



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Η ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ Η
ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΩΝ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΟΥ
ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

του/της

ΤΖΑΦΑΛΙΑ ΙΩΑΝΝΗ

A.M. 71/11

Επιβλέπων Καθηγητής: ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού
διπλώματος στην εφαρμοσμένη λογιστική και ελεγκτική

Ιούλιος 2012

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η διπλωματική εργασία με τίτλο «Η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης και η συμβολή της στην ελεγκτική διαδικασία των λογαριασμών της γενικής λογιστικής που αποτελούν στοιχεία κόστους» χωρίζεται σε δύο μέρη. Στο πρώτο μέρος της εργασίας γίνεται ανάλυση των λογαριασμών της ομάδας 9 του ΕΓΛΣ. Για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό γίνεται αναφορά στο περιεχόμενό του, το σκοπό τον οποίο εξυπηρετεί, και γίνεται ανάλυση του τρόπου συλλειτουργίας του με τους άλλους λογαριασμούς του κυκλώματος της αναλυτικής λογιστικής. Το δεύτερο μέρος αρχικά περιλαμβάνει εκτενή αναφορά στις ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται για τον έλεγχο των λογαριασμών της γενικής λογιστικής οι οποίοι αποτελούν στοιχεία κόστους για την επιχείρηση (δηλαδή γίνεται αναφορά στις ελεγκτικές διαδικασίες των λογαριασμών των ομάδων 2 και 6 του ΕΓΛΣ). Ακολούθως γίνεται αναφορά στις ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται για τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης και τη συμβολή τους στην ελεγκτική προσπάθεια για τον προσδιορισμό του κόστους παραχθέντων και πωληθέντων της επιχείρησης.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|--------------|--------|
| Περίληψη | σελ. 2 |
| Περιεχόμενα | σελ. 3 |
| Βιβλιογραφία | σελ. 6 |

ΜΕΡΟΣ 1^ο

Η ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

| | |
|--|--------|
| Ορισμός και στόχοι της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης | σελ.7 |
| Λειτουργία της ομάδας 9 | σελ.7 |
| Κύκλωμα λογαριασμών | σελ.8 |
| Λογαριασμός 90 «Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί» | |
| 1. Περιεχόμενο και σκοπός | σελ.10 |
| 2. Θεμελιώδεις αρχές του λογαριασμού 90 | σελ.10 |
| 3. Λειτουργία του λογαριασμού | σελ 11 |
| Λογαριασμός 91 «Ανακατάταξη εξόδων αγοράς εσόδων» | |
| 1. Περιεχόμενο και σκοπός | σελ.15 |
| 2. Λειτουργία του λογαριασμού | σελ.15 |
| Λογαριασμός 92 «Κέντρα θέσεις κόστους» | |
| 1. Περιεχόμενο και σκοπός | σελ.18 |
| 2. Λειτουργία του λογαριασμού | σελ.19 |
| 3. Υπολογαριασμοί του 92 | σελ.20 |
| Λογαριασμός 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) | |
| 1. Περιεχόμενο και σκοπός | σελ.23 |
| 2. Λειτουργία του λογαριασμού | σελ.25 |
| Λογαριασμός 94 «Αποθέματα» | |
| 1. Περιεχόμενο και σκοπός | σελ.26 |
| 2. Λειτουργία του λογαριασμού | σελ.29 |
| Λογαριασμός 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» | |
| 1. Περιεχόμενο και σκοπός | σελ.31 |
| 2. Αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής | σελ.32 |

| | |
|--|--------|
| 3. Λειτουργία του λογαριασμού | σελ.33 |
| Λογαριασμός 96 «Έσοδα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» | |
| 1. Περιεχόμενο και σκοπός | σελ.35 |
| 2. Λειτουργία του λογαριασμού | σελ.36 |
| Λογαριασμός 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού» | |
| 1. Περιεχόμενο και σκοπός | σελ.39 |
| 2. Λειτουργία του λογαριασμού | σελ.41 |
| Λογαριασμός 98 «Αναλυτικά αποτελέσματα» | |
| 1. Περιεχόμενο και σκοπός | σελ.46 |
| 2. Λειτουργία του λογαριασμού | σελ.47 |
| Λογαριασμός 99 «Εσωτερικές διασυνδέσεις» | |
| 1. Περιεχόμενο και σκοπός | σελ.50 |
| 2. Λειτουργία του λογαριασμού | σελ.50 |

ΜΕΡΟΣ 2^ο

Η ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΟΥ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΤΟΥΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

| | |
|--|---------|
| Γενικά | σελ. 52 |
| Ελεγκτική αποθεμάτων και απογραφή | σελ.53 |
| Έλεγχος αποθεμάτων | σελ.56 |
| Ελεγκτικές διαδικασίες λογαριασμών ομάδας 2 Ε.Γ.Λ.Σ. | σελ.60 |
| 1. 20.«Εμπορεύματα» | σελ.60 |
| 2. 21.«Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή» | σελ.62 |
| 3. 22.«Υποπροϊόντα και υπολείμματα» | σελ.64 |
| 4. 24.«α & β ύλες- υλικά συσκευασίας» | σελ.65 |
| 5. 28.«Είδη συσκευασίας» | σελ.66 |
| 6. 25.«Αναλώσιμα υλικά» | σελ.67 |
| 7. 26.«ΕΑνταλλακτικά παγίων» | σελ.67 |

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Ελεγκτικές διαδικασίες λογαριασμών ομάδας 6 Ε.Γ.Λ.Σ.

| | |
|---|--------|
| 1. 60.«Αμοιβές και έξοδα προσωπικού» | σελ.68 |
| Πρόγραμμα ελέγχου των δαπανών για τη μισθοδοσία | σελ.69 |
| 2. 61..«Αμοιβές και έξοδα τρίτων» | σελ.70 |
| 3. 62..«Παροχές τρίτων» | σελ.70 |
| 4. 63..«Φόροι τέλη» | σελ.71 |
| 5. 64..«Διάφορα έξοδα» | σελ.72 |
| 6. 65..«Τόκοι έξοδα» | σελ.73 |
| 7. 66.«Αποσβέσεις» | σελ.74 |

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

| | |
|--|--------|
| Γενικά | σελ.76 |
| Λογαριασμός 91 «Ανακατάταξη εξόδων αγοράς εσόδων» | σελ.76 |
| Λογαριασμός 92 «Κέντρα θέσεις κόστους» | σελ.77 |
| Λογαριασμός 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) | σελ.79 |
| Η φύρα | σελ.82 |
| Λογαριασμός 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» | σελ.83 |
| Πρόγραμμα ελέγχου δαπανών και αναλυτική λογιστική εκμ/σης | σελ.84 |
| Επαλήθευση αριθμητικών συμφωνιών για επίτευξη κατ αξία ελέγχου της παραγωγής | σελ.86 |
| Ενδεικτική επαλήθευση του κόστους παραγωγής με βάση αριθμοδείκτες | σελ.87 |
| Συμπέρασμα | σελ.88 |
| Αναφορές | σελ.89 |

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ:

ΜΕΡΟΣ 1^ο

- 1)Κοστολόγηση εσωλογιστική και εξωλογιστική (Εμμ. Σακέλη) 1992
- 2)Αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης βιομηχανική λογιστική και λογιστική κόστους (Καρδακάρης Κων/νος) 1996
- 3)Βιομηχανικός λογισμός αν. λογ εκμεταλ. (Μυριανθόπουλος Γ.) 2004
- 4)Αναλ. Λογ . εκμετ. Κατά το ΕΓΛΣ (Βαραβάκης Κων/νος) 1998
- 5)Κοστολόγηση με την ομάδα 9 (Καραγιάννης Δ.) 2003
- 6) Ανάλυση ερμηνεία του ΕΓΛΣ (Γρηγοράκος Θεόδωρος) 1998

ΜΕΡΟΣ 2^ο

- 1)Φορολογική ελεγκτική (Σκόρδος Β.) 1992
- 2) Ελεγκτική (Τσακλάγκανος Α.) 1997
- 3)Φορολογική λογιστική και ελεγκτική (Παπαδόπουλος Ε.) 1998
- 4)Φορολογικός έλεγχος και σχέδια εργασίας τόμος Α(Παπαδόπουλος Α.) 1998
- 5)Εισαγωγή στην ελεγκτική (Παππός Αντ.) Α έκδοση 1999

ΜΕΡΟΣ 1^ο

Η ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Ορισμός και στόχοι της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης

Η γενική λογιστική έχει ως στόχο την παρακολούθηση των σχέσεων της επιχείρησης με τους τρίτους και τον προσδιορισμό κατ'είδος των εσόδων και εξόδων ώστε να καθίσταται δυνατός ο προσδιορισμός του συνολικού αποτελέσματος.

Η αναλυτική λογιστική συμπληρώνει τη γενική λογιστική. Η ομάδα 9 είναι ένας προδιαγραμμένος τρόπος παρακολούθησης και αποτύπωσης του κόστους μίας επιχείρησης μέσω μιας συγκεκριμένης μεθοδολογίας και ενός συνόλου λογαριασμών, ο οποίος επιτρέπει την παροχή πληροφοριών για τη κατάρτιση των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων (κόστος ανά λειτουργία της επιχείρησης αποτίμηση, αποθεμάτων, κτλ.) και σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί ούτε τεχνική αλλά ούτε και μέθοδο κοστολόγησης.

Το αντικείμενο της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης η οποία ταυτόχρονα αποκαλείται και λογιστική κόστους και βιομηχανική λογιστική είναι:

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

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9

Η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης σύμφωνα με το άρθρο 1 .100 του Π.Δ. 1123/80 μπορεί να λειτουργεί με δύο συστήματα:

A) Με το σύστημα της πλήρους αυτονομίας απέναντι στη γενική λογιστική. Δηλαδή η αναλυτική λογιστική λειτουργεί σε ξεχωριστό κύκλωμα λογαριασμών με χρεοπίστωση μόνο με τους λογαριασμούς της ομάδας 9. Η ομάδα 9 δε χρησιμοποιείται καθόλου στη γενική λογιστική και ο τρόπος λειτουργίας της καθορίζεται αναλυτικά στις παραγράφους 5.20 , 5.21 του ΠΔ 1123/80.

B)Με το σύστημα της συλλειτουργίας γενικής και αναλυτικής λογιστικής . Στη περίπτωση αυτή η αναλυτική λογιστική λειτουργεί στο ίδιο λογιστικό κύκλωμα με τη γενική λογιστική αλλά με τη προϋπόθεση όμως ότι η αναλυτική λογιστική διατηρεί την αυτονομία της και δεν παραβιάζονται οι δύο βασικές αρχές που καθορίζονται στις παρ 1101 και 1102 του ΠΔ 1123 /80 και είναι οι εξής:

A)Η αρχή της κατ είδος συγκέντρωσης αποθεμάτων εσόδων και εξόδων.

B) Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού Γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.

Δηλαδή με το σύστημα συλλειτουργίας γενικής λογιστικής και αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης είναι δυνατό τα αποθέματα να παρακολουθούνται στην ομάδα 2 τα έσοδα της αναλυτικής λογιστικής να παρακολουθούνται στην ομάδα 7 τα έξοδα στην ομάδα 6 και τα αποτελέσματα της αναλυτικής λογιστικής να προσδιορίζονται στην ομάδα 8 του ΓΛΣ.

ΚΥΚΛΩΜΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί το κύκλωμα των λογαριασμών της ομάδας 9 του ΓΛΣ είναι υποχρεωμένη να αναπτύξει όσους από τους παρακάτω υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς κρίνει πως είναι απαραίτητοι για τις ανάγκες της.

