



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΠΑΤΡΩΝ
UNIVERSITY OF PATRAS

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ
ΠΡΟΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΠΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΟΜΑΔΑ 9 ΓΛΣ.

ΦΟΙΤΗΤΕΣ:

ΟΙΚΟΝΟΜΟΠΟΥΛΟΣ ΧΡΙΣΤΟΣ
ΤΖΑΧΡΗΣΤΑ ΕΙΡΗΝΗ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΖΑΦΕΙΡΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ, ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2021

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η αναλυτική λογιστική περιλαμβάνει όλες τις εγγραφές που αφορούν την ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), που σχετίζεται αποκλειστικά με την κοστολόγηση των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών.

Σύμφωνα με την αρχή της αυτονομίας η αναλυτική λογιστική λειτουργεί ανεξάρτητα από τη γενική, σε λογαριασμούς που αναπτύσσονται στην ομάδα 9, συνδέονται δε και συλλειτουργούν μεταξύ τους στο ανεξάρτητα λογιστικό κύκλωμα της ομάδας αυτής.

Η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως εξασφαλίζεται με διάμεσους - αντικρουζόμενους λογαριασμούς, οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν στην ομάδα 9

Είναι δυνατό να συγχωνεύονται και να λειτουργούν σε ένα ενιαίο σύστημα λογιστικής (στο αυτό λογιστικό κύκλωμα) η γενική και η αναλυτική λογιστική με την προϋπόθεση ότι η αναλυτική λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δεν θα αλλοιώνονται οι βασικές αρχές της λογιστικής.

Κόστος είναι η χρηματική δαπάνη για την απόκτηση συντελεστών παραγωγής.

Η κοστολόγηση ή λογιστική κόστους είναι μια διαδικασία που αφορά τη συλλογή, την καταγραφή, την ταξινόμηση, την ανάλυση, την ανακεφαλαίωση, την κατανομή και την αξιολόγηση των διαφόρων εναλλακτικών τρόπων δράσης και τον έλεγχο του κόστους. Στόχος της είναι να συμβουλευεί την διοίκηση σχετικά με την πιο ενδεδειγμένη πορεία δράσης με βάση το κόστος, την αποδοτικότητα και την ικανότητα. Η Κοστολόγηση παρέχει αναλυτικές πληροφορίες για το κόστος διαχείρισης και τον προγραμματισμό των μελλοντικών κινήσεων.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην εργασία αυτή ως κύριο θέμα αναφέρεται η ανάλυση της ομάδας του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου.

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζουμε την ανάλυση της ομάδας 9 , περιγράφοντας όλους τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς αλλά και τον τρόπο που αυτοί χρεώνονται και πιστώνονται, δηλαδή λειτουργούν μέσα σε μία λογιστική εγγραφή.

Στην συνέχεια αναφερόμαστε στα συστήματα και τις μεθόδους κοστολόγησης και στον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιούνται από μία επιχείρηση.

Τέλος δίνονται συγκεκριμένα παραδείγματα με υπολογισμούς και εγγραφές για την ορθότερη ανάλυση της λειτουργίας των λογαριασμών της ομάδας 9.

ABSTRACT

The main topic of this paper is the analysis of the group of the Greek general accounting plan.

In the first chapter we present the analysis of group 9, describing all the primary and secondary accounts but also the way they are debited and credited, ie they operate within an accounting record.

Here are the costing systems and methods and how they are used by a business.

Finally, specific examples are given with calculations and records for the most correct analysis of the operation of group 9 accounts.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|--|----|
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ..... | 1 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο :Η ΟΜΑΔΑ 9 ΤΟΥ ΕΓΛΣ | 2 |
| 1.1 ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΟΜΑΔΑΣ 9 | 2 |
| 1.2 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9 | 2 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ..... | 27 |
| 2.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ..... | 27 |
| 2.2 ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΜΟΡΦΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ | 28 |
| 2.3 Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ..... | 29 |
| 2.4 ΡΟΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΜΕ ΤΗ ΜΟΡΦΗ ΣΥΝΑΡΤΗΣΕΩΝ..... | 29 |
| 2.5 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ | 30 |
| 2.5.1 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ..... | 31 |
| 2.5.2 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ | 32 |
| 2.5.3 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ | 33 |
| 2.6 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ..... | 34 |
| 2.7 Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ..... | 37 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ..... | 45 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ..... | 54 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ | 55 |

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η αναλυτική λογιστική αφορά την διαχείριση των λογαριασμών που ανήκουν στην ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ).

Στα σταθερά στοιχεία των λογαριασμών υπάρχουν πεδία που θα πρέπει να καθοριστούν στους λογαριασμούς (είτε γενικής είτε αναλυτικής), που οι κινήσεις τους «αναλύονται», δηλαδή, δημιουργούν ένα νέο άρθρο στην αναλυτική λογιστική με την ανάλυση του ποσού της κάθε κίνησής τους (Λογιστική – Γενική λογιστική – Στοιχεία λογαριασμών).

Το αντικείμενο της αναλυτικής λογιστικής είναι:

- Ο προσδιορισμός του πραγματικού κόστους για κάθε λειτουργία της επιχείρησης (θέση κόστους) και για κάθε παραγόμενο προϊόν (φορέα κόστους)
- Ο προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης για την κατάρτιση του ισολογισμού και την τήρηση της διαρκούς απογραφής.
- Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων
- Ο έλεγχος της διαχείρισης
- Η παροχή όλων των απαραίτητων στοιχείων για την άσκηση της τιμολογιακής πολιτικής, για την άσκηση του περιοδικού σχεδιασμού, για την λήψη αποφάσεων, για την κατάρτιση και λειτουργία του πρότυπου κόστους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: Η ΟΜΑΔΑ 9 ΤΟΥ ΕΓΛΣ

1.1 ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΟΜΑΔΑΣ 9

Σε περίπτωση λειτουργίας συστήματος αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως στο κλειστό λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 9, η οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη να αναπτύξει τους λογαριασμούς που κατά την κρίση της εξυπηρετούν τις ανάγκες της κάτω από τους ακόλουθους υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

Λ/σμός 90: Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι λογαριασμοί

Λ/σμός 91: Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων

Λ/σμός 92: Κέντρα (θέσεις) κόστους

Λ/σμός 93: Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)

Λ/σμός 94: Αποθέματα

Λ/σμός 95: Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

Λ/σμός 96: Έσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

Λ/σμός 97: Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

Λ/σμός 98: Αναλυτικά αποτελέσματα

1.2 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90 «ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ»

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.00

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.02 Αγορές λογισμένες

90.03

| |
|--|
| 90.04 |
| 90.05 |
| 90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα |
| 90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα |
| 90.08 Αποτελέσματα λογισμένα |
| 90.09 |
| 90.10 |
| |
| 90.99 |

Σημείωση: Η παρατιθέμενη ανάλυση των υπολογαριασμών του 90 είναι ενδεικτική και διαφορετική αυτής του Π.Δ. 1123/80 έτσι ώστε οι υπολογαριασμοί του 90 να είναι αντίστοιχοι με τους πρωτοβάθμιους των ομάδων 2, 6, 7 και 8 από τους οποίους ενημερώνονται π.χ. ο υπολογαριασμός 90.01.00 «εμπορεύματα λογισμένα» του Π.Δ. 1123/80 εμφανίζεται στην ανάλυσή μας σαν 90.01.20 «εμπορεύματα λογισμένα».

Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα για τις ανάγκες της να προβαίνει σε μεγαλύτερη ανάλυση μέχρι και τους αντίστοιχους δευτεροβάθμιους ή τριτοβάθμιους των ομάδων 2, 6, 7 και 8.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ο λογαριασμός 90 χρεώνεται ή πιστώνεται πάντοτε με πίστωση ή χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 9. Έτσι επιτυγχάνεται το κλειστό λογιστικό κύκλωμα και η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής. Με τον τρόπο αυτό της λειτουργίας του λογαριασμού 90 εξασφαλίζεται η απόλυτη συμφωνία των αποτελεσμάτων που προσδιορίζονται χωριστά από τη γενική και την αναλυτική λογιστική, με εξαίρεση την περίπτωση εκείνη που τυχόν διαφορές αποσβέσεων και υπολογιστικά έξοδα ή έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική με τη

χρησιμοποίηση ιδιαίτερων υπολογαριασμών του 90. Στην περίπτωση αυτή τα αποτελέσματα της αναλυτικής λογιστικής διαφέρουν από εκείνα της γενικής κατά τις διαφορές αποσβέσεων και τα υπολογιστικά έξοδα (-) και τα υπολογιστικά έσοδα (+).

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

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

Ο λογαριασμός 90.02 πιστώνεται με το κόστος των αγορών, όπως αυτό διαμορφώνεται και καταχωρείται στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεμάτων του 94 ή του λογαριασμού 91.09 «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)», στην περίπτωση που έχει προηγηθεί η ενσωμάτωση αγορών αποθεμάτων στον 94 με προϋπολογιστικές τιμές, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτ. 9 της παρ. 5.212. 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 95. 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 κατ' είδος λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατ' είδος οργανικά έξοδα, τα οποία - οριστικά και εκκαθαρισμένα ή προϋπολογιστικά όταν γίνεται χρήση της δυναμικής ευχέρειας προϋπολογιστικών καταχωρίσεων - έχουν καταχωρηθεί προηγούμενα στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής. Οι υπολογαριασμοί του 90.06 αναπτύσσονται κατά τρόπο που το τελευταίο τους ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 6.

