

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

ΑΡΚΑΛΑΚΗΣ ΝΙΚΗΤΑΣ

**ΣΧΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΣΤΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Εισηγήτρια: Χαριτάκη Χαρίκλεια

Ηράκλειο Μάιος 2007

Ευχαριστίες,

Ευχαριστώ θερμά την καθηγήτρια και εισηγήτρια της πτυχιακής μου εργασίας για την ευκαιρία που μου έδωσε να πραγματοποιήσω αυτή την εργασία αλλά και την αμέριστη συμπαράσταση στο σχεδιασμό και υλοποίηση της.

	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	
	ΠΡΟΛΟΓΟΣ	5
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	
	ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	
1,1	ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	6
1,2	ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΞΟΔΟΥ	7
1,3	ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	7
1,4	ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΣΟΔΟΥ	8
1,5	ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	8
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	
	ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	
2,1	ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	9
2,2	ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ	10
2,2,1	ΚΟΣΤΟΣ ΑΡΧΙΚΟ	10
2,2,2	ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ Η ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑΣ	11
2,2,3	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	12
2,2,4	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ	12
2,2,5	ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	13
2,2,6	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ	13
2,2,7	ΚΟΣΤΟΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ	13
2,2,8	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ	14
2,2,9	ΚΟΣΤΟΣ ΟΛΙΚΟ Η ΚΟΣΤΟΣ	14
2,3	ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ	14
2,4	ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟ	15
2,5	ΚΟΣΤΟΣ ΕΙΔΙΚΟ ΓΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ	16
2,6	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ	17
2,7	ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΦΟΡΙΚΟ	17
2,8	ΚΟΣΤΟΣ ΟΡΙΑΚΟ	18
2,9	ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ	18
2,10	ΚΟΣΤΟΣ ΕΛΕΓΞΙΜΟ ΚΑΙ ΜΗ ΕΛΕΓΞΙΜΟ	18
2,11	ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΝΟΜΙΚΟ	18
2,12	ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΟ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟ	19
2,13	ΚΟΣΤΟΣ ΣΤΑΘΕΡΟ	21
2,14	ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ	22
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	
	ΤΟ ΕΡΓΟ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	
3,1	Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΡΓΟΥ	24
3,2	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ «ΦΥΛΛΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	27

3,3	Η ΣΥΓΚΡΟΤΗΣΗ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΚΑΤΑ ΠΡΟΪΟΝ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	29
3,4	ΤΥΠΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	32
3,5	ΚΥΡΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗ	33
3,6	ΤΥΠΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ	36
3,7	ΜΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ	37
3,8	ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	37
3,9	ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ	38
3,10	ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ (ΠΑΡΑΠΡΟΪΟΝΤΑ)ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ	38
3,11	ΚΑΚΟΤΕΧΝΑ (ΣΚΑΡΤΑ)	39
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	
	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9 ΕΓΛΣ	
4,1	ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9 ΤΟΥ ΓΛΣ	41
4,2	ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ	44
4,2,1	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΩΡΟΛΟΓΙΑ	44
4,3	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ	52
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	
	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	
5,1	ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	56
5,2	ΤΙ ΠΟΣΑ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	56
5,3	ΣΥΝΤΑΞΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	58
5,4	ΠΟΙΑ ΕΙΝΑΙ ΤΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΙΑΜΟΡΦΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	59
5,5	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΤΕΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΠΟΣΟΥ ΣΤΟΝ ΜΙΣΘΩΤΟ	59
5,6	ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΑΠΟΔΟΧΩΝ ΣΤΟ ΜΙΣΘΩΤΟ	60
5,7	ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	61
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	
	ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΤΗΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	
6,1	ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ	63
6,2	ΕΜΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ	63
6,3	ΕΓΡΑΦΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	65
6,4	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ 90 ΔΙΑΜΕΣΗ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	66
6,4,1	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΩΡΟΛΟΓΙΑ	66
6,5	ΤΡΟΠΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ	70
	ΕΠΙΛΟΓΟΣ	80
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	81

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στις μέρες μας κυριαρχεί ο ανταγωνισμός των επιχειρήσεων μια και η περισσότερες από αυτές λειτουργούν σε πλήρως ανταγωνιστικές αγορές. Σαν αποτέλεσμα αυτού είναι προσπάθεια να μειώσουν το κόστος του προϊόντος τους ώστε να είναι ανταγωνιστικές στην αγορά.

Για το λόγω αυτό και προβαίνουν σε αναλυτική παρακολούθηση του κόστους σε ξεχωριστή ομάδα της αναλυτικής λογιστικής και συγκεκριμένα στη ομάδα 9 με σκοπό τον αποτελεσματικότερο έλεγχο και την σωστή κατανομή του κόστους .

Δυο από τα βασικά μέρη του κόστους είναι το κόστος παραγωγής και το κόστος μισθοδοσίας που θα αναλύσομε παρακάτω.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΕΞΟΔΩΝ ΛΑΠΑΝΩΝ

1,1ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δυνάμεως για την απόκτηση υλικών ή αυλών αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Στην πρώτη περίπτωση υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που έχουν ως αντικειμενικό σκοπό τους την πραγματοποίηση κέρδους, όπως είναι οι ιδιωτικές, δημόσιες και μικτής ιδιοκτησίας μονάδες που έχουν ως βασικό κριτήριο της δραστηριότητάς τους την επίτευξη πλεονάσματος εσόδων - εξόδων μέσω των πωλήσεων (ενδεικτικές περιπτώσεις αποτελούν οι ιδιωτικές επιχειρήσεις, η ΔΕΗ και η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος).

Στη δεύτερη περίπτωση υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που αποβλέπουν αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο στην κάλυψη κοινωνικών αναγκών, όπως π.χ. είναι ένα κρατικό νοσοκομείο ή ένα δημόσιο εκπαιδευτικό ίδρυμα.

2. Το κόστος, ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται ή το ρυθμό κυκλοφορίας του στην οικονομική μονάδα, διακρίνεται στις ακόλουθες δύο κατηγορίες:

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

β. Κόστος πάγιας μορφής είναι αυτό που σχηματίζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που απόκτινονται πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα, άμεσα ή έμμεσα, για μακρό χρονικό διάστημα μεγαλύτερο οπωσδήποτε των δώδεκα μηνών, για πάγια εκμετάλλευση. Στην κατηγορία αυτή του κόστους ανήκει π.χ. το κόστος κτήσεως μηχανημάτων, κτιρίων, γηπέδων, επίπλων, μεθόδων παραγωγής ή φήμης και πελατείας.

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

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

1,2 ENNOIA TOY ΕΞΟΔΟΥ

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

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

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

1,3 ENNOIA THΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

Δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποίησεως μιας επενδύσεως σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες, όπως π.χ. δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος, μιας πρώτης ύλης, ενός κτιρίου ή για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για τη μίσθωση της εργασίας εργατοϋπαλλήλων.

1,4 ENNOIA TOY ΕΣΟΔΟΥ

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

1,5 ENNOIA ΤΗΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ

Ένα από τα βασικά έξοδα που επιβαρύνεται η επιχείρηση και θα μας απασχολήσει είναι και η μισθοδοσία του προσωπικού

Μισθοδοσία είναι η επένδυση αγοραστικής δυνάμεως στους εργαζομένους που απασχολεί η επιχείρηση με αντάλλαγμα των εργαζομένων την παροχή εργασίας προς την επιχείρηση. Δηλαδή η επιχείρηση εξαγοράζει την εργασία ή της δεξιότητες των εργαζομένων σαν να πρόκειται για εμπόρευμα που χρησιμεύει στην παραγωγική διαδικασία.

Η κάθε μορφή και μεγέθους εταιρεία, που απασχολεί έμμισθο προσωπικό (εργάτες ή υπαλλήλους είναι υποχρεωμένη να συντάσσει στο τέλος του κάθε μηνά την μισθοδοτική κατάσταση. Σε αυτήν καταχωρούνται τα στοιχεία των εργαζομένων οι ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές του κάθε εργαζομένου και η διαφορές κρατήσεις(ΙΚΑ ΦΜΥ)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

2,1 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΔΙΑΚΡΙΣΕΩΝ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος διακρίνεται συνήθως με βάση τα ακόλουθα κριτήρια:

A. Με κριτήριο την φύση των στοιχείων που αναλωθήκαν στην παραγωγική διαδικασία, το κόστος διακρίνεται κατά είδος π.χ κόστος υλικών, εργατικών.

B. Ανάλογα με της περιοχές δραστηριότητας της οποίες διαπιστώθηκε η που για χάρη αυτών έγινε η ανάλωση των υλικών αγαθών κόστος διακρίνεται κατά προορισμό

Γ. Ανάλογα με το χρόνο προσδιορισμού του το κόστος διακρίνεται:

-κόστος πραγματικό ή ιστορικό που προσδιορίζεται μετά την πραγματοποίηση του

-κόστος προϋπολογιστικού προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί και το οποίο διακρίνεται περαιτέρω σε κόστος κατά προεκτιμήσει και το πρότυπο κόστος

Δ. ανάλογα με το βαθμό απασχόλησεως της επιχείρησης το κόστος διακρίνεται σε:

-πραγματικό, όταν αναφέρεται στην πραγματική απασχόληση της επιχείρησης

-κανονικό, όταν αναφέρεται στην πραγματική απασχόληση της επιχείρησης

-άριστο, όταν αναφέρεται στην αρίστη απασχόληση της επιχείρησης

-διαφορικό

-οριακό

2,2Κόστος πραγματικό (ιστορικό)

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

Το πραγματικό

— Είναι απαλλαγμένο από υπολογιστικά έξοδα, όπως π.χ. από τόκους ίδιων κεφαλαίων,

Στη διαμόρφωσή του δεν συμμετέχουν όπως πχ έξοδα που αντιστοιχούν σε υποαπασχόληση Τμήματος λειτουργίας, υπερβολικές φύρες βιομηχανοποιήσεως πρώτης ύλης, έξοδα υπερημερίας λιμένων λόγω καθυστερήσεως παραλαβής πρώτης ύλης ή πρόστιμα καθυστερήσεως πληρωμής φόρων και εισφορών.

Το πραγματικό κόστος διακρίνεται στις ακόλουθες υποκατηγορίες:

2,2,1Κόστος αρχικό

Είναι το κόστος που σχηματίζεται από τα άμεσα υλικά Και την άμεση εργασία και ενσωματώνονται στο προϊόν ή στην υπηρεσία που παράγεται·
ώστε:

$$\text{[αρχικό κόστος]} = \text{[άμεσα υλικά]} + \text{[άμεση εργασία]}$$

Το αρχικό (ή πρωταρχικό) Κόστος δεν περιλαμβάνει στοιχεία που προκύπτουν ύστερα από κατανομή. Αν όμως η κατανομή των εξόδων

στηρίζεται σε άμεσες ποσοτικές μετρήσεις, το αντίστοιχο κόστος θεωρείται άμεσο και συμμετέχει στη διαμόρφωση του αρχικού κόστους, όπως π.χ. το μηνιαίο κόστος του προσωπικού, το οποίο όταν μερίζεται με βάση στοιχεία πραγματικής απασχολήσεως κατά κέντρο κόστους ή κατά προϊόν που παράγεται, μετατρέπεται σε άμεσο κόστος, για το ποσό που βαρύνει το συγκεκριμένο προϊόν.

Το αρχικό κόστος χρησιμοποιείται βασικά ως κριτήριο κατανομής του άμεσου κόστους, αποτελεί τον πυρήνα διαμορφώσεως του πλήρους κόστους παραγωγής και είναι αντικείμενο των φορέων που ευθύνονται για την πραγματοποίηση του . Το αρχικά στοιχεία του αρχικού κόστους διευκρινίζονται τα εξής :

–Άμεσα υλικά κατά κανόνα, είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται από αυτές, όπως Π.χ. το βαμβάκι που αναλώνεται για την παραγωγή του νήματος, το νήμα που αναλώνεται για την παραγωγή του υφάσματος, το ύφασμα και όλα τα υλικά που χρησιμοποιούνται και ενσωματώνονται στο έτοιμο ένδυμα (όπως Π.χ. κουμπιά, κλωστές και φόδρα;). Δεν περιλαμβάνονται στα άμεσα υλικά εκείνα που, αν και αναλώνονται για την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος, δεν ενσωματώνονται σ' αυτό, όμως η αξία των υλικών αυτών ενσωματώνεται στο άμεσο κόστος μετατροπής-(δηλ. συνιστούν βιομηχανικά έξοδα).

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

2.2.2 Κόστος μετατροπής ή κατεργασίας

Είναι το σύνολο των ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται στο στάδιο μετατροπής της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν ή μετατροπής ενός υλικού από μια μορφή σε άλλη, κατά τη διάρκεια ενός σταδίου ή φάσεως κατεργασίας. Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής, άμεσα και έμμεσα, εκτός από την αξία των άμεσων υλικών'

ώστε:

$[\text{κόστος μετατροπής}] = [\text{κόστος άμεσης εργασίας}] + [\text{γενικά βιομηχανικά έξοδα}]$

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

2.2.3Κόστος παραγωγής

Είναι το κόστος που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος ή για την παραγωγή του σε μια ή περισσότερες φάσεις η στάδια παραγωγής ώστε :

$[\text{κόστος παραγωγής}] = [\text{κόστος άμεσων υλικών}] + [\text{κόστος άμεσης εργασίας}] + [\text{γενικά βιομηχανικά έξοδα}]$

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

2.2.4Κόστος λειτουργίας διαθέσεως (έξοδα διαθέσεως)

Είναι τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής Μονάδας.

2,2,5 Εμπορικό κόστος

Είναι το κόστος που προκύπτει, αν στο κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων προστεθούν όλα τα έξοδα (άμεσα ή έμμεσα) της λειτουργίας διαθέσεως ώστε:

[κόστος εμπορικό]=[κόστος παραγωγής πωληθέντων]+[άμεσα και έμμεσα έξοδα διαθέσεως]

2,2,6 Κόστος λειτουργίας διοικήσεως

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

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

2,2,7 Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Είναι το κόστος του δανειακού κεφαλαίου της οικον. μονάδας και τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της.

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

Στο μέρος που βαρύνει τα έξοδα διαθέσεως.

Στο μέρος που βαρύνει τα χρηματοοικονομικά έσοδα.

Στο μέρος που βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

2,2,8 Κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως.

Είναι τα έξοδα που γίνονται για την λειτουργία των διοικητικών λειτουργιών. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος έξοδα και λοιπά στοιχεία κόστους, τα οποία κατατάσσονται κατά προορισμό.

Το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως κατανέμεται ως εξής:

-Επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων, όταν η ερευνητική δραστηριότητα οδηγεί στην ανακάλυψη μιας νέας μεθόδου ή ενός νέου προϊόντος, από την εκμετάλλευση των οποίων αναμένεται η πραγματοποίηση για πολλά χρόνια πρόσθετων αξιόλογων εσόδων.

- Επιβαρύνει κατά το όλο ή μέρος τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως. Το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, μετά τον οριστικό σχηματισμό του, κατά το μέρος που δεν επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων, χρησιμοποιείται κατά τη διαδικασία διαμορφώσεως των αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής.

2,2,9 Κόστος ολικό ή κόστος

Είναι το συνολικό ποσό εξόδων που βαρύνει τα οργανικά έσοδα μιας περιόδου και διαμορφώνει το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως (κέρδος ή ζημία) της περιόδου αυτής.

Τα συστατικά στοιχεία του ολικού κόστους εσόδων είναι τα εξής:

- Το κόστος κτήσεως (παραγωγής ή αγοράς), όπως Π.χ. των πωλημένων προϊόντων, εμπορευμάτων και υπηρεσιών.

- Το κόστος λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών - αναπτύξεως, καθώς και το κόστος που δεν ενσωματώνεται ή δεν επιβαρύνει τα πουλημένα (π.χ. εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες).

2,3Κόστος προϋπολογιστικό.

Προϋπολογιστικό κόστος είναι εκείνο που καταρτίζεται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή λχ ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.

Το προϋπολογιστικό κόστος προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα

του παρελθόντος και τις συνθήκες που προβλέπεται να διαμορφωθούν κατά: τη χρονική περίοδο πραγματοποίησης του. Στον ορό συνθήκης περιλαμβάνονται οι ποσοτικές αναλώσεις και οι τιμές των συστατικών στοιχείων του κόστους, όπως Π.χ. οι ποσοτικές αναλώσεις και τιμές των υλικών, της εργασίας, του ηλεκτρικού ρεύματος, των καυσίμων και λοιπών εξόδων που προβλέπεται να πραγματοποιηθούν κατά τη χρονική περίοδο παραγωγής του προϊόντος ή του έργου για το οποίο προσδιορίζεται το προϋπολογιστικό κόστος.

Η απόκλιση του πραγματικού κόστους σε σχέση με το προϋπολογιστικό χαρακτηρίζεται σαν μη επαλήθευση του προϋπολογισμού και γι' αυτό η διαφορά δε θεωρείται αποτέλεσμα, αλλά συνιστά κόστος, σε αντίθεση με τις διαφορές του πρότυπου κόστους που συνιστούν αποτέλεσμα.