90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί

91 Ανακατάταξη εσόδων εξόδων

92 Κέντρα θέσεις κόστους

93 Κόστος παραθέντων (παραγωγή σε εξέλιξη)

94 Αποθέματα

95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

96 Έσοδα- μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης

97 Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού

98 Αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης

Υποχρεωτικής τήρησης λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης είναι μόνο εκείνοι που είναι υπογραμμισμένοι δηλαδή οι λογαριασμοί 90 , 92, 93, 94, 96, 98. Από τους δευτεροβάθμιους υποχρεωτικοί είναι οι υπολογαριασμοί του 92 και του 94.Πίο συγκεκριμένα:

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.02 Έξοδα λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης

92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας και

94.20 Εμπορεύματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

94.24 Α και Β ύλες- υλικά συσκευασίας

94.25 Αναλώσιμα υλικά

94.26 Ανταλλακτικά παγίων

94.28 Είδη συσκευασίας

Τους δευτεροβάθμιους τριτοβάθμιους κτλ λογαριασμούς που δεν είναι με μαύρα γράμματα μπορεί η επιχείρηση να τους τροποποιεί και να τους αναλύει σύμφωνα με τις ανάγκες της. Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 91, 95 , 97 γίνονται υποχρεωτικοί από τη στιγμή που η επιχείρηση ακολουθήσει διαδικασίες που παρακολουθούνται από αυτούς.

Κάθε επιχείρηση ανεξάρτητα από το σύστημα αναλυτικής λογιστικής που χρησιμοποιεί είναι υποχρεωμένη να διαμορφώνει τους υπολογαριασμούς του 92 και του 93 κατά τρόπο που να επιτυγχάνεται:

A)Ο προσδιορισμός του κόστους ανά λειτουργία που εξασφαλίζεται με τη χρήση των υποχρεωτικών δευτεροβάθμιων 92.00 έως και 92.04.

B) Η ανάλυση του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους (δηλαδή των προϊόντων και των υπηρεσιών) στα βασικά στοιχεία που είναι τα υλικά και τα έξοδα παραγωγής με δυνατότητα ανάλυσής τους σε έξοδα κατά είδος.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90

ΔΙΑΜΕΣΟΙ– ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του λογαριασμού 90 είναι η μεταφορά από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης όλων εκείνων των δεδομένων που αποτελούν στοιχεία κόστους προκειμένου με περεταίρω επεξεργασία να προσδιοριστούν το λειτουργικό κόστος, το κόστος ανά μονάδα προϊόντος, τα αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης κατά είδος ή κλάδο εκμετάλλευσης κτλ. Έτσι μεταφέρονται στην ομάδα 90 : α) τα αρχικά αποθέματα, β) οι αγορές αποθεμάτων, γ) τα έσοδα και τα έξοδα κατ' είδος, δ) οι λογαριασμοί 81-85.

Οι λογαριασμοί του 90 εξασφαλίζουν τόσο την αυτόνομη λειτουργία όσο και τη συλλειτουργία των λογιστικών κυκλωμάτων της γενικής και αναλυτικής λογιστικής, λειτουργώντας ως γέφυρα μεταξύ τους. Ο λογαριασμός 90 πιστώνεται προκειμένου να μεταφερθούν λογαριασμοί που στη γενική λογιστική έχουν χρεωστικό υπόλοιπο και χρεώνεται, όταν αντικρίζει, λογαριασμούς με πιστωτικό υπόλοιπο στη γενική λογιστική, προκειμένου να ανοίξουν οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής.

Οι λογαριασμοί του 90 λέγονται διάμεσοι, γιατί αποτελούν γέφυρα ανάμεσα σε δύο κυκλώματα και αντικριζόμενοι, γιατί έχουν πλήρη αντιστοιχία με τους αντίστοιχους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. Για το λόγο αυτό, τα αποτελέσματα χρήσης είναι το ίδιο υπολογιζόμενο είτε στο κύκλωμα της γενικής λογιστικής είτε σε εκείνο της αναλυτικής λογιστικής. Ωστόσο, η ισότητα αυτή παραβιάζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις :

A) Ορισμένα κονδύλια της γενικής λογιστικής ενδέχεται να μη μεταφερθούν στην αναλυτική λογιστική. Αυτό συμβαίνει, γιατί οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής χρεοπιστώνονται μόνο με κονδύλια που αφορούν την περίοδο κοστολόγησης. Οι λογαριασμοί, όμως, της γενικής λογιστικής κατά τη διάρκεια της περιόδου μπορεί να χρεοπιστώνονται με κονδύλια που μπορεί να αφορούν προγενέστερες ή μεταγενέστερες χρήσεις.

B) Διαφορά στην περίοδο λογισμού στη γενική λογιστική σε σχέση με εκείνη της περιόδου κοστολόγησης.

Γ) Τα υπολογιστικά- τεκμαρτά έσοδα και έξοδα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογισμούς του 90. Δεν καταχωρούνται, όμως, στο κύκλωμα της γενικής λογιστικής.

ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 90

A) Τα ποσά που καταχωρούνται στους λογαριασμούς των ομάδων 2,6,7,8 εγγράφονται άμεσα ή περιοδικά, αναλυτικά ή αθροιστικά στους υπολογισμούς του 90.

Β) Στο τέλος κάθε χρήσης, το υπόλοιπο κάθε υπολογαριασμού του 90 είναι ίσο αλλά αντίθετο από το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού της γενικής λογιστικής που αντικρίζει.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

90.01 «Αρχικά αποθέματα λογισμένα»

Ο 90.01 πιστώνεται στην αρχή κάθε χρήσης με χρέωση του 94 με ποσό ίσο με εκείνο της αξίας των αρχικών αποθεμάτων. Οι υπολογαριασμοί του 90.01 αναπτύσσονται με τέτοιο τρόπο, ώστε τα δύο τελευταία ψηφία τους να συμπίπτουν με τους κωδικούς των αντιστοιχών πρωτοβάθμιων της ομάδας 2.

90.02 «Αγορές Λογισμένες»

Ο λογαριασμός 90.02 πιστώνεται με την αξία των αγορών, όπως αυτή καταχωρείται στους υπολογαριασμούς της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής. Με την πίστωση του 90.02 χρεώνονται :

α) Οι υπολογαριασμοί του 94 προκειμένου να μεταφερθούν στην αναλυτική λογιστική τα κονδύλια των λογαριασμών της ομάδας 2.

β) Ο λογαριασμός 91.09 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες προϋπολογιστικά». Ο παραπάνω λογαριασμός χρεώνεται στην περίπτωση που έχουν παραληφθεί αγαθά χωρίς, όμως, να έχουν περιέλθει στην κατοχή της επιχείρησης τα δικαιολογητικά που τα συνοδεύουν. Κατά την παραλαβή των αγαθών γίνεται η εγγραφή:

94.2x Αποθέματα – xx

91.09 Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά).

Κατά την παραλαβή των αγαθών και την καταχώρηση της αξίας τους στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 2.

91.09 Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες ενσωματωμένες

90.02 Αγορές λογισμένες

90.06 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα»

Στον 90.06 παρακολουθούνται τα οργανικά έξοδα κατ' είδος, τα οποία έχουν ήδη καταχωρηθεί στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς της ομάδας 6. Οι υπολογαριασμοί του 90.06 αναπτύσσονται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε τα δύο τελευταία ψηφία τους να συμπίπτουν με τους κωδικούς των αντίστοιχων πρωτοβάθμιων της ομάδας 6. Οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να αναπτύξουν τους υπολογαριασμούς του 90.06 ανάλογα με τις ανάγκες τους, με την προϋπόθεση, όμως, ότι στο τέλος κάθε περιόδου λογαριασμού το υπόλοιπο του λογαριασμού θα είναι ίσο αλλά αντίθετο με το άθροισμα των λογαριασμών της ομάδας 6. Ο λογαριασμός 90.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα» πιστώνεται με χρέωση:

α) 91.05 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό», είτε επειδή τη στιγμή που λογιστικοποιούνται δεν είναι γνωστή η θέση κόστους στην οποία πρέπει να καταχωρηθούν είτε γιατί δεν μπορεί να υπολογιστεί τι ποσοστό από κάθε κονδύλι επιβαρύνει τη θέση – κέντρο κόστους τη δεδομένη χρονική στιγμή. Στην περίπτωση αυτή τα έξοδα καταχωρούνται στον 91.05 και μετά την κατάρτιση του φύλλου μερισμού πηγαίνουν στους αντίστοιχους λογαριασμούς του 92.

β) 91.00 και 91.01 προκειμένου να γίνει ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά ή να κατανεμηθούν σε ενδιάμεσες θέσεις κόστους, ώστε να αντληθούν χρήσιμες πληροφορίες.

γ) 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά). Όταν τα οργανικά κατ' είδος έξοδα λογίζονται στα κέντρα κόστους είτε με υπολογιστικές τιμές είτε με τη χρήση συντελεστών επιβάρυνσης (κλειδα μερισμού). Δηλαδή τα έξοδα εντάσσονται προϋπολογιστικά στα κέντρα κόστους σε πίστωση του 91.06 κατά την περίοδο λογισμού και όταν αργότερα τα πραγματικά έξοδα μεταφερθούν στην αναλυτική λογιστική χρεώνεται ο 91.06 σε πίστωση του 90.06.

δ) Επίσης ο 90.06 πιστώνεται με χρέωση των υπολογαριασμών του 92 «κέντρα- θέσεις κόστους».

ε) 97.02.02 «Διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα». Ο 90.06 πιστώνεται με χρέωση του 97.02.02 με κονδύλια εξόδων που εξαιτίας του μεγέθους αλλά και των συνθηκών πραγματοποίησης τους κρίνεται σκόπιμο να μην επιβαρύνουν το λειτουργικό κόστος. Πρόκειται, δηλαδή, για οργανικά έξοδα, τα οποία προκύπτουν από τις κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης (και συνεπώς δεν ανήκουν στην ομάδα 8), έχουν, όμως έκτακτο χαρακτήρα καθώς δεν εμφανίζονται συχνά.

Ο 90.06 χρεώνεται στο τέλος της χρήσης για να κλείσει σε πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Λογαριασμός 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα»

Ο λογαριασμός 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα» περιλαμβάνει περιληπτικά όλα τα οργανικά έσοδα κατ' είδος, τα οποία στη γενική λογιστική καταχωρούνται στην ομάδα 7. Οι υπολογαριασμοί του 90.07 αναπτύσσονται με τρόπο, ώστε τα δύο τελευταία ψηφία τους να συμπίπτουν με τους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 7. Έτσι, ο 90.07 χρεώνεται με τα ποσά των οργανικών εσόδων κατ' είδος, που έχουν προηγουμένως καταχωρηθεί στους υπολογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής, σε πίστωση ενός από τους παρακάτω λογαριασμών :

α) 91.02 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα», όταν γίνεται ανακατάταξη των οργανικών εσόδων πριν τη μεταφορά τους στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 96.

β) 91.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά», όταν τα κατ' είδος οργανικά έσοδα μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική με υπολογιστικές και όχι πραγματικές τιμές. Δηλαδή κατά την περίοδο λογισμού, τα έσοδα αυτά πιστώνονται στους οικείους λογαριασμούς σε χρέωση του 91.07. Όταν αργότερα μεταφερθούν τα πραγματικά έσοδα στην αναλυτική λογιστική χρεώνεται ο 90.07 σε πίστωση του 91.02 και γίνεται η διευθέτηση της διαφοράς.

γ) 96.00-96.19. Στους λογαριασμούς αυτούς συγκεντρώνονται τα οργανικά έσοδα της γενικής λογιστικής και στη συνέχεια μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22 για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος εκμετάλλευσης . Είναι, βέβαια, δυνατό ο 96.22 να πιστώνεται απευθείας σε χρέωση του 90.07 χωρίς τη μεσολάβηση των λογαριασμών 96.00-96.19.

δ) 97.03 « Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων». Όταν ένα έσοδο έχει μεταφερθεί στην αναλυτική λογιστική με υπολογιστική τιμή και έχει ήδη χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό του αναλυτικού αποτελέσματος, τότε με τη μεταφορά του πραγματικού εσόδου στην αναλυτική λογιστική χρεώνουμε ή πιστώνουμε τον 90.07 σε πίστωση ή χρέωση αντίστοιχα του 97.03. Αυτό γίνεται για να μη μεταβάλλονται τα ήδη προσδιορισμένα αναλυτικά αποτελέσματα. Ο 90.07 πιστώνεται στο τέλος της χρήσης σε χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

Λογαριασμός 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα»

Στο λογαριασμό 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα» περιλαμβάνονται τα ποσά των έκτακτων ανόργανων αποτελεσμάτων της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής. Οι υπολογαριασμοί του 90.08 αναπτύσσονται με τρόπο που τα δύο τελευταία ψηφία τους να συμπίπτουν με τους αντίστοιχους λογαριασμούς

της ομάδας 8. Έτσι, ο 90.08 χρεοπιστώνεται με τα ποσά των ανόργανων αποτελεσμάτων που προηγουμένως έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής σε αντίστοιχη χρεοπίστωση των :

α) 91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα προϋπολογιστικά», όταν τα ανόργανα αποτελέσματα ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική με υπολογιστικές τιμές πριν καταχωρηθούν στους λογαριασμούς της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής.

