



**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΠΑΙΔΕΙΑΣ ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΜΑΘΗΣΗΣ ΚΑΙ
ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΜΑΘΗΣΗΣ
ΙΔΡΥΜΑ ΝΕΟΛΑΙΑΣ ΚΑΙ ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΜΑΘΗΣΗΣ
Ι.Ε.Κ ΠΕΙΡΑΙΑ**

**ΕΙΔΙΚΟΤΗΤΑ: ΕΙΔΙΚΟΣ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΜΕΝΟΥ
ΛΟΓΙΣΗΡΙΟΥ**

Σημειώσεις

Μάθημα: Λογιστική Κόστους

Καθηγητής: Αθανάσιος Γ. Αργυριάδης

Πειραιάς, 2012

1. Εισαγωγή στην Διοικητική Λογιστική

Η **Διοικητική Λογιστική** έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή κατάλληλων πληροφοριών οικονομικής φύσεως στα στελέχη που λαμβάνουν τις επιχειρηματικές αποφάσεις. Μέσα από ορισμένα εργαλεία που χρησιμοποιεί ο λογιστής, όπως π.χ. την κατανομή του κόστους ανά κέντρο ευθύνης, μπορεί να παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες έγκυρα και έγκαιρα στο λήπτη της απόφασης.

Η λογιστική αποτελούσε και εξακολουθεί να αποτελεί την κύρια πηγή πληροφόρησης των ανώτερων και ανώτατων διοικητικών στελεχών για την λήψη επιχειρησιακών αποφάσεων. Στόχος της είναι να τροφοδοτεί τους λήπτες αποφάσεων με πληροφορίες για τον σχεδιασμό – προγραμματισμό - προϋπολογισμό αλλά και τον έλεγχο των καθημερινών λειτουργιών της επιχείρησης ή του οργανισμού. Βασικό τομέα της παροχής πληροφοριών της λογιστικής αποτελούν καταστάσεις που δεν αφορούν την καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης. Σημαντικότερη περίπτωση αποτελεί η διαμόρφωση των Στρατηγικών πλάνων και πολιτικών της επιχείρησης και του οργανισμού. Τέλος η λογιστική έχει την υποχρέωση να ανακοινώσει (ακολουθώντας βασικές αρχές και κανόνες) τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης ή του οργανισμού σε όλους όσους έχουν ενδιαφέρον ή έννομο συμφέρον στην επιχείρηση. Στο κείμενο αυτό θα ασχοληθούμε με το μέρος της λογιστικής που αφορά την λήψη αποφάσεων. Αυτό το κομμάτι της λογιστικής ονομάζεται Διοικητική Λογιστική.

Σύμφωνα με την CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) η Διοικητική Λογιστική ορίζεται (1996) ως την παροχή πληροφοριών που είναι αναγκαίες από την Διοίκηση για σκοπούς όπως:

- Η Διαμόρφωση των πολιτικών

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

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

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

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

- σχεδιασμού, του προγραμματισμού και του προϋπολογισμού
- στη διαδικασία της οργάνωσης

- στη διαδικασία της διαχείρισης (διοίκησης)
- αλλά και στη λειτουργία του ελέγχου.

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

Στο ένθετο που ακολουθεί γίνετε προσπάθεια να αναπτυχθούν πτυχές της διοικητικής λογιστικής. Σαφέστατα δεν είναι δυνατόν να καλυφθούν όλες οι περιοχές της διοικητικής λογιστικής. Γίνετε προσπάθεια να καλυφθούν θέματα σύγχρονα με μεγάλη χρηστικότητα από επιχειρήσεις και οργανισμούς τόσο του Δημόσιου όσο και του Ιδιωτικού τομέα. Μέσα από αυτά προβάλλονται απόψεις και θέσεις, για τον διαχωρισμό της Διοικητικής από την Χρηματοοικονομική Λογιστική, τον έλεγχο της διοίκησης μέσα από επενδυτικές αποφάσεις, τα περιεχόμενα του προϋπολογισμού, αλλά και σύγχρονες μεθόδους που έχουν αναπτυχθεί στον τομέα της Διοικητικής Λογιστικής όπως το η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα (Activity Based Costing – ABC), και ο Πίνακας Ισορροπημένης Μέτρησης Απόδοσης (Balance Scorecard).



Η ιστορική αναδιαδρομή της Λογιστικής έχει διέλθει από 4 στάδια (International Federation of Accountants 1998), στα οποία η Διοικητική Λογιστική χρησιμοποιεί πρωτογενή δεδομένα που συλλέγονται απευθείας από τους οργανισμούς, σε αντίθεση με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική, η οποία διεξάγει έρευνα με δευτερογενή δεδομένα (π.χ. χρηματοοικονομικές καταστάσεις) για τη μέτρηση της απόδοσης σε οργανισμούς¹. Το συγκεκριμένο γεγονός καθορίζει τη μεθοδολογία για την συλλογή δεδομένων από οργανισμούς.

¹ Kaplan R. (1994), 'Management Accounting (1984-1994): development of new practice and theory', *Journal of Management Accounting Research*, vol.5, pp 247-260

Το 1ο στάδιο ξεκινάει πριν το 1950, όταν ο πρωταρχικός στόχος της πρακτικής της μέτρησης απόδοσης αναφερόταν στον καθορισμό του κόστους και στο χρηματοοικονομικό έλεγχο μέσα από την χρήση των συστημάτων προϋπολογισμού και κοστολόγησης. Οι παραδοσιακές λογιστικές-χρηματοοικονομικές μετρήσεις στον ιδιωτικό τομέα περιλαμβάνουν παραδοσιακούς χρηματοοικονομικούς αριθμοδείκτες, όπως: το κόστος κεφαλαίου, τα κέρδη ανά μετοχή, την απόδοση της επένδυσης, τα αποθεματικά φόρου εισοδήματος, τα αποθεματικά LIFO κτλ². Στο δημόσιο τομέα οι τρεις αριθμοδείκτες (Τρία E), εμφανίζονται να αποτελούν την παραδοσιακή μέτρηση απόδοσης³ που κυριάρχησαν μέχρι τις αρχές του 1980. Ειδικότερα τα τρία E (Economy, Efficiency, Effectiveness) που εμφανίζονται στη διεθνή πρακτική είναι τα ακόλουθα (Lapsley, I., 1999, Lapsley, I. and Wright, E., 2004, Modell S. 2004).

Η Οικονομία ισούται με την μείωση του κόστους, όπως η απόκτηση των πόρων στο χαμηλότερο κόστος σε δεδομένη ποιότητα και ποσότητα π.χ. προσωπικό, ενοίκια, προμήθειες κ.τ.λ.

Η Αποδοτικότητα ισούται με τη σχέση εκροών και κατανάλωσης λιγότερων πόρων, ώστε να ικανοποιηθούν οι απαιτήσεις των εκροών, όπως για παράδειγμα το κόστος ανά ενοικιαζόμενο κτίριο.

Η Αποτελεσματικότητα ισούται με τη σχέση μεταξύ των εκροών και των επιπτώσεων των μακροπρόθεσμων στόχων (Outcomes), προκειμένου να επιτευχθεί η οποιαδήποτε πολιτική. Όπως, για παράδειγμα η σχέση μεταξύ του κόστους σχεδιασμού και του κόστους του αναμενόμενου αποτελέσματος ενός έργου.

Το 2ο στάδιο παρουσιάζεται στα μέσα του 1960, όταν παρατηρήθηκε μία στροφή προς την παροχή πληροφόρησης για το διαχειριστικό σχεδιασμό και έλεγχο. Για πρώτη φορά περιγράφεται ο διαχειριστικός

² Singer, F., 1961, "Management Accounting", *Accounting Review*, Jan, Vol.36 (1), pp.112, 7p.

³ Αναφέρεται για το εάν πίνουν τα χρήματα των φορολογουμένων τόπο (Ghalayni and Noble, 1996; Kouzmin et al, 1999; Boland and Fowler 2000)

έλεγχος ως μία διαδικασία χρήσης των πόρων για αποδοτική και αποτελεσματική περάτωση της αποστολής κάθε οργανισμού (Boland and Fower 2000). Η μέτρηση της απόδοσης σχετίζεται πρώτα με την έννοια της απόδοσης και μετά με την έννοια της μέτρησης. Ο *Henderson (1990)* ξεχώρισε την διαδικασία μέτρησης σε εισροές, εκροές, αποτελέσματα, επιπτώσεις, στις δημόσιες υπηρεσίες και διαφοροποίησε τους δείκτες εισροών, εκροών, αποτελεσμάτων και επιπτώσεων. Αντίθετα, για τη μέτρηση των αποτελεσμάτων χρησιμοποιούνται οι πόροι, οι επιπτώσεις στην κοινωνία θεμελιώνουν την αξία ή τα οφέλη για τους χρήστες. Αυτές οι μετρήσεις εμφανίζονται μαζί με τους παραδοσιακούς δείκτες οικονομίας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας βάσει των οποίων παρέχεται η δυνατότητα παρακολούθησης της απόδοσης μέσω της παρακολούθησης της επίτευξης των στόχων που έχουν τεθεί από τον οργανισμό (Evans, 2000). Μέχρι τα μέσα του 1980 δεν είχαν ενσωματωθεί πλήρως στις έννοιες της διοικητικής λογιστικής οι όροι αυτοί:

i. Μέτρηση εισροών: Υπολογίζεται με βάση την ποσότητα των πόρων και κυρίως με το κόστος, που χρησιμοποιούνται για την παροχή υπηρεσιών στους πολίτες ή για την επίτευξη κάθε αποτελέσματος.

ii. Μέτρηση εκροών: Υπολογίζεται με βάση τον όγκο των υπηρεσιών, που παρέχονται στους πολίτες. Με αυτόν τον τρόπο υπάρχει η δυνατότητα να εξεταστούν οι υπηρεσίες και ο όγκος υπηρεσιών, που παρέχονται σε μία οντότητα. Σύμφωνα με τον *Jones (1998)* στη μέτρηση αποδοτικότητας, οι δείκτες κόστους είναι ιδιαίτερα χρήσιμοι και μπορούν να δηλωθούν σε κόστος ανά μονάδα, σε εργατοώρες για την αποπεράτωση του έργου ή στην παροχή μίας υπηρεσίας ή εξοπλισμού, που χρησιμοποιήθηκε για την αποπεράτωση του έργου ή για την παροχή της υπηρεσίας.

iii. Μέτρηση αποτελεσμάτων: Υπολογίζεται συσχετίζοντας τους πόρους, που χρησιμοποιούνται με τον όγκο των υπηρεσιών, που παρέχονται, όπως είναι οι εισροές και εκροές.

iv. *Μέτρηση επιπτώσεων*: Υπολογίζει τη σχέση μεταξύ των εκροών και της επίτευξης των στόχων μέσω των παρεχόμενων υπηρεσιών στους φορολογούμενους πολίτες.

Εν τούτοις, οι μελέτες των *Langfield-Smith (1997)* και *Otley (1999)* δηλώνουν ότι ο ρόλος της Διοικητικής Λογιστικής ήταν μέχρι τότε περιορισμένος εστιάζοντας πρωταρχικά στη λογιστική πληροφόρηση πάρα το γεγονός ότι υπάρχει ξεκάθαρος διαχωρισμός μεταξύ εισροών, εκροών, αποτελεσμάτων και επιπτώσεων.

Το 3^ο στάδιο εμφανίζεται στα μέσα του 1980, στη διάρκεια του οποίου η Διοικητική Λογιστική μεταθέτει το ενδιαφέρον της από τον σχεδιασμό και τον έλεγχο στον περιορισμό της σπατάλης κάθε επιχειρησιακής διαδικασίας δίνοντας μάλιστα έμφαση σ' αυτό. Αυτή η μεταφορά του ενδιαφέροντος οφείλεται στην αυξανόμενη υιοθέτηση και ενσωμάτωση των προγραμμάτων της Διοίκησης Ολικής Ποιότητας από την Διοικητική Λογιστική: μέτρηση κόστους ποιότητας, κοστολόγηση ανά δραστηριότητα, ανάλυση και αξιολόγηση διαδικασιών και στρατηγική διοίκηση κόστους από εταιρίες (*Cooper and Kaplan 1991*). Τα σύγχρονα συστήματα μέτρησης απόδοσης κατέχουν έναν καθοριστικό ρόλο στην ανάπτυξη των στρατηγικών σχεδίων αξιολογώντας την αποστολή του οργανισμού. Συνεπώς, οι παραδοσιακοί δείκτες απόδοσης αδυνατούν να φέρουν πλήρως εις πέρας αυτό το ρόλο. Η μελέτη του *Jackson (1991)* εντοπίζει το κενό στην παραδοσιακή λογιστική, γιατί βασίζεται στο γεγονός ότι η παραδοσιακή λογιστική ικανοποιεί μόνο την ανάγκη αναφοράς και καταγραφής, χωρίς να ικανοποιεί την ανάγκη για ανακατανομή ευθυνών και πόρων. Πολλές μελέτες περιπτώσεων (*Fisher, 1995; Ghalayni and Noble, 1996; Kouzmin et al, 1999; Boland and Fowler 2000*) απεικονίζουν τα μειονεκτήματα των παραδοσιακών λογιστικών μετρήσεων ως ακολούθως⁴:

⁴ Fisher Joseph (1992), 'Use of No financial Performance Measures', *Journal of Cost Management*, Vol.6, No.1, Spring

- Είναι ιστορικές και επηρεάζονται και καθοδηγούνται από το παρελθόν,
- Αφήνουν ένα κενό ανάμεσα στην πρόβλεψη και την επεξήγηση της μελλοντικής απόδοσης,
- Επιβραβεύουν την άμεση ή λανθασμένη ενέργεια, γιατί έχουν βραχυπρόθεσμη δράση,
- Δεν είναι δραστηριοποιημένες και παρέχουν λιγοστή πληροφόρηση σ' αυτούς, που θα δώσουν λύσεις στα προβλήματα,
- Δεν αντιλαμβάνονται έγκαιρα τις κύριες επιχειρησιακές αλλαγές παρά μόνο όταν πλέον είναι πολύ αργά,
- Είναι πολύ συνοπτικές, για να καθοδηγήσουν τη διοικητική δράση,
- Δίνουν ανεπαρκή υπολογισμό όταν πρόκειται για άυλα στοιχεία, όπως π.χ. στη περίπτωση της πνευματικής ιδιοκτησίας.

Παράλληλα, το GASB (1990, 1997) υιοθέτησε το επίπεδο υπηρεσιών και τα στοιχεία της αναφοράς στατιστικών δεδομένων (GASB listed Service Level and Statistical Data Reporting), δηλώνοντας ότι, «το έργο θεωρεί ότι οι κυβερνητικές περιφερειακές και τοπικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην πληροφόρηση για τις εισροές και εκροές από την οπτική γωνία της αποδοτικότητας και των επιτεύξεων». Αυτό ακολουθήθηκε από το Διοικητικό Συμβούλιο σε μια προσπάθεια ενθάρρυνσης πειραματισμού από περιφερειακές και τοπικές κυβερνήσεις, που θα ήταν υποχρεωμένες να αναφέρουν τις προσπάθειες δομικών μεταρρυθμίσεων και υπηρεσιών, καθώς και την επίτευξη των αποτελεσμάτων τους.

Το Μάιο του 1987 το καταστατικό ιδεών του GASB No. 1 (GASB Κεντρική Ιστοσελίδα διαδικτύου) τροποποίησε την Αποστολή των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, συμπεριλαμβάνοντας την αξιοπιστία «as in the True blood Committee report, the FASB Concepts Statements, and the NCGA Concepts Statement», που ήταν

σημειωμένη σε όλες τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης (Παράγραφος 56). Η πρωταρχική αποστολή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η πραγματοποίηση της Κυβερνητικής υποχρέωσης για δημόσια λογοδοσία δίνοντας τη δυνατότητα στους χρήστες των καταστάσεων να αξιολογήσουν την αξιοπιστία (παράγραφος 77). Το περιεχόμενο των παραγράφων αυτών δείχνει ότι: «Η πληροφορία αυτή όταν συγχωνευτεί με όλες τις υπόλοιπες πληροφορίες, που προέρχονται από άλλες πηγές, βοηθάει τους χρήστες να αξιολογήσουν την οικονομία, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της κυβέρνησης» (παράγραφος 77c).