2.4 Κόστος πρότυπο

Πρότυπο κόστος (Standard cost) είναι εκείνο που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με βάση τους ακόλουθους υπολογισμούς και μετρήσεις:

(α) Ακριβείς μετρήσεις:

- των ποσοτήτων των υλικών που αναλώνονται άμεσα για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος,

- του χρόνου άμεσης εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος,

- των ποσοτήτων των λοιπών στοιχείων κόστους, όπως Π.χ. ηλεκτρικού ρεύματος, νερού, έμμεσων υλικών παραγωγής, συντηρήσεων και επισκευών, που απαιτούνται κατά μονάδα δραστηριότητας.

(β) Ακριβής υπολογισμός του ύψους των λοιπών εξόδων κατά μονάδα δραστηριότητας ή για μια ολόκληρη κοστολογική περίοδο.

(γ) Ακριβείς υπολογισμοί:

- των τιμών μονάδας των άμεσων υλικών

-των τιμών μονάδας της άμεσης εργασίας,

-των τιμών μονάδας των λοιπών συστατικών του στοιχείων.

(δ) Προσδιορισμός του πρότυπου βαθμού απασχολήσεως, για την περίοδο ισχύος του πρότυπου κόστους που καταρτίζεται, ο οποίος χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κατά μονάδα" προϊόντος ή δραστηριότητας πρότυπου συντελεστή επιβαρύνσεως με σταθερό κόστος.

Το πρότυπο κόστος είναι κόστος προκαθορισμένο, επειδή προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, διαφέρει όμως από το προϋπολογιστικό κόστος επειδή ο προσδιορισμός του βασίζεται σε εξειδικευμένου υπολογισμούς που γίνονται έπειτα από πραγματικές μετρήσεις, κατά τον προσδιορισμό του προτύπου κόστους επιχειρείται ο καθορισμός του ακριβούς ύψους του κόστους, ενώ κατά τον προσδιορισμό του προϋπολογιστικού κόστους επιχειρείται η πρόβλεψη του ύψους του κόστους. Το πρότυπο κόστος είναι συγχρόνως και πραγματικό, επειδή η δυνατότητα πραγματοποίησής του είναι πειραματικά επαληθευμένη και μάλιστα κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού, επιπέδου ειδικευμένης εργασίας και, γενικά, κάτω από ορισμένες συνθήκες λειτουργίας της μονάδας.

Το πρότυπο κόστος αποτελεί το σταθερό κοστολογικό μέγεθος (επαληθευμένα πραγματοποιήσιμο) με το οποίο συγκρίνεται το πραγματικό κόστος για τον προσδιορισμό των αποκλίσεων. Η ανάλυση των αποκλίσεων κατά πηγή προελεύσεως αποτελεί τη βάση ελέγχου του πραγματικού κόστους και, μέσω αυτών, της αποτελεσματικότητας ολόκληρης της εκμεταλλεύσεως και των λειτουργικών της υποδιαίρέσεων.

2.5 Κόστος ειδικό για επιχειρηματικές αποφάσεις

Το πραγματικό ή ιστορικό κόστος χρησιμοποιείται βασικά για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (αναλυτικών και ολικών) της οικονομικής μονάδας, τα οποία προκύπτουν από την εξίσωση:

$$[\acute{\epsilon}\sigma\omicron\delta\alpha]- [\text{πραγματικό κόστος εσόδων}]=[\text{αποτελέσματα}]$$

- Οι οικον. μονάδες και ιδίως οι επιχειρήσεις, κατά τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων, παράλληλα με τον κοστολογικό τύπο του πραγματικού κόστους, έχουν τη δυνατότητα να χρησιμοποιούν και άλλους εξειδικευμένους τύπους, οι βασικότεροι από τους οποίους είναι οι εξής:

2,6 Κόστος αντικαταστάσεως

Κατά το Ε.ΓΛΣ, κόστος αντικαταστάσεως είναι εκείνο που προκύπτει από την αποτίμηση των στοιχείων των πραγματικών ποσοτικών αναλώσεων ή των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος και, γενικά, την ανάπτυξη μιας δραστηριότητας, στις τρέχουσες τιμές αγοράς.

Ο προσδιορισμός του κόστους αντικαταστάσεως σε περιόδους έντονης διακυμάνσεως των τιμών εξασφαλίζει σημαντική κοστολογική πληροφορία, η οποία χρησιμοποιείται για την άσκηση ορθής πολιτικής τιμών και το διαχωρισμό των αποτελεσμάτων, των βιομηχανικών κυρίως μονάδων, στο μέρος που προέρχεται από τις διακυμάνσεις των τιμών και στο μέρος εκείνο που προκύπτει από την καθαυτό βιομηχανική δραστηριότητα.

Το κόστος αντικαταστάσεως, κατά τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων, χρησιμοποιείται μακροχρόνια για τον υπολογισμό των διενεργούμενων αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων και ιδίως των ενσωμάτων.

Το κόστος αντικαταστάσεως είναι ο καταλληλότερος κοστολογικός τύπος για την ορθή στατική απεικόνιση της πραγματικής περιουσιακής καταστάσεως των οικον. μονάδων, σε δεδομένη στιγμή.

2,7 Κόστος διαφορικό

Διαφορικό κόστος είναι εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή απασχόληση κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής, ή εκείνο που εξοικονομείται από την μείωση της παραγωγής ή απασχολήσεως κατά ορισμένη ποσότητα· -παραγωγής.

2.8 Κόστος οριακό

Κόστος οριακό είναι εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί παράγωγης ή η απασχόληση κατά μια μονάδα, ή εκείνο που εξοικονομείται από τη μείωση της παραγωγής απασχολήσεως κατά μια μονάδα.

Το οριακό κόστος αποτελείται, κατά κανόνα από μεταβλητά στοιχεία κόστους δηλαδή από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα μεταβλητά γενικά έξοδα. Δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αυτό σταθερά βιομηχανικά έξοδα για τα αυτά βαρύνουν την προηγούμενη παραγωγή

Το οριακό κόστος. χρησιμοποιείται κυρίως από τις βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής.

2.9 Κόστος υπολογιστικό

Υπολογιστικό κόστος ή κόστος ευκαιρίας είναι εκείνο που δεν απορρέει από πραγματική κίνηση αξιών και συνεπώς δεν παίρνει μορφή χρηματικής εκροής, όπως γίνεται με το ιστορικό κόστος. Το κόστος αυτό στηρίζετε σε υπολογισμούς και εισάγεται στην κοστολόγηση με καθαρώς αριθμητικό τρόπο. Σε πολλές περιπτώσεις μάλιστα συνιστά ταυτόχρονα έσοδο άλλου κλάδου της επιχειρήσεως, του επιχειρηματία Κ.λπ. Παραδείγματα υπολογιστικού κόστους είναι π.χ αμοιβή του επιχειρηματία,

2.10 Κόστος ελέγξιμο και μη ελέγξιμο

Κόστος ελέγξιμο είναι εκείνο που πραγματοποιείται στις τελευταίες λειτουργικές υποδιαιρέσεις της οικον. μονάδας. Το κόστος αυτό συνδέεται με συγκεκριμένους φορείς ευθύνης, στους οποίους δίνεται η εξουσία να αποφασίζουν για το τμήμα εκείνο του κόστους για το οποίο θεωρούνται υπεύθυνοι.

Το ελέγξιμο κόστος είναι κατά κανόνα μεταβλητό και συμπίπτει με το άμεσο μεταβλητό κόστος της συγκεκριμένης μονάδας.

Ο έλεγχος του κόστους περιορίζεται στα στοιχεία εκείνα πάνω στα οποία

υπάρχει πλήρης εξουσία του υπεύθυνου φορέα να αποφασίζει για το ύψος τους.

Κόστος μη ελέγξιμο δεν υπάρχει στην πραγματικότητα, γιατί οποιοδήποτε κόστος που δεν ελέγχεται σε κάποιο επίπεδο της διοικητικής διαρθρώσεως της διοικητικής μονάδας ελέγχεται σε ένα άλλο ανώτερο επίπεδο, στο οποίο λαμβάνονται αποφάσεις για τη διαμόρφωσή του: Μη ελέγξιμο, μπορούμε να πούμε, είναι το σταθερό κόστος για το οποίο υπεύθυνη είναι η Γενική Διοίκηση της επιχειρήσεως

2.11 Κόστος αγορανομικό

Αγορανομικό κόστος είναι το κόστος που σχηματίζεται σύμφωνα με τις ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις. Τα χαρακτηριστικά του αγορανομικού κόστους είναι ότι:

- Για την αποτίμηση των στοιχείων του κόστους αναγνωρίζεται η τιμή αντικαταστάσεως αντί της τιμής κτήσεως (π.χ. για το κόστος των αναλυσκόμενων υλών).
- Τίθενται περιορισμοί σχετικά με την αναγνώριση των κοστολογήσιμων εξόδων.
- Αναγνωρίζονται ορισμένα υπολογιστικά έξοδα (π.χ. τόκοι ίδιου κεφαλαίου, αμοιβή επιχειρηματία).

2.12 Κόστος άμεσο και έμμεσο

Με κριτήριο τον τρόπο ενσωματώσεως των στοιχείων του κόστους στο κόστος των παραγωγικών τμημάτων και των φορέων κόστους, το κόστος διακρίνεται σε άμεσο και έμμεσο.

(α) Άμεσο είναι το κόστος που σχηματίζεται από στοιχεία που συνδέονται κατά τρόπο εμφανή με το συγκεκριμένο παραγωγικό τμήμα ή το συγκεκριμένο φορέα κόστους και, συνεπώς, βαρύνει το τμήμα ή το φορέα άμεσα, δηλαδή χωρίς μερισμό.

Το άμεσο κόστος διακρίνεται σε δύο υποκατηγορίες:

(α.α) Στο άμεσο μεταβλητό κόστος, που σχηματίζεται μόνο από μεταβλητά (άμεσα) στοιχεία. Κατά κανόνα, το άμεσο κόστος των τελικών φορέων είναι μόνο μεταβλητό, ενώ των κέντρων ή θέσεων κόστους είναι σταθερό και μεταβλητό.

Ένα στοιχείο κόστους είναι δυνατό να είναι άμεσο ως προς ένα κέντρο κόστους, ενώ ως προς ένα φορέα κόστους είναι δυνατό να είναι έμμεσο, όπως Π.χ. ο μισθός του προϊσταμένου του κλωστήριου και οι αποσβέσεις των μηχανημάτων του, που είναι στοιχεία άμεσα ως προς το κέντρο κόστους «κλωστήριο», ενώ είναι έμμεσα ως προς τα νήματα που παράγονται στο κλωστήριο.

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

Το άμεσο μεταβλητό κόστος, κατά κανόνα, χρησιμοποιείται για τον κοστολογικό έλεγχο των υπεύθυνων φορέων διοικητικής εξουσίας, ο οποίος στηρίζεται στη θεμελιώδη αρχή της ΕΞΟΥΣΙΑΣ - ΕΥΘΥΝΗΣ.

Η κοστολογική ευθύνη περιορίζεται μόνο στο τμήμα εκείνο του κόστους πάνω στο οποίο, προηγούμενα, έχει εξασφαλιστεί στον υπεύθυνο η εξουσία να αποφασίζει για το ύψος του. Τέτοια εξουσία, κατά κανόνα, ασκείται μόνο πάνω στο μεταβλητό μέρος του άμεσου κόστους. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις η ευθύνη εκτείνεται σ' ολόκληρο το άμεσο κόστος, σταθερό και μεταβλητό, όπως Π.χ. στην περίπτωση του διευθυντή μιας περιοχής πωλήσεων όπου λειτουργεί πρατήριο ή υποκατάστημα της επιχειρήσεως, ο οποίος ευθύνεται για ολόκληρο το κόστος λειτουργίας (π.χ. μισθοί, ενοίκια, αποσβέσεις, ημερομίσθια, προμήθειες πωλήσεων, οδοιπορικά και κόμιστρα).

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

μονάδας. Έτσι, προσδιορίζεται το μέτρο συμβολής του τμήματος ή κλάδου στη γενική αποδοτικότητα της εκμεταλλεύσεως.

(β) Έμμεσο είναι το κόστος που πραγματοποιείται ταυτόχρονα για περισσότερους από ένα φορείς ή κέντρα κόστους, είτε επειδή ο διαχωρισμός του, Π.χ. κατά φορέα, δεν' είναι εύκολος, είτε επειδή δεν κρίνεται οικονομικά ωφέλιμος.

Έμμεσο κόστος αποτελούν, Π.χ. ο μισθός του τεχνικού διευθυντή, το ενοίκιο του εργοστασίου, η αμοιβή του λογιστή, ο φωτισμός, τα δημοτικά τέλη και οι φόροι του εργοστασίου στοιχεία τα οποία δε συνδέονται με ένα προϊόν ή τμήμα, αλλά με το σύνολο των κέντρων ή θέσεων κόστους και με τα προϊόντα που παράγονται στο εργοστάσιο.

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

2.13 Κόστος σταθερό

Ανάλογα με τη διαμόρφωσή του στις μεταβολές του βαθμού απασχολήσεως της επιχειρήσεως, το κόστος διακρίνεται σε σταθερό και μεταβλητό.

(α) Κόστος σταθερό

Σταθερό είναι το κόστος που δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας (τμήματος εργοστασίου ή ολόκληρου του εργοστασίου ή υποδιαιρέσεως της οικον. μονάδας ή ολόκληρης της οικον. μονάδας), στην οποία αναφέρεται. Σταθερά είναι κυρίως τα χρονικά έξοδα, δηλαδή αυτά που αναλύσκονται σύμμετρα με την πάροδο του χρόνου Π.χ. ενοίκια, αμοιβές του έμμισθου προσωπικού, δημοτικοί φόροι, τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, τόκοι των δεσμευμένων σε ακινητοποιήσεις κεφαλαίων, συνδρομές, ασφάλιστρα.

Το σταθερό κόστος μεταβάλλεται μακροχρόνια και βραχυχρόνια, οι μεταβολές όμως αυτές, κατά κανόνα, είναι ανεξάρτητες από τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας. Η ανεξαρτησία μεταξύ ύψους σταθερού κόστους και όγκου δραστηριότητας δεν είναι απόλυτη. Στην

περίπτωση Π.χ. που ένα τμήμα του εργοστασίου διακόψει τη λειτουργία του, ένα μέρος από το έμμισθο προσωπικό, η αμοιβή του οποίου χαρακτηρίζεται ως κόστος σταθερό, θα απολυθεί, οπότε και το αντίστοιχο κόστος (σταθερό) θα μεταβληθεί. Το σταθερό κόστος διαχωρίζεται στις εξής δύο υποκατηγορίες(1):

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

(α.β) Στο βραχυχρόνιο σταθερό κόστος, του οποίου το ύψος προγραμματίζεται για περίοδο συνήθως ενός έτους, στη διάρκεια του οποίου παραμένει αμετάβλητο και το οποίο καλείται επίσης και ημισταθερό κόστος. Στην κατηγορία αυτή, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνονται το κόστος διαφημίσεων, το κόστος ερευνών και αναπτύξεως, τα έξοδα του έμμισθου προσωπικού γενικά και τα ενοίκια μηχανογραφικών μέσων.

2.14 Κόστος μεταβλητό

Μεταβλητό κόστος είναι εκείνο που επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας. Η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που αναλώνονται, τα ημερομίσθια, η αξία ηλεκτρικό ρεύματος, νερού, υλικών συντηρήσεως, οι προμήθειες πωλήσεων, τα κόμιστρα μεταφοράς αγαθών, οι τόκοι του δανειακού κεφαλαίου κινήσεως και οι φόροι της παραγωγής αποτελούν μορφές του μεταβλητού κόστους. Το κόστος των στοιχείων αυτών μεταβάλλεται - αυξάνεται ή μειώνεται - όταν αυξομειώνεται η παραγωγή, οι πωλήσεις και γενικά όταν αυξομειώνεται το επίπεδο δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας στην οποία αναφέρεται.

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

σχέση με την αυξομείωση της απασχολήσεως

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

(β.α) Μεταβλητό κόστος «αύξον» είναι εκείνο που μεταβάλλεται με ρυθμό μεγαλύτερο από το ρυθμό μεταβολής της απασχολήσεως

(β.β) Μεταβλητό κόστος «φθίνον» εκείνο που μεταβάλλεται με ρυθμό μικρότερο από το ρυθμό μεταβολής της απασχολήσεως. Συνήθως φθίνον είναι το κόστος των πρώτων υλών, το οποίο μειώνεται όσο αυξάνει η ποσότητα που αγοράζεται, εξαιτίας των ποσοτικών εκπτώσεων που, κατά κανόνα, ισχύουν στις περιπτώσεις αυτές, το κόστος παραδόσεως (κόμιστρα, ναύλα, κ.λπ.) και το καλούμενο κόστος εκκινήσεως, δηλαδή το κόστος που πραγματοποιείται κατά την ανάληψη παραγωγής νέου τύπου προϊόντος (σχέδια, μελέτες, δοκιμές κ.λπ.).

(β.γ) Μεταβλητό κόστος «αναλογικό» είναι εκείνο που μεταβάλλεται με τον ίδιο ρυθμό που μεταβάλλεται η απασχόληση

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΤΟ ΕΡΓΟ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

3,1 ΟΙ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΡΓΟΥ

Με της υπάρχουσες συνθήκες αγοράς που κάνουν επιτακτική την ανάγκη κοστολόγησης κρίνεται αναγκαία η δημιουργία κοστολοστικων θέσεων.