β) 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης». Ο λογαριασμός 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα» χρεοπιστώνεται σε αντίστοιχη χρεοπίστωση του λογαριασμού 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης» προκειμένου να μεταφερθούν στην αναλυτική λογιστική τα κονδύλια των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων που βρίσκονται στους λογαριασμούς 81 έως και 85 της γενικής λογιστικής.

Λογαριασμός 90.09 «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα».

Η επιχείρηση χρησιμοποιεί αυτό το λογαριασμό μόνο στην περίπτωση που δεν επιθυμεί να χρησιμοποιήσει τον 97 « Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού». Εδώ μπαίνουν τα υπολογιστικά έξοδα καθώς και οι διαφορές εξόδων που ενώ έχουν καταχωρηθεί στην αναλυτική λογιστική, δεν έχουν ακόμα καταχωρηθεί στη γενική λογιστική. Ο λογαριασμός 90.09 «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα» πιστώνεται σε κάθε περίοδο λογισμού με τις διαφορές εξόδων και τα υπολογιστικά έξοδα σε χρέωση των παρακάτω λογαριασμών :

α) 91 «Ανακατάταξη εξόδων εσόδων», εφόσον τα έξοδα αυτά πρέπει να ομαδοποιηθούν σε ενδιάμεσες θέσεις κόστους.

β) 92 «Κέντρα θέσεις κόστους», εφόσον τα έξοδα αυτά επιβαρύνουν άμεσα τις θέσεις κόστους.

Στο τέλος κάθε χρήσης ο λογαριασμός 90.09 χρεώνεται και κλείνει σε πίστωση των λογαριασμών της ομάδας 9 που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Λογαριασμός 90.10 «Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα»

Όπως και στην περίπτωση του 90.09, η επιχείρηση χρησιμοποιεί αυτό το λογαριασμό μόνο όταν δεν θέλει να χρησιμοποιήσει το λογαριασμό 97. Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα υπολογιστικά έσοδα της επιχείρησης. Ο λογαριασμός 90.10 χρεώνεται με τα υπολογιστικά έσοδα, που πραγματοποίησε η επιχείρηση στη διάρκεια της περιόδου λογισμού σε πίστωση των λογαριασμών :

α) 91.02, εφόσον τα έσοδα αυτά πρέπει να ομαδοποιηθούν.

β) 96.00 έως και 96.19 ή εναλλακτικά 96.22, εφόσον δε χρειάζεται ανακατάταξη των εσόδων αυτών.

Στο τέλος κάθε χρήσης ο 90.10 πιστώνεται και κλείνει σε χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 9 που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91

«ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ ΑΓΟΡΑΣ – ΕΣΟΔΩΝ»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ

Ο λογαριασμός 91 λειτουργεί σαν διάμεσος ανάμεσα στους λογαριασμούς της αναλυτικής λειτουργικής και στο λογαριασμό 90. Στο τέλος της χρήσης και πριν ολοκληρωθεί ο προσδιορισμός των ολικών αναλυτικών αποτελεσμάτων ο 91 πρέπει να είναι εξισωμένος. Ο λογαριασμός 91 και οι υπολογαριασμοί του αναπτύσσονται σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης.

Σκοποί της χρήσης του λογαριασμού 90 είναι οι εξής :

α) Η κατάταξη των εξόδων κατά τρόπο διαφορετικό από εκείνο της γενικής λογιστικής και από εκείνο της κατάταξης των εξόδων στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

β) Ο μερισμός των κατ' είδος εξόδων στα κέντρα κόστους. Αυτό γίνεται με βάση ένα μέτρο που επιλέγεται από την επιχείρηση και ονομάζεται «κλείδα μερισμού».

γ) Η ανακατάταξη των εσόδων και η παρουσίασή τους με τρόπο διαφορετικό από εκείνον που εμφανίζονται στη γενική λογιστική, αλλά και στους υπολογαριασμούς του 96 της αναλυτικής λογιστικής.

δ) Η διευκόλυνση της μεταφοράς στην αναλυτική λογιστική των έμμεσων εξόδων. Το παραπάνω συμβαίνει, όταν τα έξοδα που μεταφέρονται δε σχετίζονται άμεσα με κάποιο κέντρο ή θέση κόστους και για το λόγο αυτό δεν είναι δυνατός ο μερισμός τους στο κέντρο κόστους τη στιγμή της καταχώρησης.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 91

91.00 « Ανακατάταξη εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά»

Όταν χρησιμοποιείται η τεχνική της ορθολογικής κοστολόγησης είναι απαραίτητος ο διαχωρισμός των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά. Ο

διαχωρισμός αυτός επιτυγχάνεται καθώς ο 91.00 λειτουργεί σαν ενδιάμεσος μεταξύ του 90.06 και του 92. Αυτό σημαίνει ότι ο 91 χρεώνεται σε πίστωση του 90.06 για να γίνει ο διαχωρισμός και το υπόλοιπο του μεταφέρεται στο αντίστοιχα κέντρα κόστους.

91.01 «Οργανικά έξοδα κατ'είδος προομαδοποιημένα»

Χρησιμοποιούμε αυτό το λογαριασμό, όταν θέλουμε να μερίσουμε τα κατ' είδος έξοδα με διαφορετικό τρόπο από αυτό που παρουσιάζονται στην ομάδα 6 ή από αυτόν που εμφανίζονται στα κέντρα κόστους. Η επιχείρηση μπορεί να κάνει το παραπάνω προκειμένου να αντλήσει χρήσιμες πληροφορίες για τη διοίκηση της επιχείρησης.

Επίσης, η χρήση του 91.01 μας επιτρέπει να μερίσουμε ομαδοποιημένα έξοδα βοηθητικών υπηρεσιών στους φορείς κόστους. Αυτό γίνεται με τη χρήση ενός μέτρου που επιλέγει η επιχείρηση και σχετίζεται με το συγκεκριμένο έξοδο κι ονομάζεται «βάση ή κλειδα μερισμού».

Τέλος ο λογαριασμός αυτός βοηθά στον προσδιορισμό του κόστους μιας εξειδικευμένης παραγγελίας.

Η λειτουργία του λογαριασμού είναι ανάλογη με εκείνη του 91.00, δηλαδή χρεώνεται σε πίστωση του 90.06 και πιστώνεται με τη μεταφορά των κονδυλίων στα κέντρα κόστους.

91.02 «Οργανικά έσοδα κατ'είδος προομαδοποιημένα».

Ο σκοπός της χρήσης του λογαριασμού αυτού είναι αντίστοιχος του 91.01. Σε αυτόν, δηλαδή, το λογαριασμό, τα οργανικά κατ'είδος έσοδα παρουσιάζονται με ένα διαφορετικό τρόπο από αυτόν που παρουσιάζονται στη γενική λογιστική και το λογαριασμό 96, προκειμένου να αντληθούν χρήσιμες πληροφορίες για τη διοίκηση της επιχείρησης. Ο λογαριασμός λειτουργεί με παρόμοιο τρόπο με εκείνο του 91.01, δηλαδή πιστώνεται σε χρέωση του 90.07 και στη συνέχεια χρεώνεται σε πίστωση των 96.00- 96.19 ή απευθείας του 96.22 ανάλογα με τη μέθοδο που ακολουθεί η επιχείρηση.

91.05 «Οργανικά έξοδα κατ'είδος προς μερισμό».

Σκοπός του λογαριασμού αυτού είναι να επιτύχει την ταυτόχρονη και με το ίδιο παραστατικό μηχανογραφική ενημέρωση των λογαριασμών της γενικής λογιστικής και των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής. Ο λογαριασμός αυτός δε χρησιμοποιείται αν η μεταφορά των δεδομένων από τη γενική στην αναλυτική λογιστική γίνεται περιοδικά, καθώς στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει ταυτόχρονη και παράλληλη ενημέρωση των λογαριασμών της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής.

Ο λογαριασμός 91.05 λειτουργεί σαν ενδιάμεσος μεταξύ των 90.06 και των 92 και 93. Χρεώνεται δηλαδή σε πίστωση του 90.06 και πιστώνεται (μετά τη κατάρτιση του φύλλου μερισμού και βάση αυτού) με τη μεταφορά των κονδυλίων στον 92 και τον 93. Με τη χρησιμοποίησή του, τα έμμεσα κατ' είδος έξοδα μεταφέρονται από τη γενική λογιστική στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης. Έμμεσα κατ' είδος χαρακτηρίζονται τα έξοδα που κατά τη στιγμή της καταχώρησης τους δε μερίζονται απευθείας σε κάποιο φορέα ή θέση κόστους, επειδή ακριβώς δε σχετίζονται άμεσα με κάποιο από αυτά.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΙΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Με τους λογαριασμούς αυτούς ενσωματώνονται προϋπολογιστικά στην αναλυτική λογιστική έσοδα και έξοδα, τα οποία έχουν πραγματοποιηθεί αλλά δεν έχουν ακόμα λογιστικοποιηθεί. Δηλαδή με τη χρησιμοποίηση των λογαριασμών αυτών αντιμετωπίζεται ο ετεροχρονισμός ανάμεσα στη περίοδο πραγματοποίησης των εξόδων, εσόδων, αποτελεσμάτων και αγορών των ομάδων 2,6,7 και 8 και στη περίοδο λογιστικοποίησης τους στη γενική λογιστική. Για παράδειγμα το δώρο Χριστουγέννων λογιστικοποιείται και πληρώνεται με τη μισθοδοσία του Δεκεμβρίου. Με τη χρήση των λογαριασμών προσδιορισμού των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων υπολογίζουμε προϋπολογιστικά και αθροίζουμε στις δαπάνες κάθε μήνα το τμήμα του δώρου των Χριστουγέννων που αντιστοιχεί στο μήνα αυτό. Στη γενική λογιστική κάτι αντίστοιχα μπορεί να επιτευχθεί με τη χρήση των «Λογαριασμών περιοδικής Κατανομής».

91.06 «Όργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά».

Πιστώνεται αρχικά σε προϋπολογιστικές τιμές με τα ποσά των εξόδων, τα οποία έχουν πραγματοποιηθεί, αλλά δεν έχουν ακόμα λογιστικοποιηθεί. Αυτό γίνεται σε χρέωση είτε των υπολογαριασμών του 91 αν πρέπει να γίνει ανακατάταξη των εξόδων αυτών είτε του 92, όταν τα κονδύλια καταχωρούνται άμεσα σε κάποια θέση κόστους είτε του 93, όταν πρόκειται για στοιχεία άμεσου κόστους που μπορούν να καταχωρηθούν άμεσα στην «παραγωγή σε εξέλιξη». Στη συνέχεια, όταν γίνει γνωστό το ποσό που οφείλει η επιχείρηση και λογιστικοποιηθούν τα έξοδα ο 91.06 θα χρεωθεί σε πίστωση του 90.06. Οι ενδεχόμενες διαφορές μεταξύ πραγματικών και προϋπολογιστικών τιμών θα μεταφερθούν είτε στους υπολογαριασμούς 92 και 93 είτε σε εκείνους του 97.

91.07 «Όργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά».

Ο λογαριασμός αυτός αρχικά πιστώνεται σε προϋπολογιστικές τιμές με χρέωση του 91.01 «Όργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα», όταν

τα προϋπολογιστικά έσοδα πρέπει να μεριστούν με διαφορετικό τρόπο πριν καταλήξουν στους υπολογαριασμούς του 96. Επίσης, πιστώνεται και σε χρέωση απευθείας των υπολογαριασμών του 96, όταν δε χρειάζεται τα προϋπολογιστικά έσοδα να υποστούν κάποια επεξεργασία. Αν προκύψει διαφορά ανάμεσα στα πραγματοποιηθέντα και τα προϋπολογισθέντα έσοδα, αυτή μεταφέρεται είτε στον 96.22 είτε στους υπολογαριασμούς του 97.