Οι οικονομικές μονάδες έχουν τη δυνατότητα να αναπτύξουν το λογαριασμό 90.06 αναλυτικότερα ή περιληπτικότερα, σύμφωνα με τις ανάγκες τους. Στην περίπτωση

αυτή απαραίτητη προϋπόθεση είναι ότι, στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού, οι υπολογαριασμοί του 90.06 θα εμφανίζουν αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων τους ίσο άλλα αντίθετο με το αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων των λογαριασμών της ομάδας 6.

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

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

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

γ. 91.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», όταν τα κατ' είδος οργανικά έξοδα λογίζονται προηγούμενα στα κέντρα ή στους φορείς κόστους με τιμές υπολογιστικές ή με τη χρήση ειδικών συντελεστών, όπως π.χ. στην περίπτωση που ο λογαριασμός του ηλεκτρικού ρεύματος εκδίδεται και περιέρχεται στην οικονομική μονάδα μετά από κάθε περίοδο λογισμού. Στις περιπτώσεις αυτές τα σχετικά έξοδα ενσωματώνονται στους λογαριασμούς κέντρων ή φορέων κόστους προϋπολογιστικά κατά την περίοδο λογισμού, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 91.06, οι 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. Οι τυχόν διαφορές μεταξύ προϋπολογισμένων και πραγματικών εξόδων αντιμετωπίζονται με τον τρόπο που καθορίζεται στην περίπτ. 5 της παρ. 5.218.

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

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

στ. 97.02.02 «διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα», στους υπολογαριασμούς του οποίου μεταφέρονται έξοδα 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 αλλοιώνεται το λειτουργικό κόστος και η συγκρισιμότητά του από χρήση σε χρήση, όπως π.χ. στην περίπτωση καταβολής αποζημιώσεως ιδιαίτερα μεγάλου ποσού λόγω καταγγελίας συμβάσεως ορισμένου χρόνου πριν από τη λήξη της στην περίπτωση αυτή, προς αποφυγή της αλλοιώσεως του λειτουργικού κόστους και για τη διαφύλαξη της συγκρισιμότητάς του από χρήση σε χρήση, δεν πρέπει το ποσό αυτό να ενσωματωθεί στο κόστος, αλλά φέρεται στη χρέωση του οικείου υπολογαριασμού του 97.02.02.

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

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

Ο λογαριασμός 90.06 χρεώνεται στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

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

Και στην περίπτωση των οργανικών εσόδων κατ' είδος δεν αποκλείεται η αντιστροφή της πορείας των εγγραφών ενημερώσεως των δύο κλάδων της λογιστικής (γενικής και αναλυτικής), όταν αυτό επιβάλλεται από τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας.

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

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

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

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

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

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

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

- α. 91.00, 91.01 και 91.05 κατά την ενσωμάτωση π.χ. των υπολογιστικών εξόδων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως εξόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.
- β. 92 κατά την ενσωμάτωση των εξόδων αυτών στο λειτουργικό κόστος, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξή τους.

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

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

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

- α. 91.02 κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως ή ομαδοποίησεως εσόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη ή ομαδοποίηση.
- β. 96.70 - 96.79 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 χρήσεως ο λογαριασμός 90.10 πιστώνεται, με χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91 «ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ-ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ»

91 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

91.01 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.02 Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)

91.03

91.04

91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό

91.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.08 Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.09 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.99

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

Οι υπολογαριασμοί του 91 εξυπηρετούν τους εξής ειδικότερους σκοπούς:

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

β) Τη χρονική τακτοποίηση των αποθεμάτων (αγορών και πωλήσεων) και τη χρονική κατανομή των εξόδων-εσόδων και αποτελεσμάτων μέσα σε πλαίσια της αναλυτικής

λογιστικής, προκειμένου η επιχείρηση να προσδιορίζει βραχύχρονα αποτελέσματα.
γ) Την κατάταξη των εξόδων κατά τρόπο διάφορο από εκείνο της γενικής λογιστικής και από εκείνο της κατατάξεως τους μέσα στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92 «ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ»

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

92.05

.....

92.99 Καταλογισμένο λειτουργικό κόστος (λογ/σμός αντίθετος)

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

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

Οι παραπάνω λογαριασμοί τηρούνται υποχρεωτικά μόνο σε περίπτωση που να υπάρχει και να δραστηριοποιείται η αντίστοιχη λειτουργία μέσα στην επιχείρηση. Αν π.χ σε μια τεχνική επιχείρηση δεν υπάρχει λειτουργίας διαθέσεως τότε δεν υποχρεούται να τηρεί το λογαριασμό 90.03 « έξοδα λειτουργίας διαθέσεως ». Επίσης

οι λογαριασμοί αυτοί αναπτύσσονται σε λογαριασμούς (τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους κ.λ.π.) κατά κέντρα κόστους τα οποία διαρθρώνονται, κατά κανόνα, με βάση :

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

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

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

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

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

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

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)»

93.00 Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Α'

93.01 Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Β'

93.02 Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Γ'

93.03

.....

93.97 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων

93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων

93.99 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων (πολυετούς αποσβέσεως)

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

Συγκεκριμένα :

Στον προκείμενο λογαριασμό συγκεντρώνεται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους ,οι οποίοι είναι:

- Τα προϊόντα (έτοιμα και ημιτελή).
- Τα υποπροϊόντα – υπολείμματα.
- Οι υπηρεσίες.
- Τα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία και τα ανταλλακτικά τους.
- Τα ιδιοπαραγόμενα άυλα πάγια στοιχεία.
- Η παραγωγή σε εξέλιξη.

Σε μια βραχύχρονη περίοδο ή χρήση, το ολικό κόστος παραγωγής πρέπει να αναλύεται :στο

-κόστος των αναλωμένων υλικών και

-στα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 στη γενική λογιστική.

Η παραπάνω ανάλυση δεν είναι απαραίτητη στις εξής περιπτώσεις :

α) όταν τα προαναφερθέντα στοιχεία έχουν προκύψει από την ανάλυση του λογαριασμού 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής»,

β) όταν αφενός το κόστος δεν διέρχεται από το λογαριασμό 92.00, αφετέρου καταλογίζεται απευθείας στους υπολογαριασμούς του 93,

γ) όταν οι σχετικές πληροφορίες έχουν προκύψει από τους υπολογαριασμούς του 94 «αποθέματα» .

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

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

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 « ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ »

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

94.20 Εμπορεύματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας

94.25 Αναλώσιμα υλικά

94.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

94.27

94.28 Είδη συσκευασίας

.....

94.99

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

Η αναλυτική λογιστική αναλύει παραπέρα τις γενικές κατηγορίες των αποθεμάτων κατά τρόπο που να ανταποκρίνονται καλύτερα στην εξυπηρέτηση των αναγκών της κοστολογήσεως, του προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, της αναλύσεως των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητας ή φορείς ευθύνης και του ελέγχου των αποθεμάτων που αποβλέπει στην αποτελεσματική διαχείριση τους.

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

- α. 90.01 κατά το λογισμό των αρχικών αποθεμάτων στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής.
- β. 90.02 κατά το λογισμό του οριστικοποιημένου κόστους αγορών, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής, όταν δεν προηγείται χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 91.
- γ. 91.09 με το προϋπολογισμένο κόστος των αποθεμάτων, όταν δεν είναι γνωστό το ακριβές κόστος τους.
- δ. Υπολογαριασμών του 91, όταν προηγείται χρέωση των λογαριασμών αυτών κατά την αγορά των αποθεμάτων με σκοπό την ανακατάταξη ή προομαδοποίησή τους με άλλα αγορασμένα αποθέματα.
- ε. 93 με το κόστος παραγωγής των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων, καθώς και των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων και, στο τέλος της χρήσεως ή της περιόδου λογισμού, με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως προσδιορίζεται έπειτα από απογραφή.

- στ. 94 με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων, όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική.
- ζ. 95 με τις θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς, στην περίπτωση εφαρμογής πρότυπης κοστολόγησης, όταν οι αποκλίσεις αυτές προσδιορίζονται τη στιγμή της παραλαβής των αποθεμάτων.
- η. 97.10.00.01 με την αξία των πλεονασμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε αυτή γίνεται κατά τη διάρκεια, είτε κατά το τέλος της χρήσεως.
- θ. 99.01 με την αξία των αποθεμάτων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) στα οποία τηρείται αυτοτελής αναλυτική λογιστική.
9. Ο λογαριασμός 94 πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:
- α. 92 με το κόστος των αποθεμάτων που αναλώνονται, όταν η αξία τους χρεώνεται απευθείας στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους.
- β. 93 με το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής, όταν καταλογίζονται απευθείας στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής, χωρίς τη μεσολάβηση του λογαριασμού 92.
- γ. 94 με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ τμημάτων, αποθηκών και των υποκαταστημάτων ή εργοστασίων τα οποία δεν τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.
- δ. 95 με τις αρνητικές αποκλίσεις κόστους αγοράς, όταν η οικονομική μονάδα εφαρμόζει την πρότυπη κοστολόγηση και οι αποκλίσεις προσδιορίζονται κατά την αγορά ή παραλαβή π.χ. των υλικών.
- ε. 96.20 με το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων αποθεμάτων.
- στ. 97.10.00.00 με την αξία των ελλειμμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε κατά τη διάρκεια, είτε στο τέλος της χρήσεως.
- ζ. 99.02 με το κόστος των αποθεμάτων που αποστέλλονται σε άλλα τμήματα, αποθήκες ή υποκαταστήματα, τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.
- η. 90 ή 91 με τις μειώσεις του κόστους αγοράς των αποθεμάτων (εκπτώσεις ή επιστροφές).
- θ. 90, 98 και 99 με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 « ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ»

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών - υλικών (Υ)

95.01 Αποκλίσεις άμεσης εργασίας (ΑΕ)

95.02 Αποκλίσεις γενικών βιομηχανικών εξόδων (ΓΒΕ)

95.03 Αποκλίσεις εξόδων διοικητικής λειτουργίας

95.04 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

95.05 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας διαθέσεως

95.06

.....