Η κάθε κοστολογική θέση, δεν είναι τίποτε άλλο, από ένα μικρό ή μεγαλύτερο κομμάτι της παραγωγικής διαδικασίας, που ορίστηκε κατάλληλο για να παρακολουθήσουμε τις δαπάνες κόστους που πραγματοποιεί για να παράγει ένα έργο. Αυτό σημαίνει ότι ολόκληρη η παραγωγική διαδικασία χωρίστηκε σε τέτοιες θέσεις, που το συνολικό έργο τους, στους συνδυασμούς που προβλέπονται από τις σχετικές τεχνικές προδιαγραφές, συσσωρεύετε και συγκροτεί το κάθε είδους έτοιμο προϊόν, Γι' αυτούς άλλωστε τους λόγους και προκειμένου να καταρτιστεί το κόστος του έτοιμου προϊόντος, είναι ανάγκη να προσδιοριστεί το κόστος της μονάδας του έργου της καθεμιάς κοστολογικής θέσης, σαν το πηλίκο της διαίρεσης των συνολικών κοστολογικών δαπανών της θέσης, με τις συνολικές μονάδες έργου που ήταν η παραγωγή αυτής της θέσης, μ' αυτές τις δαπάνες.

Από την παραπάνω ανάλυση προκύπτει ότι η κατάρτιση του κόστους του προϊόντος πραγματοποιείται σε δύο φάσεις, Στην πρώτη φάση προσδιορίζεται το κόστος της μονάδας του έργου της κάθε κοστολογικής θέσης, προσδιορίζεται μ' άλλα λόγια το κόστος των «ενδιάμεσων» φορέων. Ύστερα, σε μια δεύτερη φάση και με βάση τις μονάδες έργου από κάθε θέση που απορρόφησε το κάθε προϊόν, συγκροτείται το κόστος του, σαν το κόστος του «τελικού» φορέα.

Οι μονάδες έργου, σαν έννοια είναι ξεκαθαρισμένη, σαφής και αντικειμενικά δεδομένη, μόνο στην τεχνολογική της εκδοχή, στην εκδοχή που αναφέρεται στην τεχνολογική άποψη της παραγωγικής διαδικασίας. Από την άποψη αυτή, την τεχνολογική, κάθε ξεχωριστή κατεργασία, που προσθέτει στο προϊόν μια νέα ιδιότητα (και που στο τέρμα της συνήθως σχηματίζεται απόθεμα από ημικατεργασμένα προϊόντα ή μέρη του προϊόντος), αποτελεί μια αυτοτελή κατεργασία που παράγει ένα συγκεκριμένο έργο, διαφορετικό από το έργο των άλλων ανάλογων κατεργασιών. Δεν συμβαίνει όμως το ίδιο με την οικονομική άποψη της παραγωγικής διαδικασίας, δηλ. την κοστολόγηση.

Επειδή, όπως είπαμε προσδιορίζονται και με πρόσθετα κριτήρια. Κριτήρια οικονομικά και οργανωτικά. Επομένως η μονάδα του έργου στην κοστολογική διαδικασία, δεν είναι δεδομένη από τα πριν, γιατί δεν είναι δεδομένη και η κοστολογική θέση. Έτσι λοιπόν, η μονάδα του έργου, θα ακολουθήσει τον προσδιορισμό της κάθε θέσης κόστους και θα προκύψει όταν θα γίνει αυτός ο προσδιορισμός. Οι μονάδες του έργου συνεπώς προκύπτουν από τις θέσεις κόστους που περιλαμβάνονται στον κοστολογικό πίνακα, σαν έργο που παράγεται από την καθεμιά απ' αυτές τις θέσεις. Από τεχνολογική άποψη πάντως, είναι μια καινούργια ιδιότητα που προσθέτετε πάνω στο προϊόν, από μια απλή κατεργασία ή ένα διαδοχικό συνδυασμό κατεργασιών.

Το συνολικό έργο που δέχεται το καθένα προϊόν μπορεί να διαφέρει ανάμεσα στα διάφορα προϊόντα της ίδιας παραγωγικής διαδικασίας, επειδή το καθένα, ανάλογα με τις τεχνικές του προδιαγραφές, από διαφορετικές θέσεις κόστους δέχεται κατεργασίες. Όμως παραπέρα οι μονάδες του έργου μπορεί να διαφέρουν από το ένα προϊόν στο άλλο, ακόμη και μέσα στην ίδια κοστολογική θέση. Αυτό συμβαίνει, επειδή η κάθε θέση κόστους - κατεργασία, ναι έχει τα γενικά τεχνολογικά της χαρακτηριστικά (π. χ. συγκόλληση, κοπή, βάφει, κ.λ.π) διαφέρει όμως, ανάλογα με τα τεχνικά χαρακτηριστικά που παρουσιάζει το κάθε προϊόν (μήκος, πλάτος, βάρος, διάμετρος, πάχος, σύνθεση, κ.λ.π). Στις περιπτώσεις αυτές, η ισοδυναμία

στις μονάδες έργου της ίδιας κατεργασίας ανάμεσα στα διάφορα προϊόντα, θα βρεθεί με ειδικούς κατά περίπτωση συντελεστές.

Η παραπάνω διαπίστωση, έχει μεγάλη σημασία σχετικά με τη διαμόρφωση του κόστους της μονάδας του κάθε προϊόντος. Το κόστος αυτό, θα διαφέρει, είτε επειδή το προϊόν θα έχει δεχθεί διαφορετικές κατεργασίες και συνεπώς θα δεχθεί το κόστος από διαφορετικές θέσεις, είτε επειδή θα έχει δεχθεί διαφορετική ποσότητα από το ίδιο έργο, μέσα σε κάθε θέση κόστους.

Οι μονάδες του έργου που παράγει η κάθε θέση κόστους, προκύπτουν πάντοτε από μια καταγραφή, είτε αυτόματη από το μετρητή του μηχανήματος, είτε οργανωτική, από τον αρμόδιο γι' αυτή τη δουλειά Έλεγχο Παραγωγής. Όμως προσοχή! Ο μετρητής θα καταγράψει πάντοτε τις ανισοδύναμες μονάδες. Για το λόγο αυτό θα πρέπει οι μονάδες του έργου σε κάθε θέση κόστους, να συνδεθούν με το προϊόν πάνω σ' αυτό που ενσωματώθηκαν, ώστε για τον υπολογισμό του κόστους, η κάθε μονάδα ανάλογα με το προϊόν να δεχθεί τον ανάλογο συντελεστή ισοδυναμίας και να προκύψει έτσι το σύνολο των ισοδύναμων μονάδων έργου. Η καταγραφή αυτή είναι η μια πηγή της πληροφορίας για τις μονάδες του έργου που παράχθηκε. Η άλλη πηγή που μας δίνει την ίδια πληροφορία, που αποτελεί και επαλήθευση της προηγούμενης, είναι οι μονάδες που προκύπτουν από αναγωγή των έτοιμων προϊόντων που μπήκαν στη σχετική αποθήκη κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου και των τυχόν αυτοτελών εξαρτημάτων και ημικατεργασμένων που καταγράφονται κατά την απογραφή του τέλους της κοστολογικής περιόδου. Ειδικότερα, επειδή μονάδα έργου αυτοτελής δεν υπάρχει, αλλά υπάρχει πάντοτε ενσωματωμένη πάνω σ' ένα προϊόν, αν λογαριάσουμε τις μονάδες που δέχτηκε η συνολική ποσότητα από προϊόντα (έτοιμα και ημικατεργασμένα), μιας κοστολογικής περιόδου ή μιας παρτίδας, θα βρούμε τη συνολική ποσότητα από μονάδες έργου που παράχθηκαν από τη συγκεκριμένη θέση στη δεδομένη κοστολογική περίοδο ή παρτίδα.

Είναι φανερό ότι, από τους παραπάνω δύο τρόπους καταγραφής του έργου της κάθε θέσης κόστους, ο πρώτος πρέπει να εφαρμοστεί αναγκαία στην παραγωγή μη τυποποιημένων προϊόντων, ενώ ο δεύτερος προσφέρεται

και είναι πρακτικότερος για να εφαρμόζεται στην παραγωγή τυποποιημένων προϊόντων.

3,2ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ-«Φύλλα υπολογισμού του κόστους»

Στην παραπάνω παράγραφο, εξετάσαμε τους τρόπους με αυτούς που θα καταγραφεί το έργο που παράγεται από την κάθε θέση κόστους, ανάλογα με τη φύση και τη μορφή αυτού του έργου. Τώρα μένει να συγκεντρωθούν αυτά τα δύο στοιχεία, προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος της κάθε μονάδας έργου στην καθεμιά από αυτές τις θέσεις. Αυτή την αποστολή θα καλύψουν, από τεχνική άποψη, τα «Φύλλα Υπολογισμού του Κόστους».

Το «Φύλλο Υπολογισμού του Κόστους», είναι μια κατάσταση, ένας πίνακας, που πάνω σ' αυτόν υπολογίζεται το κόστος της μονάδας του έργου (σαν ενδιάμεσου φορέα του κόστους), και του προϊόντος (σαν τελικού φορέα).

Διαιρείται σε τρία πεδία.

Στο πρώτο πεδίο, καταχωρούνται (αν χρειάζεται, κατ' είδος προϊόντος όπως τα είδη αυτά προσδιορίζονται ξεχωριστά), οι συντελεστές του κόστους της συγκεκριμένης θέσης κόστους, σ' αυτήν που αναφέρεται το «Φύλλο». Αυτοί οι συντελεστές είναι φυσικά, η δαπάνη των υλικών, η δαπάνη της εργασίας, οι αποσβέσεις, η δαπάνη για την ενέργεια, τις υπηρεσίες, τις μικροδαπάνες και τις έμμεσες δαπάνες παραγωγής και τέλος το κόστος των ημικατεργασμένων έναρξης. Οι δαπάνες αυτές στο σύνολο τους για όλα τα προϊόντα της θέσης, συμφωνούνε η καθεμιά ξεχωριστά και το άθροισμα τους με τη γραμμή που περιλαμβάνει τα ίδια συνολικά ποσά και αναφέρεται στην ίδια θέση κόστους, στο «Συγκεντρωτικό Φύλλο Προσδιορισμού (Χρέωσης) Κόστους». Μια συμφωνία που επαληθεύει την ακρίβεια των ποσών και των πράξεων πάνω στο Φύλλο Υπολογισμού Κόστους της θέσης.

Στο δεύτερο πεδίο καταχωρούνται οι μονάδες του έργου της συγκεκριμένης θέσης κόστους, που έχουν ενσωματωθεί στα έτοιμα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα, επίσης κατ' είδος προϊόντος, αν χρειάζεται. Οι

μονάδες αυτές έχουν υπολογιστεί με τον τρόπο που αναπτύχθηκε παραπάνω, μ' ένα υπολογισμό δηλ. απ' όπου προκύπτουν οι συνολικές μονάδες έργου της κάθε θέσης ανά προϊόν, και για τη συνολική ποσότητα που παράχθηκε μέσα στην κοστολογική περίοδο ή την παρτίδα.

Στο σημείο αυτό γίνεται υπολογισμός του συνολικού κόστους της μονάδας του έργου κατά προϊόν, με διαίρεση του συνόλου των αναλώσεων - δαπανών που περιλαμβάνονται στο πρώτο πεδίο, με τις συνολικές μονάδες έργου για όλα τα προϊόντα που προέκυψαν στο δεύτερο πεδίο.

Με το συνολικό αυτό κόστος της μονάδας του έργου για κάθε προϊόν, πολλαπλασιάζοντας οι μονάδες του έργου που βρέθηκαν πάνω στα ημικατεργασμένα προϊόντα και εκείνες που βρέθηκαν στα έτοιμα και προκύπτει έτσι το συνολικό κόστος από τη συγκεκριμένη θέση κόστους που βαρύνει τα έτοιμα και εκείνο που βαρύνει τα ημικατεργασμένα και που το κόστος αυτό, καταχωρείται στο τρίτο πεδίο. Το άθροισμα του συνολικού κόστους αυτών των δύο κατηγοριών προϊόντων στο τρίτο πεδίο, πρέπει να είναι ίσο με το άθροισμα των συντελεστών του κόστους, στο πρώτο πεδίο.

Ένα παράδειγμα σε σχέση με την λειτουργία του φύλλου υπολογισμού του κόστους ανά κοστολογική θέση παραθέτουμε παρακάτω:

Έστω ότι έχουμε μια εταιρεία που ασχολείται με την δημιουργία ενδυμάτων έχει μια γραμμή παραγωγής και θέσεις κόστους στην μια θέση κόστους γίνονται οι ακόλουθες ενέργειες

Οι μονάδα κόστους κάνει τις ακόλουθες αναλώσεις:

- Υλικά 250
- Εργασία 150
- Αποσβέσεις 50
- Δαπάνες 30
- Ημικατεργασμενα 20

Συμφωνά με της μέτρησης της εταιρείας στη συγκεκριμένη θέση πραγματοποιούνται 10μοναδες έργου

Το φύλο υπολογισμού του κόστους έχει ακολούθως :

Φύλλο υπολογισμού του κόστους					
Θέση κόστους Α					
ΔΑΠΑΝΕΣ		ΕΡΓΟ			ΚΟΣΤΟΣ
ΕΙΔΟΣ	ΠΟΣΟ	ΠΡΟΪΟΝΤΑ	ΜΟΝ. ΕΡΓΟΥ	ΚΟΣΤΟΣ/ΜΟΝ	ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ
ΥΛΙΚΑ	250	1	10	25	250
ΕΡΓΑΣΙΑ	150	1	10	15	150
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	50	1	10	5	50
ΔΑΠΑΝΕΣ	30	1	10	3	30
ΗΜΙΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΑ	20	1	10	2	20
ΣΥΝΟΛΟ	500		10	50	500

ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΗ		10	*50=	500
------------	--	----	------	-----

3.3 Η συγκρότηση του συνολικού κόστους, κατά

προϊόν - «Συγκεντρωτικός Πίνακας κατανομής (πίστωσης) του κόστους

Εξετάζοντας στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο τους τρόπους μ' αυτούς που προσδιορίζονται οι μονάδες από το έργο της κάθε θέσης κόστους και συνεπώς και το κόστος αυτών των μονάδων, ορίσαμε ότι ο προσδιορισμός αυτός γίνεται είτε με καταγραφή των μονάδων απ' αυτό το έργο που ενσωματώθηκαν σε κάθε είδος προϊόντος, είτε με αναγωγή σε μονάδες έργου της κάθε θέσης, των μονάδων από το κάθε είδος προϊόντος που έγιναν εισαγωγή στην αποθήκη. Στην πρώτη περίπτωση πηγή της πληροφορίας είναι η καταγραφή που γίνεται στη θέση κόστους, ενώ στη δεύτερη, η καταγραφή που γίνεται κατά την εισαγωγή στην αποθήκη.

Μ' οποιονδήποτε από τους παραπάνω τρόπους κι' αν γίνει ο προσδιορισμός του έργου στην κάθε θέση, βέβαιο πάντως είναι ότι στο τέλος της κοστολογικής περιόδου, σε κάθε θέση κόστους έχει προσδιοριστεί το κόστος που αφορά το καθένα προϊόν στη συνολική ποσότητα απ' αυτό το προϊόν που παράχθηκε (τελευταία στήλη του παραπάνω φύλλου), είτε στη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου είτε στο σύνολο της παρτίδας.

Προκειμένου συνεπώς να προκύψει το συνολικό κόστος παραγωγής για το σύνολο της ποσότητας από το κάθε προϊόν που παράχθηκε μέσα στην δεδομένη κοστολογική περίοδο, δεν χρειάζεται παρά το κόστος αυτό από την κάθε θέση 'να συγκεντρωθεί κατά προϊόν.

Καταρτίζεται γι' αυτό το σκοπό, μια κατάσταση που περιλάμβανε κάθετα το είδος και την ποσότητα από το καθένα έτοιμο προϊόν, όπως τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από τις εισαγωγές στην «αποθήκη» επίσης για καθένα ημικατεργασμένο, όπως τα προϊόντα αυτά π διορίστηκαν από την πραγματική απογραφή τους. Η κατάσταση αυτή οριζόντια περιλαμβάνει στήλες για την κάθε θέση κόστους. Σε κάθε στήλη και την αντίστοιχη γραμμή, καταχωρείται το συνολικό κόστος που από τη θέση που προσδιορίζει η στήλη, απορρόφησε το συγκεκριμένο έτοιμο ή ημικατεργασμένο προϊόν που αναφέρεται στη

γραμμή εκείνη. Μ' αυτό τον τρόπο, στην κάθε γραμμή συγκεντρώνεται το κόστος που απορρόφησε το κάθε έτοιμο ή ημικατεργασμένο προϊόν απ' όλες τις θέσεις κόστους και σε κάθε στήλη, το συνολικό κόστος της συγκεκριμένης θέσης, όπως μοιράστηκε πάνω σ' όλα τα έτοιμα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα που δέχτηκαν την κατεργασία απ' αυτή τη θέση κόστους. Τώρα πια, αναγκαία, το (οριζόντιο) άθροισμα της κάθε γραμμής παρέχει το συνολικό κόστος που δέχτηκε η συνολική ποσότητα από το προϊόν που παράχθηκε και που αποτελεί την αξία αυτήν που θα καταχωρηθεί στην αποθήκη. Εξάλλου το (κάθετο) άθροισμα της κάθε στήλης παρέχει το συνολικό κόστος που πραγματοποίησε η κάθε θέση κόστους.