91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα προϋπολογιστικά»

Ο λογαριασμός αυτός αρχικά χρεώνεται ή πιστώνεται με τα κονδύλια που αφορούν ανόργανα έσοδα ή έξοδα σε αντίστοιχη πίστωση ή χρέωση του 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης». Όπως και στις προηγούμενες περιπτώσεις, οι τιμές των λογαριασμών που χρεοπιστώνονται είναι προϋπολογιστικές. Μετά τη λογιστικοποίηση των αποτελεσμάτων των λογαριασμών 81-85 της γενικής λογιστικής ο 91.08 χρεοπιστώνεται με ίση, αλλά αντίθετη κίνηση του 90.08. Οι τυχόν διαφορές μεταξύ προϋπολογιστικών και πραγματικών τιμών μεταφέρονται και αυτές στον 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης».

91.09 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες προϋπολογιστικά».

Ο λογαριασμός αρχικά πιστώνεται με χρέωση των υπολογαριασμών του 94. Αυτό γίνεται κατά την αγορά των αγαθών και η πίστωση γίνεται με προϋπολογιστικές τιμές. Στη συνέχεια, όταν γίνει γνωστό στην επιχείρηση το ύψος της υποχρέωσης της από την αγορά των αποθεμάτων, χρεώνεται ο λογαριασμός 91.09 σε πίστωση του 90.02 «Αγορές λογισμένες» με το πραγματικό ποσό που οφείλει η επιχείρηση. Τυχόν διαφορά ταχτοποιείται με τη μεταφορά της είτε στους υπολογαριασμούς του 94 είτε στους υπολογαριασμούς του 97.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92.

«ΚΕΝΤΡΑ ΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ

Στους υπολογαριασμούς του 92 παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης. Εδώ καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας έξοδα κατά προορισμό και γι' αυτό το λόγο λέγονται και λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό. Το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης παρακολουθείται στους πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους :

α) 92.00 «Έξοδα παραγωγικής λειτουργίας».

β) 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας».

γ) 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης».

δ) 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διάθεσης».

ε) 92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας».

Στους λογαριασμούς αυτούς συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης. Οι παραπάνω δευτεροβάθμιοι αναλύονται σε υπολογαριασμούς, οι οποίοι αντιστοιχούν με τη σειρά τους σε επιμέρους λειτουργίες για κάθε μία από τις οποίες δημιουργείται μία θέση κόστους. Σε κάθε μία από αυτές συγκεντρώνονται και προσδιορίζονται τα έξοδα της ομάδας 6, τα οποία αναλώθηκαν για να λειτουργήσει το συγκεκριμένο τμήμα. Οι θέσεις κόστους καθορίζονται ανάλογα με τα διάφορα στάδια της παραγωγικής δραστηριότητας και την πολυπλοκότητα τους καθώς και την παραγωγική διάρθρωση της επιχείρησης.

Οι θέσεις κόστους διακρίνονται σε κύριες και βοηθητικές. Στις κύριες γίνεται η επεξεργασία των πρώτων και των βοηθητικών υλών και των ημιτελών προϊόντων και παράγονται έτοιμα και ημιτελή προϊόντα, των οποίων το κόστος βαρύνει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες (ενδιάμεσοι και τελικοί φορείς κόστους). Οι βοηθητικές θέσεις κόστους στηρίζουν το έργο των κυρίων και το κόστος τους επιμερίζεται τόσο σε άλλες βοηθητικές θέσεις όσο και σε κύριες θέσεις κόστους ανάλογα με τη μέθοδο επιμερισμού που ακολουθεί η επιχείρηση. Η διαδικασία επιμερισμού του κόστους στις θέσεις κόστους γίνεται σε δύο βήματα. Αρχικά, εντάσσονται όλες οι υπηρεσίες της επιχείρησης ανεξάρτητα από το εργασιακό τους αντικείμενο στις βασικές λειτουργίες της επιχείρησης, δηλαδή τις πρωταρχικές θέσεις κόστους 92.00, 92.01, 92.02, 92.03, 92.04. Κριτήριο για αυτή την ένταξη αποτελεί ο άμεσος σκοπός που εξυπηρετεί η κάθε υπηρεσία. Στο δεύτερο βήμα γίνεται η ανάλυση των πέντε παραπάνω λειτουργιών, δηλαδή των πρωταρχικών θέσεων κόστους, σε θέσεις κόστους αντίστοιχες των τμημάτων ή των υπηρεσιών που εντάχθηκαν σε αυτές.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 92

Ο λογαριασμός 92 «Κέντρα – Θέσεις κόστους» χρεώνεται στις παρακάτω περιπτώσεις με πίστωση των ακόλουθων λογαριασμών :

- 90.06 με τα οργανικά έξοδα κατ' είδος, τα οποία προηγουμένως έχουν καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής.
- 90.09 με τα υπολογιστικά έξοδα, όταν για την ενσωμάτωση τους στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης δε χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 97.
- 91.00, 91.01, 91.05, όταν τα έξοδα δεν πηγαίνουν απευθείας στα κέντρα κόστους, αλλά προομαδοποιούνται σε ενδιάμεσες θέσεις κόστους..

- 91.06 με τα ποσά των προϋπολογιστικών εξόδων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος υπολογιστικά.
- άλλοι λογαριασμοί του 92 με την αξία των κονδυλίων ενός κύριου ή βοηθητικού κέντρου κόστους της επιχείρησης τα οποία μερίζονται σε άλλα κέντρα κόστους με βάση μια κλείδα μερισμού.
- 95 με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους που προσδιορίζονται για κάθε στοιχείο κόστους των κέντρων κόστους.
- 97 με τα υπολογιστικά έξοδα, όταν για την ενσωμάτωσή τους στην αναλυτική λογιστική δε χρησιμοποιείται ο 90.09.
- 99 με την αξία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από άλλα κέντρα κόστους τα οποία τηρούν αυτόνομα βιβλία αναλυτικής λογιστικής.

Αντίστοιχα ο 92 πιστώνεται στις παρακάτω περιπτώσεις με χρέωση των ακόλουθων λογαριασμών :

- Υπολογαριασμοί του 92 με την κατανομή του κόστους των βοηθητικών θέσεων κόστους σε άλλα κύρια ή βοηθητικά κέντρα κόστους.
- Υπολογαριασμοί του 93, όταν γίνεται η μεταφορά και η επιβάρυνση της παραγωγής σε εξέλιξη με το κόστος των τμημάτων.
- 95 με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους που προσδιορίζονται για τα στοιχεία του κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους.
- 96 με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, τα οποία θεωρείται ότι διαμορφώνουν το μικτό αποτέλεσμα.
- 98.99 με το κόστος των λειτουργιών διοίκησης, διάθεσης ερευνών και ανάπτυξης και χρηματοοικονομικής, το οποίο θεωρείται ότι βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και διαμορφώνει το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης. Αυτό σημαίνει ότι τα έξοδα των τεσσάρων παραπάνω λειτουργιών, όπως και στη γενική λογιστική δε λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος, αλλά επιβαρύνουν μόνο το καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης.
- 92.02 με την αξία των υπηρεσιών που παρέχονται σε άλλα κέντρα, τα οποία τηρούν σύστημα αυτοτελούς αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης.

Στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού (πχ μήνας, χρόνος) ο λογαριασμός 92 πρέπει να παρουσιάζεται εξισωμένος.

ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΟΥ 92

92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής»

Στο λογαριασμό 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής» συγκεντρώνονται όλες εκείνες οι εκροές που σχετίζονται με το κόστος

παραγωγής .Το κόστος των άμεσων υλικών , είναι δυνατό είτε να μεταφέρεται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του 93«παραγωγή σε εξέλιξη» είτε να επιβαρύνει αρχικά τις αντίστοιχες κύριες και βοηθητικές θέσεις κόστους του λογαριασμού 92 και στη συνέχεια να μεταφερθεί στον λογαριασμό 93 «παραγωγή σε εξέλιξη» .

Στο κόστος παραγωγικής λειτουργίας περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής εκτός εκείνων του λογαριασμού 65 «τόκοι και συναφή έξοδα». Επίσης, περιλαμβάνονται υπολογιστικά έξοδα που πραγματοποιούνται για τη συνέχιση της παραγωγικής λειτουργίας και τα οποία δεν επιβαρύνουν τους υπολογαριασμούς του 93(για να μην επιβαρύνεται το κόστος αποθέματος με υπολογιστικά έξοδα.)

Το κόστος παραγωγής κατά την εμφάνιση του στους λογαριασμούς των κέντρων κόστους μπορεί να έχει μία από τις παρακάτω δύο συνθέσεις :

Α΄ Σύνθεση

Άμεσα υλικά

Έμμεσα υλικά

Άμεση εργασία

Άμεσα και έμμεσα ΓΒΕ

Β΄ Σύνθεση

Έμμεσα υλικά

Άμεση εργασία

Άμεσα και έμμεσα ΓΒΕ

Η πρώτη σύνθεση εξυπηρετεί εκείνα τα τμήματα παραγωγής που κατά τη διάρκεια της λειτουργίας τους παράγονται περισσότερα του ενός προϊόντα. Έτσι, όμως, καθίσταται χρονοβόρος και δαπανηρός ο προσδιορισμός των άμεσων υλικών που αναλώθηκαν για καθένα από τα συμπαράγωγα προϊόντα.

Η δεύτερη σύνθεση εξυπηρετεί τμήματα που κατά την κατανάλωση των άμεσων υλικών, στη συνήθη ροή της παραγωγικής διαδικασίας, είναι σε θέση να προσδιορίζουν άμεσα υλικών που καταναλώθηκε για το κάθε προϊόν. Όταν χρησιμοποιείται η Β΄ σύνθεση κόστους τότε το κόστος των άμεσων υλικών καταχωρείται απευθείας στον 93. Στη συνέχεια, το κόστος παραγωγικής λειτουργίας – με εξαίρεση τα υπολογιστικά έξοδα που μεταφέρονται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσης- μεταφέρεται στα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα του 93.

Το κόστος παραγωγικής λειτουργίας καταλογίζεται στους υπολογαριασμούς του 93. Εξαιρούνται τα υπολογιστικά έξοδα που μεταφέρονται απευθείας στον 98.91 «Αποτελέσματα χρήσης».

92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας».

Ο λογαριασμός 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας» περιλαμβάνει όλα τα έξοδα της ομάδας 6 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου που αφορούν τη συγκεκριμένη λειτουργία εκτός από τους τόκους και συναφή έξοδα. Επίσης, περιλαμβάνει και τα υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή. Στο τέλος της χρήσης, το κονδύλιο του 92.01 μεταφέρεται απευθείας στον 98.99 και όχι στους λογαριασμούς του 96, καθώς είναι έξοδα μη προσδιοριστικό του μικτού αποτελέσματος.

92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης»

Στο λογαριασμό αυτό περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα της ομάδας 6 που αφορούν τη λειτουργία αυτή εκτός από τα κονδύλια του 63 «Τόκοι – έξοδα». Επίσης, περιλαμβάνει και τα υπολογιστικά έξοδα που γίνονται για το σκοπό αυτό. Εδώ συγκεντρώνονται έξοδα που πραγματοποιούνται για :

α) την απόκτηση έργων μακροχρόνιας αξιοποίησης, όπως δίπλωμα ευρεσιτεχνίας, νέες μέθοδοι παραγωγής κτλ.

β) την ανάπτυξη νέων προϊόντων και την βελτίωση εκείνων που ήδη υπάρχουν.

Το κόστος λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 93 κατά το μέρος εκείνο που αποδεικνύεται ότι αφορά έργα μακροχρόνιας αξιοποίησης. Το υπόλοιπο μεταφέρεται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσης.

