.420.180</u>		<u>329.104</u>	

94.26.00 Ανταλλακτικά μηχανολογικού εξοπλισμού 12.000

Οι ποσότητες είναι σε κιλά και οι αξίες σε Euro.

3.2.4.Συναλλαγές, αναλώσεις κ.λ.π. που πραγματοποιήθηκαν

1. Αγοράστηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης, από διάφορους προμηθευτές, τα εξής:

Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
Σταφίδες	935.000	0,17	158.950
Σύκα	126.000	0,05	6.300
Χουρμάδες	432.000	0,10	43.200
Μελάσσα	1.970.000	0,07	137.900
Κρασιά προς απόσταξη	1.021.000	0,29	296.090
Σούμα	395.000	0,41	161.950
	<u>4.879.000</u>		<u>804.390</u>

Οι ποσότητες είναι σε κιλά και οι αξίες σε Euro.

2. Για τις παραπάνω αγορές καταβλήθηκαν μεταφορικά (προς 0,03 το κιλό) συνολικά Euro 146.370 και ασφάλιστρα μεταφοράς (προς 1% επί της αξίας) συνολικά Euro 8.044.

3. Οι πωλήσεις της εταιρίας είχαν ως εξής:

Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
Καθαρό οινόπνευμα	712.600	4,80	3.420.480
Λευκός οίνος	703.980	2,95	2.076.741
	<u>1.416.580</u>		<u>5.497.221</u>

Οι ποσότητες είναι σε κιλά και οι αξίες σε Euro.

4. Αποσβέσεις μηχανήματος M1 μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αξίας Euro 13.307

5. Έκτακτα κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου αξίας Euro 4.590.

3.2.5. Λοιπά δεδομένα

λ Υποθέτουμε ότι τα παρακάτω οργανικά έξοδα κατ' είδος που αφορούν το έτος, έχουν υπολογισθεί και καταχωρηθεί μέχρι 31/12 στη Γενική Λογιστική: Αμοιβές προσωπικού 2.991.600 Euro Αμοιβές τρίτων 150.000 Παροχές τρίτων 125.000 Διάφορα έξοδα 700.000 Τόκοι και συναφή έξοδα 130.000 Αποσβέσεις παγίων 300.000 Προβλέψεις 50.000

λ Χρησιμοποιήθηκαν ανταλλακτικά για την επισκευή του μηχανολογικού εξοπλισμού, ως εξής:

Τμήμα εκσακχαρώσεως 2.500 Euro

Τμήμα ζυμώσεως 1.700

Τμήμα αποστάξεως 4.200

Ο καθορισμός των βάσεων μερισμού των κατ' είδος εξόδων στα κύρια και βοηθητικά τμήματα κόστους, γίνεται με διάφορα γνωστά κριτήρια μερισμού. Τα έξοδα της διευθύνσεως εργοστασίου κατανέμονται με ποσοστό 35% στα βοηθητικά τμήματα και με ποσοστό 10% στις υπόλοιπες θέσεις κόστους. Τα έξοδα λειτουργίας του τμήματος Λεβητοστασίου κατανέμονται με ποσοστό 30% στα κύρια τμήματα παραγωγής και 10% στον Υποσταθμό Ηλεκτρικής Ενέργειας. Τέλος ο Υποσταθμός Ηλεκτρικής Ενέργειας προμήθευσε το εργοστάσιο με 1.000 τόνους Volt. Η κατανομή του στα κύρια τμήματα θα γίνει βάσει της απορρόφησης ρεύματος του κάθε τμήματος:

Τμήμα εκσακχαρώσεως 340 τόνοι Volt

Τμήμα ζυμώσεως 560

Τμήμα αποστάξεως 100

Από τα έξοδα διάθεσης 153.782 Ευρο αποτελούν άμεσα έξοδα πωλήσεως τα οποία βαρύνουν την επιχείρηση και έχουν ως εξής:

Ασφάλιστρα μεταφοράς (1% επί των πωλήσεων) 54.922 Ευρο

Προμήθειες αντιπροσώπων, οι οποίοι μεσολάβησαν για την πραγματοποίηση των πωλήσεων, προς 0,05% επί των πωλήσεων 2.749 Με βάση τα παραπάνω προκύπτει το φύλλο μερισμού των κατ' είδος εξόδων που έχει ως εξής:

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ

ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΜΕΡΙΣΜΟ	ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ		ΚΥΡΙΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ							92.01	92.03	92.04	92.00.53	92.00.00
		92.00.51	92.00.52	ΥΠΟΣΤ. ΗΛΕΚ. ΕΝΕΡ.	ΕΚΣΑΚΧΑΡ ΩΣΗΣ	ΖΥΜΩΣΗΣ	ΑΠΟΣΤΑΞΗΣ	ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	ΔΙΑΘΕΣΗΣ	ΧΡΗΜ/ΚΑ					
		ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ	ΛΕΒΗΤΟΣΤ.												
Αμοιβές προσωπικού	2.991.600	1.000.000	250.000	250.000	197.500	198.300	195.800	500.000	400.000						
Αμοιβές τρίτων	150.000								150.000						
Παροχές τρίτων	125.000		35.000	35.000	15.000	20.000	15.000		5.000						
Διάφορα έξοδα	700.000								700.000						
Τόκοι & συναφή έξοδα	130.000													130.000	
Αποσβέσεις	300.000	10.000	90.000	110.000	40.000	15.000	20.000	10.000	5.000						

Προβλέψεις	50.000		5.000	5.000	15.000	10.000	15.000			
Αναλώσεις υλικών	8.400				2.500	1.700	4.200			
ΣΥΝΟΛΑ	4.455.000	1.010.000	380.000	400.000	270.000	245.000	250.000	510.000	1.260.000	130.000
		1.010.000	353.500	353.500	101.000	101.000	101.000			
			733.500	73.350	220.050	220.050	220.050			
				826.850	281.129	463.036	82.685			
ΣΥΝΟΛΑ					872.179	1.029.086	653.735	510.000	1.260.000	130.000

□ Κατανομή Διευθύνσεως Εργοστασίου: $1.010.000 \times 35\% = 353.500$ για τα δύο βοηθητικά τμήματα και $1.010.000 \times 10\% = 101.000$ για τις υπόλοιπες θέσεις κόστους.

□ Κατανομή Λεβητοστασίου: $733.500 \times 30\% = 220.050$ για τα τρία κύρια τμήματα και $733.500 \times 10\% = 73.350$ για τον υποσταθμό ηλεκτρικής ενέργειας.

131

□ Κατανομή Υποσταθμού Ηλεκτρικής Ενέργειας: $826.850 \times (340/1000) = 281.129$, $826.850 \times (560/1000) = 463.036$, $826.850 \times (100/1000) = 82.685$

✂ Μετά από διενεργηθείσα απογραφή, η παραγωγή σε εξέλιξη της 31/12, προσδιορίστηκε ως εξής:

Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
-------	----------	------	---------------

Σακχαρούχα υγρά 2.000 0,40 800 Οι ποσότητες είναι σε κιλά και οι αξίες σε Ευρο.

✂ Από την αποθήκη παραδόθηκαν στο εργοστάσιο για βιομηχανοποίηση οι εξής πρώτες ύλες, οι οποίες στο τέλος του έτους είχαν όλες χρησιμοποιηθεί:

✂ Επί συνόλου 200 εργάσιμων ωρών του έτους, η απασχόληση των κυρίων τμημάτων παραγωγής, σύμφωνα με το ημερολόγιο παραγωγής κάθε τμήματος και λοιπά στοιχεία, ήταν η ακόλουθη:

Είδος	Ποσότητα
Σταφίδες	985.000
Σύκα	135.000
Χουρμάδες	512.000
Μελάσσα	1.912.000
Κρασιά προς απόσταξη	912.000
Σούμα	411.000

Οι ποσότητες είναι σε κιλά

	Ωρες λειτουργίας	Αντικείμενο επεξεργασίας	
Εκσακχαρώσεως	200	Σταφίδες, σύκα, χουρμάδες, μελάσσα, σούμα	2.850.000
Ζυμώσεως	200	Σακχαρώδη υγρά	985.000
Αποστάξεως	150	Βιομηχανικός οίνος	1.014.500
	50	Κρασιά προς απόσταξη	912.000

Οι ποσότητες είναι σε κιλά

✂ Σύμφωνα με τα στοιχεία (ημερήσια δελτία παραγωγής, δελτία εισαγωγής της αποθήκης, μερίδες αποθήκης), η παραγωγή του έτους ήταν η ακόλουθη:

Είδος	Ποσότητα
Σακχαρούχα υγρά	
Βιομηχανικός οίνος	
Διοξειδίο του άνθρακα	
Καθαρό οινόπνευμα	
Ημικαθαρό οινόπνευμα	
Λευκός οίνος	
	3.759.000 612.000 135.000 484.333 800.000 642.167

Οι ποσότητες είναι σε κιλά.

χ Το διοξειδίο του άνθρακα και το ημικαθαρό οινόπνευμα πωλούνται προς 0,07 και 0,59 Ευρο αντίστοιχα.