Οι καταστάσεις αυτές, που φέρονται με τον τίτλο «Φύλλα Κατανομής Κόστους», στην εσωλογιστική κοστολόγηση θα μετονομαστούν σε «Φύλλα Πίστωσης Κόστους» και θα αποτελέσουν τα παραστατικά μ' αυτά που θα χρεωθεί η «αποθήκη» με το κόστος παραγωγής του κάθε είδους προϊόντος για τη συνολική ποσότητα που έγινε εισαγωγή κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου, καθώς και ο λογαριασμός που περιλαμβάνει τα ημιτελή προϊόντα με το κόστος των προϊόντων αυτών. Παράλληλα, η ίδια κατάσταση θα αποτελέσει το παραστατικό για την πίστωση των λογαριασμών του κόστους, κάθε είδους και βαθμού.

Όπως προκύπτει από το περιεχόμενο και τη λειτουργία τους, οι καταστάσεις αυτές, που βρίσκονται στο τέρμα και ολοκληρώνουν την κοστολογική διαδικασία, αποδείχνουν την ακρίβεια και την ολοκλήρωση της διαδικασίας αυτής σαν διαδρομής αξιών, και ειδικότερα ότι :

- οι αξίες που βγήκαν από την περιουσία της επιχείρησης με τη μορφή ,και τις ιδιότητες που είχαν σαν εμπορεύματα - παραγωγικές προϋποθέσεις (υλικά - έξοδα) και μπήκαν στην παραγωγική διαδικασία, όπου έγιναν δαπάνες («αναλώθηκαν») για την πραγματοποίηση της παραγωγής, μεταβιβάστηκαν και μοιράστηκαν με ακρίβεια στις διάφορες κατεργασίες - θέσεις κόστους
- υπολογίστηκε με ακρίβεια το κόστος της κάθε μονάδας του έργου της καθεμιάς κατεργασίας - θέσης κόστους, σαν σύνολο αναλώσεων - δαπανών για να παραχθεί η κάθε τέτοια μονάδα έργου

- το συνολικό κόστος της κάθε κατεργασίας - θέσης κόστους, που σημαίνει το συνολικό κόστος της παραγωγής της κοστολογικής περιόδου, μοιράστηκε σωστά πάνω στα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα και με τη μορφή αυτής της νέας αξίας, ξαναμπήκε από την παραγωγή στην περιουσία της επιχείρησης.

Παραθέτουμε παρακάτω υπόδειγμα από το Φύλλο, Κατανομής Κόστους για μεγαλύτερο ξεκαθάρισμα, καθώς και των καταστάσεων αυτών και των διαδικασιών που εικονίζουν.

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ (ΠΙΣΤΩΣΗΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

ΠΙΣΤΩΣΗ ΘΕΣΕΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ					ΣΥΝΟΛΟ	
ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ ΚΩΔ ΟΝΟΜ	A	B	Γ	Δ	ΕΤΟΙΜΑ	ΗΜΙΚ/ΝΑ
ΕΤΟΙΜΑ						
ΕΤΟΙΜΟ Α	25	10	50	20	105(5)	
ΕΤΟΙΜΟ Β	15	12	25	18	70(6)	
ΕΤΟΙΜΟ Γ	10	9	12	22	43(7)	
ΕΤΟΙΜΟ Δ	11	8	20	10	49(8)	
ΗΜΙΚ/ΝΑ						
A	7	5	8	5		25(9)
B	8	3	4	4		19(10)
ΣΥΝΟΛΟ	76(1)	47(2)	119(3)	79(4)		

Στο παραπάνω υπόδειγμα, στη γραμμή του κάθε έτοιμου ή ημικατεργασμένου, και στη στήλη της κάθε θέσης κόστους, καταχωρείται το συνολικό κόστος από τη θέση εκείνη, που το έτοιμο ή το ημικατεργασμένο προϊόν απορρόφησε.

Στον πίνακα αυτό συνεπώς, οριζόντια προκύπτει το συνολικό απ' όλες τις θέσεις κόστος για καθένα έτοιμο ή ημικατεργασμένο προϊόν (5,6,7,8,9,10), ενώ κάθετα το συνολικό κόστος της κάθε θέσης (1, 2, 3, 4), που μοιράστηκε σ' όλα τα προϊόντα. Το άθροισμα της (τελευταίας) στήλης του οριζόντιου

συνολικού κόστους των προϊόντων συμφωνείτε με το οριζόντιο άθροισμα των συνόλων των στηλών των θέσεων κόστους και έτσι επιβεβαιώνεται η συμφωνία της κατανομής του συνολικού κόστους στο σύνολο των προϊόντων που παράχθηκαν.

3.4 ΤΥΠΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Με τον παραπάνω όρο, εννοούμε τη νομοτελειακή κατάταξη των μορφών κάτω από τις οποίες εμφανίζεται η παραγωγή των προϊόντων, με την πλατεία έννοια του όρου, που περιλαμβάνει Οτιδήποτε προκύπτει από την παραγωγική διαδικασία, όχι όμως των υπηρεσιών ή των κατασκευών.

Δεν μπορεί βέβαια να γίνει λόγος για μορφές της παραγωγής με την έννοια που εδώ αναπτύσσουμε, προκειμένου για τις υπηρεσίες. Οι υπηρεσίες μπορούν φυσικά να καταταχθούν σε κατηγορίες, αλλά μέσα στην κάθε κατηγορία δεν μπορεί να διακριθούν μορφές, τύποι παραγωγής. Έτσι, έχουμε υπηρεσίες: ξενοδοχειακές, εστίασης, ασφάλισης, κ.λ.π, αλλά μέσα σ' αυτές τις κατηγορίες δεν ανιχνεύονται ειδικές μορφές παραγωγής.

Αντίθετα προκειμένου για προϊόντα, γίνεται λόγος για μορφές παραγωγής, όπως είναι η τυποποιημένη παραγωγή, η μη τυποποιημένη κ.λ.π, όπως θα δούμε παρακάτω.

Εξάλλου, στις κατασκευές ισχύει πάντοτε η μορφή όχι μόνο της μη τυποποιημένης, αλλά της μοναδικής, της αποκλειστικής κατασκευής σε κάθε έργο.

3,5 Κύρια παραγωγή

Σαν κύρια, εννοούμε την παραγωγή, που από την πλευρά του υποκειμένου της (του παραγωγού - επιχειρηματία), υπήρξε η σκόπιμη, η ηθελημένη παραγωγή και από την πλευρά του αντικειμένου (του προϊόντος), υπήρξε η κύρια πηγή των εσόδων της επιχείρησης. Πρόκειται συνεπώς, πάντοτε για παραγωγή αποκλειστικά και μόνο προϊόντων, δοθέντος ότι στην κατηγορία των κατασκευών, η καθεμιά κατασκευή είναι μοναδική και συνεπώς δεν μπορεί να γίνει λόγος για κύρια και παρεπόμενη. Η κύρια λοιπόν παραγωγή προϊόντων περιλαμβάνει δύο υποκατηγορίες, την τυποποιημένη και την μη τυποποιημένη παραγωγή.

Είναι φανερό, ότι η κοστολόγηση σαν οικονομική διαδικασία, ξεκινάει να προσδιορίσει το κόστος της κυρίας παραγωγής, επειδή η επιχείρηση αυτήν ακριβώς και μόνο την παραγωγή επιδιώκει. Η παρεπόμενη παραγωγή, όπως θα δούμε παρακάτω, δεν επιδιώκεται από την επιχείρηση. Προκύπτει αναγκαία και συνεπώς δεν προβλέπεται ώστε να προσδιοριστούν από τα πριν και οι σχετικές δαπάνες για την πραγματοποίησή της.

3,6 ΤΥΠΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Τυποποιημένη παραγωγή έχουμε σε κάθε περίπτωση που το προϊόν περνάει από τις ίδιες θέσεις κόστους και δέχεται την ίδια ακριβώς κατεργασία από την καθεμιά, στη διαδρομή του χρόνου και την κατεργασία αυτή τη δέχονται όλες οι μονάδες του προϊόντος. Πρόκειται πάντοτε για την παραγωγή προϊόντων που πληρούν ορισμένες προδιαγραφές (που στις οργανωμένες οικονομίες καθιερώνονται από οργανισμούς τυποποίησης) και που συνεπώς παράγονται για το σύνολο των καταναλωτών που αγοράζουν αυτά τα προϊόντα ανάμεσα σε πολλά άλλα παρόμοια τους. Αυτή η παραγωγή έχει δύο παραλλαγές.

Η μία παραλλαγή είναι εκείνη που το προϊόν αποτελείται από περισσότερα μέρη, που το καθένα περνάει από τις ίδιες θέσεις κόστους κάθε φορά, αλλά σε διαφορετική ποσότητα στη μονάδα του χρόνου και σε μια ποσότητα που δεν σχετίζεται με την ποσότητα από τα άλλα μέρη του προϊόντος, που κατεργάζονται συγχρόνως οι άλλες κατεργασίες και τελικά θα συναρμολογηθούν όλα μαζί (σε ίσες ή διαφορετικές μονάδες από το καθένα) για να συγκροτήσουν το έτοιμο προϊόν (αυτοκίνητα, δίκυκλα,

οικιακές συσκευές, κ.λ.π).

Η άλλη παραλλαγή είναι εκείνη όπου μια ποσότητα από το προϊόν (ανάλογα με τη δυναμικότητα της παραγωγικής εγκατάστασης) μπαίνει στην αφετηρία της διαδικασίας της παραγωγής του και προχωρεί σ' αυτή τη διαδικασία για την ολοκλήρωση της κατεργασίας του, χωρίς διακοπή στα διάφορα στάδια αυτής της κατεργασίας. Μ' άλλα λόγια, μπαίνει στην αφετηρία της παραγωγής μια ποσότητα, περνάει από συγκεκριμένες θέσεις κόστους ολόκληρη η ποσότητα σταθερά και αυτόματα, δέχεται τις ίδιες κατεργασίες και τελικά η ίδια αυτή ποσότητα (ή το ανάλογο ισοδύναμο της) βγαίνει από το τέρμα της παραγωγικής του διαδικασίας σαν πλήρως έτοιμο προϊόν (μεταλλουργία, σαπωνοποιεία, έτοιμα ενδύματα, κ.λ.π).

Το κόστος του προϊόντος σ' αυτές τις δύο περιπτώσεις συγκροτείται με διαφορετικό τρόπο κατά περίπτωση. Στην πρώτη περίπτωση, σε κάθε θέση κόστους μέτριούνται τα αυτοτελή κομμάτια - μέρη του προϊόντος που έχουν παραχθεί από την κάθε θέση κόστους, μέσα στην κοστολογική περίοδο και, με βάση τις δαπάνες τις ίδιας θέσης, υπολογίζεται το κόστος για κάθε κομμάτι. Σε μια δεύτερη φάση, με βάση τα κομμάτια από το καθένα ξεχωριστό μέρος που σύμφωνα με τις τεχνικές του προδιαγραφές περιλαμβάνει το κάθε προϊόν, συγκροτείται το κόστος της μονάδας του.

Στη δεύτερη περίπτωση, ολόκληρη η διαδικασία για την παραγωγή ενός προϊόντος με τις δεδομένες τεχνικές προδιαγραφές του, συγχωρείται να αποτελέσει μια κοστολογική θέση. Τότε φυσικά στη θέση αυτή θα καταλογιστούν όλες οι δαπάνες για την παραγωγή του προϊόντος και από τη θέση αυτή θα προκύψει η συνολική ποσότητα του έτοιμου προϊόντος που παράχθηκε. Με τους δύο αυτούς όρους, θα έχουμε το κλάσμα με αριθμητή τις συνολικές δαπάνες και παρονομαστή το σύνολο των μονάδων του προϊόντος, απ' όπου θα προκύψει το κόστος της μονάδας αυτού του προϊόντος αν θέλουμε να έχουμε το κόστος της κάθε κατεργασίας ξεχωριστά, θα πρέπει να καταλογιστούν σε καθεμιά ξεχωριστά οι δαπάνες της, ενώ οι μονάδες έργου σε ποσότητα θα είναι ίσες για την καθεμιά κατεργασία, οι κοινές από τη ίση ποσότητα προϊόντων που παράχθηκαν. Η τελευταία αυτή λύση, είναι φυσικά σωστότερη, γιατί ενώ στην πρώτη λύση η τυχόν αντιοικονομική λειτουργία μιας κατεργασίας συγκαλύπτεται επειδή

διαχέεται μέσα στο κοινό κόστος, στη δεύτερη λύση όπου στην καθεμιά κατεργασία ξεχωριστά καταλογίζονται οι δικές της δαπάνες, η τυχόν αντικοινομική της λειτουργία θα αποκαλυφθεί.

Στην περίπτωση της τυποποιημένης παραγωγής, το βάρος στον έλεγχο του κόστους, πέφτει στο κόστος της κατεργασίας, στο κόστος της μονάδας του έργου, δηλ. στο κόστος του ενδιάμεσου φορέα. Αυτό συμβαίνει επειδή στην τυποποιημένη παραγωγή, οι κατεργασίες επαναλαμβάνονται πανομοιότυπες και συνεπώς η όποια βελτίωση επιτευχθεί θα προσφέρει μια μόνιμη εξοικονόμηση.

3,7ΜΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Μη τυποποιημένη παραγωγή, έχουμε στις περιπτώσεις που τα διάφορα προϊόντα που παράγονται, δεν έχουν κοινές προδιαγραφές, με συνέπεια να μην περνάνε απ' όλες τις κατεργασίες αλλά από κάποιες επιλεκτικά διαφορετικές το καθένα, αλλά και τότε από τις κατεργασίες αυτές δέχονται διαφορετική επεξεργασία το καθένα μοναδικό προϊόν ή παρτίδα προϊόντων. Τα μη τυποποιημένα, είναι προϊόντα που δεν παράγονται για τον εφοδιασμό της αγοράς, αλλά συνήθως είναι προϊόντα ειδικών παραγγελιών. Για το χαρακτηρισμό τους δεν ενδιαφέρει και δεν είναι παράγοντας καθοριστικός η ποσότητα που παράγεται. Είτε πρόκειται για μια μονάδα, είτε για χιλιάδες, εφόσον συγκεντρώνουν τα παραπάνω χαρακτηριστικά, είναι μη τυποποιημένα προϊόντα. Εξίσου αδιάφορη είναι και η ποσότητα των ειδικών χαρακτηριστικών τους. Εφόσον δηλαδή διαφέρουν έστω και κατά ένα χαρακτηριστικό, ενώ τα λοιπά χαρακτηριστικά τους είναι ίδια με κάποια προϊόντα σειράς, και τότε πάλι χαρακτηρίζονται σαν <<μη τυποποιημένα>>.

Θυμίζουμε ότι τα προϊόντα της παραγωγής στο σύνολο της, σαν φαινόμενου, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες: τα πράγματα, τις υπηρεσίες και τις κατασκευές. Λόγος για τυποποιημένα και μη, μπορεί να γίνει μόνο προκειμένου για τα πράγματα. Οι άλλες δύο κατηγορίες περιλαμβάνουν πάντοτε προϊόντα μη τυποποιημένα. Οι κατασκευές, επειδή πρόκειται πάντοτε για ένα τεχνικό έργο με ειδικά αποκλειστικά δικά του τεχνικά χαρακτηριστικά, που μετά την ολοκλήρωση του παρέχει υπηρεσίες συγκεκριμένες και μοναδικές (π.χ. μια γέφυρα, ένα οικοδόμημα, ένα λιμάνι, κ.λ.π). Το γεγονός ότι το κάθε τεχνικό έργο ανήκει σε μια μεγαλύτερη κατηγορία που έχει κοινά βασικά χαρακτηριστικά (γέφυρες, οικοδομήματα, λιμάνια), δεν αναιρεί το γεγονός ότι μέσα στην κατηγορία διατηρεί τη μοναδικότητα του, παρέχοντας συγκεκριμένες υπηρεσίες που κανένα άλλο στην κατηγορία του δεν παρέχει στον ίδιο τόπο και χρόνο. Εξάλλου, οι υπηρεσίες είναι σε κάθε περίπτωση προϊόντα μη τυποποιημένα, επειδή συνδέονται πάντοτε με τα ειδικά χαρακτηριστικά, είτε του προσώπου, είτε της οργάνωσης που τις παρέχει. Και γι' αυτό το προϊόν, ισχύει επίσης η παρατήρηση, ότι ανήκει βέβαια σε μια κατηγορία, αλλά σύγχρονα αποτελεί και μια μοναδικότητα.

Η κοστολόγηση στα μη τυποποιημένα προϊόντα δεν στηρίζεται βέβαια στο κόστος των κατεργασιών γιατί (ομοιόμορφο) τέτοιο κόστος εδώ δεν υπάρχει. Το κόστος της καθεμιάς κατεργασίας σ' αυτή την περίπτωση είναι μοναδικό, επειδή συνδέεται

απόλυτα με το συγκεκριμένο κάθε φορά προϊόν, που έχει τις δικές του προδιαγραφές και άρα συνθήκες επεξεργασίας από την κάθε κατεργασία. Στις περιπτώσεις αυτές καταγράφονται φυσικά οι δαπάνες της κάθε θέσης κόστους, αλλά από την καθεμιά θέση δεν παίρνεται το κόστος της μονάδας του έργου, σαν το κόστος του ενδιάμεσου φορέα, αλλά το κόστος της κατεργασίας του συγκεκριμένου προϊόντος, σαν τελικού και μοναδικού φορέα. Πραχτικά, το μη τυποποιημένο προϊόν, μέσα στην παραγωγική διαδικασία παρακολουθείται από ειδικό δικό του έντυπο, όπου καταγράφονται τα δεδομένα του κόστους σε κάθε κατεργασία του προϊόντος.