Στο 4^ο στάδιο, παράλληλα με τον έλεγχο, το σχεδιασμό και τον περιορισμό της σπατάλης, αναπτύσσεται μία στρατηγική δημιουργίας αξίας σε εταιρείες. Οι *Karlan & Norton (2001, 2001α, 2001β)* πιστεύουν ότι οι παραδοσιακές λογιστικές μετρήσεις έχουν τη δυνατότητα να υπολογίσουν μόνο τις βραχυπρόθεσμες δραστηριότητες ενός οργανισμού, χωρίς να δώσουν την απαραίτητη προσοχή σε άλλους παράγοντες, όπως είναι λ.χ. οι ποιοτικοί. Τα κενά των παραδοσιακών χρηματοοικονομικών λογιστικών μετρήσεων έχουν οδηγήσει πολλές νέες θεωρητικές και εμπειρικές έρευνες της διοικητικής λογιστικής σε καινοτόμες τάσεις όσον αφορά τη μέτρηση απόδοσης (*Iltner C. & Lacker D. 2001*). Η ανάπτυξη εντοπίζεται στον καθορισμό, στη μέτρηση και στη διαχείριση των οδηγών αξίας όπως του πελάτη, της καινοτομίας του οργανισμού και τις αποδόσεις των μετοχών στα μέσα του 1990 (*Karlan 1994, Ghalayni and Noble, 1996; Kouzmin et al, 1999; Boland and Fowler 2000*). Συνεπώς, οι νέες τεχνικές διοικητικής λογιστικής εστίασαν στην προώθηση και δημιουργία αξίας (*Herworth, 1998; Kanji and Moura 2001, 2002; Iltner C. & Lacker D. 2001*). Αυτές οι τεχνικές συμπεριλαμβάνουν τη Στόχο-ζυγισμένη βαθμολογία με χρηματοοικονομικούς και μη δείκτες οικονομικής επιτυχίας όπως για παράδειγμα *Karlan and Norton, 1992, 1996, 1997, 2000, 2004* με

μετρήσεις της οικονομικής αξίας, οι οποίες προσδιορίζουν τις αποδόσεις των μετοχών (Stewart 1991,1995) και τα συστήματα της στρατηγικής διοικητικής λογιστικής, τα οποία παρέχουν πληροφόρηση αξιολογώντας την αβεβαιότητα της τρέχουσας και μελλοντικής κατάστασης (Bromwich 1990, Simons 1991).

Πολλές εμπειρικές έρευνες έχουν αποκαλύψει το μεγάλο εύρος των νέων τεχνικών όπως: η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα (Activity based costing), η Στόχο-ζυγισμένη κάρτα βαθμολογίας (Balanced Scorecard), ο στρατηγικός λογιστικός έλεγχος (Strategic Accounting Control) και οι μετρήσεις προστιθέμενης οικονομικής αξίας (Economic Value Added). Η δυσκολία γενίκευσης των αποτελεσμάτων των ερευνών είναι συνέπεια της ποικιλίας των δειγμάτων και των διαφορετικών θεωριών και μεθοδολογιών έρευνας, οι οποίες είναι βασισμένες σε διαφορετικές θεωρητικές παραδοχές. Συνεπώς, δημιουργούνται κίνητρα στους ερευνητές να εκπονήσουν νέες εμπειρικές έρευνες. Οι Govindarajan και Gupta (1985) εντόπισαν οφέλη από τη χρήση των μη-χρηματοοικονομικών κριτηρίων, που ενσωματώνονται στη στρατηγική μίας επιχειρησιακής μονάδας, παρέχοντας μεγαλύτερη αξιοπιστία στην επιλογή μακροπρόθεσμων μη-χρηματοοικονομικών κριτηρίων όπως είναι η αύξηση πωλήσεων, μερίδιο αγοράς, νέο προϊόν και ανάπτυξη αγοράς, έρευνα και ανάπτυξη, ανάπτυξη προσωπικού, δημόσιες σχέσεις και στη δημιουργία ισχυρότερης και θετικότερης επιρροής σε μονάδες οι οποίες οικοδομούν μία στρατηγική. Επιπλέον, η έρευνα των Ittner and Larcker's (1997) δηλώνει ότι οι μη-χρηματοοικονομικές μετρήσεις οδηγούν σε μέτρηση της μελλοντικής ικανοποίησης πελατών και κάτι τέτοιο αποτελεί πρωτοπόρο δείκτη της μελλοντικής συμπεριφοράς των πελατών στην αγορά όπως είναι η παραμονή, εισόδημα και αύξηση εισοδήματος, σε αύξηση των πελατών, στην αλλαγή της λογιστικής μέτρησης της επιχειρησιακής μονάδας και στην τρέχουσα αξία της αγοράς. Μερικοί λόγοι για τους οποίους οι εταιρίες

αποδίδουν εφαρμόζοντας γενικά μη χρηματοοικονομικές μετρήσεις απόδοσης, είναι οι εξής:

- Η ύπαρξη περιορισμών στη παραδοσιακή λογιστική – μέτρηση απόδοσης (Kaplan & Atkinson 1998, Hilton et al 2000, Lipe & Salterio 2000, Hirsch M. 2000, Kaplan & Norton 2000, 2004),
- Η πίεση του ανταγωνισμού. Πολλές εταιρείες αιφνιδιάστηκαν από τη διαμόρφωση του νέου ανταγωνιστικού περιβάλλοντος, το οποίο παρέχει κίνητρα στη διοίκηση να βρει καινοτόμους τρόπους για να διοικεί καθώς επίσης περιλαμβάνει μετρήσεις και έλεγχο των λειτουργιών. Οι αλλαγές και ο ανταγωνισμός καθιέρωσαν τη μέτρηση μη χρηματοοικονομικών «οδηγών αξίας», με αποτέλεσμα να οδηγήσουν τις εταιρίες στην επιτυχία μέσα σ' αυτό το νέο ανταγωνιστικό περιβάλλον (Kaplan & Norton, 1992, 1996) και
- Η υιοθέτηση από άλλες εταιρείες της χρήσης μη-χρηματοοικονομικών μετρήσεων κάνοντας το πρώτο βήμα προς την πρόοδο, κάτι το οποίο απαιτούσε νέους χρηματοοικονομικούς δείκτες, ειδικά για την ενσωμάτωση των προγραμμάτων της Διοίκησης Ολικής Ποιότητας όπως ISO 9000 και 14000 (Herworth, 1998; Kanji and Moura 2001, 2002; Ittner C. & Lacker D. 2001).

1.1 Λειτουργική διάρθρωση εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων

Λειτουργία είναι ένα σύνολο δραστηριοτήτων που επιδιώκει την πραγματοποίηση συγκεκριμένου σκοπού.

Λειτουργική διάρθρωση σημαίνει καταμερισμός δραστηριοτήτων σε αυτοτελείς ομάδες που ονομάζονται λειτουργίες.

Κάθε λειτουργία επιδιώκει την πραγματοποίηση συγκεκριμένων σκοπών.

Με τη λειτουργική διάρθρωση επιδιώκεται η αποτελεσματικότερη επιτυχία των αντικειμενικών σκοπών του οργανισμού.

Η λειτουργική διάρθρωση μιας επιχείρησης διαφέρει ανάλογα με το είδος της, δηλαδή ανάλογα με το εάν πρόκειται για εμπορική ή βιομηχανική ή παροχής υπηρεσιών επιχείρηση.

Οι εμπορικές επιχειρήσεις διαθέτουν τις ακόλουθες λειτουργίες:

- Εφοδιασμού

- Διοίκησης
- Διάθεσης
- Χρηματοοικονομικής

Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις διαθέτουν τις ακόλουθες λειτουργίες:

- Εφοδιασμού
- Παραγωγής
- Διοίκησης
- Διάθεσης
- Χρηματοοικονομική
- Έρευνας και ανάπτυξης

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών διαθέτουν τις παρακάτω λειτουργίες:

- Παραγωγής
- Διοίκησης
- Διάθεσης
- Χρηματοοικονομικής

Οι παραπάνω λειτουργίες καλούνται βασικές ή κύριες λειτουργίες της επιχείρησης και είναι απαραίτητες για την ομαλή λειτουργία και για την επίτευξη του σκοπού της.

Κάθε μια από τις παραπάνω λειτουργίες είναι δυνατόν να αναλύεται σε μικρότερες υποδιαίρεσεις, υπολειτουργίες ή τμήματα.

Όταν μια υπολειτουργία (υποδιαίρεση) δεν αναλύεται σε υπολειτουργίες ή τμήματα μικρότερου βαθμού λέγεται **τελική λειτουργική υποδιαίρεση** π.χ. το βοηθητικό τμήμα του εργοστασίου παραγωγής πιεσμένου αέρα.

Κάθε υποδιαίρεση που αναλύεται σε περαιτέρω υποδιαίρεσεις (ακόμη και οι παραπάνω βασικές ή κύριες λειτουργίες) ονομάζεται **ενδιάμεση λειτουργική υποδιαίρεση**

1.1.1 Ανάλυση λειτουργιών

1.1.1.1 Λειτουργία εφοδιασμού

Σκοπός της λειτουργία αυτής είναι η ομαλή τροφοδότηση της επιχείρησης με τις απαραίτητες προμήθειες. Μέσα στα κύρια καθήκοντα της λειτουργίας εφοδιασμού είναι ο προγραμματισμός των προμηθειών, ο καθορισμός της πολιτικής αγορών, το χαμηλό κόστος των προμηθειών, η παραλαβή, αποθήκευση και ομαλή εσωτερική διακίνησή τους κ.λ.π.

1.1.1.2 Λειτουργία της παραγωγής

Η λειτουργία της Παραγωγής περιλαμβάνει όλες τις διαδικασίες που αφορούν στην παραγωγή του προϊόντος. Η λειτουργία αυτή αναπτύσσεται σε βιομηχανικές επιχειρήσεις με σκοπό την μεταποίηση των υλικών σε έτοιμα προϊόντα αλλά και σε παροχής υπηρεσιών επιχειρήσεις με τη μορφή του συνδυασμού των απαραίτητων συντελεστών για την παροχή της συγκεκριμένης εργασίας. Δεν μπορεί να αναπτυχθεί τη λειτουργία αυτή σε εμπορικές επιχειρήσεις.

1.1.1.3 Λειτουργία της Διοίκησης

Η συγκεκριμένη λειτουργία ασχολείται με όλα εκείνα τα οποία αφορούν στη Διοίκηση της οικονομικής μονάδας και κυρίως με τα πέντε βασικά συστατικά της Διοίκησης που είναι ο προγραμματισμός, η οργάνωση, η διεύθυνση, ο συντονισμός και ο έλεγχος. Κάθε επιχείρηση ανάλογα με το μέγεθός της, τις επιδιώξεις της και τις δυνατότητες της βάζει στόχους, οι οποίοι επιτυγχάνονται στο βαθμό που η επιχείρηση έχει καλή Διοίκηση. Στις μεγάλες επιχειρήσεις προσλαμβάνονται εξειδικευμένα Διοικητικά στελέχη που λέγονται managers.

1.1.1.4 Λειτουργία της Διάθεσης

Η λειτουργία της Διάθεσης ασχολείται κυρίως με όλα εκείνα τα οποία πρέπει να γίνουν ώστε να διατεθούν τα αγαθά στην αγορά. Η λειτουργία αυτή έχει την ευθύνη για τον καθορισμό της σωστής τιμής με την οποία θα πωληθούν τα αγαθά στην αγορά, στη συγκεκριμένη χρονική στιγμή, με την κατάλληλη συσκευασία. Επίσης ασχολείται με την αποθήκευση των αγαθών σε κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, με την επέκταση της αγοράς των αγαθών ώστε να αυξηθούν οι πωλήσεις και γενικά με την προώθηση των αγαθών και την αύξηση της πελατείας τόσο στην εγχώρια όσο και στις αγορές του εξωτερικού.

1.1.1.5 Χρηματοοικονομική Λειτουργία

Η Χρηματοοικονομική λειτουργία έχει ως αντικείμενο κυρίως την εξασφάλιση των χρημάτων που είναι απαραίτητα για την απρόσκοπτη λειτουργία της επιχείρησης. Για παράδειγμα η επιχείρηση πρέπει να έχει την ταμειακή δυνατότητα για να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της έναντι των προμηθευτών της, να εξασφαλίζει τις ποσότητες των πρώτων υλών που χρειάζονται για την παραγωγική λειτουργία, να διαθέτει τα χρηματικά μέσα για τις πληρωμές του προσωπικού, να καταρτίζει το λεγόμενο ταμειακό προϋπολογισμό κ.τ.λ.

1.1.1.6 Λειτουργία Ερευνών – Ανάπτυξης (R & D)

Η λειτουργία αυτή μελετάει επιστημονικά το πώς το προϊόν θα γίνει ανταγωνιστικό, σχεδιάζει καινοτομίες, νέες παραγωγικές μεθόδους, νέα προϊόντα ή υπηρεσίες κ.τ.λ. Η λειτουργία αυτή είναι πολύ σημαντική και για αυτό τα λεγόμενα ερευνητικά προγράμματα που συντάσσονται από τις μεγάλες επιχειρήσεις προβλέπουν την απορρόφηση μεγάλων χρηματικών κονδυλίων.

1.2 Κύριες και βοηθητικές λειτουργίες

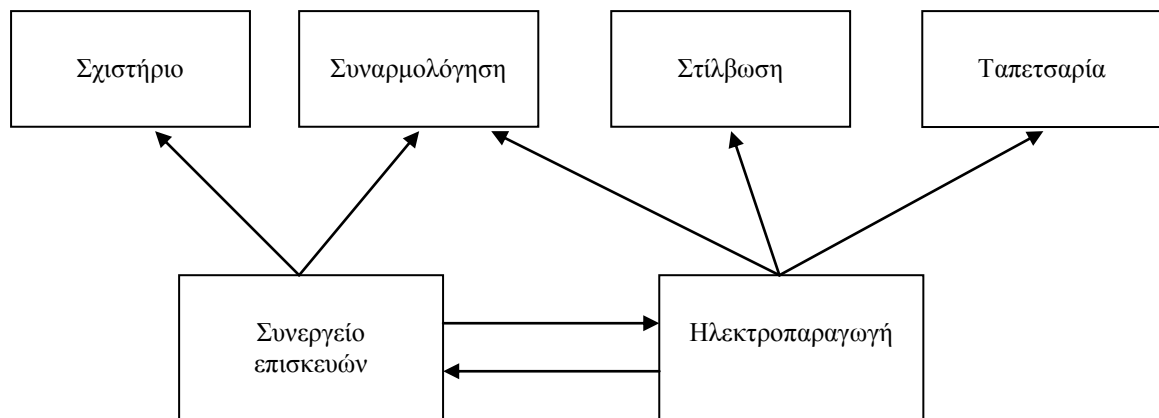
Όπως προαναφέραμε οι πιο πάνω λειτουργίες αποτελούν τις κύριες λειτουργίες μια επιχείρησης. Εκτός όμως από αυτές τις λειτουργίες μπορεί για την ομαλή λειτουργία των δραστηριοτήτων της επιχείρησης να υπάρχουν και κάποιες βοηθητικές λειτουργίες ή τμήματα οι οποίες δεν είναι απαραίτητες για την επίτευξη του σκοπού της επιχείρησης αλλά η ύπαρξή τους όμως διευκολύνει την επίτευξη του σκοπού της κύριας λειτουργίας. Η διαφορά μεταξύ των κύριων και των βοηθητικών λειτουργιών είναι ότι οι πρώτες συμβάλλουν κατά άμεσο τρόπο στην εκπλήρωση των στόχων της συγκεκριμένης λειτουργίας ενώ οι βοηθητικές κατά έμμεσο εξυπηρετώντας τη κύρια λειτουργία αφού δε θα ήταν δυνατόν να λειτουργήσει χωρίς αυτή την εξυπηρέτηση.