Με βάση τα παραπάνω και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, θα γίνουν οι κατάλληλες ημερολογιακές εγγραφές στην Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως, για τα λογιστικά γεγονότα του έτους με σκοπό:

- α) να σχηματισθεί το λειτουργικό κόστος του έτους
- β) να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής των προϊόντων του έτους, η φύρα επεξεργασίας, τα αναλυτικά κατ' είδος μικτά αποτελέσματα και τα συνολικά αποτελέσματα του έτους.

Ημερολόγιο Αναλυτικής Λογιστικής

1			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			898.172
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα		531.487	
94.21.00.00 Καθαρό οινόπνευμα	147.687		
94.21.00.01 Λευκός οίνος	<u>383.800</u>		
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή		4.670	
94.21.01.00 Σακχαρούχα υγρά	3.360		
94.21.01.01 Βιομηχανικός οίνος	<u>1.400</u>		
94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα			
94.22.00 Υποπροϊόντα ζυμώσεως		903	
94.22.00.00 Διοξειδίο του άνθρακα	<u>903</u>		
94.22.01 Υποπροϊόντα αποστάξεως		11.918	
94.22.01.00 Ημικαθαρό οινόπνευμα	<u>11.918</u>		
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη			
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη σακχαρούχων υγρών		8.000	
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας			
94.24.00 Πρώτες ύλες		329.104	
94.24.00.00 Σταφίδες	40.080		
94.24.00.01 Σύκα	3.834		
94.24.00.02 Χουρμάδες	13.500		
94.24.00.03 Μελάσσα	112.640		
94.24.00.04 Σούμα	44.650		
94.24.00.05 Κρασιά προς απόσταξη	<u>114.400</u>		
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων			
94.26.00 Ανταλλακτικά μηχανολογικού εξοπλισμού		<u>12.000</u>	
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			898.172
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα			
90.01.21 Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή λογισμένα		536.247	
90.01.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα λογισμένα		12.821	
90.01.23 Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη		8.000	
90.01.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες λογισμένες		329.104	
90.01.26 Ανταλλακτικά παγίων λογισμένα		<u>12.000</u>	
<i>Άνοιγμα λογαριασμών Αναλυτικής Λογιστικής με αξίας αποθεμάτων ενάρξεως</i>			
2			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			804.390
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας			
94.24.00 Πρώτες ύλες		<u>804.390</u>	
94.24.00.00 Σταφίδες	158.950		
94.24.00.01 Σύκα	6.300		
94.24.00.02 Χουρμάδες	43.200		
94.24.00.03 Μελάσσα	137.900		
94.24.00.04 Σούμα	161.950		
94.24.00.05 Κρασιά προς απόσταξη	<u>296.090</u>		
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			804.390

3			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		154.414	
94.24. Πρώτες & βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας			
94.24.00 Πρώτες ύλες	<u>154.414</u>		154.414
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			
90.02 Αγορές λογισμένες			
90.02.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες λογισμένες	<u>154.414</u>		
<i>Ειδικά έξοδα της προηγούμενης αγοράς (2) πρώτων υλών ως εξής:</i>			
Μεταφορικά	: 4.879.000 Χ 0,03 = 146.370		
Ασφάλιστρα Μεταφοράς:	804.390 Χ 1% = <u>8.044</u>		154.414
4			
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		5.497.221	
90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα	<u>5.497.221</u>		
90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων λογισμένες			5.497.221
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών			
96.22.71.00 Πωλήσεων ετοιμών προϊόντων	<u>5.497.221</u>		
96.22.71.00.00 Καθαρό οινόπνευμα		3.420.480	
96.22.71.00.01 Λευκός οίνος		<u>2.076.741</u>	
<i>Πώληση έτοιμων προϊόντων – Ενημέρωση λογαριασμών: Αναλυτικής Λογιστικής</i>			
5			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ		57.671	
92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	<u>57.671</u>		
92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων			
92.03.04.00 Καθαρό οινόπνευμα		35.915	
92.03.04.01 Λευκός οίνος		<u>21.756</u>	
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα			
90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα		54.922	
90.06.62 Παροχές τρίτων λογισμένες		<u>2.749</u>	
<i>Έξοδα πραγματοποίησης της προηγούμενης πώλησης (4)</i>			
<i>Η κατανομή τους έχει ως εξής:</i>			
Καθ. Οινόπν.	:ασφ.μεταφ.	3.420.480Χ1%=34.205	
	Προμ. Αντιπ/που	3.420.480Χ0,05%=1.710	
Λευκός Οίνος	:ασφ.μεταφ.	2.076.741Χ1%=20.717	
	Προμ. Αντιπ/που	2.076.741Χ0,05%=1.039	
6			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		13.307	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	<u>13.307</u>		