92.03 «Έξοδα λειτουργίας διάθεσης»

Περιλαμβάνει όλα τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για την προετοιμασία, προώθηση και πραγματοποίηση των πωλήσεων της. Εδώ, δηλαδή, συγκεντρώνονται όλα τα έξοδα της ομάδας 6 του Ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου, που αφορούν τη λειτουργία διάθεσης με εξαίρεση τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Επίσης, εδώ συγκεντρώνονται και όλα τα υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Τα έξοδα πωλήσεων, όταν μπορούν να εξατομικευθούν κατ' είδος εμπορεύματος ή προϊόντος, χαρακτηρίζονται ως ειδικά ή άμεσα. Τα έξοδα αυτά, όπως και στη γενική λογιστική προσαυξάνουν το κόστος κτήσης ή παραγωγής του πωλούμενου αγαθού. Όταν, δηλαδή, πραγματοποιούνται τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, αρχικά χρεώνεται ο 92.03.94 «άμεσα έξοδα πωλήσεων» και στη συνέχεια το ποσό αυτό μεταφέρεται μαζί με το κόστος

παραχθέντων ή αγοράς πωληθέντων στον 96.22, προκειμένου να προσδιοριστεί το ολικό κόστος πωλήσεων.

Αντίθετα, όταν ένα έξοδο πωλήσεων δεν μπορεί να εξατομικευθεί, αλλά γίνεται για περισσότερα του ενός προϊόντα, τότε χαρακτηρίζεται ως γενικό ή έμμεσο έξοδο. Τέτοια έξοδα είναι για παράδειγμα οι δαπάνες ενοικίασης αποθηκευτικών χώρων. Τα γενικά έξοδα πωλήσεων βαρύνουν απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης.

92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας».

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται οι τόκοι και τα συναφή έξοδα του λογαριασμού 65 της γενικής λογιστικής τα οποία στη συνέχεια μεταφέρονται και βαρύνουν το αποτέλεσμα χρήσης. Το υπόλοιπο κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, δηλαδή το κόστος λειτουργίας της χρηματοοικονομικής διεύθυνσης και του λογιστηρίου κατά κανόνα παρακολουθούνται στον 92.01 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας». Αυτό συμβαίνει γιατί στις περισσότερες επιχειρήσεις δεν υπάρχει σαφής διαχωρισμός μεταξύ της χρηματοοικονομικής και της διοικητικής λειτουργίας. Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ορίζει πως σε περίπτωση που η επιχείρηση διαθέτει ιδιαίτερο τμήμα που ασχολείται με τη διαχείριση των δανειακών κεφαλαίων, το κόστος του τμήματος αυτού καταχωρείται στον 92.04 και όχι στον 92.01.

Στο τέλος της χρήσης, τα έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας μεταφέρονται και βαρύνουν το κόστος της λειτουργίας διάθεσης, κατά το μέρος που ενδεχομένως αφορά τη λειτουργία αυτή, τα έσοδα κεφαλαίων κατά το τμήμα που αφορά χρηματοοικονομικά έσοδα και τον 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης».

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93

«ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ» (παραγωγή σε εξέλιξη).

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ

Στους υπολογαριασμούς του 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους (προϊόντα, υπηρεσίες, ιδιοπαραγόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία). Επίσης συγκεντρώνεται και τμήμα του κόστους της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης (εκείνο το κομμάτι του κόστους έρευνας και ανάπτυξης το οποίο αφορά την πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης). Ο λογαριασμός 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) είναι υποχρεωτικός για την επιχείρηση ενώ η αναλύσή του είναι συνάρτηση της παραγωγικής διαδικασίας της εταιρίας.

Συγκεκριμένα στους υπολογαριασμούς του 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) παρακολουθείται το κόστος που έχει η επιχείρηση προκειμένου να παράγει πρώτα το ημικατεργασμένο και κατόπιν τον έτοιμο προϊόν ,το οποίο θα έχει αποκτήσει τη μορφή ή τις ιδιότητες με τις οποίες είναι δυνατό να διατεθεί στην αγορά ή και να χρησιμοποιηθεί από την ίδια την επιχείρηση.

Το κόστος αυτό δημιουργείται (άρα η χρέωση του λογαριασμού 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) συνίσταται από:

- Τα έξοδα που είχαν μεταφερθεί από την ομάδα 6 στα κέντρα κόστους (υπολογαριασμοί του 92.00) που αφορούν τη λειτουργία παραγωγής. Ένα μέρος αυτών των εξόδων τα οποία συμμετέχουν στο κόστος παραγωγής μεταφέρονται στη συνέχεια στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους του λογαριασμού 93. Τα κόστη αυτά αναφέρονται στην άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.
- Τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν στη παραγωγή και μεταφέρονται στο λογαριασμό 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) με πίστωση των υπολογαριασμών του 94 «Αποθέματα». Το κόστος αυτών των υλικών αποτελεί το κόστος των πρώτων υλών.
- Από το υπόλοιπο του λογαριασμού 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη » στο τέλος της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Ο λογαριασμός 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) είναι υποχρεωτικό να αναλύεται σε υπολογαριασμούς για κάθε προϊόν που παράγεται και για το οποίο υπάρχει υποχρέωση τήρησης θεωρημένης μερίδας αποθήκης. Οι σχετικοί υπολογαριασμοί θα πρέπει να αναλύονται στη συνέχεια σε τρεις άλλους υπολογαριασμούς στον καθένα από τους οποίους συγκεντρώνεται το κόστος των αναλωθέντων άμεσων υλικών, το κόστος των άμεσων εξόδων παραγωγής (άμεση εργασία και ειδικό βιομηχανικό κόστος) και το κόστος των έμμεσων εξόδων παραγωγής (γενικά βιομηχανικά έξοδα).

Ο λογαριασμός 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) πιστώνεται με το κόστος των αποθεμάτων που παράγονται και εισάγονται στην αποθήκη προκειμένου να διατεθούν για πώληση ή να υποστούν περαιτέρω επεξεργασία, ενώ χρεώνεται ο λογαριασμός 94«Αποθέματα». Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) πιστώνεται με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη σε χρέωση του λογαριασμού αποθεμάτων 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη»

{ Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας 66.816/Λ.Σ. 2200/ γνώμη 227/94

Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων ή υπηρεσιών ή παγίων περιουσιακών στοιχείων) καθώς και το κόστος έρευνας και ανάπτυξης κατά το μέρος που αναφέρεται στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης. Η παρακολούθηση του κόστους παραγωγής είναι υποχρεωτική, διότι η παρακολούθηση του κόστους παραγωγής μόνο εξωλογιστικά θεωρείται αναξιόπιστη και τελείως ακατάλληλη για τη σωστή πληροφόρηση της διοίκησης της επιχείρησης και τη λήψη σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων, που είναι και ο κύριος στόχος του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Πάντως, το κόστος των παραγόμενων προϊόντων στο λογαριασμό 93 θα πρέπει να αναλύεται σε υπολογαριασμούς ανά παραγόμενο, ημιέτοιμο και έτοιμο προϊόν. Οι υπολογαριασμοί αυτοί πρέπει να αντιστοιχούν στις τηρούμενες υπό το λογαριασμό 94 μερίδες αποθήκης ημιέτοιμων και έτοιμων προϊόντων. Στους υπολογαριασμούς, δηλαδή, του 93 προσδιορίζεται το κόστος παραγωγής κατά στάδιο – φάση της παραγωγικής διαδικασίας, εφόσον σε κάθε στάδιο παράγονται ευδιάκριτα ημιέτοιμα προϊόντα, για τα οποία πρέπει να τηρούνται αντίστοιχες μερίδες αποθήκης κάτω από το λογαριασμό 94.}

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 93

Ο λογαριασμός 93 «Παραγωγή σε εξέλιξη» χρεώνεται σε πίστωση :

- των υπολογαριασμών του 92 « κέντρα – θέσεις κόστους», με το κόστος που έχει συγκεντρωθεί σε κάθε μία από τις θέσεις κόστους. Με την εγγραφή αυτή γίνεται ο καταλογισμός του κόστους που αναλογεί σε κάθε προϊόν (φορέα κόστους). Το τμήμα του κόστους που θα καταλογιστεί σε κάθε φορέα κόστους υπολογίζεται με βάση την κλειδα μερισμού που χρησιμοποιεί η επιχείρηση.
- των υπολογαριασμών του 94 με την αξία των αποθεμάτων που μπαίνουν στην παραγωγική διαδικασία για επεξεργασία. Τα αποθέματα αποτιμώνται σε ιστορικές τιμές κτήσης. Η επιχείρηση εναλλακτικά μπορεί να μη χρεώσει τον 93, αλλά να χρησιμοποιήσει τον 92.00 «κόστος παραγωγικής λειτουργίας», προκειμένου να αποτυπώσει λογιστικά την εξαγωγή των πρώτων υλών από τις αποθήκες και την είσοδο τους στην παραγωγική διαδικασία.
- του 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη», όταν το υπόλοιπο του 94.23 κατά το τέλος της κλειόμενης χρήσης μεταφέρεται στη χρέωση του 93.
- του λογαριασμού 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος.
- του λογαριασμού 97.10.00 «Διαφορές απογραφής» με την αξία των διαφορών απογραφής που διαπιστώνονται στο τέλος της χρήσης κατά τη μεταφορά του υπολοίπου του λογαριασμού 93 στη χρέωση του 94.23.

- του λογαριασμού 97.10.01 «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους φορείς κόστους.
- του λογαριασμού 99.01 «Χορηγήσεις που ελήφθησαν από άλλα καταστήματα» με την αξία των χορηγήσεων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα, το οποία τηρούν ανεξάρτητη λογιστική, όταν η αξία αυτή δεν περνάει από τους λογαριασμούς του 92.

Ο λογαριασμός 93 «Παραγωγή σε εξέλιξη» πιστώνεται σε χρέωση :

- του λογαριασμού 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης» με το συνολικό κόστος της πειραματικής παραγωγής, όταν το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος έρευνας και ανάπτυξης.
- των υπολογαρισμών του 94. Οι υπολογαρισμοί του 94 χρεώνονται σε πίστωση του «Παραγωγή σε εξέλιξη» με το κόστος των αποθεμάτων που παράγονται και εισάγονται στην αποθήκη είτε για να διατεθούν είτε για να υποστούν παραπέρα επεξεργασία.
- του λογαριασμού 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη» με το κόστος των αγαθών που κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού βρίσκονται στη γραμμή παραγωγής για επεξεργασία.
- του λογαριασμού 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος.
- του λογαριασμού 96.20.14 «Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων στοιχείων» με το κόστος των ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το μέρος του κόστους ερευνών και ανάπτυξης, που αφορά πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης.
- του λογαριασμού 97.10.00 «Διαφορές απογραφών» με την αξία των χρεωστικών διαφορών απογραφής που διαπιστώνονται στο τέλος της χρήσης κατά τη μεταφορά του υπολοίπου του λογαριασμού 93 στη χρέωση του 94.23.
- του λογαριασμού 97.10.01 «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους φορείς κόστους.
- του λογαριασμού 99.02 «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα» με την αξία των χορηγήσεων που δίνονται σε άλλα κέντρα, τα οποία τηρούν ανεξάρτητη λογιστική όταν η αξία αυτή δεν περνάει από τους οικείους λογαριασμούς του 92.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94

«ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ

Στους υπολογαριασμούς του 94 «Αποθέματα» παρακολουθούνται κάθε είδους μορφής και κατηγορίας αποθέματα είτε αυτά αγοράζονται από την επιχείρηση είτε παράγονται από αυτήν.

Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής. Οι δευτεροβάθμιοι αυτοί λογαριασμοί είναι :

94.20 «Εμπορεύματα».

94.21 «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή»

94.22 «Υποπροϊόντα και υπολείμματα».

94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη».

94.24 «Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας».

94.25 «Αναλώσιμα υλικά».

94.26 «Ανταλλακτικά παγίων».

94.28 «Είδη συσκευασίας».

Αυτή η βαθύτερη ανάλυση των λογαριασμών της ομάδας 2 έχει ως στόχο να εξυπηρετήσει τις ανάγκες της επιχείρησης για καλύτερη κοστολόγηση και έλεγχο των αποθεμάτων που υπάρχουν στις αποθήκες της, τον προσδιορισμό των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων και την ανάλυση των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητας ή φορείς ευθύνης.