Για παράδειγμα, ένα επιπλοποιείο έχει τη κύρια λειτουργία της παραγωγής η οποία υποδιαιρείται στα τμήματα σχιστηρίου, συναρμολόγησης, στίλβωσης και ταπετσαρίας. Στα τμήματα σχιστηρίου και συναρμολόγησης υπάρχουν μηχανές και εργαλεία τα οποία χρίζουν περιοδικής συντήρησης. Για το λόγο αυτό υπάρχει το βοηθητικό τμήμα «Συνεργείο επισκευών» το οποίο προσφέρει τις υπηρεσίες του σε αυτά τα δύο τμήματα.

Ταυτόχρονα υπάρχει η βοηθητική υπηρεσία ηλεκτροπαραγωγής που προμηθεύει ηλεκτρικό ρεύμα για κίνηση και φωτισμό σε όλα τα κύρια παραγωγικά τμήματα αλλά και στη βοηθητική υπηρεσία συνεργείο επισκευών μηχανών και εργαλείων.

Παράλληλα το συνεργείο επισκευών προσφέρει τις υπηρεσίες του και στο άλλο βοηθητικό τμήμα ηλεκτροπαραγωγής. Τα τμήματα στίλβωσης και ταπετσαρίας δεν εξυπηρετούνται από το συνεργείο επισκευών αφού δεν απασχολούν μηχανήματα και μικροεργαλεία.

Από αυτό προκύπτει ότι ανάμεσα στις κύριες λειτουργίες και τις βοηθητικές λειτουργίες ή τμήματα, δημιουργούνται αλληλεξαρτήσεις δοσοληψιών όπως δείχνει το παρακάτω σχήμα:



2. Ανάλυση εννοιών της Αναλυτικής Λογιστικής (Κοστολόγηση)

2.0 Βασικές έννοιες

Τρεις είναι οι βασικές έννοιες που συσχετίζονται με την έννοια του κόστους:

- Έξοδα,
- Δαπάνες,
- Έσοδα

2.0.1 Έννοια του εξόδου

Έξοδο είναι το κόστος που εξαφανίζεται, εκπνέει μέσα σε μια λογιστική περίοδο και βαρύνει απευθείας τα αποτελέσματα της περιόδου αυτής. Έτσι το έξοδο:

1. Δημιουργείται από την εκπνοή (εξαφάνιση) κόστους και δεν αποτελεί πλέον στοιχείο του ενεργητικού αλλά διαμορφωτικό στοιχείο του αποτελέσματος. Δηλαδή έξοδο έχουμε όταν σχηματίζεται το κόστος και ταυτόχρονα εκπνέει για την πραγματοποίηση εσόδων και όχι για την παραγωγή αγαθών ή παγίων επενδύσεων. Για παράδειγμα το κόστος εργασίας ενός εργάτη σε κάποιο τμήμα της παραγωγής δεν εκπνέει με την παρεχόμενη υπηρεσία του διότι συντελείτε για τη παραγωγή κάποιου αγαθού με αποτέλεσμα αυτό να ενώνεται με τα άλλα στοιχεία στο κόστος του αγαθού. Αντίθετα, το κόστος εργασίας ενός πωλητή που πραγματοποιείται για την επίτευξη των

πωλήσεων, εκπνέει την ίδια στιγμή και δεν υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού αλλά επιβαρύνει τα αντίστοιχα έσοδα από πωλήσεις.

2. Το έξοδο έστω και στιγμιαία, προϋπήρξε σαν κόστος χωρίς να ισχύει και το αντίθετο.
3. Η έννοια του εξόδου είναι χρονικά ορισμένη. Αυτό σημαίνει πως τα έξοδα δημιουργούνται από τα εκπνεύσαντα, μέσα στη λογιστική περίοδο, κόστη και πρέπει να εκπέσουν (αφαιρεθούν) από τα έσοδα της περιόδου κατά την οποία δημιουργήθηκαν για να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα ως διαφορά.

2.0.2 Έννοια της Δαπάνης

Η έννοια του όρου δαπάνη είναι γενική και περιλαμβάνει και την έννοια του κόστους και την έννοια του εξόδου.

Δαπάνη είναι κάθε ενέργεια, που έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία κόστους ή εξόδου. Παραδείγματα:

- Αγορά πρώτων υλών (δημιουργία κόστους)
- Ανάλωση πρώτων υλών και παραγωγή ετοιμών προϊόντων (μετατροπή κόστους σε κόστος άλλης μορφής)
- Χρησιμοποίηση υλικών συσκευασίας κατά τη πώληση προϊόντων στη λειτουργία της Διάθεσης (εκπνοή κόστους-δημιουργία εξόδου)
- Υπηρεσίες υπαλλήλων στη λειτουργία της Διοίκησης (κόστος που εξέπνευσε ταυτόχρονα σε έξοδο.)

2.0.3 Έννοια του Εσόδου

Έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται άμεσα ή έμμεσα από τις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων.

Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και τυχόν επιχορηγήσεις και άλλης φύσης κονδύλια που καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα για την επίτευξη των σκοπών της.

Ο λογαριασμός Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης συσχετίζει οργανικά και δουλευμένα έξοδα και έσοδα, ενώ στο λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσης περιλαμβάνονται τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και το ανόργανο αποτέλεσμα, δηλαδή το αποτέλεσμα που προκύπτει από τη συσχέτιση ανόργανων εξόδων και εσόδων.

Οργανικά έξοδα είναι αυτά που γίνονται για την ομαλή (κανονική) διεξαγωγή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης τόσο των κυρίων όσο και των παρεπομένων π.χ. το κόστος των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν, οι μισθοί του προσωπικού, τα ενοίκια κ.τ.λ.(ομάδα 6 του Ε.Γ.Λ.Σ.)

Ανόργανα έξοδα είναι αυτά που δεν γίνονται για χάρη των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, αλλά συνδέονται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες π.χ. η αγορά αυτοκινήτου για άμεση μεταπώληση από συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων, επειδή πουλιόταν σε πολύ χαμηλή τιμή.(λογ/σμοί 81.00, 81.02, 82.00, 83 και 85 του Ε.Γ.Λ.Σ.)

Ανάλογα, οργανικά έσοδα είναι τα προερχόμενα από την ομαλή εκμετάλλευση των κύριων και των παρεπομένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης (ομάδα 7 του Ε.Γ.Λ.Σ.), ενώ τα ανόργανα έσοδα είναι τα προερχόμενα από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις, συναλλαγές ή άλλες δραστηριότητες της επιχείρησης όπως π.χ. η προμήθεια που έλαβε συνεργείο αυτοκινήτων, επειδή μεσολάβησε σε πώληση αυτοκινήτου πελάτη του. (λογ/σμοί 81.01, 81.03, 82.01 και 84 του Ε.Γ.Λ.Σ.).

2.1. Έννοια και σημασία του κόστους

Το κόστος εκφράζει τη χρηματική δαπάνη για την παραγωγή ενός προϊόντος.

Περιλαμβάνει την αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών και ειδών συσκευασίας και άλλων αγαθών που αναλώθηκαν στην παραγωγή. Επίσης περιλαμβάνει τη μεταφερόμενη στην παραγωγή αξία των μηχανημάτων, εγκαταστάσεων, κτιρίων κλπ., μέσω των αποσβέσεων, τις δαπάνες για την πληρωμή της εργασίας, τα κονδύλια για τις κοινωνικές ασφάλισεις και τα βιομηχανικά έξοδα.

Με άλλα λόγια, κόστος είναι το σύνολο των οικονομικών θυσιών που είναι απαραίτητες για την παραγωγή μιας μονάδας ενός οικονομικού αγαθού ή μιας υπηρεσίας, που σημαίνει υπολογισμός του κόστους παραγωγής εκ των υστέρων, που οδηγεί στην έννοια του ιστορικού κόστους.

2.1.1. Η σημασία του κόστους

Η χρησιμότητα της γνώσης του κόστους, βρίσκεται στο ότι παρέχεται η δυνατότητα στη Διοίκηση της επιχείρησης να κάνει σωστή οικονομική

και τιμολογιακή πολιτική, βοηθώντας σημαντικά στη σωστή λήψη αποφάσεων.

Σκοπός της κοστολόγησης είναι η χρησιμοποίηση των στοιχείων μέσα στην επιχείρηση από τους Managers και άλλους υπεύθυνους, με απώτερο σκοπό την καλύτερη οργάνωση, σχεδιασμό και προγραμματισμό της επιχείρησης καθώς και τον απολογιστικό έλεγχο των διαφόρων δραστηριοτήτων.

2.2. Ιστορικό κόστος

Το ιστορικό κόστος έχει το στοιχείο της αντικειμενικότητας και ο υπολογισμός του στηρίζεται στα αποδεικτικά φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή στα δικαιολογητικά καταχώρησης των εγγράφων και έχει το μειονέκτημα ότι αφορά απολογιστικό κόστος ή κόστος του παρελθόντος και δεν προσφέρει υπηρεσίες για το μελλοντικό κόστος από πλευράς επιχειρηματικής δραστηριότητας, εκτός αν οι συνθήκες του μέλλοντος είναι οι ίδιες με τον χρόνο υπολογισμού του. Εξ άλλου ο όρος αντικειμενικότητα έχει την έννοια ότι μπορούν να γίνουν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις του κόστους παραγωγής.

Στην πρακτική, το ιστορικό κόστος περιλαμβάνει:

- Την αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών
- Την αξία της χρησιμοποιούμενης εργατικής δύναμης
- Την αξία των διαφόρων βιομηχανικών εξόδων

Πραγματικό ή ιστορικό, είναι αυτό που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά έξοδα και αναφέρεται σε προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται, σε αγαθά που αγοράζονται κλπ. και είναι απαλλαγμένο από τα υπολογιστικά έξοδα, όπως τόκοι ιδίων κεφαλαίων, αυτασφάλιστρα, αμοιβή επιχειρηματία κλπ.

Στην διαμόρφωσή του δεν συμμετέχουν τα έξοδα ανώμαλου χαρακτήρα π.χ. έξοδα υποαπασχόλησης, υπερβολικές φύρες, υπερημερίες, πρόστιμα κλπ.

2.3. Αμφισβήτηση του ιστορικού κόστους

Η λογιστική επιστήμη αμφισβητεί την έννοια του ιστορικού κόστους και εκφράζει τη γνώμη ότι υπάρχει διαφορετικό κόστος σε κάθε διαφορετική περίπτωση.

Εξ άλλου η ανεπάρκεια του ιστορικού κόστους σε περιπτώσεις νομισματικών αναταραχών και πληθωριστικών πιέσεων, οδήγησε στην αναπροσαρμογή του ιστορικού κόστους με βάση τιμαριθμικούς αριθμοδείκτες. Η λύση όμως αυτή δεν γίνεται γενικά δεκτή, γιατί η

επιχείρηση έχει μια συνέχεια και οι διακυμάνσεις δεν είναι όμοιες και επομένως δεν αναπληρώνουν τους συντελεστές παραγωγής και την ακεραιότητα του κεφαλαίου των. Έτσι στη συνέχεια δημιουργήθηκε η θεωρία του κόστους αντικατάστασης, που βασίζεται στα ιστορικά στοιχεία του κόστους ως προς την ποσοτική ανάλυση των συντελεστών, αλλά και την αποτίμηση των αναλώσεων με τιμές αντικατάστασης, δηλαδή στη δυνατότητα να ξαναγοράσει ή να αναπαράγει ένα προϊόν. Και η θεωρία αυτή δεν ικανοποιεί την πραγματικότητα γιατί η παραγωγή του προϊόντος και οι συντελεστές παραγωγής παρουσιάζουν διαζευκτικές δυνατότητες χρησιμοποίησής των.

Ο Κ.Β.Σ. αποδέχεται μερικώς την τιμή αντικατάστασης αφού στο άρθρο 28 παραγρ. 1 ορίζει ότι τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται κατά το τέλος της χρήσης, με την απογραφή για καθένα στη χαμηλότερη ανάμεσα στην τρέχουσα τιμή (αντικατάστασης ή αναπαραγωγής) και την τιμή κτήσεως.

2.4. Το κόστος κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) (βλέπε ανάλυση παρ. 2.8)

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις.

Το κόστος διακρίνεται:

Α. Σε κόστος τρέχουσας μορφής, που δημιουργείται όταν τα αγαθά ή υπηρεσίες που αποκτούνται προορίζονται να μεταπωληθούν αυτούσια ή έπειτα από κατεργασία σε σύντομο χρονικό διάστημα, όχι μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου.

Β. Σε κόστος πάγιας μορφής, που είναι αυτό που σχηματίζεται όταν τα αγαθά και οι υπηρεσίες που αποκτούνται πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση άμεσα ή έμμεσα για μεγάλο χρονικό διάστημα για πάγια εκμετάλλευση, π.χ. κόστος μηχανημάτων, κτιρίων κλπ.

2.5. Μορφές του κόστους

2.5.1. Κόστος αρχικό

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

Τα συστατικά στοιχεία του αρχικού κόστους αναγνωρίζονται και υπολογίζονται ποσοτικά και κατ' αξία εύκολα.

Το αρχικό κόστος:

- Χρησιμοποιείται ως κριτήριο κατανομής του εμμέσου κόστους.
- Αποτελεί πυρήνα διαμόρφωσης του πλήρους κόστους
- Είναι αντικείμενο ελέγχου.

Άμεσα Υλικά: Είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται από αυτές.

Άμεση Εργασία: Είναι το πραγματικό κόστος του χρόνου εργασίας που διατίθεται στην παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος.
Προσδιορίζεται μετά από μετρήσεις.

2.5.2. Κόστος μετατροπής

Κόστος μετατροπής είναι το σύνολο των ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται για τη μετατροπή:

- Της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν
- Ενός υλικού από μια μορφή σε μια άλλη, κατά τη διάρκεια ενός σταδίου ή φάσης κατεργασίας.

Το κόστος μετατροπής αποτελείται από :

- Το κόστος άμεσης εργασίας παραγωγής, και
- Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα:

Έμμεσα υλικά παραγωγής (υλικά που αν και αναλώνονται δεν ενσωματώνονται στο τελικό προϊόν, π.χ. υλικά αποχρωματισμού, φίλτρα καθαρισμού).

Έξοδα βοηθητικών υπηρεσιών:

- Χημικών αναλύσεων-Ποιοτικού ελέγχου
- Συντηρήσεων-επισκευών
- Λεβητοστασίου
- Μηχανοστασίου
- Παραγωγής ηλεκτρικού ρεύματος
- Σχεδιαστηρίου
- Αποσκλήρυνσης ύδατος
- Αποθηκών πρώτων και βοηθητικών υλών
- Τμήμα προγραμματισμού παραγωγής
- Υπηρεσία γενικών καθηκόντων
- Συνεργεία αυτοκινήτων

2.5.3. Κόστος παραγωγής

Κόστος παραγωγής είναι το σύνολο κάθε μορφής κόστους που απαιτείται για να παραχθεί το έτοιμο προϊόν. Υπάρχουν τρεις βασικοί τύποι κόστους που περιλαμβάνονται στα παραγόμενα προϊόντα σε μια βιομηχανική επιχείρηση. Αυτοί ονομάζονται στοιχεία κόστους και περιλαμβάνουν:

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

Άμεσα υλικά είναι εκείνα τα υλικά, που μορφοποιούνται και τελικά εξατομικεύονται σε ένα συγκεκριμένο προϊόν. Τα άμεσα υλικά για τα περισσότερα προϊόντα αποτελούν το μεγαλύτερο, από πλευράς συμμετοχής, στοιχείο κόστους σε ένα παραγόμενο προϊόν.