95.99

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

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

Πρότυπο κόστος – Πραγματικό κόστος = ± Αποκλίσεις Συνεπώς, στην περίπτωση που το πρότυπο κόστος είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό κόστος η απόκλιση είναι θετική και επηρεάζει θετικά τα τελικά αποτελέσματα(κέρδος), ενώ στην αντίθετη περίπτωση η απόκλιση είναι αρνητική και επηρεάζει αρνητικά τα τελικά αποτελέσματα (ζημιά).

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

Για τις πρώτες ύλες:

- σε αποκλίσεις αποδόσεως

- σε αποκλίσεις τιμής

Για την άμεση εργασία:

- σε αποκλίσεις αποδοτικότητας
- σε αποκλίσεις τιμής

Για τα γενικά βιομηχανικά έξοδα:

- σε αποκλίσεις βαθμού απασχολήσεως
- σε αποκλίσεις αποτελεσματικότητας
- σε αποκλίσεις Προϋπολογισμού

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

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

Οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως του κόστους (92 ή 93) χρεώνονται με το πραγματικό ύψος των κατ' είδος ή ομαδοποιημένων στοιχείων κόστους, εκτός, ίσως, από το κόστος των πρώτων υλών για τις οποίες η απόκλιση της τιμής είναι δυνατό να προσδιορίζεται ,είτε για εκείνες που αγοράζονται ,είτε για εκείνες που αναλώνονται.

Οι παραπάνω λογαριασμοί πιστώνονται με το πρότυπο κόστος, π.χ. των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων που παράγονται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 94. Το υπόλοιπο που δημιουργείται στους λογαριασμούς συγκεντρώσεως του κόστους αντιπροσωπεύει τις ολικές αποκλίσεις κόστους παραγωγής.

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

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96 «ΈΞΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ »

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων*
- 96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων*
- 96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως*
- 96.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων*
- 96.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών*
- 96.72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού*
- 96.73 Πωλήσεις υπηρεσιών (Έσοδα από παροχή υπηρεσιών)*
- 96.74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων*
- 96.75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών*
- 96.76 Έσοδα κεφαλαίων*
- 96.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων και τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων*
-*
- 96.99*

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

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

Ο 96.20, στον οποίο καταχωρείται το κόστος των πωλημένων,

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

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

Στους υπολογαριασμούς του 96 παρακολουθούνται, σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας, τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής, καθώς και τυχόν υπολογιστικά έσοδα που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική. Για το σκοπό αυτό, σύμφωνα με το σχέδιο λογαριασμών, προβλέπονται οι

υπολογαριασμοί 96.00 έως και 96.19, (στην ανάλυσή μας 96.70 - 96.79), οι οποίοι αναπτύσσονται με τρόπο που να εξυπηρετεί τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας.

Στους υπολογαριασμούς του 96.20 «κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων», ο οποίος αναλύεται σύμφωνα με την ανάπτυξη των υπολογαριασμών εσόδων (96.00 - 96.19), συγκεντρώνεται το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων, είτε αυτά προέρχονται από την παραγωγή, είτε προέρχονται από αγορές.

Στους υπολογαριασμούς του 96.21 «άμεσα έξοδα πωλήσεων» συγκεντρώνονται τα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως, τα οποία θεωρούνται άμεσα ως προς τα πωλημένα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες.

Τα έσοδα που εμφανίζονται στους υπολογαριασμούς 96.70 έως και 96.79, το κόστος πωλημένων (96.20) και τα άμεσα έξοδα πωλήσεων (96.21) μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» για τον προσδιορισμό των αναλυτικών μικτών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) κατά κατηγορίες.

Είναι δυνατό τα έσοδα, αντί να μεταφέρονται πρώτα στους οικείους υπολογαριασμούς 96.70 - 96.79 και στη συνέχεια στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων του 96.22, να μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22, όπου, μετά τη μεταφορά και του κόστους πωλημένων και των άμεσων εξόδων πωλήσεων, γίνεται ο αναγκαίος συσχετισμός των στοιχείων που διαμορφώνουν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα και προσδιορίζονται αναλυτικά τα αποτελέσματα αυτά.

Η συγκέντρωση των εσόδων, του κόστους πωλημένων και των άμεσων εξόδων πωλήσεως γίνεται σε ένα πρωτοβάθμιο λογαριασμό (96). Σε κάθε στιγμή το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού απεικονίζει το ολικό μικτό αποτέλεσμα της οικονομικής μονάδας, εφόσον έχουν προηγηθεί οι παραπάνω μεταφορές όλων των διαμορφωτικών του στοιχείων.

B. Τρόπος λειτουργίας

Οι υπολογαριασμοί 96.70 - 96.79, στους οποίους συγκεντρώνονται τα έσοδα, λειτουργούν ως εξής:

- Πιστώνονται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

α. 90.07 με τα οργανικά έσοδα κατ' είδος, είτε αυτά καταχωρούνται προηγούμενα στη γενική λογιστική, είτε λογιστικοποιούνται απευθείας στην αναλυτική λογιστική, όταν δε μεσολαβούν ανακατατάξεις (91.02) ή προϋπολογιστικές ενσωματώσεις (91.07).

β. 90.10 με τα τυχόν υπολογιστικά έσοδα, όταν αυτά εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς τη χρήση του λογαριασμού 97.01.

γ. 91.02 με τα οργανικά έσοδα, τα οποία μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική μετά από προηγούμενη ανακατάταξη στο λογαριασμό 91.

δ. 91.07 με τα οργανικά έσοδα που κατά την πραγματοποίησή τους δεν είναι απόλυτα εκκαθαρισμένα και για το λόγο αυτό λογίζονται με τιμές υπολογιστικές.

Μετά την πλήρη εκκαθάρισή τους λογιστικοποιούνται με χρέωση του λογαριασμού 90.07 και πίστωση του 91.07.

- Χρεώνονται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

α. 90.07 με τα μειωτικά κονδύλια των λογισμένων εσόδων, όπως π.χ. είναι οι επιστροφές και οι εκπτώσεις. Σε περίπτωση που με τις εκπτώσεις δεν είναι δυνατή η πίστωση του συγκεκριμένου αναλυτικού λογαριασμού του εσόδου, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται προσωρινά σε συγκεντρωτικούς λογαριασμούς εκπτώσεων και μεταφέρονται στους οικείους υπολογισμούς μετά από κατανομή.

β. 90.10 με τα μειωτικά στοιχεία (π.χ. διορθώσεις) τυχόν υπολογιστικών εσόδων.

γ. 96.22 κατά τη μεταφορά των υπολοίπων τους στους οικείους υπολογισμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Ο υπολογαριασμός 96.20 «κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων» λειτουργεί ως εξής:

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

- Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.22, κατά τη μεταφορά των υπολοίπων του στους οικείους υπολογισμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Ο υπολογαριασμός 96.21 «άμεσα έξοδα πωλήσεων» λειτουργεί ως εξής:

- Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 92.03 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως», με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων.

- Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.22, κατά τη μεταφορά των υπολοίπων του στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Ο υπολογαριασμός 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» λειτουργεί ως εξής:

- Πιστώνεται, με χρέωση των υπολογαριασμών 96.00 - 96.19, κατά τη μεταφορά των εσόδων για τον προσδιορισμό των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, όταν τα έσοδα καταχωρούνται προηγούμενα στους υπολογαριασμούς 96.00 - 96.19, ή με χρέωση των 90.07, 90.10, 91.02 και 91.07, κατά περίπτωση, όταν τα έσοδα μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

- Πιστώνεται, επίσης, με χρέωση του λογαριασμού 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως», με τις τυχόν μικτές αναλυτικές ζημίες, κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

- Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.20, με το κόστος πωλημένων, κατά τη μεταφορά του κόστους τούτου στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

- Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.21, με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, κατά τη μεταφορά τους στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

- Χρεώνεται, επίσης, με πίστωση του λογαριασμού 98.99, με τα τυχόν μικτά αναλυτικά κέρδη, κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ & ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ»

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

97.00 Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων

97.01 Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων

97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων - κόστους αποθεμάτων

97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων - λογισμένων εσόδων

97.04

.....

97.10 Διαφορές καταλογισμού

.....

97.99

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

Στον λογαριασμό 97 παρακολουθούνται οι ακόλουθες διαφορές:

- α) Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ των εξόδων που καταχωρήθηκαν στην ομάδα 6 και εκείνων που η αναλυτική λογιστική ενσωμάτωσε στο κόστος παραγωγής και στους λογαριασμούς των εξόδων πωλήσεως σε οποιοδήποτε στάδιο υπολογισμού.
- β) Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ εσόδων που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς της ομάδας 7 και εκείνων που η αναλυτική λογιστική ενσωμάτωσε στα αποτελέσματα (διαφορές ενσωματώσεως).
- γ) Οι διαφορές που προκύπτουν από τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς (διαφορές καταλογισμού).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 98 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

98.00

98.01

.....