{ Το τελευταίο όριο ανάλυσης των υπολογαριασμών του 94 είναι η μερίδα αποθήκης στην οποία παρακολουθείται η τελευταία υποδιαίρεση της συγκεκριμένης κατηγορίας αποθέματος. Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων υπαγορεύεται είτε από διαχειριστικές και κοστολογικές ανάγκες είτε από υποχρεωτικής εφαρμογής κανόνες δικαίου. Το παραπάνω σημαίνει ότι οι μερίδες αποθήκης του άρθρου 8 του ΚΒΣ είναι ίδιες με τους κατ' είδος, ποσότητα και αξία αναλυτικοβάθμιους υπολογαριασμούς του 94 (Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών 50882/Λ.Σ. 2042 Γνωμ. 161/5-7-93). }

Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων παρακολουθείται σε περισσότερες από μια μερίδες αποθήκης, όταν το απόθεμα φυλάσσεται σε περισσότερους από έναν αποθηκευτικούς χώρους. Στην περίπτωση αυτή το ύψος του αποθέματος παρακολουθείται σε τόσες καρτέλες αποθήκης όσοι είναι και οι αποθηκευτικοί χώροι στους οποίους φυλάσσεται.

Οι καρτέλες αποθήκης, που όπως αναφέρθηκε πιο πάνω αποτελούν τους λογαριασμούς της τελευταίας υποδιαίρεσης των αποθεμάτων, τηρούνται κατά ποσότητα και αξία. Η τήρηση των αποθεμάτων κατά ποσότητα και αξία μπορεί να επιτευχθεί με το σύστημα της διαρκούς απογραφής. Με το σύστημα αυτό, με κάθε εξαγωγή ή εισαγωγή ποσότητας αποθέματος από και

προς τις αποθήκες της επιχείρησης, ενημερώνεται η καρτέλα της αποθήκης κατά ποσότητα και αξία. Έτσι με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, η επιχείρηση είναι σε θέση να γνωρίζει ανά πάσα στιγμή την αξία και την ποσότητα των αποθεμάτων που βρίσκονται στις αποθήκες της. Στο σύστημα της διαρκούς απογραφής οι λογαριασμοί τηρούνται (και οι συνεπώς και οι καρτέλες αποθήκης) ως αμιγείς. Αυτό σημαίνει ότι εφόσον οι ποσότητες αποθέματος κατά την εισαγωγή τους στην αποθήκη χρεώνονται με τιμές κτήσης (κόστος κτήσης για τα εμπορεύματα, κόστος παραγωγής για τα προϊόντα και τα υποπροϊόντα), πιστώνονται και με τιμές κτήσης, όταν το απόθεμα βγαίνει από την αποθήκη προς πώληση. Εξαίρεση μπορούν να αποτελέσουν μόνο ορισμένες κατηγορίες αναλώσιμων υλικών. Αυτά, θεωρείται ότι, αναλώνονται αμέσως μετά την παραλαβή τους. Τα υλικά αυτά εξαιτίας της μικρής επίδρασης που ασκούν στο τελικό αποτέλεσμα της επιχείρησης και του μεγάλου κόστους που συνεπάγεται η παρακολούθηση καθενός από αυτά κατά ποσότητα και αξία, είναι δυνατό να παρακολουθούνται είτε κατά ομάδες είτε ακόμα και στο σύνολο τους μόνο κατά αξία. Ακόμα, ορισμένα από αυτά, που η επίδραση τους στο συνολικό αποτέλεσμα της επιχείρησης είναι αμελητέα, είναι δυνατό κατά την απόκτηση τους να καταχωρίζονται απευθείας σε λογαριασμούς εξόδων.

Οι λογαριασμοί αποθεμάτων κινούνται μόνο στην περίπτωση που εισάγονται αποθέματα σε κάποιο αποθηκευτικό χώρο και πραγματοποιείται ποσοτικός έλεγχος. Με την έννοια αποθηκευτικός χώρος εννοούμε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης ή παραγωγικό μέσο, το οποίο έχει ενταχθεί στο σύστημα της παραγωγικής διαδικασίας.

Συνέπεια των παραπάνω αποτελεί το γεγονός ότι όλα τα υλικά που βρίσκονται στο στάδιο της επεξεργασίας δεν παρακολουθούνται σε κάποιον από τους λογαριασμούς του 94, αλλά στον 93 «Παραγωγή σε εξέλιξη». Δεν παρακολουθούνται στον 94, επειδή δε γίνονται αντικείμενο εισαγωγής ή εξαγωγής σε κάποιον αποθηκευτικό χώρο. Τα υλικά που βρίσκονται στη γραμμή παραγωγής σε κάποιο από τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, εισάγονται στο λογαριασμό 94 μόνο στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, μετά τη διενέργεια της φυσικής απογραφής. Κατά το κλείσιμο των λογιστικών βιβλίων το υπόλοιπο του 93 «Παραγωγή σε εξέλιξη» μεταφέρεται στον 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη».

Επίσης, οι εσωτερικές μεταφορές προϊόντων έτοιμων και ημιτελών για παραπέρα επεξεργασία από ένα παραγωγικό τμήμα σε ένα άλλο ή από μία φάση της παραγωγικής διαδικασίας σε μία άλλη του ίδιου τμήματος, γίνονται πάντα με τη μεσολάβηση του λογαριασμού 94 «Αποθέματα» και ποτέ του 93 «Παραγωγή σε εξέλιξη», ακόμη και στη περίπτωση που δεν πραγματοποιείται εισαγωγή στην αποθήκη, ώστε να ελέγχονται οι διακινήσεις ποσοτήτων υλικών που γίνονται μέσα στην επιχείρηση. Στην περίπτωση εκείνη που η διακίνηση ποσοτήτων υλών και προϊόντων γίνεται

χωρίς πραγματική εισαγωγή στην αποθήκη, η χρέωση και η πίστωση των λογαριασμών της αποθήκης γίνονται λογιστικά με παραστατικά που εκδίδονται για το σκοπό αυτό (δελτία αποστολής).

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 94

Ο λογαριασμός 94 «Αποθέματα» χρεώνεται σε πίστωση ενός εκ των παρακάτω λογαριασμών :

- 90.01 «Αρχικά αποθέματα λογισμένα», προκειμένου να αντικριστούν στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης τα αρχικά αποθέματα της επιχείρησης.
- 90.02 «Αγορές λογισμένες», προκειμένου να αντικριστεί στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης το οριστικοποιημένο κόστος αγορών της επιχείρησης, όταν δεν προηγείται χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 91.
- Υπολογαριασμοί του 91 «Ανακατάταξη εξόδων – εσόδων», σε περίπτωση που το κόστος αγορών μεταφέρεται πρώτα στους οικείους λογαριασμούς του 91, προκειμένου να μεριστεί με διαφορετικό τρόπο από εκείνο της γενικής λογιστικής και από εκείνο της κατάταξης του κόστους μέσα στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης. Δηλαδή οι υπολογαριασμοί του 91 χρεώνονται αρχικά σε πίστωση του 90.02 και στη συνέχεια πιστώνονται και εξισώνονται σε χρέωση του λογαριασμού 94.
- 91.09 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες προϋπολογιστικά» στην περίπτωση που δεν είναι γνωστό κατά την παραλαβή των αγαθών το ακριβές κόστος τους, οπότε ο λογαριασμός 94 χρεώνεται με πρότυπες τιμές.
- 93 «Κόστος παραγωγής» (παραγωγή σε εξέλιξη). Στο τέλος της χρήσης μετά τη διενέργεια της φυσικής απογραφής το σύνολο της αξίας των υλικών που βρίσκεται πάνω στη γραμμή παραγωγής για κατεργασία, μεταφέρεται στη χρέωση του 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη».
- 94 «Αποθέματα» με την αξία των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων, όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική.
- 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση και προκύπτουν θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς κατά την παραλαβή των αποθεμάτων από τους τρίτους με τους οποίους συναλλάσσεται.
- 97.10 «Διαφορές καταλογισμού» με την αξία των πλεονασμάτων που προκύπτουν κατά την απογραφή που διενεργεί η επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου ή κατά τη διάρκεια αυτής.

- 99.01 «Χορηγήσεις που ελήφθησαν από καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των αποθεμάτων που λαμβάνει η επιχείρηση από άλλα εργοστάσια ή αποθήκες της στα οποία τηρεί αυτοτελή λογιστική εκμετάλλευσης.

Ο λογαριασμός 94 «Αποθέματα» πιστώνεται σε χρέωση ενός εκ των παρακάτω λογαριασμών:

- 92.00 «Εξόδα λειτουργίας παραγωγής», όταν η αξία των αποθεμάτων που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία, καταλογίζεται απευθείας στη χρέωση των υπολογαριασμών του 92.00 «Εξόδα λειτουργίας παραγωγής».
- 93 «Κόστος παραγωγής», στην περίπτωση που το κόστος των άμεσων υλικών που βγαίνουν από την αποθήκη για να αναλωθούν στη γραμμή παραγωγής της επιχείρησης δε διέρχεται από το λογαριασμό 92, αλλά καταλογίζεται απευθείας στο λογαριασμό 93.
- 94 «Αποθέματα» με την αξία των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των αποθηκών, υποκαταστημάτων ή εργοστασίων της επιχείρησης, όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.
- 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος», με την αξία των αρνητικών αποκλίσεων του κόστους αγοράς που προκύπτουν κατά την παραλαβή των αγαθών από την επιχείρηση, όταν αυτή εφαρμόζει μεθόδους πρότυπης κοστολόγησης.
- 96.20 «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων» με το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωληθέντων αποθεμάτων.
- 97.10 «Διαφορές καταλογισμού», με την αξία των ελλειμμάτων που προκύπτουν κατά την απογραφή που διενεργεί η επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου ή κατά τη διάρκεια αυτής.
- 90.02 «Αγορές λογισμένες», με τη μείωση της αξίας του κόστους αγοράς των αποθεμάτων λόγω επιστροφών, εκπτώσεων ή μειώσεων των πωλήσεων.
- 91 «Ανακατάταξη εξόδων αγοράς και εσόδων». Στην περίπτωση που το κόστος αγοράς των αποθεμάτων έχει καταχωρηθεί σε χρέωση του λογαριασμού 91, τότε και οι ενδεχόμενες μειώσεις της αξίας του, λόγω εκπτώσεων ή επιστροφών αγορών καταχωρούνται και αυτές σε πίστωση του λογαριασμού 91.
- Επίσης κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των βιβλίων της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, ο λογαριασμός 94 «Αποθέματα» πιστώνεται με την αξία του τελικού αποθέματος σε χρέωση των λογαριασμών 90 «Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί», 98 «Αναλυτικά αποτελέσματα», 99 «Εσωτερικές διασυνδέσεις».

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95

«ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ

Στους υπολογαριασμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος, όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί σύστημα πρότυπης κοστολόγησης. Με την έννοια πρότυπο κόστος εννοούμε το κόστος που προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί. Σε ορισμένες περιπτώσεις η επιχείρηση έχει ανάγκη να γνωρίζει το κόστος των παραχθέντων προϊόντων της ή το κόστος αγοράς εμπορευμάτων ή πρώτων υλών κτλ. Ωστόσο, τη δεδομένη χρονική στιγμή είναι ανέφικτο για εκείνη να γνωρίζει το ύψος του πραγματικού κόστους των αγαθών, οπότε είναι αναγκασμένη να χρησιμοποιήσει πρότυπες τιμές για την κοστολόγηση των υλικών αυτών. Οι πρότυπες τιμές δεν καθορίζονται αυθαίρετα, αλλά με βασίζονται σε δεδομένα του παρελθόντος (πχ τιμές των υλικών τα προηγούμενα έτη) και εκτιμήσεις του παρόντος (πχ ζήτηση και προσφορά των αγαθών που κοστολογούνται με πρότυπες τιμές, πληθωρισμός κτλ). Στόχος είναι οι πρότυπες τιμές να προσεγγίζουν όσο τα δυνατόν με μεγαλύτερη ακρίβεια τις πραγματικές τιμές των υλικών. Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος προσδιορίζονται από την εξίσωση :

$$\text{ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ} = \text{ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ} - \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ}$$

Σε περίπτωση που το πρότυπο κόστος είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό τότε έχουμε θετική απόκλιση και η διαφορά αυτή θεωρείται κέρδος για την επιχείρηση. Αν το πρότυπο κόστος είναι μικρότερο από το πραγματικό τότε έχουμε αρνητική απόκλιση και η διαφορά αυτή είναι ζημία.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση, οι αποκλίσεις προσδιορίζονται για τα εξής στοιχεία:

Πρώτες ύλες
Άμεση εργασία
Γενικά βιομηχανικά έξοδα

Οι αποκλίσεις των πρώτων υλών χωρίζονται παραπέρα σε :

- Αποκλίσεις τιμών
- Αποκλίσεις απόδοσης

Οι αποκλίσεις άμεσης εργασίας χωρίζονται σε :

- Αποκλίσεις τιμών
- Αποκλίσεις αποδοτικότητας

Οι αποκλίσεις των γενικών βιομηχανικών εξόδων χωρίζονται σε :

- Αποκλίσεις βαθμού απασχόλησης

- Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας
- Αποκλίσεις προϋπολογισμού

Προκειμένου να εξασφαλιστεί η παρακολούθηση των παραπάνω αποκλίσεων κατά κέντρο κόστους ή κατά φορέα κόστους ή κατά υπεύθυνο, προσαρμόζεται κατάλληλα η λογιστική παρακολούθηση των στοιχείων του ολικού πραγματικού κόστους κατά μονάδα παραγωγής ή τμήμα λειτουργίας έτσι, ώστε από τη σύγκριση του με το πρότυπο κόστος να προσδιορίζονται οι αποκλίσεις αυτές.