Έμμεσα υλικά ή Βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά τα οποία αν και χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία η ποσότητα και η αξία τους είναι αμελητέα ως προς την ποσότητα και την αξία των πρώτων υλών π.χ. η κόλλα η οποία χρησιμοποιείται για την συγκόλληση δύο μερών. Επειδή το κόστος παρακολούθησης ανά μονάδα αυτών των υλικών, όπως γίνεται με τα άμεσα υλικά, είναι πολύ μεγαλύτερο σε σύγκριση με το όφελος που θα έχουμε, μεταφέρονται στα Γ.Β.Ε.

Άμεση εργασία είναι το κόστος απασχόλησης του προσωπικού που αφορά αποκλειστικά την παραγωγική διαδικασία συγκεκριμένου προϊόντος και που μπορεί απευθείας να εξατομικευτεί στο προϊόν αυτό. Το σύνολο του κόστους της εργασίας όμως δεν είναι πάντα δυνατόν να εξατομικευθεί απευθείας στο κόστος ενός ορισμένου προϊόντος γιατί μπορεί να εξυπηρετεί στη παραγωγή πολλών προϊόντων ταυτόχρονα. Για παράδειγμα οι εργαζόμενοι οι οποίοι επισκευάζουν και συντηρούν το βιομηχανοστάσιο και τα μηχανήματα παραγωγής μολονότι αποτελούν μέρος της παραγωγικής διαδικασίας δεν μπορεί το κόστος τους να βαρύνει αποκλειστικά την παραγωγή ενός προϊόντος. Άλλο παράδειγμα αποτελεί το συνεργείο καθαριότητας το οποίο έχει αναλάβει τη καθαριότητα και του χώρου της παραγωγής αλλά και των γραφείων της επιχείρησης. Αυτή η εργασία ονομάζεται Έμμεση εργασία και βαρύνει το κόστος των προϊόντων με τη μεταφορά της στο κόστος των Γ.Β.Ε.

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα είναι το σύνολο κάθε είδους δαπάνης που αφορά τη παραγωγική διαδικασία εκτός των δαπανών που αναφέρονται στα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία.

Εκτός των έμμεσων υλικών και της έμμεσης εργασίας άλλα παραδείγματα Γ.Β.Ε. είναι το ενοίκιο των κτιρίων, οι αποσβέσεις κτιρίων και μηχανημάτων, η ηλεκτρική ενέργεια, ασφάλιστρα, δημοτικά τέλη κλπ.

Όλες αυτές οι δαπάνες είναι έμμεσες δαπάνες διότι δεν εξαιρούνται απευθείας στο κόστος των παραγομένων προϊόντων όπως συμβαίνει με το κόστος των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας.

Κανένα από τα τρία πιο πάνω βασικά στοιχεία κόστους δεν θεωρείται γενικά σημαντικότερο από τα άλλα. Εντούτοις, κάποιο κόστος μπορεί να είναι υψηλότερο από τα άλλα, αλλά αυτό βέβαια εξαρτάται από το είδος του προϊόντος και από τον τρόπο παραγωγής του. Κάποιο προϊόν μπορεί να απαιτεί υψηλό κόστος των υλικών ή λιγότερη εργασία από κάποιο άλλο και αντίθετα.

2.5.4. Κόστος πωληθέντων

Ειδικότερα σαν κόστος πωληθέντων χαρακτηρίζεται το κόστος της τρέχουσας μορφής που μετατρέπεται σε έξοδο όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο το κόστος.

2.5.5. Κόστος διάθεσης και εμπορικό

Κόστος διάθεσης είναι τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας.

Τα έξοδα διάθεσης διακρίνονται:

- Σε άμεσα έξοδα που προσauξάνουν το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωληθέντων για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος κατά προϊόν.
- Σε έμμεσα ή γενικά έξοδα.

Το λειτουργικό κόστος διάθεσης δεν επιβαρύνεται με κόστος διοικητικής λειτουργίας.

Επιβαρύνεται όμως, με χρηματοοικονομικά έξοδα που γίνονται για τις πωλήσεις.

Κόστος εμπορικό:

Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων

Πλέον: Κόστος διάθεσης

Ίσον: Κόστος εμπορικό

2.5.6 Κόστος λειτουργιών διοίκησης, χρηματοοικονομικής και ερευνών-ανάπτυξης

Κόστος λειτουργίας διοίκησης είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας.

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

Μετά την οριστική διαμόρφωσή του κατανέμεται στο μέρος που βαρύνει:

- Τα έξοδα διάθεσης
- Τα χρηματοοικονομικά έσοδα
- Τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης

Κόστος λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία ερευνών και ανάπτυξης. 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 αξιολογών εσόδων.
- Επιβαρύνει κατά το όλο ή μέρος τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

2.5.7. Κόστος προκαθορισμένο

Προκαθορισμένο κόστος είναι εκείνο που υπολογίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με διάφορες μεθόδους και διαδικασίες.

Το προκαθορισμένο κόστος συνιστά εκτίμηση μελλοντικού κόστους και στηρίζεται:

- Στα δεδομένα του ιστορικού κόστους
- Στην πείρα των στοιχείων του παρελθόντος
- Στις προβλέψεις για:

- A)Το χρόνο που αναφέρεται το προκαθορισμένο κόστος
- B)Τις συνθήκες της εκμετάλλευσης που αφορούν τις μεθόδους
- Γ)Τον εξοπλισμό
- Δ)Τους υπόλοιπους παράγοντες αυτής της εκμετάλλευσης

Το προκαθορισμένο κόστος διακρίνεται στο:

- Προϋπολογιστικό κόστος
- Πρότυπο κόστος

2.5.8. Προϋπολογιστικό κόστος

Είναι εκείνο που καταρτίζεται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή, όπως π.χ. ενός προϊόντος, ενός έργου, μιας υπηρεσίας κ.ο.κ.

2.5.9. Πρότυπο κόστος

Πρότυπο κόστος είναι εκείνο που υπολογίζεται πριν να πραγματοποιηθεί, με ακριβείς υπολογισμούς στηριζόμενος σε πρότυπα μεγέθη υλικών και εργατικών (ποσοτήτων και τιμών) και σε πρότυπο συντελεστή επιβαρύνσεως Γ.Β.Κ. Δηλαδή το πρότυπο κόστος προκύπτει από εξειδικευμένους υπολογισμούς και ακριβείς μετρήσεις (πειράματα και παρατηρήσεις).

Είναι η μόνη συγκροτημένη και ολοκληρωτικά διατυπωμένη κοστολογική μέθοδος. Η μέθοδος εντάσσεται και αποτελεί οργανικό τμήμα του συστήματος του απολογιστικού ελέγχου (Budgetary Control). Αποτελεί τον προϋπολογιστικό (προκαθοριστικό) έλεγχο των διαδικασιών όπου καταναλώνονται αξίες και παράγεται μεταβλητό έργο.

Αφορά συνεπώς, τόσο και κυρίως, την παραγωγική διαδικασία, όσο επίσης και το (μεταβλητό) κόστος Εφοδιασμού και Διάθεσης. Μ' άλλα λόγια, το πεδίο εφαρμογής του εκτείνεται σ' όλο το χώρο εφαρμογής του κόστους γενικά.

Κατά τη μέθοδο αυτή για κάθε θέση κόστους προσδιορίζονται οι αναλώσεις αξιών (δαπάνες) και οι αποδόσεις (έργο) που πρέπει να πραγματοποιηθούν στη μελλοντική περίοδο που τώρα (προ)κοστολογείται.

Μετά τον προσδιορισμό αυτό ο υπεύθυνος της θέσης καλείται να αποδεχθεί ότι τόσο οι δαπάνες όσο και το έργο, είναι πραγματοποιήσιμες και να αναδεχθεί την ευθύνη να τις πραγματοποιήσει. Με τον τρόπο αυτό υπάρχει η βεβαιότητα ότι το κόστος θα διαμορφωθεί σ' ορισμένο ύψος, αλλά και το αποτέλεσμα επίσης.

Είναι εκείνο που βασίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς που γίνονται έπειτα από:

-Ακριβείς μετρήσεις:

A)Των ποσοτήτων των άμεσων υλικών

B)Του χρόνου άμεσης εργασίας

Γ)Των ποσοτήτων και λοιπών στοιχείων κόστους (πχ. Ατμό, ηλεκτρικό, νερό)

-Ακριβή υπολογισμό των λοιπών εξόδων κατά μονάδα

-Ακριβείς υπολογισμούς των τιμών μονάδων:

A)Των άμεσων υλικών

B)Της άμεσης εργασίας

Γ)Των λοιπών συστατικών του κόστους

-Προσδιορισμό του πρότυπου βαθμού απασχόλησης

Έτσι γίνεται αντιληπτή η σχέση που υπάρχει μεταξύ προϋπολογιστικού και προτύπου κόστους, που είναι:

-Το προϋπολογιστικό κόστος αποτελείται από έξοδα που υπολογίζονται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή ή άλλη δραστηριότητα.

-Το πρότυπο κόστος αποτελείται από έξοδα που πρέπει να πραγματοποιηθούν, δηλαδή από έξοδα στόχευσης.

2.5.9.1 Η κατάρτιση της πρότυπης κοστολόγησης

Πρέπει να τονιστεί ιδιαίτερα ότι η κατάρτιση ενός πρότυπου κόστους προϋποθέτει ψηλό βαθμό οργάνωσης της επιχείρησης και πάντως πολύ σοβαρή και αναλυτική εργασία.

Η κατάρτιση των προτύπων, πρώτα, προϋποθέτει και απαιτεί την πλήρη ανάλυση της παραγωγής του προϊόντος για το οποίο καταρτίζεται το πρότυπο κόστος, μέχρι την έσχατη κατεργασία του. Η ανάλυση αυτή περιλαμβάνει τρία στοιχεία : τα παραγωγικά μέσα που θα χρησιμοποιηθούν σε κάθε κατεργασία, τη μέθοδο εργασίας που θα εφαρμοστεί, και φυσικά τις τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος. Ακολουθεί σε κάθε κατεργασία η ανάλυση του κόστους της σε όλους τους συντελεστές του κόστους αυτού και ο υπολογισμός που περιλαμβάνει : το είδος (π.χ. συγκολλητής), την ποιότητα (π.χ. βοηθός) και την ποσότητα (π.χ. 12 λεπτά) και όπου, οι μεν προδιαγραφές του είδους και της ποιότητας έχουν προσδιοριστεί, συνήθως, με βάση μελέτες και δοκιμές από την αρμόδια υπηρεσία μελετών, η δε ποσότητα, από τις πραγματικές μετρήσεις των αναλώσεων, τέτοιες που παρέχουν στατιστικώς ασφαλή δεδομένα (από την ίδια υπηρεσία επίσης).

Μόνο με τον τρόπο αυτό κατοχυρώνεται απόλυτα η επιχείρηση απέναντι σε μια σπατάλη, γιατί τότε δεν υπάρχει τρόπος καταδολίευσης. Αλλιώς, αν λείπει η ποιότητα, για παράδειγμα, τότε π.χ. ο εργοδηγός είναι δυνατόν να τηρήσει το χρόνο εργασίας, αλλά να χρησιμοποιήσει προσωπικό καλύτερης ποιότητας (π.χ. τεχνίτη αντί για βοηθό) και συνεπώς μεγαλύτερης απόδοσης, για να επιτύχει το ποσοτικό πρότυπο της απόδοσης στον προκαθορισμένο χρόνο εργασίας. Αλλά τότε η επιχείρηση θα έχει μεγαλύτερο κόστος σ' εκείνη την κατεργασία, χωρίς να προκύπτει από τις ποσοτικές αναλώσεις απόκλιση.

Εξυπακούεται ότι σε κάθε περίπτωση που προσδιορίζεται η κοστολογική μέθοδος που θα ακολουθήσει η επιχείρηση, θα προσδιοριστούν επίσης και οι θέσεις κόστους. Από τον κανόνα αυτό δεν εξαιρείται φυσικά η

πρότυπη κοστολόγηση. Στην περίπτωση αυτή επίσης, αφού προσδιοριστούν αναλυτικά για κάθε κατεργασία οι πρότυπες αναλώσεις, θα συγκροτηθεί ο «κοστολογικός πίνακας», ο οποίος σημαίνει ότι προσδιορίζονται οι υπεύθυνοι σ' αυτούς που θα ανατεθεί η ευθύνη για να πραγματοποιηθούν οι αναλώσεις αυτές.

Θα φανεί ίσως περίεργο, αλλά ο όρος για την πραγματοποίηση των προτύπων είναι να πραγματοποιηθούν οι πωλήσεις στις ποσότητες που έχουν προγραμματιστεί. Η πραγματοποίηση αυτών των πωλήσεων θα επιτρέψει να πραγματοποιηθεί η παραγωγή στις ποσότητες που έχουν προγραμματισθεί, πράγμα που αποτελεί βασικό όρο για να διαμορφωθούν τα πρότυπα και κυρίως εκείνα των έμμεσων δαπανών, στο προκαθορισμένο ύψος.

Αυτά όσον αφορά στο πρώτο στοιχείο του πρότυπου κόστους, δηλ. την τοποθέτηση των προτύπων.

Αλλά και το δεύτερο στοιχείο του πρότυπου κόστους, η ανάθεση της ευθύνης στους αρμόδιους υπευθύνους, προϋποθέτει ψηλού βαθμού οργάνωση και πάντως και εδώ σημαντική εργασία. Απαιτεί μια πλήρη αναλυτική οργάνωση που θα προσδιορίζει με ακρίβεια το έργο της κάθε θέσης, το προσωπικό σε αριθμό προσώπων (ποσοτικός προσδιορισμός) και τις εργασιακές ιδιότητες του αυτού του προσωπικού (ποιοτικός προσδιορισμός). Ο προσδιορισμός αυτός του έργου και των αρμοδιοτήτων του προσωπικού προσδιορίζει αυτόματα και την ευθύνη της κάθε θέσης.

Συνεπώς, η εφαρμογή της μεθόδου απαιτεί πολλή και σημαντική εργασία και συνεπάγεται ψηλό κόστος εγκατάστασης, αλλά και λειτουργία της.

Παρά το μεγάλο αυτό κόστος όμως, η εφαρμογή της είναι σκόπιμη, γιατί η μέθοδος παρέχει σ' έναν πολύ υψηλό βαθμό (θεωρητικά απόλυτη) εξοικονόμηση πόρων και μείωση του κόστους. Το σημαντικότερο όμως είναι ότι εξαναγκάζει ολόκληρο το προσωπικό της επιχείρησης να λειτουργεί πάνω στα πρότυπα, αφού κατά την κατάρτιση τους το προσωπικό αυτό τα συμφώνησε ως πραγματοποιήσιμα και αποδέχθηκε την ευθύνη να τα πραγματοποιήσει. Μ' αυτούς τους όρους ο καθένας, όπου κι αν απασχολείται και σ' όλη τη διάρκεια της χρήσης, είναι υποχρεωμένος να παράγει έργο ορισμένης ποσότητας και ποιότητας (αυτών που έχει δεχθεί) με μία ευθύνη δεδομένη που την έχει αναλάβει από την έναρξη της χρήσης.

Αποδεικνύεται συνεπώς ότι ουσιαστικά η μέθοδος του πρότυπου κόστους δεν είναι μια μέθοδος για να υπολογίζεται ένα κόστος με ακρίβεια, όσο κυρίως μια μέθοδος διοίκησης της επιχείρησης, για να τηρείται το κόστος στο χαμηλότερο δυνατό επίπεδο.

Το κόστος αυτό υπολογίζεται με συγκεκριμένα δεδομένα μιας παραγωγής ενός προϊόντος, δεδομένα που είναι: τα παραγωγικά μέσα, η μέθοδος δουλείας και οι τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος. Με βάση αυτά ειδικά τα δεδομένα υπολογίζονται τα διάφορα πρότυπα (είδη, ποιότητες και ποσότητες υλικών, ανθρώπινης εργασίας) Σε περίπτωση οποιαδήποτε μεταβολής, έστω και μικρής, έστω σ' ένα μόνο από τα

παραπάνω δεδομένα , πρέπει να γίνει αναθεώρηση του σχετικού προτύπου που επηρεάζεται από τη μεταβολή.