7			
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα	<u>4.590</u>	4.590	
90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα			
90.08.81.03 Έκτακτα κέρδη λογισμένα	<u>4.590</u>		
90.08.81.03.03 Κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			4.590
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	<u>4.590</u>		
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα			
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη	<u>4.590</u>		
<i>Έκτακτα κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου</i>			
8			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		8.400	
92.00.00 Τμήμα εκσακχαρώσεως	2.500		
92.00.00.80 Αναλώσεις υλικών	<u>2.500</u>		
92.00.01 Τμήμα ζυμώσεως	1.700		
92.00.01.80 Αναλώσεις υλικών	<u>1.700</u>		
92.00.02 Τμήμα αποστάξεως	<u>4.200</u>		
92.00.02.80 Αναλώσεις υλικών	<u>4.200</u>		
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			8.400
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων			
94.26.00 Αναλώσεις ανταλλακτικών παγίων στοιχείων	<u>8.400</u>		
94.26.00.00 Αναλώσεις ανταλλακτικών μηχανολογικού εξοπλισμού			
<i>Χρησιμοποίηση ανταλλακτικών για επισκευές μηχανολογικού εξοπλισμού</i>			
9			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		4.446.600	
92.00.00 Εκσακχαρώσεις	267.500		
92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	197.500		
92.00.00.62 Παροχές τρίτων	15.000		
92.00.00.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	40.000		
92.00.00.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>15.000</u>		
92.00.01 Ζυμώσεις	243.300		
92.00.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	198.300		
92.00.01.62 Παροχές τρίτων	20.000		
92.00.01.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	15.000		
92.00.01.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>10.000</u>		
92.00.02 Αποστάξεως	245.800		
92.00.02.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	195.800		
92.00.02.62 Παροχές τρίτων	15.000		
92.00.02.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	20.000		

92.00.53.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>5.000</u>
92.01 Έξοδα λειτουργίας διοίκησης	
92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	500.000
92.01.66 Αποσβέσεις παγίων ενσώματ.	<u>10.000</u>
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	
92.03.00 Έξοδα υπηρεσιών Διευθύνσεως Πωλήσεων	1.202.329
92.03.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	400.000
92.03.00.61 Αμοιβές τρίτων	95.078
92.03.00.62 Παροχές τρίτων	2.251
92.03.00.64 Διάφορα έξοδα	700.000
92.03.00.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	<u>5.000</u>
92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων	<u>57.671</u>
92.03.04.61 Αμοιβές τρίτων	54.922
92.03.04.62 Παροχές τρίτων	<u>2.749</u>
92.04 Έξοδα λειτουργίας χρηματοοικονομικής	
92.04.65 Τόκοι και συναφή έξοδα	<u>130.000</u>
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	
90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	
90.06.61 Αμοιβές τρίτων	
90.06.62 Παροχές τρίτων	
90.06.64 Διάφορα έξοδα	
90.06.65 Τόκοι και συναφή έξοδα	
90.06.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	
90.06.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	

Φύλλο μερισμού των κατ' είδος εξόδων

10

92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ	
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	
92.00.00 Εκσακχαρώσεως	
92.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων	
92.00.00.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>101.000</u>
92.00.01 Ζυμώσεις	
92.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων	
92.00.01.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>101.000</u>
92.00.02 Αποστάξεως	
92.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων	
92.00.02.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>101.000</u>
92.00.52 Λεβητοστάσιο	
92.00.52.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων	
92.00.52.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>353.500</u>
92.00.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας	
92.00.53.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων	
92.00.53.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>353.500</u>

510.000		
1.260.000		
<u>130.000</u>		
		4.446.600
2.991.600		
150.000		
125.000		
700.000		
130.000		
50.000		
<u>50.000</u>		
	1.010.000	
101.000		
101.000		
101.000		
353.500		
<u>353.500</u>		

92.00.01 Ζυμώσεις 92.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων 92.00.01.70.52 Λεβητοστάσιο <u>220.050</u> 92.00.02 Αποστάξεως 92.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων 92.00.02.70.52 Λεβητοστάσιο <u>220.050</u> 92.00.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας 92.00.53.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων 92.00.53.70.52 Λεβητοστάσιο <u>73.350</u> 92 KENTRA (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής 92.00.52 Λεβητοστάσιο <u>733.500</u> (ακολουθούν οι υπολογαριασμοί του)	220.050 220.050 <u>73.350</u> <u>733.500</u>		733.500
<i>Κατανομή Λεβητοστασίου</i>	12		
92 KENTRA (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής 92.00.00 Έκσακχαρώσεως 92.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων 92.00.00.70.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας <u>281.129</u> 92.00.01 Ζυμώσεις 92.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων 92.00.01.70.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας <u>463.036</u> 92.00.02 Αποστάξεως 92.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων 92.00.02.70.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας <u>82.685</u> 92 KENTRA (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής 92.00.53 Υποσταθμός Ηλεκτρικής Ενέργειας <u>826.850</u> (ακολουθούν οι υπολογαριασμοί του)	281.129 463.036 <u>82.685</u> <u>826.850</u>	826.850	826.850
<i>Κατανομή Υποσταθμού Ηλεκτρικής Ενέργειας</i>			