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (Λ/96)

98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (Λ/92)

98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

98.99.01.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

- 98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας
- 98.99.01.04 Υπολογιστικά έξοδα και διαφορές αποσβέσεων
- 98.99.01.05 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα (κόστος υποαπασχολήσεως - αδράνειας) Γνωμ. ΕΣΥΛ 46/1189/1989
- 98.99.02 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος (Λ/95)
 - 98.99.02.00 Αρνητικές αποκλίσεις
 - 98.99.02.01 Θετικές αποκλίσεις
- 98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού (Λ/97)
- 98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα
 - 98.99.04.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα (Λ/81.00)
 - 98.99.04.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα (Λ/81.01)
 - 98.99.04.02 Έκτακτες ζημίες (Λ/81.02)
 - 98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη (Λ/81.03)
- 98.99.05 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων
 - 98.99.05.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων (Λ/82.00)
 - 98.99.05.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων (Λ/82.01)
- 98.99.06 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
 - 98.99.06.00 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων στοιχείων (Λ/83.10)
 - 98.99.06.01 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (Λ/83.11)
 - 98.99.06.02 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα (Λ/83.12)
 - 98.99.06.03 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων (Λ/83.13)
 -
 - 98.99.06.98 Λοιπές έκτακτες προβλέψεις (Λ/83.98)
- 98.99.07 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
 - 98.99.07.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων (Λ/84.00)
 - 98.99.07.01 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους

κινδύνους

(Λ/84.01)

98.99.08 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων

.....

98.99.99 Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές χρήσεως)

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

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

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

Συγκεκριμένα, στους υπολογαριασμούς του 98 μεταφέρονται:

- α. Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα, από τους υπολογαριασμούς μικτών αποτελεσμάτων του 96.
- β. Τα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως, διαθέσεως και χρηματοοικονομικής, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.
- γ. Τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και οι τυχόν διαφορές αποσβέσεων που βαρύνουν το κόστος των παραπάνω (β) λειτουργιών, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.
- δ. Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 95.

ε. Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 97.

στ. Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό 98, είτε μέσω του λογαριασμού 90 όταν είναι οριστικά, είτε μέσω του λογαριασμού 91.08 όταν ενσωματώνονται με υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).

2. Σε υπολογαριασμό του 98 (98.99) προσδιορίζονται τα αποτελέσματα χρήσεως. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 98.99 - θετικό ή αρνητικό - είναι πάντοτε ίσο με το καθαρό αποτέλεσμα του λογαριασμού 86 της γενικής λογιστικής, όταν τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω των οικείων υπολογαριασμών του 97. Στην περίπτωση που τα υπολογιστικά έξοδα και έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω των αντικριζόμενων υπολογαριασμών του 90 (90.09 και 90.10), το ολικό αποτέλεσμα του λογαριασμού 98.99 διαφέρει από το ολικό αποτέλεσμα του λογαριασμού 86 κατά τα υπολογιστικά έξοδα (-) και τα υπολογιστικά έσοδα

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 99 «ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΞΕΙΣ»

Οι υπολογαριασμοί του προκείμενου λογαριασμού λειτουργούν :

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

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

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

2.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κόστος είναι η μέτρηση των οικονομικών πόρων που θυσιάστηκαν ή θα θυσιαστούν για να επιτευχθεί κάποιος αντικειμενικός σκοπός.

Το **κόστος** είναι ένα αριθμητικό μέγεθος που αντιπροσωπεύει τα ποσά που επενδύθηκαν για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Ο υπολογισμός του κόστους παρέχει στο τμήμα της Διοίκησης τη δυνατότητα για σωστή εκτίμηση της οικονομικής και τιμολογιακής πολιτικής που πρέπει να ακολουθήσει. Συνεπώς η χρησιμότητα της γνώσης του κόστους βοηθά σημαντικά στη σωστή λήψη αποφάσεων, στη καλύτερη οργάνωση, σχεδιασμό και προγραμματισμό των εκάστοτε **λειτουργιών της επιχείρησης** που αυτή αναπτύσσει.

Αν και το κόστος εμφανίζεται μέσα στην οικονομική οντότητα με πολλές μορφές, τα αναγνωριστικά στοιχεία του, μπορούν να αναφερθούν στα ακόλουθα:

- το κόστος αποτελεί επένδυση αγοραστικής δύναμης σε αγαθά και υπηρεσίες
- το κόστος είναι στοιχείο του Ενεργητικού
- το κόστος αλλάζει μορφή μέσα στην οικονομική οντότητα
- το κόστος εξαφανίζεται όταν το προϊόν στο οποίο έχει ενσωματωθεί έχει πωληθεί ή απολεσθεί ή διατεθεί.

Τα αντικείμενα κοστολόγησης είναι :

- Ο προσδιορισμός του πραγματικού κόστους ενός προϊόντος

- Η ανάλυση αυτού του κόστους για την εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων για την ορθολογική διοίκηση μιας επιχείρησης και την αριστοποίηση των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Οι σκοποί που επιβάλλουν όχι μόνον τον ακριβή προσδιορισμό του ύψους του κόστους αλλά κυρίως τον προσδιορισμό της σύνθεσης του, είναι :

- Η ορθή άσκηση τιμολογιακής πολιτικής από μέρους της επιχείρησης.
- Η άσκηση ελέγχου με βάση τις πρότυπες δαπάνες που αντιστοιχούν στην αποτελεσματικότητα των μέσων παραγωγής.
- Η ανάλυση των ποσοτικών δεδομένων για εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων όσον αφορά την λήψη αποφάσεων, στον καθορισμό του βαθμού απασχόλησης και στον περιοδικό σχεδιασμό της στρατηγικής της επιχείρησης

2.2 ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΜΟΡΦΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ιστορικό ή Πραγματικό Κόστος

Είναι το κόστος που υπολογίζεται στο τέλος της παραγωγικής διαδικασίας με βάση τις πραγματικές δαπάνες.

Κανονικό Κόστος

Είναι το **Μέσο Κόστος** των προϊόντων που παρήχθησαν σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο υπό κανονικές συνθήκες. Με το Μέσο Κόστος επιδιώκεται η «εξουδετέρωση» της επίδρασης στο κόστος των εποχιακών διακυμάνσεων συγκεκριμένων μεταβλητών .

Προϋπολογιζόμενο Κόστος

Είναι το κόστος που αντιστοιχεί στο ποσό που προβλέπεται να διαμορφωθούν όλες οι **δαπάνες παραγωγής**.

Πρότυπο Κόστος (standard cost)

Είναι το κόστος που αναλογεί στις δαπάνες παραγωγής ανά μονάδα προϊόντος, όταν η επιχείρηση λειτουργεί υπό συνθήκες ομαλές ή συνθήκες «αγοράς».

2.3 Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ

Έχουμε ήδη αναφέρει ότι ο σκοπός της κοστολόγησης ενός προϊόντος είναι να προσδιοριστεί το συνολικό κόστος αυτού καθώς και η προέλευση του. Ακολούθως, αυτό να συγκριθεί με το πραγματικό κόστος και να αποτυπώσουμε τις αιτίες τυχών αποκλίσεων. Για να επιτευχθεί αυτό θα πρέπει να γνωρίζουμε :

- **Το Κόστος Παραγωγής** χωρισμένο σε κόστος υλών, άμεσης εργασίας, αναλογίας έμμεσης εργασίας, αναλογίας γενικών βιομηχανικών εξόδων
- **Το Κόστος Πώλησης** χωρισμένο σε έμμεση εργασία και αναλογίας γενικών εξόδων
- **Το Κόστος Διοίκησης** χωρισμένο σε έμμεση εργασία και αναλογίας γενικών εξόδων
- **Το Χρηματοοικονομικό Κόστος**

2.4 ΡΟΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΜΕ ΤΗ ΜΟΡΦΗ ΣΥΝΑΡΤΗΣΕΩΝ

Αναλώσεις Α.Υ. = Αρχικό Απόθεμα ΑΥ + Αγορές ΑΥ (= ΑΥ Προς διάθεση) – Τελικό. Απόθεμα ΑΥ

Κόστος Παραχθέντων = Αρχικό Απόθεμα Παραγωγής σε Εξέλιξη + Κόστος Παραγωγής Περιόδου (= Συνολικό Κόστος Παραγωγής Περιόδου) – Τελικό. Απόθεμα Παραγωγής σε Εξέλιξη

Κόστος Περιόδου = (Αναλώσεις) ΑΥ + ΑΕ + ΓΒΕ (Καταλογισμένα)

Κόστος Πωληθέντων = Αρχικό Απόθεμα Ετοιμών Προϊόντων + Κόστος Παραχθέντων (= Συνολικό Κόστος Ετοιμών προς Διάθεση) – Τελικό. Απόθεμα Ετοιμών Προϊόντων

Καθαρό Κέρδος = Πωλήσεις – Κόστος Πωληθέντων (= Μικτό Αποτέλεσμα) – Δαπάνες Διοίκησης & Διάθεσης – Κόστος Υποαπασχόλησης (- +) Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα (- +) Έκτακτα Αποτελέσματα

2.5 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

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

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

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

μέθοδοι του προκαθορισμένου κόστους αναφέρονται στον τρόπο μ'αυτόν που θα προσδιοριστεί ένα κόστος, πριν πραγματοποιηθεί¹.

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

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

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

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

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

2.5.1 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Είναι η περισσότερο ελαστική μέθοδος. Το σύστημα κοστολόγησης επιτρέπει να καταλογιστούν στο κόστος όσες δαπάνες κατ'είδος αποτελούν δαπάνες κόστους ,με

¹ ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. (2005), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΕΛΑ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ

μόνους περιορισμούς αυτούς που μπαίνουν από το νόμο, δηλ.οι δαπάνες αυτές να είναι :

- Πραγματικές (και όχι εικονικές),να έχουν δηλαδή πραγματοποιηθεί
- Παραγωγικές, με την έννοια ότι συντελούν στην παραγωγή οικονομικού αποτελέσματος και τέλος
- Κατα ποσο δουλεμένες, να αφορούν δηλ.χρονικά την κοστολογική περίοδο που γι'αυτήν πρόκειται κάθε φορά.