2.5.10. Κατηγορίες του κόστους – εξόδων και των εσόδων

Οι κυριότερες κατηγορίες των εξόδων και εσόδων είναι:

Οργανικό, είναι ότι αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος.

Ανόργανο, τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες. Π.χ. το κέρδος από αγορά λαχείου, οι συναλλαγματικές διαφορές.

Ομαλό, είναι αυτό που προέρχεται από την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης και βρίσκεται σε ομαλή σε σχέση με το έργο που παράγεται

Ανώμαλο, είναι εκείνο που οφείλεται σε απότομες μεταβολές της οικονομικής συγκυρίας ή σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά, που κάτω από κανονικές συνθήκες δεν αναμένονται και η χρονική διάρκειά τους είναι συνήθως περιορισμένη. Επίσης δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος ή έσοδο και κρίνεται ότι δε βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται.

2.5.11. Κόστος ειδικό για επιχειρηματικές αποφάσεις

2.5.11.1. Κόστος αντικατάστασης

Είναι εκείνο που προκύπτει από την αποτίμηση των στοιχείων κόστους στις τρέχουσες τιμές αγοράς.

2.5.11.2. Κόστος άμεσο

Είναι εκείνο που σχηματίζεται άμεσα (χωρίς μερισμό). Π.χ. Συσκευαστήριο

Μισθός αρχιμηχανικού
Αποσβέσεις μηχανημάτων

Σύνολο άμεσου κόστους συσκευαστηρίου

2.5.11.3. Κόστος έμμεσο

Είναι εκείνο που πραγματοποιείται ταυτόχρονα για περισσότερους από ένα φορείς ή κέντρα κόστους και τους επιβαρύνει έπειτα από μερισμό

Π.χ. ο μισθός του τεχνικού διευθυντή, το ενοίκιο του εργοστασίου, η αμοιβή του λογιστή, ο φωτισμός, τα δημοτικά τέλη, οι φόροι του εργοστασίου.

2.5.11.4. Κόστος με βάση το κριτήριο της συμπεριφοράς

Το κόστος με βάση το κριτήριο της συμπεριφοράς του ανάλογα με τη μεταβολή του όγκου παραγωγής ή του βαθμού απασχόλησης, διακρίνεται σε μεταβλητό, σταθερό και ημιμεταβλητό.

- **Σταθερό κόστος**

Σταθερό κόστος είναι εκείνο που δημιουργείται από την ύπαρξη της επιχείρησης, είναι ανεξάρτητο του όγκου της παραγωγής ή του βαθμού απασχόλησης και συνεπώς παραμένει αμετάβλητο σε οποιαδήποτε μεταβολή του όγκου παραγωγής ή του βαθμού απασχόλησης.

Το σταθερό κόστος παραμένει σταθερό στο σύνολό του όμως η κατά μονάδα δραστηριότητας επιβάρυνση με σταθερό κόστος γίνεται προοδευτικά μικρότερη καθώς η δραστηριότητα αυξάνεται και αντιστρόφως π.χ. το ενοίκιο, οι αποσβέσεις κ.λ.π.

- **Ημιμεταβλητό κόστος**

Ημιμεταβλητό κόστος είναι εκείνο το οποίο ένα τμήμα του αποτελείται από σταθερό κόστος (δεν επηρεάζεται από τον όγκο παραγωγής) και το υπόλοιπο τμήμα του από μεταβλητό κόστος (διαμορφώνεται ανάλογα με τον όγκο παραγωγής). Τέτοιου είδους κόστος είναι το ηλεκτρικό ρεύμα στο οποίο ένα κομμάτι αποτελεί πάγιο και το υπόλοιπο διαμορφώνεται από τον όγκο της παραγωγής, ο μισθός του πωλητή του οποίου ένα ποσό είναι σταθερό ανεξάρτητα από τον όγκο των πωλήσεων που θα πραγματοποιήσει ενώ το υπόλοιπο ποσό του μισθού του εξαρτάται άμεσα από τις πωλήσεις του.

- **Μεταβλητό Κόστος**

Μεταβλητό κόστος είναι το κόστος που στο σύνολό του επηρεάζεται από τη μεταβολή του βαθμού απασχόλησης.

Είναι εκείνο που επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας. Όπως:

- Η αξία των αναλωθισών πρώτων και βοηθητικών υλών
- Η αξία των αναλωθέντων υλικών συσκευασίας
- Τα ημερομίσθια (μετά από ένα επίπεδο δραστηριότητας)
- Η αξία ηλεκτρικού ρεύματος, νερού, υλικών συντηρήσεως
- Οι προμήθειες πωλήσεως
- Τα κόμιστρα μεταφοράς αγαθών
- Οι τόκοι του δανειακού κεφαλαίου κινήσεως
- Οι φόροι επί της παραγωγής

Το μεταβλητό κόστος ανάλογα με τον ρυθμό αυξομειώσής του διακρίνεται σε:

i. Αναλογικό μεταβλητό κόστος

Αναλογικό μεταβλητό κόστος είναι εκείνο που μεταβάλλεται με ρυθμό ανάλογο με τη μεταβολή του όγκου παραγωγής. Αυτό συνεπάγεται ότι το αναλογικό κόστος στο σύνολό του θα αυξομειώνεται στις αυξομειώσεις της παραγωγής αλλά στο ανά μονάδα κόστος του προϊόντος θα είναι σταθερό. Για παράδειγμα κάθε τηλεόραση που παράγει μια επιχείρηση, η οποία χρειάζεται μια λυχνία. Το κόστος κάθε λυχνίας είναι μεταβλητό στο σύνολό του, αλλά σταθερό για κάθε τηλεόραση, αφού θα απαιτηθούν 100 λυχνίες για την παραγωγή 100 τηλεοράσεων ή 1000 λυχνίες για 1000 τηλεοράσεις.

ii. Αύξον μεταβλητό κόστος

Αύξον μεταβλητό κόστος είναι το κόστος που αυξάνεται με ρυθμό μεγαλύτερο από το ρυθμό αύξησης του όγκου παραγωγής ή του βαθμού απασχόλησης. Ένα τέτοιο κόστος είναι αυτό της υπερωρίας της άμεσης εργασίας το οποίο φθάνει το 50% ή το 100%, το 25% εάν πρόκειται για νυκτερινή απασχόληση κ.ο.κ. Επίσης σε αυτή την κατηγορία ανήκει και το κόστος του νερού ή του ηλεκτρικού ρεύματος εάν ισχύει προοδευτική τιμολόγηση για εξοικονόμηση ενέργειας ή μείωσης της κατανάλωσης νερού.

iii. Φθίνον μεταβλητό κόστος

Είναι το κόστος εκείνο που αυξάνεται με ρυθμό μικρότερο από το ρυθμό αύξησης του όγκου παραγωγής ή του βαθμού απασχόλησης, π.χ. το κόστος του ηλεκτρικού ρεύματος σε περίπτωση που ισχύει το νυκτερινό τιμολόγιο.

2.5.11.5. Κόστος οριακό

Είναι εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή η απασχόληση κατά μια μονάδα ή εκείνο που εξοικονομείται από τη μείωση της παραγωγής ή απασχόλησης κατά μια μονάδα.

Ο προσδιορισμός και η χρήση του οριακού κόστους γίνεται βασικά στις περιπτώσεις των βιομηχανιών εξατομικευμένης παραγωγής, όπως πχ. Η επιπλέον κατασκευή ενός κτιρίου, γέφυρας, αεροπλάνου, πλοίου.

2.5.11.6. Κόστος διαφορικό

Είναι εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή απασχόληση κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής ή εκείνο που εξοικονομείται από τη μείωση της παραγωγής ή απασχόλησης κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής.

2.6 Το κόστος με βάση τις φορολογικές διατάξεις

Ο προσδιορισμός του κόστους, κατά τη διάταξη του άρθρου 33^α παρ. 4 Ν.Δ. 3323/55, γίνεται ως ακολούθως:

Στην αξία των υλικών, που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή των προϊόντων, συνυπολογίζεται και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, περιλαμβανομένων και των τακτικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Συνεπώς στη φορολογία εισοδήματος το κόστος παραγωγής αφορά το πραγματικό (ιστορικό) μεταποιητικό κόστος και περιλαμβάνει μόνο τις δαπάνες μέχρι το τελικό στάδιο της παραγωγής (βιομηχανικό κόστος).

Σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 Κ.Β.Σ. το κόστος παραγωγής υπολογίζεται με τη μέθοδο του ιστορικού κόστους. Στο άρθρο 28 παρ. 1 Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι το ιστορικό κόστος υπολογίζεται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους της λογιστικής, αρκεί να εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Το ιστορικό κόστος, σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής, είναι απαλλαγμένο από τα διάφορα ανώμαλα έξοδα (πρόστιμα, φύρες, υποαπασχολήσεις κλπ), και υπολογίζεται σύμφωνα με τα πιο πάνω.

Έτσι με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με τα έξοδα διοικήσεως.

2.6.1. Κόστος παραγωγής κατά τη φορολογική νομοθεσία

Σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις που έχουμε προαναφέρει, ως κόστος παραγωγής θεωρείται το σύνολο κατ'αξία των δαπανών για την παραγωγή ενός προϊόντος.

Έτσι ο υπολογισμός του κατά τη φορολογική νομοθεσία, στηρίζεται πάνω σε πραγματικές δαπάνες ή επιβαρύνεται με κάθε δυνατή δαπάνη που γίνεται, αποδεικνυόμενες από παραστατικά δικαιολογητικά νόμιμα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. αντικρούοντας κάθε αντίθετη μέθοδο υπολογισμού του, όπως της τιμής αντικατάστασης των αξιών ή της αναπροσαρμογής σε περιόδους νομισματικών διακυμάνσεων κλπ.

2.6.2 Προσδιορισμός πραγματικού (ιστορικού) κόστους κατά τον Κ.Β.Σ.

Ε.Σ.Υ. Λ.Γνωμ.101.1992

Υπ.Οικ. 1059761/1992

Σε απάντηση του με αριθμό πρωτ.οικ.1059761/505/0015/19.6.1992 εγγράφου, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1.Εναρμόνιση των διατάξεων της παρ.2.2.205 περ. 1 και 2 του Π.Δ.1123/1980 και άρθρου 43 παρ.7 περ.α κωδ. Ν.2190/1920 με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ.1 του Π.Δ. 186/1992 «Περί Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων». Η εναρμόνιση αυτή, που αφορά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως, θα επιδιωχθεί να πραγματοποιηθεί το ταχύτερο δυνατόν. Πάντως, πρέπει να προηγηθεί η εναρμόνιση του κωδ. Ν.2190/1920, η οποία ελπίζουμε να πραγματοποιηθεί με την εναρμόνιση του νόμου αυτού προς την Οδηγία της ΕΟΚ 86/625/ΕΟΚ.8-12-1986 «για τις ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών», για την οποία έχει ήδη συγκροτηθεί σχετική νομοπαρασκευαστική επιτροπή στο Υπουργείο Εμπορίου.

Με την ευκαιρία επισημαίνουμε την ανάγκη όπως περιληφθεί διευκρίνιση, στην ερμηνευτική εγκύκλιο που καταρτίζεται από τις υπηρεσίες σας, ότι εξακολουθεί να ισχύει η περίπτωση 5 της παραγράφου 2.2.205 του Π.Δ.1123/80, σύμφωνα με την οποία «οι οικονομικές μονάδες, που εφαρμόζαν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως έχουν την δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά

τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της κατ'αυτὸν τὸν τρόπο προσδιοριζόμενης αξίας των αποθεμάτων και της αξίας που προκύπτει κατόπιν αποτιμήσεώς τους με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Π.Δ. 186/92, καταχωρούνται με ένα ποσό στην απογραφή, προσθετικά ή αφαιρετικά, θεωρούμενου ως απόκλιση μεταξύ πρότυπου και πραγματικού κόστους των αποθεμάτων της απογραφής και μεταφερόμενου, του ποσού αυτού, στα αποτελέσματα».

2. Διαδικασία και μέθοδος προσδιορισμού του πραγματικού (ιστορικού) κόστους από τις επιχειρήσεις γενικά και ειδικότερα από αυτές του μεταποιητικού τομέα. Σχετικά με το θέμα αυτό σας γνωρίζουμε τα εξής:

A) Οι επιχειρήσεις που σύμφωνα με ειδικές διατάξεις νόμου (πχ. Νόμος 1882/1990, άρθρο 7 παρ. 1) υποχρεούνται να εφαρμόζουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του Π.Δ. 1123/1980 (ΦΕΚ.Α 283) πρέπει να το τηρούν στο σύνολό του, δηλαδή τόσο στη Γενική Λογιστική όσο και στην Αναλυτική Λογιστική.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1.100 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 η Αναλυτική Λογιστική εκμεταλλεύσεως μπορεί να λειτουργήσει με δύο τρόπους ή συστήματα:

A1) Με το σύστημα πλήρους αυτονομίας της έναντι της Γενικής Λογιστικής, ήτοι σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα από το κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής. Για το σκοπό αυτό διατίθενται και λειτουργούν μεταξύ τους οι λογαριασμοί της ομάδας εννέα (9), σύμφωνα με όσα καθορίζονται στις παραγράφους 5.20-5.21 του Π.Δ. 1123/1980.

A2) Με το σύστημα της συλλειτουργίας Γενικής Λογιστικής και Αναλυτικής Λογιστικής, σύμφωνα με την περίπτ. 6 της παρ. 1.100 του Π.Δ. 1123/1980, ήτοι της λειτουργίας στο αυτό λογιστικό κύκλωμα, με την προϋπόθεση ότι η Αναλυτική Λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δεν θα αλλοιώνονται οι βασικές αρχές των παραγρ. 1.101 και 1.102 του αυτού Π.Δ. 1123/1980, δηλαδή α) η αρχή της κατ'είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων και β) η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές σύμφωνα με την περίπτ. 6 της παραγρ. 1.100 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980. Στο σύστημα της συλλειτουργίας είναι δυνατόν τα αποθέματα – συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών λογαριασμών αποθήκης – να τηρούνται στην ομάδα δύο (2) του Ε.Γ.Λ.Σ., τα έσοδα – συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών λογαριασμών μικτών αποτελεσμάτων – στην ομάδα επτά (7) του Ε.Γ.Λ.Σ. και τα αναλυτικά αποτελέσματα να προσδιορίζονται στους λογαριασμούς της ομάδας οκτώ (8) του Ε.Γ.Λ.Σ.

B) Όλες οι επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τον κλάδο στον οποίο ανήκουν, (πχ. Βιομηχανικές, εμπορικές, μεταλλευτικές, τεχνικές, παροχής

υπηρεσιών κλπ), εφόσον από τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις πρέπει υποχρεωτικά:

B1) Να παρακολουθούν τη διαμόρφωση του κόστους κατά λειτουργία.

Αυτό εξασφαλίζεται με τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 92 «Κέντρα (θέσεις) κόστους»:

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Οι λογαριασμοί αυτοί τηρούνται υποχρεωτικά μόνο εφόσον στην επιχείρηση υπάρχει και δραστηριοποιείται η αντίστοιχη λειτουργία. Έτσι π.χ. Μια εμπορική επιχείρηση στην οποία δεν υπάρχει λειτουργία παραγωγής δεν υποχρεούται να τηρεί το λογαριασμό 92.00.

B2) Να αναπτύξουν κάτω από τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 92, όπου συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος κάθε μιας από τις πέντε λειτουργίες της οικονομικής μονάδας, λογαριασμούς των κέντρων ή θέσεων κόστους αν υπάρχουν. Τα κέντρα κόστους διαρθρώνονται κατά κανόνα με βάση τη διοικητική και οργανωτική ή τεχνολογική διάρθρωση της επιχείρησης. Σε ορισμένες περιπτώσεις δημιουργούνται λογαριασμοί κέντρων κόστους, οι οποίοι είναι ανεξάρτητοι από τη λειτουργική υποδιαίρεση της μονάδας, με σκοπό να εξυπηρετούν ανάγκες της κοστολογήσεως, όπως π.χ. «Έξοδα ταξιδευόντων υπαλλήλων» ή «Έξοδα σταθερά» και «Έξοδα μεταβλητά» κλπ.