Η ανάλυση αυτή πάντως δεν πρέπει να οδηγήσει στο (λαθεμένο) συμπέρασμα ότι δήθεν το κόστος των κατεργασιών, σαν αποκλειστικό κατά περίπτωση, είναι ένα μέγεθος τελειώς αδιάφορο και μπορεί να αμελείται. Πρώτο γιατί το οποιοδήποτε κόστος επιδέχεται βελτίωση, μείωση. Δεύτερο γιατί η επιχείρηση που παράγει τέτοια προϊόντα δεν λειτουργεί περιστασιακά, αλλά κινείται μόνιμα σ' αυτό το χώρο των μη τυποποιημένων προϊόντων. Συνεπώς η κάθε κατεργασία αντιμετωπίζει και καλύπτει να διαφορετικές αλλά πάντως παραπλήσιες τεχνικές προδιαγραφές κάθε φορά. Αυτό σημαίνει ότι στατιστικά το κόστος της κυμαίνεται σ' ορισμένα πλαίσια και μπορεί να αποτελέσει και μέσο ελέγχου, αλλά και στοιχείο (μελλοντικών) εκτιμήσεων.

3.8.ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ

Σπάνια περίπτωση, υπαρκτή όμως, αποτελεί η παραγωγή από την ίδια παραγωγική διαδικασία, σύγχρονα, περισσότερων από ένα κύριων προϊόντων. Η περίπτωση συναντιέται κυρίως, στη βιομηχανία πετρελαίου, όπου κατά τη διύλιση με κλασματική απόσταξη του πετρελαίου, παίρνονται τα προϊόντα, όλα κύρια: καθαρό πετρέλαιο, βενζίνη, κηροζίνη, κ.λ.π.

Στις περιπτώσεις αυτές, το κόστος της κοινής κατεργασίας θα κατανεμηθεί μ' ένα κοινό βασικό στοιχείο (Π.χ. στη συγκεκριμένη περίπτωση το κιλό ή το λίτρο) και το υπόλοιπο, το κόστος των ειδικών κατεργασιών, του κάθε ξεχωριστού προϊόντος που πρόκυψε από την επόμενη της αρχικής κοινής κατεργασίας, θα βαρύνει προφανώς τα προϊόντα που δέχτηκαν την καθεμιά ειδική παραπέρα κατεργασία.

Το Ε.Γ.Λ.Σ την έννοια και την αποτίμηση των συμπαραγωγών ορίζει με τις παρακάτω διατάξεις:

Αποτίμηση των συμπαραγωγών προϊόντων

«Συμπαράγωγα είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της αυτής πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της αυτής παραγωγικής διαδικασίας».

«Τα συμπαράγωγα προϊόντα έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο, μετά τη μείωση του κατά την αξία αποτιμήσεως των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, κατανέμεται μεταξύ αυτών (εννοεί των προϊόντων σ. σ.) με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πώλησεως».

3,9 Παρεπόμενη παραγωγή

Αντίθετη από την έννοια της κυρίας, είναι η έννοια της παρεπόμενης παραγωγής. Σαν παρεπόμενη λοιπόν εννοούμε την παραγωγή που υπήρξε αναγκαίο (τεχνολογικό) επακόλουθο της κυρίας, αλλά οπωσδήποτε δεν αποτέλεσε ηθελημένη παραγωγή, αλλά ούτε και αποτελεί βασική πηγή εσόδων για την επιχείρηση. Στην κατηγορία αυτή λοιπόν, κατατάσσεται Οτιδήποτε άλλο προκύπτει από την παραγωγική διαδικασία, εκτός από τα εμπορεύσιμα προϊόντα που έχουν τις γνωστές από πριν χαρακτηριστικές τους προδιαγραφές.

3,10 Υποπροϊόντα (παραπροϊόντα) και υπολείμματα

Από την παραγωγική διαδικασία, κατά την παραγωγή ενός προϊόντος, μπορεί να προκύψουν οικονομικές αξίες που είναι αναγκαία αν και όχι σκόπιμη ή ηθελημένη συνέπεια αυτής της παραγωγής. Πρόκειται για τις αξίες που εκφράζονται με τους όρους υποπροϊόντα ή παραπροϊόντα και υπολείμματα.

Σαν υποπροϊόντα, ορίζουμε τα υλικά με τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- προκύπτουν από την παραγωγική διαδικασία, σαν συνέπεια κάποιας ή κάποιων κατεργασιών, αλλά και του συνόλου αυτής της διαδικασίας
- εξαιτίας των κατεργασιών που έχουν υποστεί, δεν έχουν καμιά εμπορευματική ιδιότητα κοινή με τα υλικά που μπήκαν από την αποθήκη στην παραγωγή για επεξεργασία, και
- μπορούν να αξιοποιηθούν οικονομικά, χωρίς βέβαια να αποτελούν βασική πηγή εσόδων για την επιχείρηση (π.χ. η γλυκερίνη στη σαπωνοποιία, τα πίτουρα στην αλευροβιομηχανία, η παραφίνη και τα λιπαντικά στη βιομηχανία πετρελαίου, ο ελαιοπυρήνας στην ελαιουργία,).

Εξάλλου, σαν υπολείμματα ορίζουμε τα υλικά με τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- απορρίπτονται κατά την παραγωγική διαδικασία από την κάθε κατεργασία της,
- διατηρούν τη βασική εμπορευματική τους φυσιογνωμία και (μειωμένες) τις αρχικές εμπορευματικές τους ιδιότητες (Π.χ. αποκόμματα λαμαρίνας, σανίδων, υφασμάτων,) και
- είναι οικονομικά αξιοποιήσιμα, όσο και όπως και τα υποπροϊόντα παραπάνω

Οι παραπάνω οικονομικές αξίες σε κάποιες περιπτώσεις μπορούν να αξιοποιηθούν και μάλιστα με δύο τρόπους. Πρώτο να πουληθούν και να αποτελέσουν μια δευτερεύουσα πηγή εσόδων, αλλά και δεύτερο να ξαναχρησιμοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση, σαν υποκατάστατα άλλων υλικών ή για να παραχθούν κατώτερα προϊόντα.

Γεννιέται συνεπώς το ζήτημα της επιλογής της σωστότερης αντιμετώπισης της αξίας που αποχτάει η επιχείρηση από αυτά τα υλικά και των δύο κατηγοριών. Το ζήτημα δημιουργείται επειδή η επιχείρηση έχει τη διπλή δυνατότητα, αυτή την αξία να την θεωρήσει είτε μια κατηγορία εσόδων, είτε στοιχείο αφαιρετικό του κόστους των κατεργασιών απ' αυτές που προέκυψαν τα υποπροϊόντα ή τα υπολείμματα.

Θεωρούμε σωστότερη οικονομικά τη λύση, οι σχετικές αξίες να θεωρηθούν έσοδο. Η τυχόν μείωση του κόστους με τις παραπάνω αξίες, θα συσκοτίζε τα πράγματα και για την πώληση των υλικών αυτών και για την εξέλιξη του κόστους. Την ίδια λύση θεωρούμε αναγκαία και στην περίπτωση που τα υλικά αυτά μπορούν να αξιοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση. Στην τελευταία αυτή περίπτωση προτείνουμε, η αγοραία αξία αυτών των υλικών να αποτελέσει «ιδιοπρόσοδο» και η ίδια να αποτελέσει την αξία κτήσης τους, σαν υποκατάστατων της πρώτης ύλης.

3,11 ΚΑΚΟΤΕΧΝΑ (ΣΚΑΡΤΑ)

Είναι στατιστικά δεδομένο, σε κάποια φάση της παραγωγής του προϊόντος, μια ποσότητα να μην εξελιχθεί ομαλά, να μην αποκτήσει (όλες) τις τεχνικές προδιαγραφές που θα επέτρεπαν να συνεχίσει την πορεία της στα επόμενα στάδια της παραγωγής μέχρι την ολοκλήρωση της στο στάδιο του έτοιμου προϊόντος. Η ποσότητα αυτή, είναι ουσιαστικά ένα ημικατεργασμένο προϊόν, που εξελίχθηκε όπως ακριβώς και όλα τα άλλα μέχρι την προτελευταία γι' αυτό κατεργασία, ενώ στην τελευταία έγινε άχρηστο σαν ημικατεργασμένο προϊόν.

Βέβαια δεν σημαίνει ότι το προϊόν αυτό δεν έχει καμιά αξία. Στις περισσότερες

περιπτώσεις μπορεί να πουληθεί ή να ξαναχρησιμοποιηθεί σαν υποκατάστατο πρώτης ύλης ή τέλος υπό όρους να επαναλάβει την παραγωγική του διαδρομή.

Η παραγωγή αυτών των κακότεχνων προϊόντων δημιουργεί ζήτημα σε σχέση με το χειρισμό της αξίας τους. Το ζήτημα ανακύπτει σχετικά με την κοστολόγηση αυτών των προϊόντων. Γεννιέται δηλαδή το ερώτημα αν αυτά τα προϊόντα θα αποκτήσουν κόστος και ποιο ή θα αποτελέσουν ένα καθαρό χωρίς κόστος έσοδο. Οι προτάσεις εδώ είναι δύο. Υποστηρίζεται πρώτο, ότι η επιχείρηση το συνολικό κόστος της κάθε κατεργασίας το επιμερίζει στις μονάδες «καλών» προϊόντων που παράλαβε από την παραγωγή. Σ' αυτή την περίπτωση το κόστος των κακότεχνων προϊόντων επιβαρύνει αναλογικά τα «καλά», που αυξάνει ανάλογα το κόστος τους. Αντίστοιχα το έσοδο που θα αποκτηθεί από την πώληση των κακότεχνων, θα εμφανιστεί σαν «καθαρό» έσοδο χωρίς αντίστοιχο κόστος.

Η δεύτερη άποψη υποστηρίζει ότι, τα προϊόντα αυτά μέχρι την τελευταία κατεργασία που δέχτηκαν, είχαν το κανονικό κόστος που είχαν και τα άλλα προϊόντα και μ' αυτό το κόστος πρέπει να εμφανιστούν στην περιουσία της επιχείρησης και να πουληθούν, οπότε θα προκύψει το αποτέλεσμα από την πώληση τους και θα φανεί το κέρδος που εισφέρανε ή η ζημία που προκάλεσαν.

Θεωρούμε τη δεύτερη λύση σαν μόνη σωστή και «καθαρή» οικονομικά. Καθαρή από την άποψη ότι πρώτο, διατηρείται το κόστος στο πραγματικό του ύψος και δεν μειώνεται η ελεγκτική του βαρύτητα. Δεύτερο, απεικονίζεται σωστά η επιχειρηματική περιουσία, όπου καταγράφονται με το πραγματικό τους κόστος και τα κακότεχνα. Και τρίτο, προκύπτει το πραγματικό αποτέλεσμα από τη δημιουργία των κακότεχνων.

Στην αντίθετη περίπτωση, αλλοιώνεται το κόστος της μονάδας του καλού προϊόντος, που παθαίνει μια αύξηση από άγνωστη αιτία, ενώ δεν απομονώνεται και δεν ξεσκεπάζεται η πραγματική αιτία της ζημίας και το μέγεθος της. Δεύτερο δεν καταγράφεται στην επιχειρηματική περιουσία η αξία (κόστος) που αντιπροσωπεύουν τα κακότεχνα και δημιουργείται έτσι εστία ανωμαλίας. Τρίτο, προκύπτει ένα έσοδο χωρίς κόστος, ένα καθαρό κέρδος δηλ. στη θέση, το πιθανότερο, μιας ζημίας (έσοδο - κόστος κακότεχνων).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9 ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

4.1ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9 ΤΟΥ Γ.Λ.Σ.

Η αναλυτική λογιστική, μπορεί να λειτουργεί με δύο τρόπους ή συστήματα:

α) Με το σύστημα της πλήρους αυτονομίας της απέναντι στη Γενική Λογιστική. Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, η Αναλυτική Λογιστική λειτουργεί σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα με χρεοπίστωση μόνο τους λογ/στους της ομάδας 9. Η ομάδα 9 δεν χρησιμοποιείται καθόλου στη Γενική Λογιστική αλλά μόνο στην Αναλυτική Λογιστική.

β) Με το σύστημα της συλλειτουργίας Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής. Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, η Αναλυτική Λογιστική λειτουργεί στο ίδιο λογιστικό κύκλωμα με την Γενική Λογιστική, αλλά με την προϋπόθεση όμως ότι η Αναλυτική Λογιστική να διατηρεί την αυτονομία της και να μην αλλοιώνονται οι δύο βασικές αρχές που: (α) η αρχή της συγκέντρωσης των αποθεμάτων των εξόδων και των εσόδων κατά είδος και (β) η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού "Γενικής Εκμετάλλευσης" με λογιστικές εγγραφές. Με άλλα λόγια, με το σύστημα της συλλειτουργίας Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής, είναι δυνατόν, τα αποθέματα της αναλυτικής λογιστικής να παρακολουθούνται στην ομάδα 2 του ΕΓΛΣ., τα έσοδα της αναλυτικής λογιστικής να παρακολουθούνται στην ομάδα 7 του ΕΓΛΣ. και τα αποτελέσματα της αναλυτικής λογιστικής να προσδιορίζονται στην ομάδα 8 του ΕΓΛΣ..

Όταν λοιπόν η επιχείρηση χρησιμοποιεί το κλειστό κύκλωμα της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ., είναι υποχρεωμένη να αναπτύξει όσους, από τους παρακάτω υποχρεωτικούς πρωτοβαθμίους λογαριασμούς, θεωρεί ότι είναι κατά την κρίση της

απαραίτητοι για να καλύψουν τις ανάγκες της. Οι πρωτοβάθμιοι αυτό λογαριασμοί είναι οι εξής:

Λ/σμός 90: Διάμεσοι - Αντικρυζόμενοι 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 ενσωμάτωσης και καταλογισμού

Λ/σμός 98: Αναλυτικά αποτελέσματα

Η επιχείρηση δεν είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιεί όλους τους παραπάνω πρωτοβαθμίους λογαριασμούς. Από τη στιγμή όμως που θα αποφασίσει να ακολουθήσει διαδικασίες που παρακολουθούνται από οποιονδήποτε από τους λογαριασμούς αυτούς, είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιήσει και τον αντίστοιχο λογαριασμό. Έτσι π.χ. αν η επιχείρηση, πριν από τη συγκέντρωση του κόστους κατά κέντρα ή θέσεις κόστους, επιθυμεί την ανακατάταξή του κατά διάφορο τρόπο, είναι υποχρεωμένη να αναπτύξει τους αντίστοιχους λογαριασμούς ανακατάταξης κάτω από τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 91 κλπ.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 90 - 99 είναι δυνατό να ενημερώνονται και συγκεντρωτικά με οποιοδήποτε τρόπο (Π.χ. από τα συγκεντρωτικά αριθμητικά στοιχεία των ισοζυγίων των αναλυτικών λογαριασμών τους κλπ.).

Όταν η εταιρία υπάγεται στον υποχρεωτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές και το ένα από τα δύο κριτήρια υπαγωγής στον έλεγχο αυτό είναι το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, τότε η παραπάνω ενημέρωση των λογ. 90 - 99 γίνεται υποχρεωτικά κάθε μηνά ή τρίμηνο. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, που η εταιρία είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ., η ενημέρωση αυτή μπορεί να γίνεται μια φορά στο τέλος της κάθε χρήσης, αρκεί να γίνεται συμφωνά με τους κανόνες και τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ., δηλαδή το λειτουργικό κόστος στους υπολογισμούς του 92 και το κόστος παραγωγής στους υπολογισμούς του 93 να προσδιορίζονται χωρίς

αυθαίρετους μερισμούς, αλλά με βάση τα πραγματικά γεγονότα, του σκοπού και της αιτίας ανάλωσης των εξόδων, καθώς και των πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών.

Ο λογαριασμός 94 αναλύεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβαθμίους τριτοβαθμίους λογαριασμούς, αντίστοιχους των πρωτοβαθμίων και κατά περίπτωση, των δευτεροβαθμίων υποχρεωτικών λογαριασμών της ομάδας 2.

Κάθε επιχείρηση, ανεξάρτητα από το σύστημα αναλυτικής λογιστικής που εφαρμόζει, είναι υποχρεωμένη να διαμορφώνει τους υπολογαριασμούς των λογ. 92 και 93 κατά τρόπο που να εξασφαλίζονται τουλάχιστον οι παρακάτω πληροφορίες:

α. Η πληροφορία γύρω από τη διαμόρφωση του κόστους κατά λειτουργία.

Η πληροφορία αυτή εξασφαλίζεται με τους πιο κάτω υποχρεωτικούς δευτεροβαθμίους λογαριασμούς:

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- 92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης
- 92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης

β. Η πληροφορία γύρω από την ανάλυση του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων ή υπηρεσιών) στα βασικά του στοιχεία, που είναι:

(1) τα υλικά και

(2) τα έξοδα κατεργασίας ή παραγωγής, με δυνατότητα ανάλυσής τους σε στοιχεία κατ' είδος (έξοδα κατ' είδος).