Στη φάση ένα «Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών» έχουμε σαν πρώτες ύλες τις σταφίδες, σύκα, χουρμάδες, μελάσα,

σούμα και μέσω της παραγωγικής διαδικασίας παίρνουμε τα σακχαρούχα υγρά. Για να βρούμε πόσο μα κόστισε η κάθε πρώτη ύλη ξεχωριστά θα πρέπει να βρούμε μια τιμή για κάθε μια πρώτη ύλη (σταφίδες, σύκα κ.λ.π.), η οποία τιμή (πολλαπλασιαζόμενη με την ανάλωση της κάθε μιας ξεχωριστά) θα μας δώσει το ποσό που μας κόστισαν οι πρώτες ύλες στη φάση αυτή. Αυτό γίνεται ως εξής:

	Αρχικό απόθεμα	Αγορές	Εξόδα αγορών
94.24.00.00 σταφίδες	250.500X0,16=40.080 1.185.500X0,19=228.670	935.000X0,17=158.950	935.000X0,03=28.050 158.950X1% = 1.590
94.24.00.01 σύκα	76.680X0,05=3.834 202.680X0,07=13.977	126.000X0,05=6.300	126.000X0,03=3.780 6.300X1%= 63
94.24.00.02 χουρμάδες	150.000X0,09=13.500 582.000X0,12=70.092	432.000X0,10=43.200	432.000X0,03=12.960 43.200X1%=432
94.24.00.03 μελάσσα	1.408.000X0,08=112.640 3.378.000X0,09=311.019	1.970.000X0,07=137.900	1.970.000X0,03=59.100 137.900X1%=1.379
94.24.00.04 σούμα	95.000X0,47=44.650 490.000X0,45=220.070	395.000X0,41=161.950	395.000X0,03=11.850 161.950X1=1.620

(ΦΑΣΗ Ι)

93.00 Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών

94.24.00.00	985.000 X 0,19 = 187.150	94.21.01.00	3.759.000 X 0,40 = 1.494.449
94.24.00.01	135.000 X 0,07 = 9.450	94.23.00	2.000 X 0,40 =
			800
94.24.00.02	512.000 X 0,12 = 61.440	Φύρα	214.000
94.24.00.03	1.912.000 X 0,09 = 172.080	Βιομηχανοποιήσεως	
94.24.00.04	411.000 X 0,45 = 184.950		
94.23.00	20.000 X 0,40 = 8.000		

92.00.00

872.179

3.975.000

1.495.249

3.975.000

1.495.249

13			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			615.070
93.00 Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών			
93.00.00 Κόστος παραγωγής αμέσων υλικών		<u>615.070</u>	
93.00.00.00 Σταφίδες 187.150			
93.00.00.01 Σύκα 9.450			
93.00.00.02 Χουρμάδες 61.440			
93.00.00.03 Μελάσσα 172.080			
93.00.00.04 Σούμα <u>184.950</u>			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			615.070
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες			
94.24.00 Πρώτες ύλες		<u>615.070</u>	
94.24.00.00 Σταφίδες 187.150			
94.24.00.01 Σύκα 9.450			
94.24.00.02 Χουρμάδες 61.440			
94.24.00.03 Μελάσσα 172.080			
94.24.00.04 Σούμα <u>184.950</u>			
<i>Αναλώσεις πρώτων υλών</i>			
14			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			872.179
93.00 Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών		<u>872.179</u>	
93.00.02 Έξοδα λειτουργίας εκσακχαρώσεως <u>872.179</u>			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			872.179

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		<u>872.179</u>		
92.00.00 Έξοδα εκσακχαρώσεως	<u>872.179</u>			
<i>Κατανομή εκσακχαρώσεως</i>				
	15			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ				
93.00 Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών		<u>8.000</u>	8.000	
93.00.03 Παραγωγή σε εξέλιξη σακχαρούχων υγρών	<u>8.000</u>			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ				
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		<u>8.000</u>		8.000
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη σακχαρούχων υγρών	<u>8.000</u>			
<i>Παραγωγή σε εξέλιξη προηγούμενου έτους</i>				
	16			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ				
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		1.494.449	1.495.249	
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή				
94.21.01.00 Σακχαρούχα υγρά	<u>1.494.449</u>			
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		<u>800</u>		
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη σακχαρούχων υγρών	<u>800</u>			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ				
93.00 Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών		<u>1.495.249</u>		1.495.249
93.00.00 Κόστος άμεσων υλικών	623.070			
93.00.02 Έξοδα λειτουργίας εκσακχαρώσεως	<u>872.179</u>			
<i>Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών</i>				