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

Για κάθε κέντρο κόστους ανοίγεται και τηρείται αντίστοιχος λογαριασμός, ο οποίος παίρνει το όνομα του Τμήματος που παρακολουθεί> Ο τελευταίος βαθμός ανάλυσης κάθε λογαριασμού στον οποίο συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος ενός κέντρου (π.χ. ενός τμήματος), ταυτίζεται τουλάχιστον με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής για τα αποθέματα που αναλώνονται, όταν αυτά δεν χρεώνονται απ' ευθείας στο κόστος παραγωγής. Παραθέτουμε ενδεικτική ανάλυση λογαριασμών ενός κέντρου παραγωγικής λειτουργίας:

2.7.Κέντρα (θέσεις) Κόστους

Τα παραγόμενα ενσώματα και ασώματα αγαθά (έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα και ιδιοπαραγόμενα πάγια) και οι παραγόμενες υπηρεσίες, τα οποία και αποτελούν το αντικείμενο της κοστολόγησης, καλούνται **φορείς κόστους**. Επομένως, φορέας κόστους είναι το κάθε ένα παραχθέν αγαθό ή η κάθε μία παραχθείσα υπηρεσία που πρέπει να «φέρει» (να σηκώσει - να φορτωθεί) το αντίστοιχο κόστος παραγωγής.

Οι φορείς κόστους διακρίνονται σε τελικούς και ενδιάμεσους φορείς κόστους:

Τελικός φορέας κόστους είναι το προϊόν ή η υπηρεσία που παράγεται και που προορίζεται να διατεθεί ή θα ήταν δυνατό να διατεθεί στη μορφή που παράγεται, όπως π.χ. το έτοιμο ένδυμα, έπιπλο, μηχανήμα, αλλάξο το ανταλλακτικό ενός μηχανήματος αυτοκινήτου κ.λ.π.

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

Παρακολουθούνται στην Αναλυτικής Λογιστικής στον Λογαριασμό 92, ήτοι:

- 92 Κέντρα Κόστους
- 92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής
- 92.00.00 Τμήμα Παραγωγής Προϊόντος Α
- 92.00.00.60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού
 - 61 Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων
 - 62 Παροχές Τρίτων
 - 63 Φόροι-Τέλη
 - 64 Διάφορα Έξοδα
 - 66 Αποσβέσεις Παγίων
 - 68 Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως
 - 24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες
 - 25 Αναλώσιμα Υλικά
 - 26 Ανταλλακτικά Παγίων
 - 28 Είδη Συσκευασίας

Ειδικότερα, το κόστος των παραγόμενων προϊόντων των επιχειρήσεων του μεταποιητικού τομέα παρακολουθείται υποχρεωτικά και προσδιορίζεται αναλυτικά, κατ'είδος προϊόντος, στο λογαριασμό 93 «κόστος παραγωγής ή παραγωγή σε εξέλιξη». Στο σύστημα της αυτονομίας το κόστος παραγωγής, παρακολουθείται στον πρωτοβάθμιο 23.

Στους υπολογαριασμούς του πρωτοβαθμίου 93 «Κόστος Παραγωγής» συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιαμέσων και τελικών φορέων (προϊόντων, υπηρεσιών, παγίων στοιχείων), καθώς και το κόστος έρευνας και ανάπτυξης κατά το μέρος που αναφέρεται στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης.

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

Η ανάπτυξη του λογαριασμού «Κόστος Παραγωγής» γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας, η οποία υποχρεούται να ακολουθεί τους εξής περιορισμούς:

Στους αναλυτικούς λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 93 «Κόστος Παραγωγής» συγκεντρώνεται μόνο το κόστος της λειτουργίας για να παραχθεί το προϊόν, 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. Σε υπολογαριασμό του πρωτοβάθμιου 93 «Κόστος Παραγωγής» περιλαμβάνεται και ο λογαριασμός «Κόστος Αναπτύξεως Προϊόντων», όπου συγκεντρώνεται το μέρος εκείνο του κόστους ερευνών και αναπτύξεως που αναφέρεται στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης. Το κόστος του έργου αυτού στη γενική λογιστική εμφανίζεται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας ένα (1) (παράδειγμα αποτελεί το κόστος μιας ευρεσιτεχνίας που αξιοποιείται σε δέκα πέντε χρόνια).

Στους αναλυτικούς λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 93 «Κόστος Παραγωγής» περιλαμβάνονται, εφόσον παράγεται αντίστοιχο έργο, λογαριασμοί που παρακολουθούν το κόστος τουλάχιστον των ακόλουθων κατηγοριών:

- Κόστος παραγωγής προϊόντων ετοιμών και ημιτελών, υποπροϊόντων και υπολειμμάτων.
- Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων στοιχείων
- Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων
- Κόστος αναπτύξεως προϊόντων

Το κόστος, στο επίπεδο του προϊόντος, αναλύεται τουλάχιστον στα εξής στοιχεία:

- Άμεσα Υλικά
- Άμεση Εργασία
- Γενικά Βιομηχανικά έξοδα

Το ολικό κόστος παραγωγής αναλύεται στα άμεσα υλικά που αναλώνονται και στα κατ'είδος έξοδα της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής. Η ανάλυση αυτή, του ολικού κόστους παραγωγής, δεν είναι απαραίτητη όταν αυτή προκύπτει από το λογαριασμό 92.00 «Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής», από όπου μεταφέρονται οι δαπάνες στο λογαριασμό 93 «Κόστος Παραγωγής».

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών σε οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 93 «Κόστος Παραγωγής». Στις επιχειρήσεις αυτές, η ανάπτυξη του πρωτοβάθμιου 93 «Κόστος Παραγωγής» γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες τους. Η τήρηση του λογαριασμού 92 και των δευτεροβάθμιων του είναι και στις επιχειρήσεις αυτές υποχρεωτική.

2.8. Επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν την Αναλυτική Λογιστική εκμετάλλευσης (βλέπε συνοπτική ανάλυση παρ. 2.8.1)

Για τις μεθόδους και τη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους παραγωγής και του λειτουργικού κόστους, που πρέπει να εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεούνται, από διατάξεις νόμων που ισχύουν κάθε φορά, να τηρούν πλήρως το γενικό Λογιστικό Σχέδιο, συνεπώς και την αναλυτική λογιστική του ΠΔ 1123/80, ΙΣΧΥΟΥΝ και για τις επιχειρήσεις εκείνες –εμπορικές ή μεταποιητικές– που έχουν υποχρέωση, σύμφωνα με το άρθρο 8 του ΠΔ 186/92 «Περί Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων», να τηρούν βιβλίο αποθήκης, για τα αποθέματά τους, έστω και αν δεν υπάγονται στις διατάξεις του Νόμου 1882/1990 (άρθρο 7 παρ.1).

Η υποχρέωση εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής του ΠΔ 1123/1980 από όλες τις επιχειρήσεις που υποχρεούνται, κατά το άρθρο 8 του ΠΔ 186/1992 να τηρούν αποθήκη, προκύπτει από το συνδυασμό των διατάξεων 7 και 8 του ΠΔ 186/1992 «Περί κώδικα βιβλίων και στοιχείων» και του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου».

Πράγματι, σύμφωνα με τις γενικές αρχές της λογιστικής, οι λογαριασμοί, γενικά, κατατάσσονται μεταξύ των άλλων και σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους κλπ ανάλογα με το βαθμό ανάλυσης που επιβάλλεται, είτε από τις ανάγκες πληροφόρησης της οικονομικής μονάδας, είτε από υποχρεωτικούς κανόνες δικαίου.

Εξ άλλου, σύμφωνα με τη παράγραφο 2 του άρθρου 7 του ΠΔ 186/1992 «ο επιτηδευματίας-δηλαδή οι επιχειρήσεις-της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΠΔ 1123/80 ΦΕΚ Α'283) μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9 οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών σε επίπεδο τριτοβαθμίων λογαριασμών γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες του».

Οι μερίδες αποθήκης κατ'είδος αποθέματος αντιστοιχούν στο αναλυτικό καθολικό των πρωτοβάθμιων λογαριασμών των αποθεμάτων και είναι τελευταίου βαθμού ανάλυσης, τηρούνται δε κατ'είδος, ποσότητα και αξία, σύμφωνα με τις παραγρ. 1-6 του άρθρου 8 του ΠΔ 186/92. Είναι φανερό ότι οι λογαριασμοί της αποθήκης αποτελούν το αναλυτικό καθολικό του οικείου περιληπτικού ή πρωτοβάθμιου λογαριασμού στον οποίο ανήκουν και πρέπει να συμφωνούν κατά χρέωση και πίστωση με τον περιληπτικό ή πρωτοβάθμιο λογαριασμό τους.

Οι επιχειρήσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ΚΒΣ τηρούν υποχρεωτικά, λόγω ύψους κύκλου εργασιών, βιβλίο Αποθήκης, ανήκουν υποχρεωτικά στην Τρίτη κατηγορία τήρησης βιβλίων και συνεπώς υποχρεούνται να τηρούν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του ΠΔ 1123/1980, ως προς το τμήμα της Γενικής Λογιστικής και για τους Πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς που προβλέπονται από αυτό, όπως ορίζεται στο άρθρο 7 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.

Από την όλη διάρθρωση (δομή) των πρωτοβάθμιων λογαριασμών αποθεμάτων της ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ. στα πλαίσια του συστήματος αυτονομίας της αναλυτικής λογιστικής και της Γενικής λογιστικής και τους κανόνες λειτουργίας αυτών των λογ/μών, σε συνδυασμό με τις βασικές αρχές των παρ. 1.100-1.103 του Ε.Γ.Λ.Σ. προκύπτει ότι οι λογ/μοί των αποθηκών μπορούν να λειτουργήσουν μόνο στα πλαίσια της αναλυτικής λογιστικής, τόσο στο σύστημα της αυτονομίας όσο και στο σύστημα της συλλειτουργίας γενικής και αναλυτικής λογιστικής. Συγκεκριμένα, στο σύστημα της αυτονομίας γενικής και αναλυτικής λογιστικής:

- Οι λογαριασμοί πρώτου βαθμού των αποθεμάτων 20,24,25,26 και 28, ΧΡΕΩΝΟΝΤΑΙ μόνο με το κόστος της αρχικής και τελικής απογραφής και το κόστος των αγορών της χρήσεως.

ΠΙΣΤΩΝΟΝΤΑΙ δε στο τέλος της χρήσεως, μόνο κατά τη μεταφορά του κόστους της αρχικής απογραφής και των αγορών στο λογαριασμό της Γενικής εκμεταλλεύσεως 80.00, ο οποίος καταρτίζεται υποχρεωτικά με λογιστικές εγγραφές και καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών.

- Οι λογαριασμοί πρώτου βαθμού των αποθεμάτων 21,22 και 23, ΧΡΕΩΝΟΝΤΑΙ μόνο με το κόστος αρχικής και τελικής απογραφής των αντίστοιχων αποθεμάτων και ΠΙΣΤΩΝΟΝΤΑΙ μόνο στο τέλος της χρήσεως, κατά τη μεταφορά του κόστους της αρχικής απογραφής στο λογαριασμό 80.00 Γενικής Εκμεταλλεύσεως.
- Συνεπώς οι λογ/σμοί των αποθεμάτων της ομάδας 2 δεν μπορούν να δεχθούν εγγραφές που αφορούν:

- Το κόστος των παραγόμενων ετοιμών προϊόντων, υποπροϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη.
- Το κόστος των αναλώσεων πρώτων υλών, αναλωσίμων υλικών, ανταλλακτικών παγίων, ειδών συσκευασίας, ημιτελών προϊόντων κλπ.
- Το κόστος των πωλουμένων αποθεμάτων, γενικά.
- Το κόστος των διακινήσεων των αποθεμάτων μεταξύ των διαφόρων κέντρων αποθηκείωσης, υποκαταστημάτων, σε τρίτους κλπ.
- Το κόστος των διαφορών απογραφής, των κλοπών και υπεξαίρέσεων, των καταστροφών κλπ.
- Τις αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, όταν η επιχείρηση εφαρμόζει την πρότυπη κοστολόγηση.

Το συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι, οι λογαριασμοί αποθηκών των αποθεμάτων μπορούν να τηρηθούν μόνο στα πλαίσια λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής.

Πέραν όμως της υποχρεωτικής αναγκαιότητας, σε ότι αφορά τα αποθέματα, εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής από τις επιχειρήσεις που οφείλουν με βάση τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. να τηρούν αποθήκη για τα αποθέματά τους, παρόμοια αναγκαιότητα εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής προκύπτει και από τη διαδικασία εσωλογιστικού προσδιορισμού των αναλυτικών μικτών αποτελεσμάτων, όχι μόνο βραχυχρόνια – κατά μήνα, τρίμηνο κλπ. – αλλά ακόμα και μια φορά το χρόνο. Τα αναλυτικά μικτά αποτελέσματα μπορούν να προσδιορισθούν, με λογιστικές εγγραφές, μόνο στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τους κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών εσόδων της ομάδας 7, οι λογαριασμοί αυτοί πιστώνονται στη διάρκεια της χρήσεως με τα πραγματοποιούμενα έσοδα βάσει των εκδιδομένων τιμολογίων πωλήσεων. Στο τέλος της χρήσεως οι λογαριασμοί αυτοί μεταφέρονται (το πιστωτικό τους υπόλοιπο), στο λογαριασμό γενικής εκμεταλλεύσεως 80.00, οπότε και εξισώνονται. Οι λογαριασμοί εσόδων της ομάδας 7 δεν μπορούν να χρεωθούν με το κόστος των πωληθέντων σε πίστωση των λογαριασμών αποθεμάτων της ομάδας 2, ούτε με το μικτό κέρδος σε πίστωση των αποτελεσμάτων.

Από την προηγηθείσα ανάλυση προκύπτει ότι, εγγραφές λογιστικοποίησης του κόστους παραγωγής των προϊόντων, του κόστους των πωληθέντων πρώτων υλών, ημιετοιμών προϊόντων κλπ., του κόστους των πωληθέντων προϊόντων, του κόστους των διακινήσεων μεταξύ αποθηκών και υποκαταστημάτων, του μικτού αποτελέσματος κατ'είδος προϊόντος κλπ., μπορούν να γίνουν μόνο, στην Αναλυτική Λογιστική εκμεταλλεύσεως και όχι στη Γενική Λογιστική.

- Στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής καταχωρούνται πρωταρχικά:

1. Το κόστος της αρχικής απογραφής, των αγορών και της τελικής απογραφής των αποθεμάτων (λογαριασμοί ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ).

2. Τα πραγματοποιούμενα οργανικά έξοδα κατ'είδος (λογαριασμοί ομάδας 6 του Ε.Γ.Λ.Σ).

3. Τα πραγματοποιούμενα οργανικά έσοδα κατά είδος (λογαριασμοί ομάδας 7 του Ε.Γ.Λ.Σ).

4. Τα πραγματοποιούμενα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα, τα έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων, οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και οι αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος (λογαριασμοί 81,82,83,84,85 του Ε.Γ.Λ.Σ).

Τα αριθμητικά δεδομένα των λογαριασμών των ομάδων 2,6 και 7, διαμορφώνονται από τις εγγραφές που γίνονται κατά τη διάρκεια της χρήσεως και χωρίς καμία αλλοίωση του περιεχομένου τους μεταφέρονται στο τέλος της χρήσεως, με λογιστικές εγγραφές, στο λογαριασμό της γενικής εκμεταλλεύσεως 80.00, για το σχηματισμό του λογαριασμού αυτού και τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως.

Το καθαρό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως μεταφέρεται από το λογαριασμό 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως» στο λογαριασμό 80.01 «Μικτά Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως (κέρδη ή ζημίες)».