Η συγκέντρωση του κόστους της χρηματοοικονομικής λειτουργίας στο λογισμό 92.04 είναι δυνατή. Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να συγκεντρώνει στο λογισμό 92.04, είτε ολόκληρο το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας με την προϋπόθεση του διαχωρισμού των χρεωστικών τόκων και λοιπών συναφών εξόδων από το λοιπό κόστος της λειτουργίας αυτής, είτε μόνο τους χρεωστικούς τόκους και τα συναφή έξοδα, οπότε το λοιπό κόστος της λειτουργίας αυτής συγκεντρώνεται στο λογαριασμό 92.01 μαζί με το κόστος της διοικητικής λειτουργίας.

Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί τους δευτεροβαθμίους λογαριασμούς των 90 - 99 σαν πρωτοβαθμίους και έτσι με τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς τους να εξασφαλίζει μμεγαλύτερη ανάλυση. Αυτό γίνεται πιο

άνετα με τη χρησιμοποίηση των ηλεκτρονικών υπολογιστών, οι οποίοι εξασφαλίζουν μεγάλες και ποικίλες δυνατότητες και ευκολίες (ταυτόχρονη ενημέρωση των λογαριασμών της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής κλπ.).

4.2 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ: 92 "ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ"

4.2.1 Περιεχόμενο και ορολογία

1. Στους υπολογαριασμούς του 92 προσδιορίζεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατά προορισμό και για το λόγω αυτό λέγονται και "λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό".

2. Ο λογαριασμός 92 υποδιαιρείται σε πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβαθμίους λογαριασμούς (92.00, 92.01, 92.02, 92.03 και 92.04), στους οποίους συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης, δηλαδή της λειτουργίας παραγωγής, της διοικητικής λειτουργίας, της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, της λειτουργίας διάθεσης και της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

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

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

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

Σύμφωνα μετά παραπάνω διαμορφώνονται οι πιο κάτω δύο μορφές σύνθεσης του κόστους της λειτουργίας παραγωγής:

α. Το συνολικό κόστος παραγωγής περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

αα. Τα άμεσα και έμμεσα υλικά

αβ. Την άμεση εργασία

αγ. Τα άμεσα και έμμεσα γενικά βιομηχανικά έξοδα

Η μορφή αυτή εξυπηρετεί τα τμήματα παραγωγής, στα οποία βιομηχανοποιούνται πρώτες ύλες από τις οποίες συμπαράγονται περισσότερα από ένα προϊόντα.

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

βα. Τα έμμεσα υλικά

ββ. Την άμεση και έμμεση εργασία

βγ. Τα άμεσα και έμμεσα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

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

Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής, εκτός από τα έξοδα εκείνα που είναι υπολογιστικά, καταλογίζεται στα έτοιμα και ημιτελή Προϊόντα που παρακολουθούνται στους υπολογαριασμούς κόστους παραγωγής του 93. Τα υπολογιστικά έξοδα της λειτουργίας παραγωγής μεταφέρονται απευθείας στον οικείο υπολογαριασμό του 98.99 "αποτελέσματα χρήσης".

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

- Στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές και λοιπές επιχειρήσεις, στις οποίες λειτουργεί

παραγωγή, βαρύνει το κόστος της λειτουργίας παραγωγής και τελικά το κόστος αποθεμάτων απογράφης και το κόστος πωλημένων.

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

5. Στο λογαριασμό 92.01 "έξοδα διοικητικής λειτουργίας" συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας της επιχείρησης, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6τηςγενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή, πλην των τόκων και συναφών εξόδων, καθώς και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που επίσης αφορούν τη λειτουργία αυτή. Στο λογ/σμό αυτό συγκεντρώνεται και το κόστος οργάνωσης και διεξαγωγής σεμιναρίων για την επιμόρφωση του προσωπικού της επιχείρησης (Π.χ. στο λογ/σμό 92.01.00.090 "έξοδα προγραμμάτων επιμόρφωσης προσωπικού"). Στη συνέχεια, ο λογ. 92.00.10.090 πιστώνεται για να εξισωθεί και χρεώνεται ο λογ/σμός 96.22.00.743 "(αποτελέσματα) επιχορηγουμένων προγραμμάτων επιμόρφωσης προσωπικού". Επίσης, με το ποσό του λογ. 74.03 της γενικής λογιστικής, χρεώνεται ο λογ/σμός 90.07 και πιστώνεται ο λογ/σμός 96.22.00.743. Μετά από τις εγγραφές αυτές, το υπόλοιπο του λογ/σμού 96.22.00.743 εκφράζει τη συμμετοχή της επιχείρησης και μεταφέρεται στο λογ. 98.99 "αποτελέσματα χρήσης" της αναλυτικής λογιστικής.

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

6. Στο λογαριασμό 92.02 "έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης" συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης που αποδίδει έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης, όπως π.χ. νέες μεθόδους παραγωγικής διαδικασίας, νέες ιδιοσκευές ή ευρεσιτεχνίες που θα αξιοποιηθούν κλπ. Δηλαδή, ο λογ. 92.02 τηρείται όταν η επιχείρηση διαθέτει οργανωμένες υπηρεσίες, οι οποίες ασχολούνται συστηματικά και αποκλειστικά σε επιστημονικές τεχνολογικές έρευνες, με τελικό στόχο: α) την ανακάλυψη νέων προϊόντων ή την ουσιαστική βελτίωση των ήδη παραγομένων, η παραγωγή και πώληση των οποίων προσδοκάτε ότι θα είναι επικερδής για την επιχείρηση και β) την ανακάλυψη νέων μεθόδων παραγωγικής διαδικασίας ή την ουσιαστική βελτίωση των ήδη εφαρμοσμένων μεθόδων, με την εφαρμογή των οποίων βασίμως προσδοκάτε ότι θα επιτευχθεί ουσιαστική βελτίωση

του κόστους παραγωγής ή θα βελτιωθεί αξιολογικά η ποιότητα των παραγομένων προϊόντων.

Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, κατά το μέρος που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης, μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς κόστους ιδιοπαραγωγής πάγιων του 93 και κατά το υπόλοιπο στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99 "αποτελέσματα χρήσης".

Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Περιλαμβάνει επίσης τα υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή. Σχετικά με τα άμεσα υλικά ισχύουν και στην περίπτωση αυτή όσα καθορίζονται στην πιο πάνω περίπτωση 3 για το λογαριασμό 92.00.

7. Στο λογαριασμό 92.03 "έξοδα λειτουργίας διάθεσης συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας διάθεσης της επιχείρησης, στο οποίο περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Περιλαμβάνει επίσης και τα υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή. Δηλαδή, στο λογαριασμό 92.03 περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα λειτουργίας των υπηρεσιών που ασχολούνται με την ανάπτυξη, προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων, όπως είναι π.χ. οι υπηρεσίες πωλήσεων (εσωτερικού και εξωτερικού), η υπηρεσία μελέτης αγοράς (μάρκετινγκ), οι αποθήκες ετοιμών προϊόντων και οι λοιπές συναφείς υπηρεσίες, καθώς και όλα τα πραγματοποιούμενα επιμέρους έξοδα, άμεσα ή έμμεσα, για τον ίδιο σκοπό, όπως τα έξοδα προβολής και διαφήμισης, οι οργανώσεις εκθέσεων κλπ. των λογαριασμών 64.02,64.03,64.04 και 64.06της γενικής λογιστικής, τα οποιασδήποτε μορφής έξοδα για έρευνα και μελέτη της αγοράς, οι προμήθειες πωλήσεων των αντιπροσώπων, τα έξοδα αποστολής (μεταφορικά, ασφάλιστρα κλπ.) στους πελάτες ή σε αντιπροσώπους προς πώληση κλπ.

Από το κόστος της λειτουργίας διάθεσης τα άμεσα έξοδα πωλήσεων είναι στοιχεία διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων και μεταφέρονται στον οικείο υπολογαριασμό (96.21) του 96. Το υπόλοιπο κόστος της λειτουργίας διάθεσης βαρύνει τα μικά αποτελέσματα και μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς

(98.99.01.002 και 98.99.01.004) του 98.99 "αποτελέσματα χρήσης".

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

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

Το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, κατά το μέρος που δε βαρύνει τη λειτουργία διάθεσης και τα χρηματοοικονομικά έσοδα, βαρύνει

τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99 "αποτελέσματα χρήσης".

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

Τα κέντρα κόστους διακρίνονται σε κύρια και βοηθητικά. Κύρια κέντρα είναι εκείνα που το κόστος τους επιβαρύνει τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα ή τις υπηρεσίες που παράγονται, ενώ βοηθητικά κέντρα είναι εκείνα που το κόστος τους κατανέμεται σε κύρια ή σε άλλα βοηθητικά κέντρα.

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

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

B. Τρόπος λειτουργίας

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

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

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

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

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

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

στ. 94 με την αξία των πρώτων υλών, βοηθητικών και λοιπών υλικών καθώς και των

ημιτελών προϊόντων, όταν δεν καταλογίζονται απευθείας στους λογαριασμούς των παραγομένων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών.

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

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

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

ι. 97.10.06 με κονδύλια που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβάρυνσης, όταν εξαιτίας της διακύμανσης του βαθμού απασχόλησης, οι διαφορές είναι θετικές (η απασχόληση υπερβαίνει την προγραμματισμένη).

ια.99.0 ε την αξία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από άλλα κέντρα τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

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

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

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

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

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

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

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

ζ. 98.99 με το κόστος των λειτουργιών διοίκησης, διάθεσης, ερευνών ανάπτυξης και χρηματοοικονομικής, το οποίο θεωρείται ότι βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και διαμορφώνει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης.

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

Στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού, (π.χ. στο τέλος κάθε μήνα κλπ.) έπειτα από τον προσδιορισμό των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, ο λογαριασμός 92 εξισώνεται.

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

4.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ: 93 "ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε εξέλιξη)

A. Περιεχόμενο και ορολογία

1. Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιαμέσων και τελικών φορέων (προϊόντων ή υπηρεσιών ή πάγιων στοιχείων), καθώς και το κόστος ερευνών και ανάπτυξης κατά το μέρος που αναφέρεται στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης. Η παρακολούθηση του κόστους παραγωγής με λογιστικές εγγραφές είναι υποχρεωτική, διότι η παρακολούθηση του κόστους παραγωγής μόνο εξωλογιστικά θεωρείται αναξιόπιστη και τελείως ακατάλληλη για σωστή πληροφόρηση της Διοίκησης της επιχείρησης και τη λήψη σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων που είναι και ο κύριος στόχος του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Πάντως το κόστος των παραγομένων προϊόντων στο λογ. 93 θα πρέπει να αναλύεται σε υπολογαριασμούς ανά παραγόμενο ημιέτοιμο και έτοιμο προϊόν, αντιστοίχους των τηρουμένων κάτω από το λογαριασμό 94 μερίδων αποθήκης ημιέτοιμων και ετοιμών προϊόντων. Δηλαδή, στους υπολογαριασμούς του 93 προσδιορίζεται το κόστος παραγωγής κατά στάδιο (φάση) της παραγωγικής διαδικασίας, εφόσον σε κάθε στάδιο παράγονται ευδιάκριτα ημιέτοιμα προϊόντα για τα οποία πρέπει να τηρούνται οι αντίστοιχες μερίδες αποθήκης κάτω από το λογαριασμός 94 Στην ευρεία έννοια της παραγωγής περιλαμβάνονται και τα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία και ανταλλακτικά αυτών.

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

3. Η ανάπτυξη του λογαριασμού 93 γίνεται κατά παραγόμενο ημιέτοιμο και έτοιμο προϊόν χωριστά και συμφωνά με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης, η οποία όμως είναι υποχρεωμένη να ακολουθεί οπωσδήποτε τους εξής τουλάχιστον περιορισμούς:

α. Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται μόνο κόστος της λειτουργίας παραγωγής, δηλαδή στοιχεία κόστους που πραγματοποιούνται για να παραχθεί το προϊόν (ή η υπηρεσία) ή το έργο και να αποκτήσει ιδιότητες και μορφή με την οποία είναι δυνατή η διάθεσή του στην αγορά ή η ιδιοχρησιμοποίησή του. Στο λογαριασμό 93 (υπολογαριασμός 93.99 "κόστος ανάπτυξης προϊόντων) συγκεντρώνεται επίσης και το μέρος του κόστους ερευνών και ανάπτυξης που αναφέρεται στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης, το οποίο, στη γενική λογιστική,

εμφανίζεται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 1. Παράδειγμα αυτής της περίπτωσης αποτελεί το κόστος μιας ευρεσιτεχνίας που αξιοποιείται μέσα σε δέκα πέντε χρόνια κλπ.

β. Στους υπολογαριασμούς του 93, εφόσον παράγεται αντίστοιχο έργο, περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι παρακάτω κατηγορίες:

- Κόστος παραγωγής προϊόντων ετοιμών και ημιτελών
- Κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
- Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων
- Κόστος παρεπομένων δραστηριοτήτων
- Κόστος ανάπτυξης προϊόντων (πειραματικής παραγωγής)

γ. Στο επίπεδο Π.χ. του προϊόντος, δηλαδή στην ανάλυση του κόστους του προϊόντος, περιλαμβάνονται τουλάχιστο τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ή έμμεσα έξοδα παραγωγής.

δ. Στο επίπεδο του ολικού κόστους παραγωγής, η ανάλυση γίνεται τουλάχιστο στα υλικά που αναλώνονται και στα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής. Αυτή η ανάλυση δεν είναι απαραίτητη όταν τα στοιχεία που ζητούνται προκύπτουν από την ανάλυση του λογαριασμού 92.00 "έξοδα λειτουργίας παραγωγής", πράγμα το οποίο επιτυγχάνεται όταν από τον τελευταίο αυτό λογαριασμό περνούν και τα άμεσα υλικά. Επίσης, η ανάλυση αυτή δεν είναι απαραίτητο να γίνεται στους υπολογαριασμούς του 93 και στην περίπτωση που τα άμεσα υλικά καταλογίζονται απευθείας στους υπολογαριασμούς αυτούς, όταν οι σχετικές πληροφορίες προκύπτουν από αντίθετους υπολογαριασμούς καταλογισμένων στην παραγωγή υλικών του 94.

B. Τρόπος λειτουργίας

1. Ο λογαριασμός 93 γρεώνεται στις παρακάτω περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

α. 92 με τα κονδύλια του έμμεσου, κατά κανόνα, κόστους που προηγούμενα συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στους υπολογαριασμούς κέντρων κόστους ή

τμημάτων

β. 94.03 με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της χρήσης, το οποίο στην αρχή της επόμενης χρήσης μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 93. Δεν αποκλείεται παρόμοια μεταφορά του κόστους της παραγωγής σε εξέλιξη και κατά την έναρξη κάθε νέας περιόδου λογισμού (π.χ. κάθε πρώτη του μηνά κλπ.).

γ. 94 (υπολογαριασμοί αποθεμάτων) με την αξία, σε τιμές κόστους, των αποθεμάτων (όπως π. Χ. πρώτων υλών ή ημιτελών προϊόντων), που εξάγονται από τις αποθήκες για βιομηχανοποίηση, όταν η αξία αυτή, προηγούμενα, δεν περνάει από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.

δ. 95 με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους.

ε. 97.10.00 με την αξία των τυχόν διαφορών απογράφης που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσης, όταν το υπόλοιπο του λογαριασμού 93 μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 94.03 "παραγωγή σε εξέλιξη".

στ. 97.10.01 με τα κονδύλια των πιστωτικών διαφορών που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους (δηλαδή κατά τον καταλογισμό του κόστους στα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα κλπ.).

ζ. 99.01 με την αξία των χορηγήσεων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (Π.χ. από άλλα εργοστάσια ή υποκαταστήματα κλπ.), τα οποία τηρούν ανεξάρτητη λογιστική, όταν η αξία αυτή, προηγούμενα, δεν περνάει από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.

2. Ο λογαριασμός 93 πιστώνεται στις παρακάτω περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

α. 92 με το ολικό ή μερικό κόστος της πειραματικής παραγωγής, όταν το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος έρευνας και ανάπτυξης (Λ/92.02).

β. 94 (υπολογαριασμοί αποθεμάτων) με το κόστος των αποθεμάτων που από την παραγωγική διαδικασία εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα κατεργασία.

γ. 94.03 με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της τρέχουσας χρήσης. Δεν αποκλείεται παρόμοια μεταφορά του κόστους της παραγωγής σε εξέλιξη και κατά το τέλος κάθε περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος κάθε μήνα κλπ.).