Στη δεύτερη φάση «Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων» έχουμε σαν πρώτη ύλη τα σακχαρούχα υγρά που πήραμε από τη φάση ένα «Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών». Σε αυτά όμως πρέπει να προσθέσουμε και τα σακχαρούχα υγρά που έχουμε σαν απόθεμα από το προηγούμενο έτος, έτσι ώστε να βρούμε την τιμή που θα μας δώσει το κόστος των σακχαρούχων υγρών στη φάση αυτή. Οπότε:

$$(1.494.449+3.360) : (3.759.000+8.000) = 0,39$$

(ΦΑΣΗ II)

93.01 Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων

94.21.01.00	985.000 X 0,39 =	384.150
92.00.01		1.029.086

985.000	1.413.236
---------	-----------

94.21.01.01	612.000 X 2,29 =	1.403.786
94.22.00.00	135.000 X 0,07 =	9.450
Φύρα	238.000	

Βιομηχανοποιήσεως
985.000 1.413.236

Το διοξείδιο του άνθρακα είναι υποπροϊόν του τμήματος ζυμώσεως και πωλείται προς 0,07το κιλό, δίχως να πραγματοποιείται δαπάνη για ειδικά έξοδα πωλήσεως.

17			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ		384.150	
93.01 Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων			
93.01.00 Κόστος παραγωγής άμεσων υλικών		<u>384.150</u>	
93.01.00.00 Σακχαρούχα υγρά	384.150		
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			384.150
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή		<u>384.150</u>	
94.21.01.00 Σακχαρούχα υγρά	384.150		
<i>Αναλώσεις υλικών</i>			
18			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ		1.029.086	
93.01 Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων		<u>1.029.086</u>	
93.01.02 Έξοδα λειτουργίας ζυμώσεως	1.029.086		
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			1.029.086
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		<u>1.029.086</u>	
92.00.01 Έξοδα ζυμώσεως	1.029.086		
<i>Κατανομή ζυμώσεως</i>			
19			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		1.403.786	
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή			
94.21.01.01 Βιομηχανικός οίνος	1.403.786		
94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα		<u>9.450</u>	
94.22.00 Υποπροϊόντα ζυμώσεως			
94.22.00.00 Διοξειδίο του άνθρακα	9.450		
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			1.413.236
93.01 Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων		<u>1.413.236</u>	
93.01.00 Κόστος άμεσων υλικών	384.150		
93.01.02 κόστος λειτουργίας ζυμώσεως	1.029.086		
<i>Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων.</i>			

Η Τρίτη φάση «Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος και λευκού οίνου» χωρίζεται σε δύο επιμέρους φάσεις. Στη φάση «Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος» και στη φάση «Κόστος παραγωγής λευκού οίνου». Και οι δύο φάσεις χρησιμοποιούν τις ίδιες πρώτες ύλες, αλλά σε διαφορετικές αναλογίες. Δηλαδή τα 2/3 του μείγματος (κρασιά προς απόσταξη – βιομηχανικός οίνος) χρησιμοποιούνται για την παραγωγή του καθαρού οινοπνεύματος και το 1/3 του μείγματος για την παραγωγή του λευκού οίνου.

Ομοίως και τα έξοδα της αποστάξεως χρησιμοποιούνται κατά τα 2/3 για την παραγωγή καθαρού οινοπνεύματος και κατά το 1/3 για την παραγωγή λευκού οίνου.

Για την παραγωγή καθαρού οινοπνεύματος θα πρέπει να προσθέσουμε στα 2/3 των βιομηχανικών οίνων από τη φάση II και τα 2/3 των βιομηχανικών οίνων που έχουμε ως αρχικό απόθεμα από το προηγούμενο έτος.