Στην πίστωση του λογαριασμού 80.01 μεταφέρεται, επίσης, το κόστος των λειτουργιών (1) Διοικήσεως, (2) Ερευνών-Αναπτύξεως, (3) Διαθέσεως, (4) Χρηματοδοτήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 80.02 «Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων».

Το κόστος των λειτουργιών αυτών (Διοικήσεως, Ερευνών – Αναπτύξεως, Διαθέσεως, Χρηματοδοτήσεως) λαμβάνεται, είτε από τους δευτεροβάθμιους του λογαριασμού 92 «Κέντρα (θέσεις) Κόστους» όταν η επιχείρηση τηρεί την αναλυτική λογιστική, είτε από το εξωλογιστικό καταρτιζόμενο φύλλο μερισμού των οργανικών εξόδων κατ'είδος των λογαριασμών της ομάδας 6 του Ε.Γ.Λ.Σ., με βάση το οποίο σχηματίζεται το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, ερευνών –αναπτύξεως, διαθέσεως, χρηματοδοτήσεως. Στην χρέωση του λογαριασμού 80.01 «Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» μεταφέρονται επίσης τα δεδομένα των λογαριασμών 74,75,76.00,76.04,76.02-76.98 και 78.05 του Ε.Γ.Λ.Σ., σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παράγραφο «Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων».

Μετά τις εγγραφές αυτές έχουν σχηματισθεί – εσωλογιστικά – όλοι οι λογαριασμοί από τους οποίους καταρτίζεται ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα Χρήσεως» στη Γενική Λογιστική. Οι λογαριασμοί αυτοί είναι οι:

- 80.01 «Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως»
- 80.02 «Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»
 - 80.02.00 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας»
 - 80.02.01 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών – αναπτύξεως»
 - 80.02.03
 - 80.02.04 «Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων»
 - 80.02.05 «Έξοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων»
 - 80.02.06 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα»
- 80.03 «Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»
 - 80.03.00 «Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως»
 - 80.03.01 «Έσοδα συμμετοχών»
 - 80.03.02 «Έσοδα χρεογράφων»
 - 83.03.03 «Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων»
 - 80.03.04 «Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα»
- 81 «ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»
- 82 «ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ»
- 83 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ»
- 84 «ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ»
- 85 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ»

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών μεταφέρονται, με λογιστικές εγγραφές, στον πρωτοβάθμιο 86 «Αποτελέσματα Χρήσεως» και τους δευτεροβάθμιους του 86.00 – 86.03 και το αλγεβρικό τους υπόλοιπο μεταφέρεται στον 86.99 «Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσεως».

Επιχειρήσεις που δεν υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο Αποθήκης ούτε αναλυτική, λογιστική, αλλά υποχρεούνται να εφαρμόζουν το τμήμα της Γενικής Λογιστικής του Ε.Γ.Λ.Σ. σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 2 του ΠΔ 186/1992:

Α) Εμπορικές επιχειρήσεις: Οι επιχειρήσεις αυτές, που τηρούν υποχρεωτικά βιβλία Γ' κατηγορίας, εφαρμόζουν το γενικό λογιστικό σχέδιο ως προς τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του, πλην εκείνων της ομάδας 9. Τηρούν συνεπώς και τους λογαριασμούς των ομάδων 2,6,7 και 8 σύμφωνα με όσα ορίζονται στις παραγράφους 2.2.2, 2.2.6, 2.2.7 και 2.2.8 του ΠΔ 1123/1980.

Οι επιχειρήσεις αυτές στο τέλος της χρήσεως διενεργούν πραγματική (εξωτερική) απογραφή των αποθεμάτων τους, τα οποία αποτιμούν σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 28 του ΠΔ 186/1992.

Τα δεδομένα (υπόλοιπα) των λογαριασμών των ομάδων 2,6 και 7 μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως» και οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται. Στη συνέχεια ο λογαριασμός 80.00 πιστώνεται με το κόστος της τελικής απογραφής των αποθεμάτων. Μετά την εγγραφή αυτή ο λογαριασμός 80.00 δείχνει με το υπόλοιπο του το καθαρό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

Για το σχηματισμό του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα Χρήσεως» εφαρμόζονται όσα αναφέρονται προηγούμενα στην παράγραφο 3.γ.

Β) Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών: Οι επιχειρήσεις αυτές, εφόσον υποχρεούνται να τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και στοιχείων, εφαρμόζουν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ως προς τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του, πλην εκείνων της ομάδας 9.

Οι επιχειρήσεις αυτής της κατηγορίας, οι οποίες συνήθως δεν έχουν αποθέματα, τηρούν τους λογαριασμούς των ομάδων 6 και 7 σύμφωνα με όσα ορίζονται στις παραγράφους 2.2.6 και 2.2.7 του ΠΔ 1123/1980.

Στο τέλος της χρήσεως μεταφέρουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών οργανικών εξόδων κατ'είδος και οργανικών εσόδων κατ'είδος των ομάδων 6 και 7 του ΕΓΛΣ στο λογαριασμό αυτό για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως. Στη συνέχεια, οι εγγραφές που γίνονται για την κατάρτιση του λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσεως (86) περιγράφονται, προηγούμενα, στην παράγραφο 3γ.

Γ) Επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα:

Οι μεταποιητικές επιχειρήσεις που υπάγονται στην Γ' κατηγορία τηρήσεως βιβλίων, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ΠΔ 186/1992 «περί κώδικος βιβλίων και στοιχείων» εφαρμόζουν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ως προς τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του, πλην εκείνων της ομάδας 9.

Οι μεταποιητικές επιχειρήσεις αυτής της κατηγορίας, που δεν υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο αποθήκης, λειτουργούν μεταξύ των άλλων και τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς των ομάδων 2,6 και 7 του Ε.Γ.Λ.Σ. σύμφωνα με όσα ορίζονται στις παραγράφους 2.2.2., 2.2.6 και 2.2.7 του ΠΔ 1123/1980.

Στο τέλος της χρήσεως διενεργούν πραγματική (εξωτερική) απογραφή των αποθεμάτων τους, τα οποία αποτιμούν ως εξής:

Α) Τα αγοραζόμενα αποθέματα (εμπ/τα, πρώτες ύλες κλπ), σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 28 του ΠΔ 186/1992 «περί κώδικα βιβλίων και στοιχείων». Για τον προσδιορισμό του ιστορικού (πραγματικού) κόστους κτήσεως, επειδή δεν τηρείται αποθήκη, λαμβάνονται υπόψη συμφωνημένα, κατ'αξία, με τους λογαριασμούς αγορών των πρωτοβάθμιων 20,24,25,26 και 28, εξωλογιστικά στοιχεία αγοράς κατ'είδος αποθέματος. Εάν δεν είναι δυνατή η συγκέντρωση τέτοιων στοιχείων, από την επιχείρηση, τότε εφαρμόζεται, ως πλέον ενδεδειγμένη λόγω της απλότητας υπολογισμού για τον υπολογισμό της τιμής κτήσεως, η μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως (FIFO).

Β) Τα από την παραγωγή προερχόμενα αποθέματα (έτοιμα, ή ημιτελή προϊόντα, υποπροϊόντα, υπολείμματα) και αυτά (αποτιμώνται) σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ΠΔ 186/1992. Για τον προσδιορισμό του πραγματικού (ιστορικού) κόστους παραγωγής χρησιμοποιούνται, τόσο εσωλογιστικά όσο και εξωλογιστικά εμπειρικά στοιχεία. Συγκεκριμένα οι επιχειρήσεις αυτές:

1. Στο τέλος της χρήσεως προσδιορίζουν εξωλογιστικά το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών τους, με την κατάρτιση φύλλου μερισμού των οργανικών εξόδων κατ'είδος των λογαριασμών της ομάδας 6 του ΕΓΛΣ και των αποθεμάτων που αναλώθηκαν στην λειτουργία παραγωγής ή και στις άλλες λειτουργίες.

2. Με βάση το φύλλο μερισμού και τα δεδομένα απογραφών των αποθεμάτων προσδιορίζεται εξωλογιστικά, το ολικό πραγματικό κόστος παραγωγής το μικτό και το καθαρό αποτέλεσμα.

2.8.1 Συνοπτική ανάλυση της Λογιστικής Κόστους (Αναλυτική), μέσω της ομάδας 9 ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

2.8.1.1 Γενικά για την ομάδα 9 Αναλυτική Λογιστική του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης ασχολείται, όπως είδαμε, με τον προσδιορισμό του κόστους καθώς και τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης ή λογιστική του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων λειτουργεί σε κλειστό κύκλωμα των λογαριασμών της ομάδας 9 (λογαριασμοί 90-99) όπου πάντα χρεώνονται και πιστώνονται μόνο λογαριασμοί της ομάδας 9.

Οι λογαριασμοί της ομάδας 9 είναι οι εξής:

- 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
- 91 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ – ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ
- 92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ
- 93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)
- 94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
- 95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ
- 96 ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ – ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
- 97 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
- 98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
- 99 ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ Ή ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΥΠΟΚ/ΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

2.8.1.2 Λειτουργία των λογαριασμών της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Με τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης εικονίζονται και παρακολουθούνται κάθε ημέρα, εβδομάδα, μήνα κ.τ.λ. τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στη Γενική Λογιστική στις ομάδες:

- 2 «Αποθέματα»
- 6 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος»
- 7 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος»
- 8 (λογ/σμοί 81-85) «Λογαριασμοί αποτελεσμάτων»

Δηλαδή η ομάδα 9 επεξεργάζεται τα στοιχεία της Γενικής Λογιστικής που προσδιορίζουν το κόστος και τα αποτελέσματα.

Ο λογαριασμός 90 «Διάμεσοι – Αντικρυζόμενοι λογαριασμοί»

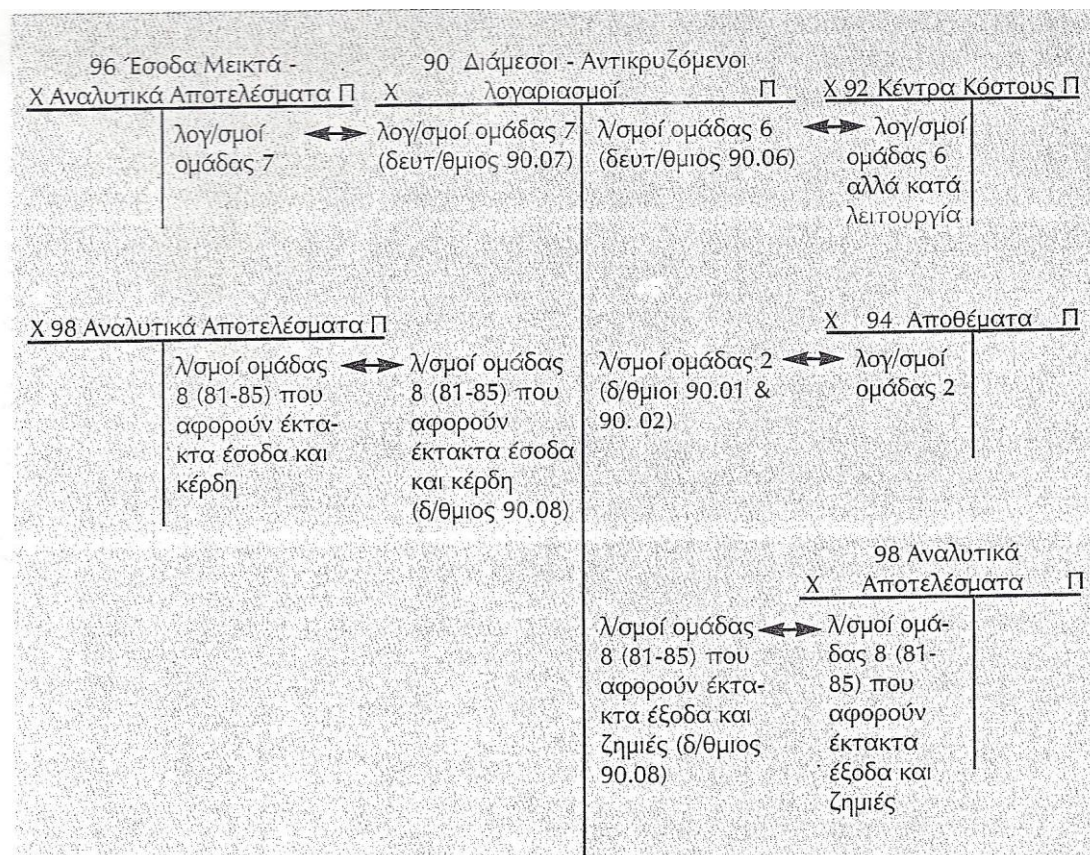
Η ανάλυση του λογαριασμού αυτού σε δευτεροβάθμιους έχει ως εξής

- 90.01 Αρχικά Αποθέματα Λογισμένα
- 90.02 Αγορές Λογισμένες
- 90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος Λογισμένα
- 90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος Λογισμένα
- 90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα
- 90.09 Υπολογιστικά έξοδα κατ' είδος Λογισμένα
- 90.10 Υπολογιστικά έσοδα κατ' είδος Λογισμένα

Οι λογαριασμοί αυτοί ονομάζονται διάμεσοι, επειδή παρεμβάλλονται μεταξύ των λογαριασμών της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, δηλαδή αποτελούν τη γέφυρα μετάβασης των λογαριασμών των ομάδων 2,6,7 και 8 (81-85) της γενικής λογιστικής στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης.

Λέγονται και αντικρουζόμενοι, επειδή είναι ίσοι και αντίθετοι με τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής

Η λειτουργία του λογαριασμού 90 «Διάμεσοι – Αντικρουζόμενοι λογαριασμοί», κατά τη διάρκεια της χρήσης, περιγράφεται στο παρακάτω διάγραμμα.



Ο λογαριασμός αυτός κλείνει με χρεωπίστωση μεταξύ τους, αντίθετα από το υπόλοιπό τους.

Ο λογαριασμός 91 «Ανακατάταξη Εξόδων – Αγορών - Εσόδων»

Η ανάλυση αυτού του λογαριασμού σε δευτεροβαθμίου έχει ως εξής:

- 91.00 Ανακατάταξη των Εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά
- 91.01 Οργανικά Έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα
- 91.02 Αγορές αποθεμάτων Ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)
- 91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό
- 91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)
- 91.08 Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)
- 91.09 Οργανικά Έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα.

Οι λογαριασμοί αυτοί λειτουργούν σαν διάμεσοι μεταξύ του λογαριασμού 90 και των υπολοίπων λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης και χρησιμεύουν κυρίως:

A) Για την κατάταξη και τη ομαδοποίηση των εξόδων και των εσόδων κατά τρόπο διαφορετικό από εκείνο της Γενικής Λογιστικής και της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως στους λογαριασμούς 92 και 96 όπως π.χ. ο προσδιορισμός του κόστους μια ειδικής παραγγελίας, μιας ειδικής παρτίδας κ.τ.λ.

B) Για τη εξαγωγή βραχύχρονων αποτελεσμάτων, γιατί είναι πιθανό κατά την περίοδο που υπολογίζονται αυτά να μην έχουν καταχωρηθεί ορισμένα έξοδα ή έσοδα γιατί δεν έχουν πραγματοποιηθεί π.χ. δώρα εορτών Χριστουγέννων.