- δ. 95 με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους.
- ε. 96.20.14 με το κόστος των παρεπομένων δραστηριοτήτων.
- στ. 96.20.16 με το κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το μέρος του κόστους ερευνών και ανάπτυξης που αφορά πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης.
- ζ. 97.10.00 με την αξία των τυχόν διαφορών απογράφης που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσης, όταν γίνεται η μεταφορά του υπολοίπου του λογαριασμού 93 στον 94.03.
- η. 97.10.01 με τα κονδύλια των χρεωστικών διαφορών που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους (Π.χ. κατά τη μεταφορά του κόστους στα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα κλπ.).
- θ. 99.02 με την αξία των παροχών προς άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα κλπ.), τα οποία τηρούν ανεξάρτητη λογιστική.
- ι. Οι εσωτερικές μεταφορές προϊόντων ετοιμών ή ημιτελών για παραπέρα κατεργασία από ένα παραγωγικό τμήμα σε ένα άλλο ή από μια φάση σε άλλη του ίδιου τμήματος, γίνονται πάντα με τη μεσολάβηση του λογαριασμού 94, και ποτέ του λογαριασμού 93, έστω και αν δεν πραγματοποιείται εισαγωγή στην αποθήκη, ώστε να ελέγχονται οι ποσοτικές διακινήσεις που γίνονται μέσα στην επιχείρηση.
- Στις περιπτώσεις που οι ποσοτικές διακινήσεις γίνονται χωρίς πραγματική εισαγωγή στην αποθήκη, η χρεοπίστωση των λογαριασμών αποθήκης γίνεται λογιστικά με παραστατικά που εκδίδονται για το σκοπό αυτό (π.χ. διακίνηση με δελτία αποστολής ή με δελτία εσωτερικής διακίνησης κλπ.).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΜΙΣΘΟΛΟΓΙΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

5.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΜΙΣΘΟΛΟΓΙΑΣ

Η κάθε μορφής και μεγέθους επιχείρηση, που απασχολεί εργάτες ή υπαλλήλους, είναι υποχρεωμένη να συντάξει, στο τέλος του κάθε μήνα, μισθοδοτική κατάσταση. Σ' αυτήν καταχωρούνται με τη σειρά, τα ονοματεπώνυμα των εργαζομένων και δίπλα οι ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές του κάθε εργαζόμενου χωριστά, δηλαδή οι μηνιαίες αποδοχές που συμφωνήθηκαν μεταξύ μισθωτών και εργοδότη, οι κρατήσεις για ασφαλιστικούς οργανισμούς (ΙΚΑ και λοιπών κύριων και επικουρικών ταμείων), η παρακράτηση για Φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών και για χαρτόσημο και στο τέλος το καθαρό πληρωτέο ποσό, δηλαδή το ποσό που θα εισπράξει ο κάθε εργαζόμενος χωριστά.

Στις παραπάνω ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές δε συμπεριλαμβάνονται όλα τα χρηματικά ποσά και τα ποσά σε είδος που εισπράττει ο κάθε εργαζόμενος, γιατί άλλα ποσά απ' αυτά δε θεωρούνται εισόδημα και άλλα ποσά φορολογούνται με ειδικό τρόπο.

5.2 Τι ποσά θεωρούνται ακαθάριστες αποδοχές που υπόκεινται σε εισφορές ΙΚΑ και αποτελούν κόστος για την επιχείρηση

Στις ακαθάριστες αποδοχές των μηνιαίων μισθολογικών καταστάσεων συμπεριλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται στον μισθωτό σε τακτά χρονικά διαστήματα (περιοδικά), σαν αντάλλαγμα της εξαρτημένης εργασίας που προσφέρει στον εργοδότη.

Τέτοιου είδους ποσά που υπόκεινται σε εισφορές στο ΙΚΑ και αποτελούν κόστος για την επιχείρηση είναι:

α) ο μισθός, τα ημερομίσθια, τα επιδόματα, τα πριμ παραγωγικότητας, οι πρόσθετες παροχές σε είδος (παροχές σε τροφή, δωρεάν κατοικία, δώρα για γιορτές Χριστουγέννων, έξοδα βρεφονηπιακών σταθμών για φύλαξη παιδιών υπαλλήλων της επιχείρησης κλπ.), εφόσον μπορούν ν' αποτιμηθούν σε χρήμα και καταβάλλονται σαν αμοιβή στους μισθωτούς για την προσφερόμενη εξαρτημένη εργασία τους στην επιχείρηση. Γενικά, υπόκεινται στο ΙΚΑ και οι κάθε φύσης παροχές του εργοδότη οι

οποίες δίνονται στον μισθωτό με την επιφύλαξη του δικαιώματος του εργοδότη να διακόψει αυτές μονομερώς.

Οι αμοιβές που καταβάλλονται στη σύζυγο που εργάζεται στην επιχείρηση του συζύγου (ή αντίστροφα), καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται στα παιδιά ή στους γονείς υπόκεινται στις κρατήσεις ΙΚΑ, εφόσον η εργασία αυτή που προσφέρεται στην επιχείρηση δεν υπάγεται υποχρεωτικά ή προαιρετικά στην ασφάλιση άλλου φορέα κυρίας ασφάλισης (εκτός δηλαδή ΙΚΑ). Επίσης, οι αμοιβές αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κυρίας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο ΙΚΑ ή σε άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

β) Ποσοστά στις πωλήσεις, εφόσον καταβάλλονται σαν αντάλλαγμα στην παρεχόμενη προσφορά εξαρτημένης εργασίας από τον εργαζόμενο στην επιχείρηση.

γ) Υπερωρίες, προσαυξήσεις νυκτερινής και Κυριακής, επίδομα ενοικίου, καθώς και τα έξοδα κίνησης.

δ) Επίδομα ασθένειας.

ε) Οικιοθελή επιδόματα που χορηγούνται τακτικά στους εργαζομένους για το συμφέρον της επιχείρησης ή παροχές, που καταβάλλονται στους μισθωτούς εκείνους που δεν απουσιάζουν για αρκετό καιρό από την εργασία τους.

ζ) Οι χρηματικές και άλλες παροχές που χορηγεί ο εργοδότης οικιοθελώς στο μισθωτό ως αντάλλαγμα της παρερχομένης απ' αυτόν εργασίας χωρίς να μπορούν να περικοπούν μονομερώς και όχι από ελευθεριότητα, αποτελούν μέρος των τακτικών αποδοχών και υπόκεινται σε εισφορές ΙΚΑ.

η) Το ποσό της εργατικής εισφοράς στο ΙΚΑ και στα άλλα Επικουρικά Ταμεία, που βαρύνει τους μισθωτούς, όταν καταβάλλεται από τον εργοδότη, χωρίς να παρακρατείτε από τους ασφαλισμένους, θεωρείται προσαύξηση του μισθού για αυτό και υπόκειται σε ασφαλιστικές εισφορές, και λαμβάνεται υπ' όψη για τον υπολογισμό του ποσού της αποζημίωσης κλπ.

θ) Τα οδοιπορικά έξοδα, που καταβάλλονται στους μισθωτούς σε τακτά χρονικά διαστήματα και δεν διακόπτονται σε περίπτωση ασθένειας, άδειας ή μη πραγματοποίησης της υπηρεσιακής μετακίνησης, θεωρούνται ακαθάριστες αποδοχές και υπόκεινται σε εισφορές του ΙΚΑ.

ι) Το επίδομα ισολογισμού, ενοικίου, στεγαστικό επίδομα, επίδομα θέσης ή ευθύνης, επίδομα τροφής, έκτακτο θερινό επίδομα ξενοδοχοϋπαλλήλων, επίδομα ανθυγιεινής εργασίας και ότι άλλο ποσό παρέχεται στους ασφαλισμένους Π.χ. ως αντίτιμο των εισιτηρίων κλπ. υπόκειται σε εισφορές του ΙΚΑ. Επίσης, το επίδομα διαχειριστικών λαθών ή ταμείου που παρέχεται σε υπαλλήλους Τραπεζών, επιχειρήσεων κλπ., θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και κατά συνέπεια υπόκειται σε εισφορές του ΙΚΑ καθώς και σε παρακράτηση Φ.Μ.Υ.

ια) Οι μισθοί που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. της Α.Ε., όταν για τους μισθούς αυτούς ασφαλιζονται στο ΙΚΑ και έχει προεγκριθεί η σχετική σύμβαση εργασίας των μελών του Δ.Σ. από τη γενική συνέλευση των μετοχών

ιβ) Τα ποσά των καθαρών κερδών που διανέμουν οι ημεδαπές Α.Ε. στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους σε μετρητά ή σε μετοχές θεωρούνται αποδοχές που υπόκεινται σε ασφαλιστικές εισφορές.

5.3 ΣΥΝΤΑΞΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Ο λογιστής για να συντάξει τη μισθοδοσία του προσωπικού της επιχείρησης που εργάζεται, θα πρέπει να γνωρίζει όλη την ασφαλιστική και τη φορολογική νομοθεσία γύρω από τους μισθούς και τα ημερομίσθια.

Δηλαδή θα πρέπει να γνωρίζει σε γενικές γραμμές τα εξής στοιχεία:

α) Το ύψος των ακαθάριστων μηνιαίων αποδοχών του κάθε εργαζόμενου μισθωτού (υπάλληλου ή εργάτη) χωριστά.

β) Τον τρόπο υπολογισμού του ποσού των ασφάλιστρων, με τα οποία επιβαρύνεται ο εργοδότης και ο ασφαλισμένος στο ΙΚΑ και στα Επικουρικά Ταμεία.

γ) Τον τρόπο υπολογισμού και το ύψος του Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) που παρακρατείτε.

δ) Τον προσδιορισμό του καταβαλλόμενου καθαρού ποσού σε κάθε εργαζόμενο.

ε) Την υποβολή προσωρινών δηλώσεων απόδοσης Φ.Μ.Υ.

στ) Την υποβολή οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ.

ζ) Τη συμπλήρωση βεβαίωσης αποδοχών.

α) Προσδιορισμός του ύψους των ακαθάριστων μηνιαίων αποδοχών

5,4 Ποια είναι τα ποσά που διαμορφώνουν ύψος των ακαθάριστων αποδοχών

α. ο μισθός, τα ημερομίσθια, τα πριμ παραγωγικότητας οι πρόσθετες παροχές σε είδος εφόσον καταβάλλονται σαν αμοιβή στους εργαζόμενους

β. ποσοστά επί των πωλησεων

γ. υπερωρίες, προσαυξήσεις νυχτερινής και Κυριακής επιδόματα ενοικίου καθώς και τα έξοδα κινήσεως.

δ. επιδόματα ασθενείας

ε. οικιοθελή επιδόματα που χορηγούνται από την επιχείρηση στους εργαζομένους για καλή απόδοση.

ζ. τα οδοιπορικά έξοδα, που καταβάλλονται σε τακτά χρονικά διαστήματα

η. τα επιδόματα ισολογισμού, ενοικίου, στεγαστικό επίδομα θέσης ή έκτακτο θερινό επίδομα ξενοδοχοϋπαλλήλου επίδομα ανθυγιεινής εργασίας

θ. μισθοί που καταβάλλονται στα μέλη του ΔΣ της ΑΕ

5,5 Υπολογισμός του καταβλητέου καθαρού ποσού στο μισθωτό

Από τις ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές του μισθωτού (υπάλληλου ή εργάτη) αφαιρούνται οι εισφορές στο ΙΚΑ και στα επικουρικά ταμεία που βαρύνουν το μισθωτό και ο Φ.Μ.Υ. Το υπόλοιπο που απομένει είναι το καθαρό πληρωτέο ποσό που δικαιούται να εισπράξει ο μισθωτός. Για να εισπράξει ο μισθωτός το παραπάνω ποσό υπογράφει στη μισθοδοτική κατάσταση, δίπλα στο ποσό που εισπράττει. Στη μισθοδοτική αυτή κατάσταση εμφανίζονται αναλυτικά οι ακαθάριστες αποδοχές του μήνα και όλες οι κρατήσεις που του γίνονται μια - μια αναλυτικά. Αντί να υπογράψει ο μισθωτός στη μισθοδοτική κατάσταση, μπορεί να υπογράψει και σε απόδειξη απλή, αλλά υποχρεωτικά τότε θα εμφανίζονται επάνω στην απόδειξη αυτή όλες οι κρατήσεις που του γίνονται αναλυτικά. Η πληρωμή των αμοιβών μπορεί ν' αποδειχθεί και με άλλα αποδεικτικά μέσα. Η πληρωμή των μισθών γίνεται συνήθως αμέσως

μετά τη λήξη του κάθε μήνα, αλλά μπορεί όμως να γίνει και σε άλλο χρόνο (Π.χ. ανά 15νθήμερο ή και σε μεταγενέστερο από μήνα χρόνο κλπ.), εφόσον φυσικά προηγηθεί σχετική συμφωνία με το μισθωτό.

Γενικά, θα πρέπει να παίρνει ο εργαζόμενος αναλυτική κατάσταση των μηνιαίων αποδοχών του, τουλάχιστον μια φορά για τους μήνες εκείνους που δεν έγινε καμία αλλαγή πάνω στις αποδοχές του και με τις κρατήσεις φυσικά που έχουν γίνει πάνω σ' αυτές κλπ.. Όταν ο εργαζόμενος αμείβεται με ενιαίο συνολικό μισθό, δηλαδή με κατά αποκοπή μισθό που υπολογίζεται με βάση το αποτέλεσμα της εργασίας, στην αναλυτική κατάσταση αναφέρονται τόσο ο ενιαίος συνολικός μισθός που έχει συμφωνηθεί και οι κρατήσεις πάνω σ' αυτόν, όσο και οι αποδοχές (αναλυτικά) τις οποίες θα δικαιούνταν να λάβει ο εργαζόμενος αν αμείβονταν με βάση την κλαδική ή επιχειρησιακή συλλογική σύμβαση και οι κρατήσεις που υπολογίζονται πάνω στις αποδοχές αυτές.

5.6 Συμπλήρωση βεβαίωσης αποδοχών μισθωτών

Μετά την λήξη του έτους και μέχρι 15 Φεβρουαρίου του επομένου έτους, ο λογιστής της επιχείρησης είναι υποχρεωμένος να συμπληρώσει διπλά τις έντυπες βεβαιώσεις αποδοχών των μισθωτών (υπαλλήλων και εργατών) που απασχολήθηκαν έστω και για πολύ μικρό χρονικό διάστημα στην εν λόγω επιχείρηση. Τα έντυπα των βεβαιώσεων αυτών τα παίρνει ο λογιστής από τη ΔΟΥ. Το ένα έντυπο (πρωτότυπο) της βεβαίωσης το δίνει ο λογιστής στον μισθωτό και το άλλο (αντίτυπο) το επισυνάπτει στην οριστική δήλωση που δίνει στη ΔΟΥ. Ο λογιστής θα πρέπει να κρατάει και από μια φωτοτυπία από τις βεβαιώσεις αυτές στο αρχείο του λογιστηρίου.

Ο μισθωτός όμως σε περίπτωση που δεν του δοθεί βεβαίωση από την επιχείρηση για οποιοδήποτε λόγο, είναι υποχρεωμένος να επισυνάψει στην ατομική του δήλωση μία βεβαίωση του Ν. 1599/86, όπου θα αναφέρει το λόγο για τον οποίο δεν του χορηγήθηκε από την επιχείρηση η βεβαίωση μισθωτών υπηρεσιών

5.7 ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΜΙΣΘΟΛΟΓΙΑΣ:

1.Με βάση την μισθοδοτική κατάσταση που καταχωρείται κάθε μηνά γίνονται οι έξι εις έγγραφες στο ημερολόγιο των διαφορών πράξεων όσων αφορά τους υπαλλήλους :

31/1/XX	ΑΝΑΛ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
60. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		XXXXX	
60.00Αμοιβες εμμίσθου προσωπικού	XXXXX		
60.00.00.000 τακτικές αποδοχές	XXXXX		
60.03εργοδοτικές εισφορές εμμίσθου προσωπικού	XXXXX		
60.03.00.000 εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ	XXXXX		
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			XXXXX
53.00 αποδοχές προσωπικού πληρωτέας	XXXXX		
53.00.00.000 έμμισθο προσωπικό	XXXXX		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ			XXXXX
54.03 φόροι τέλη αμοιβών προσωπικού	XXXXX		
54.03.00.000 Φ.Μ.Υ	XXXXX		
55ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ			XXXXX
55.00 ΙΚΑ	XXXXX		
55.00.00.000 ΙΚΑ	XXXXX		

2.Με βάση την μισθοδοτική κατάσταση όσων αφορά τους εργάτες γίνονται οι ακόλουθες έγγραφες στο ημερολόγιο διαφορών πράξεων:

31/1/XX	ΑΝΑΛ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
60. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		XXXXX	
60.01 αμοιβές ημερομισθίου προσωπικού	XXXXX		
60.01.00.000 τακτικές αποδοχές	XXXXX		
60.04 εργοδοτικές εισφορές ημερομισθίου προσωπικού	XXXXX		
60.04.01.000 επικουρική ασφάλιση	XXXXX		

53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		XXXXX
53.00 αποδοχές πρωσικού πληρωτέας	XXXXX	
53.00.00.001 ημερομισθίου προσωπικού	XXXXX	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		XXXXX
54.03 φόροι τέλη αμοιβών προσωπικού	XXXXX	
54.03.00.000 Φ.Μ.Υ	XXXXX	
55ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ		XXXXX
55.00 ΙΚΑ	XXXXX	
55.00.00.000 ΙΚΑ	XXXXX	

Αφού οι μισθωτοί υπογράψουν πάνω στη μισθοδοτική κατάσταση η σε μια ξεχωριστή απλή απόδειξη οπού αναγράφονται αναλυτικά και οι κρατήσεις που τους έχουν γίνει και αφού πληρωθούν στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

31/1/XX	ΑΝΑΛ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		XXXXX	
53.00 αποδοχές προσωπικού	XXXXX		
53.00.00.000 αποδοχές έμμισθου			
53.00.00.001 αποδοχές ημερομισθίου			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			XXXXX
38.00 ταμείο	XXXXX		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης			

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΤΗΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ

6.1 Άμεση εργασία.