μΤέλος, στο «Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος» θα πρέπει να βρούμε την τιμή που μας δίνει πόσο μας κόστισαν τα κρασιά προς απόσταξη στη φάση αυτή. Οπότε:

	Αρχικό απόθεμα	Αγορές	Έξοδα αγορών
94.24.00.05	440.000X0,26=114.400	1.021.000X0,29=296.090	1.021.000X0,03=30.630
κρασιά προς			296.090X1% = 2.961
απόσταξη	1.461.000X0,30=444.081		

(ΦΑΣΗ III)

93.02 Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος

94.21.01.01	676.333 X 2,28 =1.542.039	94.21.00.00	484.333 X 3.49 = 1.688.262
94.24.00.05	608.000 X 0,30 = 182.400	94.22.01.00	800.000 X 0,59 =
			472.000
92.00.02	435.823		
	1.284.333	2.160.262	1.284.333
			2.160.262

Το ημικαθαρό οινόπνευμα είναι υποπροϊόν του τμήματος απόσταξης και πωλείται προς 0,59 το κιλό, δίχως να πραγματοποιείται δαπάνη για ειδικά έξοδα πωλήσεως.

(ΦΑΣΗ III)

93.03 Κόστος παραγωγής λευκού οίνου

94.21.01.01	338.167 X 2,28 = 771.021	94.21.00.01	642.167 X 1,68 = 1.080.133
94.24.00.05	304.000 X 0,30 = 91.200		
92.00.02	217.912		
	642.167	1.080.133	642.167 1.080.133

20			
93. ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			2.586.660
93.02 Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος		1.724.439	
93.02.00 Κόστος παραγωγής αμέσων υλικών			
93.02.00.00 Βιομηχανικός οίνος	1.542.039		
93.02.00.01 Κρασιά προς απόσταξη	<u>188.400</u>		
93.03 Κόστος παραγωγής λευκού οίνου		<u>862.221</u>	
93.03.00 Κόστος παραγωγής αμέσων υλικών			
93.03.00.00 Βιομηχανικός οίνος	771.021		
93.03.00.01 Κρασιά προς απόσταξη	<u>91.200</u>		
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			2.586.660
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		<u>2.586.660</u>	
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή			
94.21.01.01 Βιομηχανικός οίνος	2.313.060		
94.21.01.02 Κρασιά προς απόσταξη	<u>273.600</u>		
Αναλώσεις υλικών			

21			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			653.735
93.02 Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος		435.823	
93.02.02 Έξοδα λειτουργίας αποστάξεως	<u>435.823</u>		
93.03 Κόστος παραγωγής λευκού οίνου		<u>217.912</u>	
93.03.02 Έξοδα λειτουργίας αποστάξεως	<u>217.912</u>		
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			653.735
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		<u>653.735</u>	
92.00.02 Έξοδα αποστάξεως	<u>653.735</u>		
<i>Κατανομή αποστάξεως</i>			
22			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			2.160.262
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		1.688.262	
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα			
94.21.00.00 Καθαρό οινόπνευμα	<u>1.688.262</u>		
94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα		<u>472.000</u>	
94.22.01 Υποπροϊόντα αποστάξεως			
94.22.01.00 Ημικαθαρό οινόπνευμα	<u>472.000</u>		
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			2.160.262
93.02 Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος		<u>2.160.262</u>	
93.02.00 Κόστος άμεσων υλικών	1.724.439		
93.02.02 Κόστος λειτουργίας αποστάξεως	<u>435.823</u>		
<i>Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος</i>			
23			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			1.080.133
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		<u>1.080.133</u>	
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα			
94.21.00.01 Λευκός οίνος	<u>1.080.133</u>		
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			1.080.133
93.03 Κόστος παραγωγής λευκού οίνου		<u>1.080.133</u>	
93.03.00 Κόστος άμεσων υλικών	862.221		
93.03.02 Κόστος λειτουργίας αποστάξεως	<u>217.912</u>		
<i>Κόστος παραγωγής λευκού οίνου</i>			

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να βρούμε το κόστος πωληθέντων. Για να βρούμε το κόστος πωληθέντων πρέπει να βρούμε την μέση τιμή, οπότε:

Αρχικό απόθεμα Ετοιμών προϊόντων	Έτοιμα προϊόντα φάση III	κιλά αρχικού αποθέματος	κιλά έτοιμου προϊόντος
-------------------------------------	-----------------------------	----------------------------	---------------------------

Καθαρό (147.687 + 1.688.262) : (205.120 + 484.333) οινόπνευμα 1.835.949 : 689.453 = 2,66
Λευκός (383.800 + 1.080.133) : (1.010.000 + 642.167) οίνος 1.463.933 : 1.652.167 = 0,88

Επομένως τα πωλημένα προϊόντα κόστισαν για εμάς:

- 94.21.00.00 καθαρό οινόπνευμα 712.600 X 2,66 = 1.895.516
- 94.21.00.01 λευκός οίνος 703.980 X 0,88 = 619.502 2.515.018