Ο λογαριασμός 92 «Κέντρα (Θέσεις) Κόστους»

Ο λογαριασμός αυτός αναλύεται στους παρακάτω δευτεροβάθμιους:

- 92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής
- 92.01 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας
- 92.02 Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών – Ανάπτυξης
- 92.03 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης
- 92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας

Με το λογαριασμό 92 «Κέντρα (Θέσεις) Κόστους» προσδιορίζεται και παρακολουθείται το κόστος της επιχείρησης κατά βασική λειτουργία και μεταφέρονται σ' αυτόν τα έξοδα κατ' είδος της ομάδας 6 τα οποία μερίζονται κατά προορισμό

Ο λογαριασμός 92 «Κέντρα (Θέσεις) Κόστους» χρεώνεται με τα οργανικά έξοδα κατά προορισμό, με πίστωση του λογαριασμού 90 «Διάμεσοι – Αντικρυσζόμενοι λογαριασμοί». Πιστώνεται ως εξής:

- Με το κόστος των τμημάτων (δευτ/θμιος 92.00 «Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής»), με χρέωση του λογαριασμού 93 «Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη)»
- Με το κόστος των λειτουργιών Διοίκησης, Διάθεσης, Ερευνών – Ανάπτυξης και Χρηματοοικονομικής, το οποίο δεν βαρύνει τα μεικτά αποτελέσματα και διαμορφώνει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης (δευτ/θμιοι 92.01, 92.02, 92.03, 92.04) με χρέωση του λογαριασμού 98.99 «Αποτελέσματα Χρήσης»

Η λειτουργία του λογαριασμού 92 «Κέντρα (Θέσεις) Κόστους», κατά τη διάρκεια της χρήσης, περιγράφεται στο παρακάτω διάγραμμα.

90 Διάμεσοι - Αντικρυζόμενοι		92 Κέντρα (Θέσεις)		93 Κόστος Παραγωγής		
Χ λογαριασμοί	Π	Χ	Π	Χ (Παραγωγή σε εξέλιξη)	Π	
Οργανικά έξοδα κατ' είδος (δ/θμιοι 90.06)	↔	Οργανικά έξοδα κατά προορισμό (δ/θμιοι 92.00-92.04)	↔	Εξοδα λγίας Παραγωγής (δ/θμιοι 92.00)	↔	Εξοδα λγίας Παραγωγής
				Κόστος λγίας Ερευνών - Ανάπτυξης για πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης (δ/βάθμιοι 92.02)	↔	Κόστος λγίας Ερευνών - Ανάπτυξης για πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης
						96 Έσοδα Μεικτά - -Αναλυτικά Αποτελέσματα Π
				Άμεσα έξοδα Πωλήσεων (δ/θμιοι 92.03)	↔	Άμεσα έξοδα Πωλήσεων (δ/θμιοι 96.21)
						98 Αναλυτικά Αποτελέσματα Π
				Κόστος λειτουργιών Διοίκησης, Διάθεσης, Ερευνών - Ανάπτυξης, Χρηματοοικονομικής (δ/θμιοι 92.01 - 92.04)	↔	Κόστος λειτουργιών Διοίκησης, Διάθεσης, Ερευνών - Ανάπτυξης, Χρηματοοικονομικής (δ/θμιοι 98.99)

Ο λογαριασμός 93 «Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη)»

Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και των τελικών φορέων κόστους (προϊόντων ή υπηρεσιών κ.τ.λ.).

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 93 γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας, με τη δέσμευση ότι στους υπολογαριασμούς θα περιλαμβάνονται οι ακόλουθες κατηγορίες, εφόσον παράγεται αντίστοιχο έργο:

- Κόστος παραγωγής έτοιμων και ημιτελών προϊόντων
- Κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
- Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων
- Κόστος παρεπομένων δραστηριοτήτων
- Κόστος ανάπτυξης προϊόντων

Σύμφωνα με τα παραπάνω μια ενδεικτική ανάπτυξη του λογαριασμού 93 είναι η εξής:

93.00 Κόστος παραγωγής εργ/σίου Α' ή Κόστος παραγωγής Προϊόντος Α'

93.01 Κόστος παραγωγής εργ/σίου Β' ή Κόστος παραγωγής Προϊόντος Β'

93.02 Κόστος παραγωγής εργ/σίου Γ' ή Κόστος παραγωγής Προϊόντος Γ'

93.96 Κόστος ιδιοπαραγωγής δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας

93.97 Κόστος παρεπομένων δραστηριοτήτων

93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων

Ο λογαριασμός 93 χρεώνεται με τα υλικά που πηγαίνουν στην παραγωγική διαδικασία, στην τιμή του κόστους τους καθώς και με τα αρχικά αποθέματα των ημικατεργασμένων (των υλικών στο στάδιο κατεργασίας), με πίστωση του λογαριασμού 94 «Αποθέματα». Ακόμη χρεώνεται με τα έξοδα της λειτουργίας παραγωγής, με πίστωση του λογαριασμού 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής». Μεταφέρεται στο λογαριασμό 94 «Αποθέματα». Πιστώνεται μεταφερόμενος στο λογαριασμό 94 «Αποθέματα» (δευτ/θμιοι 94.21 «Προϊόντα», 94.22 «Υποπροϊόντα και υπολείμματα», 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη»). Η κίνηση του λογαριασμού 93 γίνεται σταδιακά ή στο τέλος της χρήσης.

Ο λογαριασμός 94 «Αποθέματα»

Με το λογαριασμό 94 «Αποθέματα» παρακολουθούνται τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας,

Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της Γενικής Λογιστικής με διάρθρωση αντίστοιχη της ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Γενική Λογιστική	Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως
Λογαριασμοί Ομάδας 2	Λογαριασμός 94 «Αποθέματα»
20 Εμπορεύματα	94.20 Εμπορεύματα
21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα	94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
23 Παραγωγή σε εξέλιξη	94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη
24 Πρώτες και Βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας	94.24 Πρώτες και Βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας

25 Αναλώσιμα υλικά	94.25 Αναλώσιμα υλικά
26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
27.....	94.27.....
28 Είδη συσκευασίας	94.28 Είδη συσκευασίας
29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων	94.29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

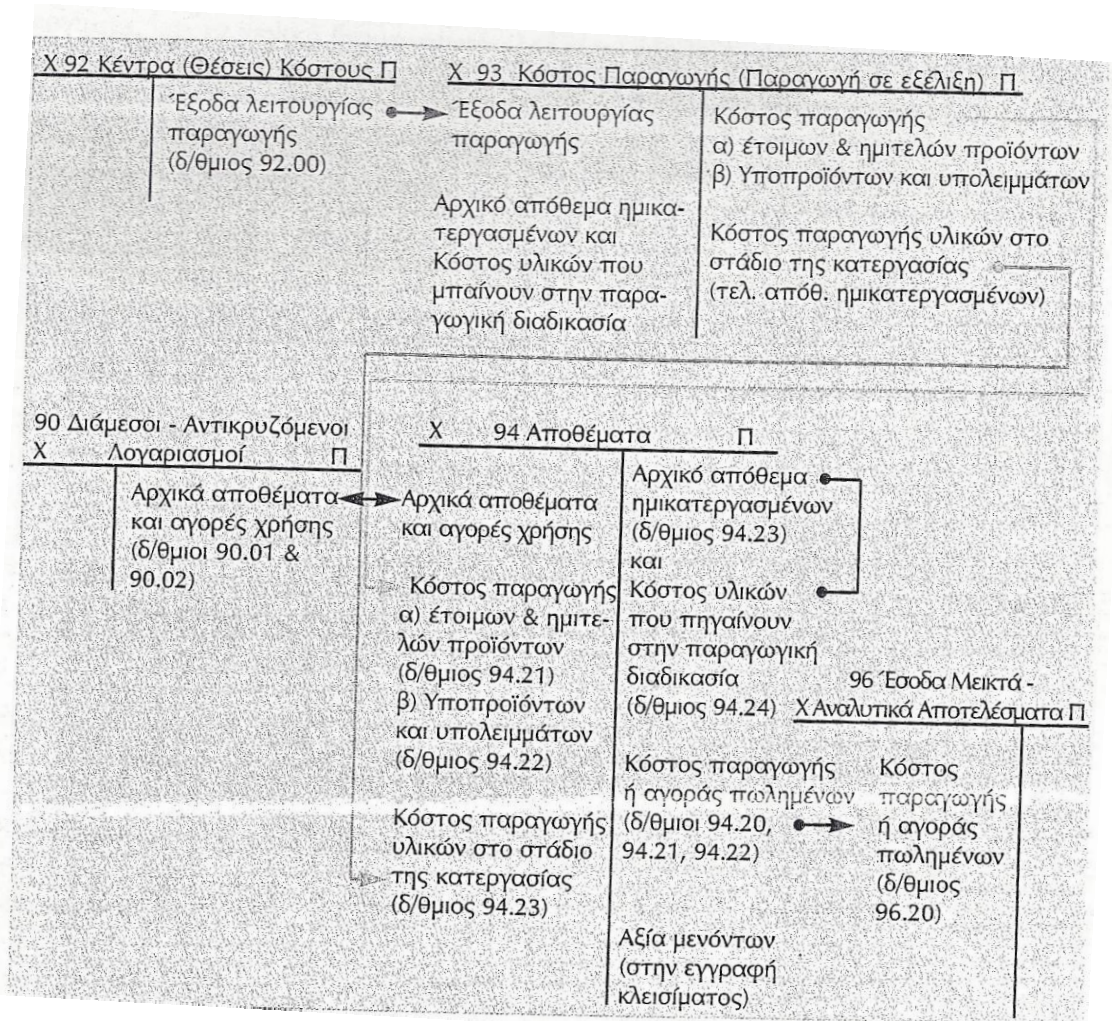
Ο λογαριασμός 94 χρεώνεται:

- Με τα αρχικά αποθέματα καθώς και με τις αγορές κατά τη διάρκεια της χρήσης, με πίστωση του λογαριασμού 90
- Με το κόστος παραγωγής των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων καθώς και των υποπροϊόντων και των υπολλειμάτων κατά την παραλαβή τους με πίστωση του λογαριασμού 93
- Με το κόστος παραγωγής των υλικών που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας (δ/θμιοσ 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη»), όπως αυτό προκύπτει από την τελική απογραφή (τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων), με πίστωση του λογαριασμού 93.

Αντίστοιχα ο λογαριασμός 94 πιστώνεται:

- Με τα αρχικά αποθέματα των ημικατεργασμένων (δ/θμιοσ 94.23) και με το κόστος των υλικών που μπαίνουν στην παραγωγική διαδικασία (δ/θμιοσ 94.24), με χρέωση του λογαριασμού 93
- Με το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων (δ/θμιοι 94.20, 94.21, 94.22), με χρέωση του λογαριασμού 96 «Έσοδα Μικτά – Αναλυτικά αποτελέσματα» (δ/θμιοσ 96.20 «Κόστος Παραγωγής ή αγοράς πωλημένων»)
- Με την αξία των μενόντων υλικών στο τέλος της χρήσης, όπως η απογραφή, κατά το κλείσιμο των λογαριασμών που απομένουν με υπόλοιπο.

Διαγραμματικά η κίνηση των λογαριασμών 93 και 94 έχει όπως παρακάτω:



Ο λογαριασμός 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος»

Η ανάλυση του λογαριασμού αυτού σε δευτεροβάθμιους έχει ως εξής:

- 95.00 Αποκλίσεις Πρώτων Υλών - Υλικών
- 95.01 Αποκλίσεις Άμεσης εργασίας
- 95.02 Αποκλίσεις Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων
- 95.03 Αποκλίσεις εξόδων Διοικητικής Λειτουργίας
- 95.04 Αποκλίσεις εξόδων Λειτουργίας Ερευνών – Ανάπτυξης
- 95.05 Αποκλίσεις Εξόδων Λειτουργίας Διάθεσης

Στο λογαριασμό 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» εικονίζονται και παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πραγματικού κόστους από το πρότυπο, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης.

Οι αποκλίσεις αυτές προσδιορίζονται με βάση την ισότητα:
 Πρότυπο κόστος – Πραγματικό κόστος = ± Αποκλίσεις

Οι αποκλίσεις του κόστους παραγωγής αναφέρονται στα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία, και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα και αφορούν αποκλίσεις τιμών απόδοσης, αποδοτικότητας, προϋπολογισμού και βαθμού απασχόλησης.

Ακόμη προσδιορίζονται οι αποκλίσεις στα έξοδα των λειτουργιών Διοίκησης, Ερευνών – Ανάπτυξης, Διάθεσης.

Ο λογαριασμός 96 «Έσοδα Μικτά – Αναλυτικά Αποτελέσματα»

Η ανάλυση του λογαριασμού 96 έχει όπως παρακάτω:

- 96.20 Κόστος παραγωγής ή Αγοράς πωλημένων
- 96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων
- 96.22 Μικτά – Αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης
- 96.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων
- 96.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
- 96.72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού
- 96.73 Πωλήσεις υπηρεσιών (Έσοδα από παροχή υπηρεσιών)
- 96.74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
- 96.75 Έσοδα παρεπομένων ασχολιών
- 96.76 Έσοδα κεφαλαίων
- 96.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιούμενες προβλέψεις εκμετάλλευσης

Οι λογαριασμοί 96.70 – 96.78 πιστώνονται με τα οργανικά έσοδα κατ' είδος (ομάδα 7 στη γενική λογιστική), με χρέωση του λογαριασμού 90 (δ/θμιοσ 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος Λογισμένα»).

Στο λογαριασμό 96.20 «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων» συγκεντρώνεται το κόστος των πωλημένων αγαθών (χρεώνεται ο λογαριασμός 96.20 με πίστωση του λογαριασμού 94).

Στο λογαριασμό 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων» μεταφέρονται έξοδα της λειτουργίας της διάθεσης τα οποία θεωρούνται ότι βαρύνουν άμεσα πωλημένα αποθέματα ή υπηρεσίες (χρεώνεται ο λογαριασμός 96.21 με πίστωση του λογαριασμού 92.03).

Τελικά όλοι οι παραπάνω λογαριασμοί (96.70 – 96.21) μεταφέρονται στο λογαριασμό 96.22 «Μικτά – Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης», ο οποίος μεταφέρεται στο λογαριασμό 98 «Αναλυτικά Αποτελέσματα» (δ/θμιοσ 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης»), κατά χρέωση και κατά πίστωση.

Τα έσοδα είναι δυνατό να καταχωρούνται απευθείας στο λογαριασμό 96.22 αντί να καταχωρούνται στους άλλους υπολογαριασμούς του

λογαριασμού 96 και στη συνέχεια να μεταφέρονται στο λογαριασμό 96.22.

Ο λογαριασμός 98 «Αναλυτικά Αποτελέσματα»

Ο λογαριασμός αυτός αναπτύσσεται σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε οικονομικής μονάδας.

Τα αποτελέσματα χρήσης προσδιορίζονται στον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο (πρόκειται για το μοναδικό που υποδεικνύεται από το Ε.Γ.Λ.Σ.) 98.99 «Αποτελέσματα Χρήσης».

Η λειτουργία αυτού του λογαριασμού κυρίως είναι η ακόλουθη όπως φαίνεται στο διάγραμμα που ακολουθεί:

Χ	98.99 Αποτελέσματα Χρήσης	Π
<ul style="list-style-type: none">• Μικτές ζημιές εκμετάλλευσης (από το λ. 96.22)• Έκτακτα έξοδα και ζημιές (από το λ.90.08)• Έξοδα λειτουργιών διοίκησης, διάθεσης, ερευνών – ανάπτυξης, χρηματοοικονομικής (από τους λ.92.01- 04		<ul style="list-style-type: none">• Μικτά κέρδη εκμετάλλευσης (από το λ.96.22)• Έκτακτα έσοδα και κέρδη (από το λ.90.08)

Το υπόλοιπο αυτού του λογαριασμού είναι ίδιο με το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης που προσδιορίζεται στη Γενική Λογιστική (λ. 86.99). Το αποτέλεσμα χρήσης στη Α.Λ.Ε. μπορεί να αναλυθεί στις πηγές από τις οποίες προήλθε σε αντίθεση με το ίδιο αποτέλεσμα της Γενικής Λογιστικής που δεν μπορεί να αναλυθεί.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ:

Γκούμας, Σ., (1998), «Σημειώσεις στο Μάθημα: Λογιστική Κόστους Ι», Τ.Ε.Ι. Πειραιά.

Πάγγειος, Ι., (1993), «Θεωρία Κόστους», τεύχος Ι, εκδόσεις Σταμούλη.

Πρωτοσυγγελίδης, Σ., (1996), «Λογιστική Κόστους Ι», εκδόσεις ΟΕΔΒ.