Άμεση εργασία είναι εκείνη που παρέχεται από τους εργαζόμενους για την παραγωγή των προϊόντων και δύναται να εξατομικευτεί και να μετρηθεί κατά προϊόν ή κέντρο κόστους. Η μέτρηση της εργασίας εκφράζεται με την ποσότητα παραγωγής του προϊόντος στην μονάδα του χρόνου. Υπάρχουν περιπτώσεις που η άμεση εργασία επιμερίζεται μεταξύ των διαφόρων προϊόντων και επιβαρύνει την παραγωγή των προϊόντων μέσω του λογαριασμού **92 «Κέντρα κόστους»**, όπως και η έμμεση εργασία.

6.2 Έμμεση εργασία.

Έμμεση εργασία είναι εκείνη που παρέχεται από τους εργαζομένους για το σύνολο της παραγωγής, δεν δύναται να εξατομικευτεί και να μετρηθεί κατά προϊόν ή κέντρο κόστους, όπως είναι η εργασία των εργοδηγών, των εποπτών, των υπαλλήλων των γραφείων κ.λπ. Η έμμεση εργασία επιβαρύνει την παραγωγή των προϊόντων μέσω του λογαριασμού **92 «Κέντρα κόστους»** που συγκεντρώνονται όλα τα έμμεσα έξοδα παραγωγής.

Οι παρέχοντες εργασία αμείβονται με ημερομίσθιο ή μισθό. **Ημερομίσθιο** είναι η αμοιβή που παρέχεται στον εργαζόμενο για οκτάωρο απασχόληση κατά τη διάρκεια της ημέρας. Πέραν του οκτάωρου η εργασία παρέχεται υπερωριακά. Για τους αμειβομένους με **μισθό** η μονάδα χρόνου είναι ο ημερολογιακός μηνάς, ο οποίος αντιστοιχεί με 25 εργάσιμες ημέρες.

Για κοστολογικούς σκοπούς ως μονάδα χρόνου της άμεσης εργασίας θεωρούμε την ώρα και η αντίστοιχη αμοιβή της ώρας καλείται **ωρομίσθιο**.

Για την αμοιβή της εργασίας υπάρχουν διάφορα συστήματα.

Συμβατικό ημερομίσθιο είναι το ημερομίσθιο που καταβάλλεται για μία εργάσιμη ημέρα και αντιστοιχεί σε οκτάωρο απασχόληση.

Πραγματικό ημερομίσθιο είναι οι πραγματικές αποδοχές που παίρνει ο εργαζόμενος την ημέρα και προσδιορίζεται από τη σχέση:

Σύνολο ετήσιων αποδοχών

Ετήσια ημερομίσθια

Στις ετήσιες αποδοχές περιλαμβάνονται τα δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα, αποδοχές κανονικής άδειας, επιδόματα άδειας, έκτακτες αμοιβές, παρεπόμενες παροχές Κ.λπ.

Διαιρώντας το πραγματικό ημερομίσθιο με τις ώρες της ημερησίας απασχόλησης που είναι το οκτάωρο προκύπτει το **πραγματικό ωρομίσθιο**.

Συντελεστής προσαύξησης συμβατικού ημερομισθίου σε σχέση με το πραγματικό ημερομίσθιο.

Ο συντελεστής αυτός προσδιορίζεται από τη σχέση:

Πραγματικό ημερομίσθιο - Συμβατικό ημερομίσθιο

Συμβατικό ημερομίσθιο

Συντελεστής προσαύξησης συμβατικού ωρομισθίου σε σχέση με το πραγματικό ωρομίσθιο.

Ο συντελεστής προσδιορίζεται από τη σχέση :

Πραγματικό ωρομίσθιο - Συμβατικό ωρομίσθιο

Συμβατικό ωρομίσθιο

Πραγματικό κόστος ημερομισθίου είναι το κόστος που ο εργαζόμενος επιβαρύνει τελικά την επιχείρηση κατά τη διάρκεια της ημέρας και προσδιορίζεται από τη σχέση:

Σύνολο ετήσιων δαπανών προσωπικού

Ετήσια ημερομίσθια

Στις ετήσιες δαπάνες περιλαμβάνονται οι εργοδοτικές εισφορές και λοιπές επιβαρύνσεις του προσωπικού.

Διαιρώντας το πραγματικό κόστος ημερομισθίου με τις ώρες της ημερησίας απασχόλησης που είναι το οκτάωρο προκύπτει το **πραγματικό κόστος ωρομισθίου**.

Συντελεστής προσαύξησης του συμβατικού ημερομισθίου σε σχέση με το πραγματικό κόστος ημερομισθίου.

προσδιορίζεται από τη σχέση :

Πραγματικό κόστος ημερομισθίου - Συμβατικό ημερομίσθιο

Συμβατικό ημερομίσθιο

Συντελεστής προσαύξησης του συμβατικού ωρομισθίου σε σχέση με το πραγματικό κόστος ωρομισθίου.

προσδιορίζεται από τη σχέση

Πραγματικό κόστος ωρομισθίου - Συμβατικό ωρομισθίο

Συμβατικό ωρομισθίο

6.3 Εγγραφές για την άμεση και έμμεση εργασία στην αναλυτική λογιστική.

Με το κόστος της άμεσης εργασίας χρεώνεται απευθείας ο λογαριασμός 93 «κόστος παραγωγής» με ανάλυση σε υπολογαριασμούς 93.00.00.01 «κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής» 93.00.00.0160 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού» και πιστώνεται ο υπολογαριασμός 90.06,60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα», Με το κόστος της έμμεσης εργασίας χρεώνεται ο λογαριασμός 92 «κέντρα κόστους» με ανάλυση στον υπολογαριασμό 92.00.00,0060 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού» με πίστωση του υπολογαριασμού 90.06.60.

Υπάρχουν περιπτώσεις που με το κόστος της εργασίας (άμεση και έμμεση) χρεώνεται ο λογαριασμός 92 «κέντρα κόστους» και η συνένωση του κόστους της άμεσης εργασίας με τα υπόλοιπα έξοδα που αποκαλούνται γενικά βιομηχανικά έξοδα αποτελούν το κόστος μετατροπής και η επιβάρυνση του 93 γίνεται απολογιστικά ή με προϋπολογιστικό συντελεστή. Στην περίπτωση αυτή στο κόστος παραγωγής δεν προκύπτει διαφορά, όταν σαν βάση καταλογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα προϊόντα επιλέγεται το κόστος της άμεσης εργασίας ή οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων. Πρέπει να απασχολείται το ίδιο προσωπικό και να αμείβεται με το ίδιο ωρομισθίο.

Με τα δώρα Χριστουγέννων - Πάσχα και επιδόματα αδειάς χρεώνεται ο λογαριασμός 93 «κόστος παραγωγής» ή ο λογαριασμός 92 «κέντρα κόστους» (ανάλογα με την περίπτωση) και πιστώνεται ο λογαριασμός 91.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά) με ανάλυση σε υπολογαριασμό 91.06.60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού» ο οποίος αναλύεται στα δώρα εορτών και επιδόματα αδειάς. Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός 91,06 χρεώνεται και πιστώνονται οι υπολογαριασμοί του 90.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα». Οι τυχόν

διαφορές μεταφέρονται στον λογαριασμό 92 ή 93 για επανακοστολόγηση ή στον λογαριασμό 97.02.05 «διαφορές πραγματικών - κοστολογημένων εξόδων»,

6,4 Λογαριασμός 90 «Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί»

6,4,1 Περιεχόμενο και ορολογία

1. Οι διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί, μέσα στο σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, αποτελούν το συνδεδετικό κρίκο ή τη γέφυρα από την οποία μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική τα δεδομένα των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των εξόδων και εσόδων, καθώς και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, χωρίς κατά τη μεταφορά αυτή να θίγονται ή να κινούνται οι οικείοι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής.
2. Η μεταφορά των δεδομένων της γενικής λογιστικής αποβλέπει στην επεξεργασία τους (π.χ. ανακατάταξή τους) μέσα στο κλειστό λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής, με στόχο το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους και τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, των υπηρεσιών και των αντικειμένων γενικά ή του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων και γενικά των αγαθών που αγοράζονται ή, τέλος, του κόστους των εσόδων και του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας), π.χ. κατά είδος ή ομάδα προϊόντων, κατά κλάδο εκμεταλλεύσεως ή κατά περιοχή ευθύνης.
3. 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.

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

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

6. 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 άλλα αντίθετο από το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού ή υπολογαριασμού της γενικής λογιστικής, τον οποίο αντικρίζει ή παρακολουθεί. Σε περίπτωση μη χρησιμοποίησεως 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 άλλα αντίθετο με το αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων των λογαριασμών των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της γενικής λογιστικής.

ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.00

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα

90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα

90.01.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα λογισμένα

90.01.23 Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη

90.01.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας λογισμένα

90.01.25 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα

90.01.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων λογισμένα

90.01.27

90.01.28 Είδη συσκευασίας λογισμένα

.....

90.01.99

90.02 Αγορές λογισμένες

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα

90.02.21

.....

90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας λογισμένα

90.02.25 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα

90.02.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων λογισμένα

90.02.27

90.02.28 Είδη συσκευασίας λογισμένα

.....

90.02.99

90.03

90.04

90.05

90.06 Οργανικά έξοδα κατ είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα

90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα

90.06.62 Παροχές τρίτων λογισμένες

90.06.63 Φόροι - Τέλη λογισμένα
90.06.64 Διάφορα έξοδα λογισμένα
90.06.65 Τόκοι και συναφή έξοδα λογισμένα
90.06.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες
90.06.67
90.06.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως λογισμένες
.....
90.06.99
90.07 Οργανικά έσοδα κατείδος λογισμένα
90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες
90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών λογισμένες
90.07.72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού λογισμένες
90.07.73 Πωλήσεις υπηρεσιών λογισμένες
90.07.74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων λογισμένα
90.07.75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών λογισμένα
90.07.76 Έσοδα κεφαλαίων λογισμένα
90.07.77
90.07.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων - τεκμαρτά έσοδα λογισμένα
.....
90.07.99
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα
90.08.80
90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα
90.08.82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων λογισμένα
90.08.83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους λογισμένες
90.08.84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων λογισμένα
90.08.85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες

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.

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

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

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

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. 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.

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

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

9. Στο λογαριασμό 90.06 «οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατά 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 αλλά αντίθετο με το αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων των λογαριασμών της ομάδας 6.

Η αντιστροφή της πορείας των εγγραφών ενημέρωσης των δύο κλάδων της

λογιστικής (γενικής και αναλυτικής) είναι δυνατό να γίνεται και στην περίπτωση των οργανικών εξόδων κατά είδος, όταν αυτό επιβάλλεται από τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας. Στην περίπτωση αυτή τα έξοδα κατά είδος καταχωρούνται απευθείας κατά προορισμό στους οικείους υπολογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής, οι οποίοι στην τελευταία τους ανάλυση απεικονίζουν τα έξοδα κατά είδος, όπως π.χ. ο λογαριασμός προορισμού 92.01.00.00 «έξοδα υπηρεσιών διοικήσεως», ο οποίος αναλύεται σε υπολογαριασμούς κατά είδος αντίστοιχους τουλάχιστον με τους λογαριασμούς των κατά είδος εξόδων της γενικής λογιστικής είναι δυνατό να γίνεται είτε κάθε μέρα, είτε κατά περιόδους βραχύτερες από ένα μήνα, οπωσδήποτε όμως η μεταφορά αυτή πρέπει να γίνεται τουλάχιστο στο τέλος κάθε μήνα. Κάθε οικονομική μονάδα επιλέγει τον τρόπο μεταφοράς ανάλογα με το σύστημα καταχωρίσεων (π.χ. ηλεκτρονικοί υπολογιστές) και οργανώσεώς της.

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

α. 91.00 και 91.01 ή άλλων υπολογαριασμών του 91, στους οποίους γίνεται προομαδοποίηση ή ανακατάταξη οργανικών εξόδων κατά 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 κατά είδος προς μερισμό», όταν τα έξοδα πρέπει προηγούμενα να μεριστούν στα διάφορα κέντρα ή φορείς κόστους, επειδή κατά τη στιγμή της λογιστικοποίησής τους, είτε δεν είναι γνωστός ο φορέας ή το κέντρο κόστους που αφορούν, είτε δεν είναι γνωστό το ποσοστό με το οποίο θα επιβαρύνουν το φορέα ή το κέντρο κόστους, όπως π.χ. στην περίπτωση λογιστικοποίησεως 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 κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», όταν τα κατά είδος οργανικά έξοδα λογίζονται προηγούμενα στα κέντρα ή στους φορείς κόστους με τιμές υπολογιστικές ή με τη χρήση ειδικών συντελεστών, όπως π.χ. στην περίπτωση που ο λογαριασμός 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.

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 κατά είδος λογισμένα» παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατά 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 κατά 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.

Οι υπολογαριασμοί του 90.07 χρεώνονται με τα ποσά των εσόδων κατά είδος που έχουν προηγούμενα καταχωρηθεί στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7, με πίστωση των λογαριασμών:

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

των εσόδων κατά περιοχή.

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

γ. 96.70 - 96.79. Στους λογαριασμούς αυτούς συγκεντρώνονται τα έσοδα και στη συνέχεια μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22 για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων. Είναι δυνατό τα οργανικά κατά είδος έσοδα να μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22, χωρίς να μεσολαβεί η μεταφορά τους στους λογαριασμούς 96.70 - 96.79.

δ. 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως», όταν δε μεσολαβεί η μεταφορά των οργανικών εσόδων κατ είδος στους λογαριασμούς 96.70 - 96.79.

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

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

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

11. 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.

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

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

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

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

12. Στο λογαριασμό 90.09 «υπολογιστικά έξοδα λογισμένα» παρακολουθούνται τα υπολογιστικά έξοδα (όπως π.χ. τόκος ιδίων κεφαλαίων, αμοιβή επιχειρηματία ή αυτασφάλιστρα), τα οποία εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και οι διαφορές εξόδων που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς να έχει προηγηθεί η καταχώρισή τους στη γενική (π.χ. διαφορές αποσβέσεων πέρα από εκείνες που προσδιορίζονται με τους συντελεστές της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά). Ο λογαριασμός 90.09 λειτουργεί όταν η οικονομική μονάδα δεν επιθυμεί τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 97 για την παραπάνω ένταξη των διαφορών εξόδων και των υπολογιστικών εξόδων.

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

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 ομαδοποιήσεως 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.

Επίλογος

Παραπάνω είδαμε το τι είναι κόστος πως χωρίζεται σε κατηγορίες και με ποιους τρόπους υπολογίζεται. Στις μέρες μας που η παγκοσμιοποίηση του εμπορίου είναι δεδομένη και ο ανταγωνισμός βρίσκεται λόγω των προαναφερθέντων συνθηκών σε υψηλά επίπεδα είναι επιτακτική ανάγκη η τήρηση όλων των συγχρόνων μεθόδων κοστολόγησης ούτως ώστε η παραγωγή να επιτυγχάνεται με το μικρότερο δυνατό κόστος με την καλύτερη δυνατή ποιότητα.

Το κόστος μπορεί να μας δείξει το πόσο παραγωγική είναι οι εργαζόμενοι της επιχείρησής μας. Και να μας δείξει τρόπους ούτως ώστε να πετύχουμε τους στόχους του πρότυπου κόστους που έχουμε αποφασίσει για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Με την σωστότερη παρακολούθηση του κόστους βρίσκομαι ένα καλύτερο οριακό κέρδος για την επιχείρηση.

Το κόστος μπορεί να μας χρησιμεύσει και στον σωστότερο έλεγχο της παραγωγής ελέγχοντας τακτικά και της λεγόμενες φύρες που βγάζουμε ως επιχείρηση αλλά και σε μια καθαρά βιομηχανική επιχείρηση αν το προϊόν παράγεται με της λιγότερες δυνατές ύλες.

Μέσα στο κόστος παραγωγής όμως εντάσσεται και το κόστος εργασίας η αλλιώς η μισθοδοσία του προσωπικού. Το προσωπικό για να αποδώσει κατάλληλα θα πρέπει να αμειφθεί συμφωνά με της ισχύουσες συλλογικές συμβάσεις εργασίας αλλά και με επιπλέον μπόνους ούτως ώστε να έχει την διάθεση για μια πιο παραγωγική εργασία.

Ακόμα η σωστή μισθοδοσία μας απαλλάσσει από τα διαφορά προβλήματα με ελέγχους και αυστηρά πρόστιμα πράγμα το οποίο αυξάνει αρκετά τα εκτατά έξοδα της επιχείρησης.

Με λίγα λόγια στις μέρες μας είναι αναγκαία μια σωστή οργάνωση ενός λογιστηρίου-κοστολογίου και δεν αποτελεί αγγαρεία ούτως ώστε η επιχείρηση να πετυχαίνει το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα σε μια πλήρως ανταγωνιστική αγορά.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Βαρβάκης Κ. (1993) *Εφαρμογές αναλυτικής λογιστικής*
2. Καραγιάννης Δ. (2003) *Κοστολόγηση με την ομάδα 9 του Γ.Α.Σ.*, Εκδ. Καραγιάννης, Θεσ/νίκη
3. Σακέλλη Ε.Ι. (1992) *Κοστολόγηση- Εσωλογιστική & Εξωλογιστική*, Εκδ. Βρυκούς, Αθήνα.
4. Πομόνης (2001) *κοστολόγηση* εκδ. Σταμούλη, Αθήνα
5. Καραγιάννης Δ. (2003) *εργατικά μισθοδοσίες ασφαλιστικά* Εκδ. Καραγιάννης, Θεσ/νίκη
6. Taxheaven.gr