Προκειται συνεπώς για ένα σύστημα, που δεν αποκλείει το εξαιρετικό και το τυχαίο από το κόστος και εκφράζει αποκλειστικά τις οικονομικές συνθήκες μιας συγκεκριμένης προηγούμενης περιόδου .

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

2.5.2 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η μέθοδος επιδιώκει να σχηματιστεί ένα κόστος απαλλαγμένο από στοιχεία εξαιρετικά ή τύχαια και γενικά στοιχεία που προκάλεσαν δαπάνες με χαρακτήρα συμπτωματικό και επικαιρο, είτε κατά το είδος τους είτε κατά το μεγεθος τους .Αποκλείει συνεπώς από το κόστος τόσο τα είδη των δαπανών που θεωρούνται εξαιρετικά, σε μια δαπάνη που κατ'είδος είναι κανονική, κοστολογήσιμη. Απομονώνει από τις δαπάνες τα στοιχεία που συγκεντρώνουν αυτά τα χαρακτηριστικά και επιτρέπει να περιληφθούν στο κόστος μόνο οι ομαλές και επαναλαμβανόμενες. Με τα δεδομένα αυτά προκύπτει κόστος που μπορεί να αξιοποιηθεί εκτός από τον έλεγχο της περιόδου σ'αυτήν που αναφέρεται ,επίσης και για διαχρονικές συγκρίσεις και μελλοντικές εκτιμήσεις².

² ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ., (2003). ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ

Στην σχετική θεωρία η μέθοδος αυτή γίνεται δεκτή σαν τη περισσότερο έγκυρη για τον προσδιορισμό ενός πραγματοποιημένου κόστους μολονότι δεν έχει προσδιοριστεί το περιεχόμενο του όρου κανονικό.

2.5.3Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

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

Πρόκειται πάντοτε για μελλοντικό προκαθοριζόμενο κανονικό κόστος, αφού, καθώς είπαμε, προβλέψιμες είναι μόνο οι κανονικές συνθήκες .Χαρακτηριστικό της μεθόδου είναι το γεγονός ότι δεν περιλαμβάνει κανένα στοιχείο πειθαναγκασμού. Στοιχείο, ωστόσο, που θα υποχρέωνε την επιχειρηματική δράση της περιόδου σ αυτήν που αναφέρεται το προυπολογισμένο κόστος, να αναπυχθεί έτσι ώστε οι δαπάνες να διαμορφωθούν σύμφωνα με την πρόβλεψη³.

Δεν υπάρχει σύστημα προκαθορισμένο , είτε καθορισμένο είτε γενικής αποδοχής, για τον υπολογισμό του προυπολογιστικού κόστους.Θα μπορούσαμε όμως να πούμε ότι το σύστημα που θα χρησιμοποιηθεί, για να προσδιοριστεί το κανονικό απολογιστικό κόστος, είναι κατάλληλη για να υπολογιστεί και το προυπολογιστικό ,επειδή αυτό το τελευταίο δεν είναι άλλο από το κανονικό κόστος με μελλοντική χρονική αναφορά. Θα μπορούσε λοιπόν να χρησιμοποιηθούν για τα στοιχεία εκείνα που αφορούν στην επιχείρηση (ποσοτικές αναλώσεις),στατιστικά στοιχεία από μακροχρόνιο δείγμα κανονικών αναλώσεων και για τα στοιχεία εκείνα που αφορούν στην αγορά (τιμές πραγμάτων και υπηρεσιών),προβλέψεις που αναφέρονται στη μελλοντική χρονική περίοδο που καλύπτει το πρόγραμμα που κάθε φορά καταρτίζεται.

³ ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. (2005), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΕΛΑ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ

Η προσέγγιση αυτή δε σημαίνει ότι αποτελεί το μοναδικό σχετικό σύστημα ούτε το πιο ακριβό. Αποτελεί ίσως το πιο απλό. Αντιθέτως θα μπορούσε να υποστηριχθεί σαν περισσότερο ακριβής μετρήσεις πάνω στην παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης με τους όρους που αυτή η διαδικασία θα πραγματοποιηθεί μέσα στη μελλοντική περίοδο που προγραμματίζεται, που όμως είναι μέθοδος πιο δύσκολο στην εφαρμογή του.

2.6 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ.

Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να ακολουθεί κάποιες γενικές αρχές, οι οποίες ορίζουν βέβαια και την αποδοτικότητα του συστήματος. Είναι μία φιλοσοφία θα λέγαμε, η οποία πρέπει να ακολουθείται από κάθε επιχείρηση και καθορίζει την σωστή λειτουργία ενός συστήματος κόστους.

Οι γενικές αυτές αρχές μπορούμε να πούμε ότι δεν έχουν δεχτεί κάποια ιδιαίτερη μεταβολή από παλαιότερα μέχρι και σήμερα. Κατά το σχεδιασμό ενός κοστολογικού συστήματος θα πρέπει αρχικά να προσδιοριστούν τα αντικείμενα, φορείς κόστους που θα κοστολογούνται καθώς και οι εσωτερικές σχέσεις που τα συνδέουν.

Τα αντικείμενα αυτά μπορεί να είναι για παράδειγμα προϊόντα, υπηρεσίες, δραστηριότητες και οργανωτικά τμήματα της επιχείρησης. Η κοστολόγηση των φορέων κόστους θα πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένες λογικές και σαφείς αρχές οι οποίες να ακολουθούνται με συνέπεια και συστηματικότητα. Οι αρχές αυτές αφορούν τόσο την καταγραφή, όσο και την ανάλυση του κόστους, δηλαδή επιμερισμούς, επανεπιμερισμούς και καταλογισμούς.

Ειδικότερα λοιπόν, το κόστος πρέπει να σχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι ο μισθός ενός εργοδηγού, ο οποίος δεν μπορεί να επιβαρύνει έναν οποιοδήποτε φορέα κόστους. Το κόστος αυτό πρέπει να καταγραφεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επιβαρύνει μόνο τους φορείς του κόστους, οι οποίοι περνούν από το τμήμα του εργοδηγού αυτού και όχι τους φορείς εκείνους, οι οποίοι περνούν από άλλα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας.

Επιπλέον μια δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί⁴. Η αρχή αυτή αν και φαίνεται προφανής, πολλές φορές ξεχνιέται. Ένας ημικατεργασμένος φορέας κόστους δεν θα επιβαρυνθεί με αναλώσεις που δεν έχουν γίνει αφού δεν έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή του.

Επίσης, όλα τα κόστη που συμβαίνουν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ακόμη και όταν μερικά από αυτά φαίνονται μικρά και επουσιώδη. Αυτό πρέπει να γίνονται για να αποφεύγονται παραλείψεις κόστους που οφείλονται στο ότι ένα κόστος, όπως ένα ποτήρι γάλα που προσφέρεται στους εργατές ενός μόνο τμήματος του εργοστασίου, είναι σήμερα μικρό, μπορεί όμως στο μέλλον να μεγαλώσει.

Ακόμα το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγησή⁵. Όπως έχει ήδη αναφερθεί στην ενότητα για τον σκοπό και την σημασία της κοστολόγησης, η κοστολόγηση βοηθά τους διευθυντές να πάρουν αποφάσεις, δίνοντας τους πληροφορίες σχετικά με το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης. Το έκτακτο κόστος δεν βοηθά αυτό το σκοπό διότι δεν σχετίζεται με την κανονική και ομαλή λειτουργία της επιχείρησης αλλά μάλλον σχετίζεται με τυχαία γεγονότα, τα οποία είναι ανεξέλεγκτα από αυτή. Ο υπολογισμός του λοιπόν μέσα στο κανονικό κόστος θα είχε σαν αποτέλεσμα την αλλοίωση της πληροφόρησης. Εάν συμπεριλάβει κανείς την ζημιά ενός μηχανήματος που προκλήθηκε από μια θεομηνία μέσα στο σύστημα κοστολόγησης, θα είχε σαν αποτέλεσμα να επιβαρύνει αδικαιολόγητα το κόστος παραγωγής, χωρίς να προσθέτει τίποτα στην εικόνα της λειτουργίας της επιχείρησης.

Τέλος, ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μια μελλοντική περίοδο. Πολλές φορές επικρατεί η ιδέα ότι το παρελθόν κόστος πρέπει να επιβαρύνει μελλοντικές περιόδους και η δικαιολογία που δίνεται είναι ότι το κόστος αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κάποτε. Αυτό είναι λάθος διότι τέτοιες ενέργειες μπορεί να αλλοιώσουν την εικόνα της απόδοσης του κοστολογικού συστήματος και επομένως και της επιχείρησης.

Εάν γίνει ένα έξοδο σχετικό με την συντήρηση των μηχανημάτων του εργοστασίου στο πρώτο τρίμηνο μιας χρήσης και δεν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό του

⁴ ΠΑΓΓΕΙΟΣ Γ, ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗ ,ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993

⁵ academics.epu.ntua.gr/LinkClick.aspx?fileticket=Vn...tabid=381

κόστους παραγωγής του τριμήνου αυτού, η επιβάρυνση του κόστους παραγωγής του τελευταίου τριμήνου με το κόστος αυτό, αλλοιώνει την πληροφόρηση για το τρίμηνο αυτό.

Χρειάζεται όμως προσοχή στον χαρακτηρισμό ενός κόστους σαν παρελθόντος. Ένα κόστος είναι παρελθόν όταν η επιχείρηση δεν περιμένει κανένα όφελος από την πραγματοποίησή του. Εάν όμως η ωφέλεια από την πραγματοποίηση ενός κόστους πρόκειται να εμφανιστεί στο μέλλον, τότε το κόστος αυτό δεν είναι παρελθόν και πρέπει να καταλογιστεί στην περίοδο κατά την οποία εμφανίζεται το όφελος για την επιχείρηση.