24			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		2.515.018	
96.20 Κόστος παραγωγής πωληθέντων			
96.20.01 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών & ημιτελών	<u>2.515.018</u>		
96.20.01.00 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών			
96.20.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 1.895.516			
96.20.01.00.01 Λευκός οίνος <u>619.502</u>			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			2.515.018
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα	<u>2.515.018</u>		
94.21.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 1.895.516			
94.21.00.01 Λευκός οίνος <u>619.502</u>			
<i>Κόστος παραγωγής ετοιμών προϊόντων</i>			
25			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		2.515.018	
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως			
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών & ημιτελών	<u>2.515.018</u>		
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών			
96.22.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 1.895.516			
96.22.01.00.01 Λευκός οίνος <u>619.502</u>			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			2.515.018
96.20 Κόστος παραγωγής πωληθέντων			
96.20.01 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών & ημιτελών	<u>2.515.018</u>		
96.20.01.00 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών			
96.20.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 1.895.516			
96.20.01.00.01 Λευκός οίνος <u>619.502</u>			
<i>Μεταφορά κόστους πωληθέντων ετοιμών στον 96.22</i>			
26			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		57.671	
96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων	<u>57.671</u>		
96.21.01 Άμεσα έξοδα προϊόντων ετοιμών & ημιτελών			
96.21.01.00 Προϊόντων ετοιμών			
96.21.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 35.915			
96.21.01.00.01 Λευκός οίνος <u>21.756</u>			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			57.671
92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	<u>57.671</u>		
92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων			
92.03.04.61 Αμοιβές τρίτων 54.922			
92.03.04.62 Παροχές τρίτων <u>2.749</u>			
<i>Μεταφορά των άμεσων εξόδων πωλήσεων στον 96.21</i>			
27			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		57.671	
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως			
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών & ημιτελών	<u>57.671</u>		
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών			
96.22.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 35.915			
96.22.01.00.01 Λευκός οίνος <u>21.756</u>			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			57.671
96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων	<u>57.671</u>		
96.21.01 Προϊόντων ετοιμών & ημιτελών			
96.21.01.00 Προϊόντων ετοιμών			
96.21.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 35.915			
96.21.01.00.01 Λευκός οίνος <u>21.756</u>			
<i>Μεταφορά του 96.21 στον 96.22</i>			

28			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		2.924.532	
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	<u>2.924.532</u>		
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών & ημίτελών			
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών			
96.22.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 1.489.049			
96.22.01.00.01 Λευκός οίνος <u>1.435.483</u>			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			2.924.532
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	<u>2.924.532</u>		
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως			
98.99.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 1.489.049			
98.99.00.01 Λευκός οίνος <u>1.435.483</u>			
<i>Καθαρό Οινόπνευμα:</i> <i>Πωλ.3.420.480-Κόστος πωλ.1.895.516-αμ.εξ.πωλ.35.915=1.489.049</i>			
<i>Λευκός Οίνος:</i> <i>Πωλ.2.076.741-Κόστος πωλ.619.502-αμ.εξ.πωλ.21.756=1.435.483</i>			
<i>Μεταφορά του 96.22 στον 98.99</i>			
29			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		1.842.329	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	<u>1.842.329</u>		
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
98.99.01.00 Έξοδα λειτουργίας διοίκησης 510.000			
98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως 1.202.329			
98.99.01.03 Έξοδα λειτουργίας χρηματ/κων <u>130.000</u>			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			1.842.329
92.01 Έξοδα λειτουργίας διοίκησης 510.000			
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης 1.202.329			
92.03.00 Έξοδα υπηρεσίας διεύθυνσης πωλήσεων			
92.04 Έξοδα λειτουργίας χρηματ/κων <u>130.000</u>			
<i>Μεταφορά των 92.01, 92.03, 92.04 στον 98.99</i>			
30			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		2.929.122	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως			
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	2.924.532		
98.99.00.00 Καθαρό Οινόπνευμα 1.489.049			
98.99.00.01 Λευκός Οίνος <u>1.435.483</u>			
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	<u>4.590</u>		
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη <u>4.590</u>			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			2.929.122
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως			
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	1.842.329		
98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας 510.000			
98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως 1.202.329			
98.99.01.03 Έξοδα χρημ/κής λειτουργίας <u>130.000</u>			
98.99.08 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος 13.307			
98.99.99 Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη χρήσεως) <u>1.073.486</u>			
<i>Αποτελέσματα χρήσεως</i>			

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. **1. Θεοδώρου Γ. Γρηγοράκου «Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2000.**
2. **2. Δημοσθένης Λ. Χέβας – Αφροδίτη Ι. Παπαδάκη «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών 2002**
3. **3. Ε. Σακέλλη «Η Ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σε μηνιαία και ετήσια βάση», Εκδόσεις Βρύκους 1997**