Σε αυτό το σημείο είναι σημαντικό να αναφερθεί πως προκειμένου να εξακριβώνεται σε συνεχή βάση η ορθότητα του κοστολογικού συστήματος αναφορικά με την αντικειμενικότητα των πληροφοριών που παρέχει, απαιτείται ο έλεγχος του από ανεξάρτητους ελεγκτές, οι οποίοι εκφράζουν γνώμη αναφορικά με το βαθμό συνέπειας με τον οποίο ακολουθούνται οι προκαθορισμένες αρχές. Αυτό ισχύει μόνο σε περιπτώσεις που υπάρχει ενδιαφέρον ή περιορισμοί από εξωτερικούς παράγοντες όπως το κράτος, μεγάλοι πελάτες και πολλοί άλλοι.

Για το σκοπό αυτό, τα εσωλογιστικά κοστολογικά συστήματα που τηρούνται στην ομάδα εννιά του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου ελέγχονται από ορκωτούς ελεγκτές. Αξίζει όμως να σημειωθεί, ότι τα διάφορα κοστολογικά συστήματα που μπορεί να διαθέτει μία επιχείρηση για την άντληση χρήσιμων για τη διοίκηση πληροφοριών, δεν απαιτείται να ελέγχονται από εξωτερικούς ελεγκτές.

Κλείνοντας αυτήν την ενότητα, θα λέγαμε ότι μπορεί αυτές οι γενικές αρχές εκ πρώτης όψεως, να φαίνονται προφανής και ίσως ευκολονόητες αλλά έχει διαπιστωθεί ότι πολλές επιχειρήσεις διαπιστώνουν τέτοια λάθη ακόμα και σήμερα. Σαν απόρροια όλων αυτών όμως καταλογίζεται η λανθασμένη λειτουργία ενός κοστολογικού συστήματος μειώνοντας έτσι την αποδοτικότητα του και επομένως και την αποδοτικότητα της επιχείρησης, ιδιαίτερα στην εποχή μας, που η τεχνολογία θερίζει και η ανταγωνιστικότητα μεταξύ των επιχειρήσεων είναι ανεξέλεγκτη, τέτοια λάθη, έστω και τα πιο μικρά μπορεί να κοστίσουν στην επιχείρηση πολύ ακριβά, ακόμα και την θέση της στον χώρο της αγοράς.

2.7 Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία χαρακτηρίζεται από την εκτέλεση μιας συγκεκριμένης παραγγελίας, για το λόγο αυτόν άλλωστε ονομάζεται και κοστολόγηση κατά παραγγελία. Κοστολόγηση κατά παραγγελία χρησιμοποιούν κυρίως οι βιομηχανίες που παράγουν μηχανολογικό εξοπλισμό, έπιπλα, πλοία και άλλα παρόμοια, καθώς και οι επισκευάστρες ή κατασκευαστικές εταιρίες⁶.

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

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

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

Σε αυτό το κοστολογικό σύστημα το αντικείμενο του κόστους είναι μια μονάδα ή πολλές μονάδες κάποιου διακριτού προϊόντος. Το προϊόν ή η υπηρεσία είναι συχνά μια και μόνο μονάδα παραγωγής. Κάθε μονάδα παραγωγής δεχόμαστε ότι είναι διαφορετική. Το σύστημα αυτό χρησιμοποιείται για την κοστολόγηση πολλών

⁶ ΠΑΓΓΕΙΟΣ Γ, ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗ ,ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993

μονάδων διαφορετικού προϊόντος. Επειδή κάθε μονάδα παραγωγής ή υπηρεσίας είναι διαφορετική το κοστολογικό αυτό σύστημα κατανέμει τα κόστη ξεχωριστά για κάθε προϊόν ή υπηρεσία.

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

- Καταρχήν, αναγνωρίζεται η παραγγελίας, η οποία έχει επιλεχτεί ως αντικείμενο κόστους.

-Δεύτερον, αναγνώριση του άμεσου κόστους της παραγγελίας.

-Τρίτον, επιλογή των βάσεων μερισμού του κόστους ώστε να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία.

-Τέταρτον, αναγνώριση του έμμεσου κόστους που συνδέεται με κάθε βάση μερισμού.

-Πέμπτο, υπολογισμός ανά μονάδα κάθε βάσης μερισμού που χρησιμοποιείται για να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία.

- Έκτο, υπολογισμός του έμμεσου κόστους που κατανέμεται στην παραγγελία.

-Τέλος υπολογισμός του συνολικού κόστους της παραγγελίας, προσθέτοντας το σύνολο του άμεσου και έμμεσου κόστους που έχει κατανεμηθεί στη λειτουργία. Η επιχείρηση πρέπει να συγκεντρώνει τα στοιχεία του κόστους τα οποία αφορούν την εκτέλεση της παραγγελίας στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε παραγγελία. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η ολοκλήρωση του προϊόντος γίνεται σε περισσότερα από ένα τμήματα, τότε παρακολουθείται ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε ένα τμήμα ξεχωριστά. Το κόστος του κάθε τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο τμήμα και το νέο κόστος στο επόμενο, μέχρι να ολοκληρωθεί το προϊόν. Το συνολικό κόστος του προϊόντος προκύπτει από το κόστος που έχει συσσωρευτεί στο τελευταίο τμήμα της παραγωγής. Το κόστος της κάθε παραγγελίας αποτελείται από τη συγκέντρωση του κόστους στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη.

Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τα ακόλουθα στοιχεία κόστους:

α) πρώτες ύλες,

β) άμεση εργασία και

γ) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

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

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

Εκτός από το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας κάθε παραγγελία πρέπει να επιβαρυνθεί και με γενικά βιομηχανικά έξοδα⁷. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι το σύνολο των εξόδων τα οποία αφορούν στην ολοκλήρωση των υλικών σε προϊόν. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα έχουν σχέση με τα έξοδα που πραγματοποιούνται στον χώρο του εργοστασίου. Τα ενοίκια εργοστασίου, τα ασφάλιστρα εργοστασίου και οι μισθοί του επιστάτη είναι γενικά βιομηχανικά έξοδα που σχετίζονται με την παραγωγή της καρέκλας στην συγκεκριμένη περίπτωση. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα οποία θα επιβαρυνθεί κάθε παραγγελία πρέπει να έχουν σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του τμήματος ή των τμημάτων του εργοστασίου, από τα οποία περνά η παραγγελία μέχρι να ολοκληρωθεί. Εάν ένα τμήμα του εργοστασίου ασχοληθεί για μια ολόκληρη λογιστική χρήση με την εκτέλεση μιας και μόνο παραγγελίας, τότε η παραγγελία αυτή θα επιβαρυνθεί με το σύνολο των γενικών βιομηχανικών εξόδων του τμήματος. Εάν το τμήμα αυτό ασχοληθεί με την εκτέλεση δύο παραγγελιών, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του θα επιβαρύνουν τις δύο αυτές παραγγελίες. Εάν μια παραγγελία πρέπει να περάσει από περισσότερα τμήματα του εργοστασίου μέχρι να ολοκληρωθεί, σε κάθε τμήμα πρέπει να επιβαρύνεται με μέρος των γενικών βιομηχανικών του τμήματος.

Τα έξοδα των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας αποτελούν το άμεσο κόστος. Η παρακολούθηση του άμεσου κόστους γίνεται με ημερολογιακές εγγραφές. Ο λογαριασμός των πρώτων υλών πιστώνεται με τις αναλώσεις των πρώτων υλών και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη. Ο λογαριασμός των άμεσων

⁷ ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ Κ. Μ. (1972) ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ ΠΑΜΙΣΟΣ

εργατικών πιστώνεται με το σύνολο του κόστους των εργαζομένων και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη. Κατά τη διάρκεια της περιόδου πραγματοποιούνται έξοδα τα οποία παρακολουθούνται σε λογαριασμούς εξόδων, όπως ενοίκια εργοστασίου, ασφάλιστρα εργοστασίου, έξοδα ηλεκτρισμού και πολλά άλλα, τα οποία συγκεντρώνονται στο λογαριασμό γενικά βιομηχανικά έξοδα

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

συντελεστή επιβάρυνσης για την κοστολόγηση των προϊόντων, ο λογαριασμός καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα πιστώνεται και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη.

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

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

υπερκαταλογισμός, αντίστοιχα, είναι οι εξής α) χρεώνονται οι λογαριασμοί έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη, κόστος πωληθέντων και καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ενώ β) χρεώνουμε τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε τα έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη, κόστος πωληθέντων και πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

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

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

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

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

κόστος πωληθέντων και τα αποθέματα των ετοίμων και των ημικατεργασμένων προϊόντων αντανακλούν την πραγματικότητα.

Για την εφαρμογή αυτής της μεθόδου απαιτείται η ύπαρξη ενός εξελιγμένου προγράμματος λογισμικού κοστολόγησης. Εντούτοις, το κόστος εφαρμογής της μεθόδου μειώνεται όσο αυξάνεται η χρήση της τεχνολογίας που μειώνει το κόστος επεξεργασίας των στοιχείων. Η μέθοδος αυτή επιτρέπει στα στελέχη της επιχείρησης να γνωρίζουν με ακρίβεια την αποδοτικότητα των επιμέρους παραγγελιών και τους παρέχει την απαραίτητη πληροφόρηση για την λήψη αποφάσεων αναφορικά με την τιμολόγηση τους και την διοίκηση του κόστους.

Η επιλογή της μεθόδου τακτοποίησης της διαφοράς καταλογισμού θα πρέπει να εξασφαλίζει

ότι η εικόνα που θα παρουσιασθεί αναφορικά με την αξία των τελικών αποθεμάτων της επιχείρησης και το κόστος των πωληθέντων της περιόδου, δεν θα δημιουργεί αλλοιώσεις στο πραγματικό κόστος και στην πληροφόρηση των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ 1

Κατά την παραγωγή των προϊόντων, τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες) απορροφώνται κατά την έναρξη της παραγωγικής διαδικασίας.

Το κόστος των αμέσων υλικών είναι μεταβλητό αναλογικό, ενώ το κόστος μετατροπής είναι σταθερό στο σύνολό του.

Για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων:

- κοστολογούνται τα άμεσα υλικά σύμφωνα με την απαιτούμενη ποσότητα που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές, στην οποία περιλαμβάνεται και η τακτική φύρα,
- το κόστος μετατροπής καταλογίζεται με το σύστημα της ορθολογικής επιβαρύνσεως και εφαρμόζεται παγίως η μέθοδος F.I.F.O

Από τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και τα βιβλία του κοστολογίου συλλέξαμε τα κάτωθι:

| | |
|------------------------------------|--------|
| ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜ Α ΥΛΩΝ | 25.000 |
| ΑΓΟΡΕΣ Α ΥΛΩΝ | 30.000 |
| ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΥΛΩΝ | 5.000 |
| ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ | 1.500 |
| ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ | 1.000 |
| ΕΜΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ | 5.000 |
| Γ.Β.Ε | 28.000 |
| ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΕΤΟΙΜΩΝ | 6.000 |

| | |
|--|---------|
| ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΕΤΟΙΜΩΝ | 3.000 |
| ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΜΗΜΑ Α | 18.000 |
| ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΜΗΜΑ Β | 22.000 |
| ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΤΜΗΜΑ Α | 22.000 |
| ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΤΜΗΜΑ Β | 12.000 |
| ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΖΟΜΕΝΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ | 10.000 |
| ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ | 8.000 |
| ΕΤΟΙΜΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ | 7.000 |
| ΠΩΛΗΣΕΙΣ | 185.000 |

Στο τμήμα Α γίνεται η ανάλωση του 80% των πρώτων υλών και στο τμήμα Β γίνεται η ανάλωση του 20% των πρώτων υλών. Η πρώτη υλη εισαγεται στην αρχή της παραγωγικής διαδικασίας και χρησιμοποιείται η μέθοδος Fifo.

Η διαδικασία που θα ακολουθηθεί περιλαμβάνει τους κάτωθι υπολογισμούς:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ ΑΎΛΩΝ

- + Αρχικό Απόθεμα Πρώτων Υλών
- + Αγορές Πρώτων Υλών
- = Πρώτες Ύλες προς Διάθεση
- Τελικό Απόθεμα Πρώτων Υλών
- = Αναλωθείσες Πρώτες Ύλες

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

- + Αναλωθείσες Πρώτες Ύλες
- + Άμεση Εργασία
- + Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα
- = Βιομηχανικό Κόστος Περιόδου

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ

- + Βιομηχανικό Κόστος Περιόδου
- + Παραγωγή σε Εξέλιξη Αρχής
- = Συνολικό Κόστος Βιομηχανοποίησης
- Παραγωγή σε Εξέλιξη Τέλους
- = Κόστος Παραχθέντων

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ

- + Κόστος Παραχθέντων
- + Αρχικό Απόθεμα Ετοιμών Προϊόντων
- = Προϊόντα προς Διάθεση
- Τελικό Απόθεμα Ετοιμών Προϊόντων
- = Κόστος Πωληθέντων

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

- + Πωλήσεις
- Κόστος Πωληθέντων
- = Μικτό Κέρδος

Τα καταλογισμένα ΓΒΕ είναι $5.000 + 28.000 = 33.000$

Όμως βλέπουμε πως τα πραγματικά ΓΒΕ είναι:

ΤΜΗΜΑ Α = 22.000

ΤΜΗΜΑ Β = 12.000

Δηλαδή είναι 34.000

Υπάρχει λοιπόν υποκαταλογισμός των ΓΒΕ κατά $34.000 - 33.000 = 1.000$

Και η διαφορά αυτή θα τακτοποιηθεί στο κόστος των πωληθέντων.

Κόστος ανάλωσης υλών = $25.000 + 30.000 - 5.000 = 50.000$

Κόστος παραγωγής = $50.000 + 18.000 + 22.000 + 28.000 + 5.000 = 123.000$

Κόστος παραχθέντων ετοιμών = $1.500 + 123.000 - 1.000 = 123.500$

Κόστος πωληθέντων προϊόντων = $6.000 + 123.500 - 3.000 = 126.500$

Τακτοποιώ και την διαφορά καταλογισμού = $126.500 + 1.000 = 127.500$

Βρίσκω μικτό αποτέλεσμα:

Πωλήσεις 185.000

Μείον κόστος πωληθέντων 127.500

Μικτό αποτέλεσμα = 57.500

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ 2

Ο υπεύθυνος του Λογιστηρίου της βιοτεχνίας ετοιμών ενδυμάτων συγκέντρωσε τις πιο κάτω πληροφορίες για την οικονομική χρήση 1/1-31/12/20Χ5:

Πωλήσεις 500.000
Κόστος άμεσης εργασίας 174.000
Αγορές πρώτων υλών 158.000
Αποθέματα αρχής:
Πρώτων υλών 15.000
Ημικατεργασμένων 35.000
Ετοιμών προϊόντων 28.000
Πρώτο κόστος (Π.Υ.+Α.Ε.) 295.000
Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα 116.000
Περιθώριο μικτού κέρδους επί των πωλήσεων 73.600
Κόστος ετοιμών διαθεσίμων προς πώληση 455.000
Ζητείται:

1. Να προσδιορίσετε το κόστος του αποθέματος τέλους (31-12-20X5) των:
α. Πρώτων υλών, β. Ημικατεργασμένων και γ. Ετοιμών προϊόντων
2. Να συντάξετε τον πίνακα Ροής του Κόστους και τις εγγραφές με χρήση κωδικών ομάδας 9

Ο υπολογισμός του κόστους του αποθέματος τέλους των πρώτων υλών, των ημικατεργασμένων και των ετοιμών προϊόντων γίνεται ως εξής:

1. Γνωρίζουμε ότι Πρώτο Κόστος = Κόστος ανάλωσης Π.Υ. + Άμεση εργασία
Άρα Κόστος Ανάλωσης Π.Υ. = Πρώτο Κόστος – Άμεση Εργασία
Κόστος Ανάλωσης Π.Υ. = 295.00-174.000 = 121.000

2. Ανάλωση Π.Υ.= Απόθεμα Π.Υ αρχής + Αγορές - Απόθεμα Π.Υ τέλους
Απόθεμα Π.Υ. τέλους = Αποθ. Π.Υ. αρχής + Αγορές – Αναλώσεις Π.Υ.
Αποθ. Π.Υ. τέλους = 15.000 + 158.000 – 121.000 = 52.000

3. Κόστος ετοιμών διαθεσίμων προς πώληση = Κόστος παραχθέντων + έτοιμα προϊόντα αρχής
Κόστος παραχθέντων = Κόστος ετοιμών διαθεσίμων προς πώληση – έτοιμα προϊόντα αρχής
Κόστος παραχθέντων = 455.000 – 28.000 = 427.000

4. Κόστος περιόδου = Πρώτο κόστος + Γενικά βιομηχανικά έξοδα

Κόστος περιόδου = 295.000 + 116.000 = 411.000

Κόστος παραχθέντων = Κόστος περιόδου + ημ/να αρχής – ημ/να τέλους

Άρα ημικατεργασμένα τέλους = Κόστος περιόδου + ημικ/να αρχής – Κόστος παραχθέντων

Ημικ/να τέλους = 411.000 + 35.000 – 427.000 = 19.000

5. Πωλήσεις – Κόστος πωληθέντων = Μικτό κέρδος

Κόστος πωληθέντων = Πωλήσεις – Μικτό κέρδος

Κόστος πωληθέντων = 500.000 - 73.600 = 426.400

Κόστος πωληθέντων = Έτοιμα προϊόντα αρχής + Κόστος παραχθέντων – Έτοιμα προϊόντα τέλους

Έτοιμα προϊόντα τέλους = 28.000 + 427.000 – 426.400 = 28.600

Παρακάτω παρατίθεται η κατάσταση ροής του κόστους των παραχθέντων και των πωληθέντων.

Απόθεμα Α' Υλών Αρχής 15.000

Σύν: Αγορές Α' Υλών 158.000

Πρώτες ύλες διαθέσιμες για ανάλωση 173.000

Μείον: Απόθεμα πρώτων υλών τέλους 52.000

Αναλωθείσες πρώτες ύλες 121.000

Συν: Κόστος άμεσης εργασίας 174.000

Συν: Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα 116.000

Κόστος περιόδου 411.000

Συν: Απόθεμα ημικατεργασμένων αρχής 35.000

Συνολικό Κόστος παραγωγής περιόδου 446.000

Μείον: Ημικατεργασμένα τέλους 19.000

Κόστος παραχθέντων ετοιμών 427.000

Συν: Απόθεμα ετοιμών αρχής 28.000

Κόστος ετοιμών διαθέσιμων προς πώληση 455.000

Μείον: Απόθεμα ετοιμών προϊόντων τέλους 28.600

Κόστος πωληθέντων 426.400

Οι λογιστικές εγγραφές θα έχουν ως κάτωθι:

| | ΧΡΕΩΣΗ | ΠΙΣΤΩΣΗ |
|---|---------|---------|
| 9421 ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ | 28.000 | |
| 94.23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ | 35.000 | |
| 9001 ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ | | 63.000 |
| Αρχικό απόθεμα | | |
| 9424 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘ.ΥΛΕΣ | 15.000 | |
| 9002 ΑΓΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΜΕΝΕΣ | | 15.000 |
| 900224 ΑΓΟΡΕΣ ΠΡΩΤΩΝ ΚΑΙ ΒΟΗΘ.ΥΛΩΝ ΛΟΓ/ΝΕΣ | | |
| αγορές πρώτων κ βοηθητικών υλών. | | |
| 92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ | 290.000 | |
| 9200 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ | | 290.000 |
| 9006 ΟΡΓ.ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΛΟΓ/ΝΑ | | |
| καταχώρηση εξόδων | | |
| 9007 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΛΟΓ/ΝΑ | 500.000 | |
| 9622 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ | | 500.000 |
| Μεταφορά εσόδων | | |
| 9300 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ | 156.000 | |
| 9424 ΠΡΩΤΕΣ Κ ΒΟΗΘΗΤ.ΥΛΕΣ | | 121.000 |
| 94.23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ | | 35.000 |
| Βιομηχανοποίηση α'κ β'υλών | | |
| 9300 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ | 290.000 | |
| 9200 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤ.ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ | | 290.000 |
| Μεταφορά των εξόδων παραγωγής στις θέσεις κόστους | | |
| 9421 ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ Κ ΗΜΙΤΕΛΗ | 427.000 | |

| | | | |
|--------|--|---------|---------|
| 94.23 | ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ | 19.000 | |
| 93.00 | ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ | | 446.000 |
| 9620 | ΚΟΣΤ.ΠΑΡΑΓ.ΠΩΛ. | 426.400 | |
| 9421 | ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤ. Κ ΗΜΙΤ. | | 426.400 |
| | μεταφορά κόστους παραγωγής ετοιμών προϊόντων στο σε λογαριασμό κόστους παραγωγής των πωλημένων προϊόντων | | |
| 9622 | ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤ.ΑΠΟΤ/ΤΑ | 426.400 | |
| 96.20 | ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓ.ΠΩΛ. | | 426.400 |
| | Κλείσιμο του λογαρ. Κόστους παραγωγής | | |
| 9622 | ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛ.ΑΠΟΤ/ΤΑ | 73.600 | |
| 9899 | ΑΠΟΤ/ΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ | | 73.600 |
| | Μεταφορά του μικτού κέρδους | | |
| 9899 | ΑΠΟΤ/ΤΑ ΧΡΗΣ. | 73.600 | |
| 989999 | ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ | 73.600 | |
| | Εξαγωγή καθαρού αποτελέσματος | | |

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ 3:

Η Βιομηχανική επιχείρηση Χ Α.Β.Ε. παράγει τα προϊόντα της κατόπιν παραγγελίας των πελατών της και κοστολογεί αυτά με το σύστημα της εξατομικευμένης παραγωγής.

Το κόστος κάθε εξατομικευμένου έργου (μηχάνημα), κατά πάγια τακτική της επιχειρήσεως, προσδιορίζεται με τις πιο κάτω αρχές:

- Το κόστος των άμεσων υλικών (πρώτων υλών) προσδιορίζεται με βάση τα δελτία εξαγωγής αυτών.
- Το κόστος της άμεσης εργασίας προσδιορίζεται με βάση τις πραγματικές εργατοώρες που αναλίσκονται για την παραγωγή κάθε προϊόντος.

- Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα καταλογίζονται, κατά πάγια τακτική, με συντελεστή που προσδιορίζεται για κάθε κοστολογική περίοδο (διαχειριστική χρήση), ο οποίος εφαρμόζεται στις πραγματοποιηθείσες εργατοώρες.

Στη χρήση 20X5 παράχθηκαν μηχανές με βάση τις Εντολές Παραγωγής με αριθμούς 734 – 772.

Η εντολή παραγωγής με αριθμό 734 ήταν η μόνη εντολή με Παραγωγή σε Εξέλιξη, με κόστος παραγωγής από την 31 Δεκεμβρίου 20X4 € 150.000. Το κόστος αυτό αναλύεται στα πιο κάτω στοιχεία:

Άμεσα υλικά € 52.000,00

Άμεση εργασία 67.000,00

Γ. Β. Ε. € 31.000,00

Σύνολο 150.000,00

Η παραγωγή του μηχανήματος της εντολής με αριθμό 772, για το οποίο μέχρι την 31-12-20X5 αναλώθηκαν 1.800 εργατοώρες, παραμένει σε εξέλιξη.

Στις 31-12-20X5 ο λογαριασμός κόστους παραγωγής είχε την παρακάτω εικόνα:

ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΣΕ ΕΥΡΩ)

Άμεσα υλικά 542.000,00

Έτοιμα προϊόντα 1.650.000,00

Άμεση εργασία 817.000,00

Γ. Β. Ε. 391.000,00

Με δεδομένα ότι στη χρήση 20X5:

- το εργατοτεχνικό (ημερομίσθιο) προσωπικό δεν παρουσίασε καμία μεταβολή
- πραγματοποιήθηκαν εργατοώρες περισσότερες από τις προϋπολογισθείσες κατά 25%, λόγω υπερωριακής απασχόλησης και
- η αμοιβή της εργατοώρας ανήλθε σε 25,00 € προσδιορίσατε:
 - α) τα στοιχεία του κόστους παραγωγής (άμεσα υλικά, άμεση εργασία και Γ.Β.Ε.) της Εντολής Παραγωγής με αριθμό 772 και
 - β) τα προϋπολογισθέντα Γ.Β.Ε. για τη χρήση 20X5

ΛΥΣΗ:

Μείον Άμεση εργασία εντολής Νο 734 67.000,00
Άμεση εργασία χρήσεως 20Χ5 750.000,00
Αμοιβή εργατοώρας 25,00
Συνολικές πραγματικές εργατοώρες 30.000,00
Συντελεστής υπερωριακής απασχόλησης x 1,25
Προϋπολογισθείσες εργατοώρες 24.000,00
Σύνολο Γ.Β.Ε. 391.000,00
Μείον Γ.Β.Ε. εντολής Νο 734 31.000,00
Γ.Β.Ε. χρήσεως 20Χ5 360.000,00
Πραγματικές εργατοώρες χρήσεως 20Χ5 30.000,00
Συντελεστής καταλογισμού (€ ανά εργατοώρα) 12,00
Προϋπολογισθείσες εργατοώρες 24.000,00
Προϋπολογισθέντα Γ.Β.Ε. 288.000,00
Συνολικό κόστος παραγωγής 1.750.000,00
Μείον Κόστος ετοιμών προϊόντων 1.650.000,00
Κόστος παραγωγής εντολής Νο 772 100.000,00
Πραγματικές εργατοώρες εντολής Νο 772 1.800,00
Αμοιβή εργατοώρας 25,00
Άμεση εργασία εντολής Νο 772 45.000,00
Πραγματικές εργατοώρες εντολής Νο 772 1.800,00
Συντελεστής καταλογισμού 12,00
Γ.Β.Ε. εντολής Νο 772 21.600,00
Κόστος παραγωγής εντολής Νο 772 100.000,00
Μείον Άμεση εργασία εντολής Νο 772 45.000,00
Γ.Β.Ε. εντολής Νο 772 21.600,00 66.600,00
Άμεσα υλικά εντολής Νο 772 33.400,00

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα εργασία ασχοληθήκαμε με την ομάδα 9 του ΕΓΛΣ.

Το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθιερώθηκε στην χώρα μας με τον Ν.1041/1980 και τα άρθρα 47,48,49. Ως πρότυπο για τον σχεδιασμό του σχεδίου αυτού χρησιμοποιήθηκε το Γαλλικό λογιστικό σχέδιο ,το οποίο θεωρήθηκε ότι ήταν το πιο κατάλληλο σχετικά με την επιστημονική του θεμελίωση και την ευκολία εφαρμογής. Έπειτα με το Ν. 1882/1990 και το άρθρο 7 το ΕΓΛΣ έγινε υποχρεωτικό να εφαρμόζεται από τις εταιρείες οι οποίες ελέγχονται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές και επιπλέον με το ΠΔ 186/1992 έγινε υποχρεωτική η εφαρμογή του από όλους τους επιτηδευματίες οι οποίοι τηρούσαν Γ΄ κατηγορίας βιβλία υποχρεωτικά ή προαιρετικά.

Η αναλυτική λογιστική αφορά την διαχείριση των λογαριασμών που ανήκουν στην ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ).

Σε περίπτωση λειτουργίας συστήματος αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως στο κλειστό λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 9, η οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη να αναπτύξει τους λογαριασμούς που κατά την κρίση της εξυπηρετούν τις ανάγκες της κάτω από τους ακόλουθους υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. (2005), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΕΛΑ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ

ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., (2000), ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ

ΙΓΝΑΤΙΑΔΗΣ Α.(1981), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΦΟΙ ΚΥΡΙΑΚΙΔΗ

ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ., (2003). ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ

ΚΕΧΡΑΣ Ι. Δ., (2011), ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ Κ. Μ. (1972) ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ ΠΑΜΙΣΟΣ

ΠΑΓΓΕΙΟΣ Γ, ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗ ,ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993

ΠΟΜΟΝΗΣ Ν. Σ., ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ο ΣΤΑΜΟΥΛΗ

ΣΑΚΕΛΗΣ Ε. Ι. , ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΒΡΥΚΟΥΣ» Ε.Ε.

ΤΣΑΚΛΑΓΚΑΝΟΣ Α., ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΙΚΟΣ ΑΔΕΛΦΩΝ ΚΥΡΙΑΚΙΔΗ Α.Ε

ΔΙΔΑΚΤΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟΥ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΕΩΣ ΣΩΜΑΤΟΣ
ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ, ΔΡ ΙΩΑΝΝΗΣ ΣΩΡΟΣ, ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Π.
ΠΑΤΣΗΣ

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.taxheaven.gr

www.wikipedia.gr

www.logistics.tuc.gr

www.icsd.aegean.gr