Οι λογαριασμοί συγκέντρωσης του κόστους (92 «Κέντρα – θέσεις κόστους» και 93 «Παραγωγή σε εξέλιξη») χρεώνονται με το πραγματικό ύψος των κατ'είδος και ομαδοποιημένων στοιχείων κόστους, εκτός ίσως από το κόστος των πρώτων υλών για τις οποίες η απόκλιση τιμής είναι δυνατό να προσδιορίζεται είτε για εκείνες που αγοράζονται είτε για εκείνες που αναλώνονται. Οι λογαριασμοί αυτοί είτε πιστώνονται με το πρότυπο κόστος των έτοιμων ή ημιτελών προϊόντων που παράγονται σε χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 94. Το υπόλοιπο, που δημιουργείται στους λογαριασμούς συγκέντρωσης του κόστους, αντιπροσωπεύει τις ολικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 95 γίνεται έτσι, ώστε να βρίσκεται σε αρμονία με τη διάρθρωση των λογαριασμών 92 «Κέντρα – Θέσεις κόστους» και 93 «Κόστος παραγωγής».

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

A) Αποτίμηση των πρώτων υλών

Ο προσδιορισμός των αποκλίσεων των τιμών των πρώτων υλών και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές γίνονται είτε κατά την αγορά είτε κατά τη βιομηχανοποίηση τους. Έτσι, στην πρώτη περίπτωση οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε πρότυπες τιμές, ενώ στη δεύτερη σε πραγματικές τιμές.

Σύμφωνα, ωστόσο, με το νομοθετικό πλαίσιο που ισχύει σήμερα και τους κανόνες αποτίμησης του ΕΓΛΣ, οι πρώτες ύλες πρέπει να αποτιμούνται σε πραγματικές τιμές. Για το λόγο αυτό, σε περίπτωση που η επιχείρηση επιθυμεί να προσδιορίζει την απόκλιση των τιμών των πρώτων υλών κατά την αγορά και να αποτιμά το ύψος αποθεμάτων των πρώτων υλών στο τέλος της χρήσης σε πραγματικές τιμές (δηλαδή όταν βρισκόμαστε στην πρώτη περίπτωση) πρέπει να κατανείμει τις αποκλίσεις των τιμών ανάμεσα στις ποσότητες πρώτης ύλης που αναλώθηκαν κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας και σε εκείνες που παρέμειναν ως απόθεμα στο τέλος της χρήσης. Αν αυτή η κατανομή των αποκλίσεων κατ'είδος και μονάδα αποθεμάτων μεταξύ της ποσότητας πρώτης ύλης που αναλώθηκε και εκείνης

που παρέμεινε ως απόθεμα είναι αδύνατη ή εξαιρετικά δαπανηρή για την επιχείρηση, τότε οι αποκλίσεις που αντιστοιχούν στα αποθέματα πρώτης ύλης που αναλώθηκαν ως τμήμα κάποιου προϊόντος πηγαίνουν στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης», ενώ οι αποκλίσεις που αντιστοιχούν στα αποθέματα απογραφής εμφανίζονται σε ειδικούς υπολογαριασμούς των αποθεμάτων αυτών, συγκεντρωτικά ή κατά κατηγορίες, και κατά τη νέα χρήση ακολουθούν την τύχη των νέων αποκλίσεων.

Β)Αποτίμηση των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων

Στην περίπτωση που τα αποθέματα των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων παραλαμβάνονται και καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς αποθεμάτων του 94 σε πρότυπες τιμές και κατά την απογραφή τέλους χρήσης αποτιμούνται σε πραγματικές τιμές. Η ολική απόκλιση του κόστους παραγωγής κατανέμεται στα πωληθέντα και στα αποθέματα απογραφής τέλους χρήσης. Σε περίπτωση που η κατανομή των αποκλίσεων κατ'είδος και κατά μονάδα αποθέματος είναι αδύνατη ή εξαιρετικά δαπανηρή και δύσκολη για την επιχείρηση, η αντιμετώπιση είναι παρόμοια με εκείνη των αποκλίσεων των πρώτων υλών.

ΤΡΟΠΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

Ο λογαριασμός 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» χρεώνεται σε πίστωση ενός εκ των παραπάνω λογαριασμών :

- 90.02 «Αγορές λογισμένες», στην περίπτωση που έχουμε αρνητικές αποκλίσεις στην τιμή των αγαθών που αγοράζει η επιχείρηση και ο προσδιορισμός των αποκλίσεων γίνεται κατά την αγορά των υλικών.
- 91.09 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες προϋπολογιστικά» με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής, όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το πραγματικό κόστος, οπότε η καταχώρησή τους στους λογαριασμούς αποθεμάτων (χρέωση του 94 με πίστωση του 91.09) γίνεται με πρότυπο κόστος. Μετά τον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους χρεώνεται ο λογαριασμός 91.09 σε πίστωση του 90.02. Η διαφορά ανάμεσα στη χρέωση και την πίστωση του 91.09 μεταφέρεται στο λογαριασμό 95, εφόσον ακολουθείται η διαδικασία παρακολούθησης των αποθεμάτων που αγοράζονται στο πρότυπο κόστος.
- 92 «Κέντρα θέσεις κόστους». Στην περίπτωση που οι οικείοι υπολογαριασμοί του 92 χρεώνονται με πραγματικό κόστος και πιστώνονται με πρότυπες τιμές οι τυχόν αρνητικές αποκλίσεις που θα προκύψουν θα μεταφερθούν στη χρέωση του λογαριασμού 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος».

- 93 «Κόστος παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη)» με τις αρνητικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι λογαριασμοί του 93 χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους.
- 94 «Αποθέματα». Ο λογαριασμός αυτός πιστώνεται με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας, όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε πραγματικές τιμές και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο βιομηχανοποίησης τους. Επίσης, ο λογαριασμός 94 «Αποθέματα» πιστώνεται με τις θετικές αποκλίσεις που ανακοστολογούνται στο τέλος της χρήσης και με τις οποίες μειώνεται το κόστος του αποθέματος που εμφανίζεται κατά την απογραφή με το πραγματικό του κόστος.
- 98.99.02 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με το πιστωτικό υπόλοιπο του 95, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

Ο λογαριασμός 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» πιστώνεται σε χρέωση ενός από τους παρακάτω λογαριασμούς :

- 90.02 «Αγορές λογισμένες», στην περίπτωση που έχουμε θετικές αποκλίσεις στις τιμές των αγαθών που αγοράζει η επιχείρηση και ο προσδιορισμός των αποκλίσεων γίνεται κατά την αγορά των υλικών.
- 91.09 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες προϋπολογιστικά» με τις θετικές αποκλίσεις των τιμών των ειδών που αγοράζονται, όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το πραγματικό κόστος, οπότε η καταχώρηση τους στους λογαριασμούς αποθεμάτων (χρέωση του 94 σε πίστωση του 91.09) γίνεται με πρότυπο κόστος. Μετά τον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους, χρεώνεται ο λογαριασμός 91.09 σε πίστωση του 90.02. Η διαφορά ανάμεσα στη χρέωση και στην πίστωση του 91.09 μεταφέρεται στο λογαριασμό 95, εφόσον ακολουθείται η διαδικασία παρακολούθησης των αποθεμάτων που αγοράζονται στο πρότυπο κόστος.
- 92 «Κέντρα – Θέσεις κόστους». Στην περίπτωση που οι οικείοι υπολογαριασμοί του 92 χρεώνονται με πραγματικό κόστος και πιστώνονται με πρότυπες τιμές, οι τυχόν θετικές αποκλίσεις που θα προκύψουν, θα μεταφερθούν στην πίστωση του λογαριασμού 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος».
- 94 «Αποθέματα». Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τις θετικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας, όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε πραγματικές τιμές και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο βιομηχανοποίησης τους. Επίσης, ο λογαριασμός 94 «Αποθέματα» χρεώνεται με τις αρνητικές αποκλίσεις, οι οποίες ενσωματώνονται στο κόστος των αποθεμάτων τέλους

χρήσης, όταν τα αποθέματα εμφανίζονται στον ισολογισμό στο πραγματικό τους κόστος.

- 98.99.02 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με το χρεωστικό υπόλοιπο του 95, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96

«ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ

Στους υπολογαριασμούς του 96 παρακολουθούνται :

- τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής στους υπολογαριασμούς 96.00 – 96.19.
- τα υπολογιστικά έσοδα της επιχείρησης, τα οποία εμφανίζονται στην αναλυτική λογιστική. Καταχωρούνται και αυτά στους υπολογαριασμούς 96.00 – 96.19.
- το κόστος πωληθέντων, το οποίο παρακολουθείται στο λογαριασμό 96.20 «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων». Η ανάπτυξη του λογαριασμού 96.20 είναι αντίστοιχη με την ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών 96.00 – 96.19 και περιλαμβάνει το κόστος παραγωγής ή αγοράς όλων των αποθεμάτων που πωλήθηκαν από την επιχείρηση.
- τα άμεσα έξοδα πωλήσεων τα οποία παρακολουθούνται στο λογαριασμό 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων». Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται και παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται για τη λειτουργία διάθεσης και τα οποία μπορούν να εξατομικευθούν άμεσα κατ' είδος αγαθού.
- τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης τα οποία παρακολουθούνται στο λογαριασμό 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα». Ο λογαριασμός 96.22 δύναται να λειτουργεί με δύο διαφορετικούς τρόπους :

α) για τον προσδιορισμό του μικτού αναλυτικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης μεταφέρονται στο λογαριασμό 96.22 όλα τα κονδύλια εσόδων της επιχείρησης, τα οποία εμφανίζονται στους υπολογαριασμούς του 96.00 έως και 96.19, το κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων από τον 96.20, το σύνολο των άμεσων εξόδων πωλήσεων από τον 96.21. Εφόσον μεταφερθούν τα παραπάνω κονδύλια στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22, γίνεται ο προσδιορισμός του μικτού αποτελέσματος εκμετάλλευσης, δηλαδή του αποτελέσματος που προκύπτει από το άθροισμα των εσόδων από τις κύριες και παρεπόμενες δραστηριότητες

της μείον τα έξοδα που δημιουργήθηκαν για την παραγωγή των εσόδων αυτών.

β) τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7 και τα υπολογιστικά έσοδα αντί να μεταφερθούν πρώτα στους υπολογαριασμούς 96.00 έως και 96.19 και μετά στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 96.22, είναι δυνατό να μεταφερθούν απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς των 96.22 χωρίς καμία μεσολάβηση των 96.00 και 96.19.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 96

Α) Οι υπολογαριασμοί 96.00 έως και 96.19 είναι αυτοί στους οποίους συγκεντρώνονται τα οργανικά έσοδα κατ' είδος και τα υπολογιστικά έσοδα της επιχείρησης και πιστώνονται σε χρέωση ενός από τους παρακάτω λογαριασμούς :

- 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα». Στην περίπτωση αυτή, οι λογαριασμοί 96.00 έως και 96.19 πιστώνονται σε χρέωση του 90.07 με τα πραγματοποιηθέντα οργανικά έσοδα κατ' είδος της επιχείρησης. Αυτό γίνεται στην περίπτωση που ο λογαριασμός 90.07 δε χρεώνεται σε πίστωση ενός εκ των 91.02 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα» και 91.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά».
- 91.02 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα». Στην περίπτωση που η επιχείρηση κάνει ανακατάταξη των οργανικών εσόδων κατ' είδος που ενσωματώνει στην αναλυτική λογιστική προκειμένου να αντλήσει χρήσιμες πληροφορίες. Αρχικά, δηλαδή, ο λογαριασμός 91.02 πιστώνεται σε χρέωση του 90.07 με τα κονδύλια που μεταφέροντα στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης και αφού ακολουθήσει η ανακατάταξη των οργανικών εσόδων κατ' είδος πιστώνεται σε χρέωση ενός εκ των 96.00 έως και 96.19.
- 91.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά». Στην περίπτωση που τα οργανικά έσοδα κατ' είδος που πραγματοποιεί η επιχείρηση δεν είναι εκκαθαρισμένα, τότε αυτά λογιστικοποιούνται στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης με πρότυπες τιμές. Αυτό σημαίνει ότι αρχικά χρεώνεται ο 91.07 σε πίστωση του 96 και στη συνέχεια αφού εκκαθαριστούν τα οργανικά έσοδα κατ' είδος ο 91.07 θα πιστωθεί σε χρέωση του 90.07.
- 90.10 «Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα». Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση που για την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης δε χρησιμοποιείται ο 97.01 «Διαφορές ενσωμάτωσης υπολογιστικών εσόδων».

Οι λογαριασμοί 96.00 έως και 96.19 χρεώνονται σε πίστωση ενός εκ των παρακάτω λογαριασμών :

- 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ'είδος λογισμένα» με τα μειωτικά κονδύλια των λογισμένων εσόδων, δηλαδή επιστροφές ή εκπτώσεις πωλήσεων. Στην περίπτωση, δηλαδή, που κατά την χορήγηση της έκπτωσης από την επιχείρηση δεν καθίσταται δυνατή για διάφορους λόγους η πίστωση του συγκεκριμένου αναλυτικού λογαριασμού εσόδου, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται σε συγκεντρωτικούς λογαριασμούς εκπτώσεων και μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς μετά από κατανομή.
- 90.10 «Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα» με τα μειωτικά στοιχεία των υπολογιστικών εσόδων, που υπολογίζει η επιχείρηση στην αναλυτική λογιστική.
- 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα». Οι λογαριασμοί 96.00 – 96.19 χρεώνονται σε πίστωση του 96.22, προκειμένου να μεταφερθούν τα κονδύλια των οργανικών εσόδων κατ'είδος στον 96.22 και εκεί να προσδιοριστεί το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης. Αυτή η κίνηση πραγματοποιείται μόνο στην περίπτωση που τα οργανικά έσοδα κατ'είδος της επιχείρησης και τα υπολογιστικά έσοδα δεν καταχωρούνται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22.

Β) Ο λογαριασμός **96.20** «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων»

Χρεώνεται σε πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 94 «Αποθέματα» με το κόστος παραγωγής των πωληθέντων προϊόντων ή με το κόστος αγοράς των πωληθέντων εμπορευμάτων.

Πιστώνεται σε χρέωση του 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» προκειμένου να μεταφερθούν τα υπόλοιπα του λογαριασμού στους οικείους υπολογαριασμούς 96.22, ώστε να υπολογιστεί το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης της επιχείρησης.

Γ) Ο λογαριασμός 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων».

Χρεώνεται σε πίστωση του υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου 92.03 «Λειτουργία διάθεσης» με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων που πραγματοποιεί η επιχείρηση.

Πιστώνεται σε χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» προκειμένου να μεταφερθεί το υπόλοιπο του στον 96.22 και να προσδιοριστεί το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης της περιόδου.

Δ) Ο λογαριασμός **96.22** «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» είναι ο λογαριασμός, ο οποίος συγκεντρώνει το σύνολο των οργανικών εσόδων κατ'

είδος και των υπολογιστικών εσόδων που μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης. Επίσης, εδώ συγκεντρώνονται και τα κονδύλια του κόστους παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων και των άμεσων εξόδων πωλήσεων. Σε κάθε στιγμή ο 96.22 – εφόσον έχουν προηγηθεί όλες οι μεταφορές όλων των παραπάνω κονδυλίων στους υπολογαριασμούς του- δείχνει το μικτό κέρδος ή ζημία χρήσης για την επιχείρηση. Δείχνει, δηλαδή, το συνολικό αποτέλεσμα της επιχείρησης που προέκυψε από τις κύριες και παρεπόμενες δραστηριότητες της. Ο λογαριασμός 96.22 λειτουργεί ως εξής :

- πιστώνεται σε χρέωση των υπολογαριασμών 96.00 έως 96.19 για τη μεταφορά των κονδυλίων των οργανικών εσόδων κατ'είδος και των υπολογιστικών εσόδων προκειμένου να υπολογιστεί το μικτό αποτέλεσμα χρήσης. Ωστόσο, όπως έχει ήδη αναφερθεί ο 96.22 μπορεί να πιστωθεί απευθείας (χωρίς καμία μεσολάβηση των υπολογαριασμών 96.00 – 96.19) σε χρέωση των παρακάτω λογαριασμών :
 1. 96.07 «Οργανικά έσοδα κατ'είδος λογισμένα»
 2. 90.10 «Οργανικά έσοδα λογισμένα»
 3. 91.02 «Οργανικά έσοδα κατ'είδος προομαδοποιημένα»
 4. 91.07 «Οργανικά έσοδα κατ'είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά»
- πιστώνεται σε χρέωση του λογαριασμού 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης» κατά τη μεταφορά σε αυτόν της ενδεχόμενης μικτής αναλυτικής ζημίας εκμετάλλευσης που πραγματοποιεί η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσης, ώστε να προσδιοριστεί το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης.
- χρεώνεται σε πίστωση του 96.20 «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων» με το κόστος των πωληθέντων αγαθών της επιχείρησης. Αυτό γίνεται για να μεταφερθεί το κόστος αγοράς ή παραγωγής των πωληθέντων αγαθών στη χρέωση του 96.22 και να προσδιοριστεί το μικτό αναλυτικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης.
- χρεώνεται σε πίστωση του 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων» με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων προκειμένου κι αυτά να μεταφερθούν στους οικείους υπολογαριασμούς έτσι, ώστε να υπολογιστεί το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης για την κλειόμενη διαχειριστική περίοδο.
- χρεώνεται σε πίστωση του 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης» προκειμένου να μεταφερθεί σε αυτόν το μικτό αναλυτικό κέρδος της διαχειριστικής, ώστε να εξαχθεί το συνολικό αποτέλεσμα της χρήσης για την επιχείρηση.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97

«ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ

Στο λογαριασμό 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού» καταχωρούνται οι διαφορές των προϋπολογισμών (οι οποίοι είχαν λογισθεί σε κάποια προηγούμενη κοστολογική περίοδο) από αποτελέσματα των τελικών απολογισμών. Οι θετικές διαφορές που προκύπτουν από την αφαίρεση «προϋπολογισμός – απολογισμός» θεωρούνται ζημιά, ενώ οι αρνητικές διαφορές είναι κέρδος για την επιχείρηση. Ο λογαριασμός 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού» χρησιμοποιείται μόνο, όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί μεθόδους ανακοστολόγησης των διαφορών. Πιο αναλυτικά :

- Διαφορές ενσωμάτωσης είναι εκείνες που προκύπτουν κατά την ενσωμάτωση των οργανικών εξόδων κατ' είδος στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης. Επίσης, οι διαφορές ενσωμάτωσης προκύπτουν και κατά την ενσωμάτωση των οργανικών εσόδων κατ' είδος στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης.
- Διαφορές καταλογισμού εμφανίζονται, όταν γίνεται ο καταλογισμός του κόστους λειτουργίας στους φορείς κόστους της επιχείρησης.
- Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού δημιουργούνται (πάντα υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί μεθόδους πρότυπης κοστολόγησης) στις παρακάτω περιπτώσεις :

α) Στην περίπτωση που ο λογισμός των υπολογιστικών εξόδων στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους γίνεται με τη χρήση του λογαριασμού του 97 και όχι με την εναλλακτική χρήση του 90.09 «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα».

β) Σε ορισμένες περιπτώσεις που πραγματοποιούνται έξοδα που έχουν εξαιρετικό και έκτακτο χαρακτήρα καθώς και όταν γίνονται δαπάνες που είναι συνηθισμένες κατά την ομαλή ροή των εργασιών της επιχείρησης, αλλά το ύψος τους ξεφεύγει πέρα από το κανονικό τότε τα στοιχεία αυτά κόστους ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης με τη χρήση του λογαριασμού 97.

γ) Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού δημιουργούνται και κατά το τέλος της διαχειριστικής χρήσης από τα πλεονάσματα ή ελλείμματα των αποθεμάτων που προκύπτουν κατά τη διενέργεια της φυσικής απογραφής. Επισημαίνεται ότι διαφορές απογραφής δημιουργούνται και σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση η επιχείρηση αποφασίσει να διενεργήσει φυσική απογραφή των αποθεμάτων της κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης.

δ) Επίσης, οι διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού προκύπτουν στη περίπτωση που η επιχείρηση δεν ενσωματώνει στους τελικούς φορείς κόστους το σύνολο των σταθερών εξόδων, αλλά ένα μόνο μέρος και μάλιστα ανάλογο προς την παραγωγική δραστηριότητα σε σχέση με την κανονική. Εφαρμόζει, δηλαδή, μεθόδους ορθολογικής κοστολόγησης.

ε) Στην περίπτωση που η επιχείρηση χρησιμοποιεί μεθόδους πρότυπης κοστολόγησης, τα υλικά που αναλώνονται κατά την ομαλή ροή της παραγωγικής διαδικασίας, καθώς και τα πωλούμενα αποθέματα αποτιμώνται στην αρχή σε πρότυπες τιμές. Στη συνέχεια, όταν προσδιοριστεί η πραγματική τους αξία, η διαφορά μεταξύ πρότυπης και πραγματικής τιμής πηγαίνει στο λογαριασμό 97.02.01 «Διαφορές αποτίμησης αναλωμένων ή πωλούμενων αποθεμάτων» και από εκεί μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

στ) Στην περίπτωση που η επιχείρηση χρησιμοποιεί πρότυπη κοστολόγηση κα γίνεται ο καταλογισμός του λειτουργικού κόστους των τμημάτων στους τελικούς φορείς κόστους χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 97.

ζ) Στην περίπτωση που αντικρίζονται στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης κονδύλια εξόδων για τα οποία, όμως, τη στιγμή της καταχώρησης το πραγματικό ύψος τους, τότε η ενσωμάτωση γίνεται σε πρότυπες τιμές. Στη συνέχεια, όταν οριστικοποιηθεί το πραγματικό ύψος του κονδυλίου των εξόδων, η διαφορά θα μεταφερθεί στο λογαριασμό 97.02.05 «Διαφορές πραγματικών – κοστολογημένων εξόδων».

η) Στην περίπτωση εκείνη, κατά την οποία αντικρίζονται στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης κονδύλια εσόδων, το ύψος των οποίων δεν έχει γίνει γνωστό ακόμα στην επιχείρηση, τότε ο λογισμός των εσόδων αυτών στους λογαριασμούς της ομάδας 9 του ΕΓΛΣ γίνεται σε πρότυπες τιμές. Όταν, αργότερα, γίνει γνωστό το πραγματικό ύψος των εσόδων αυτών, η διαφορά μεταξύ πραγματικής και υπολογιστικής τιμής θα μεταφερθεί στο λογαριασμό 97.03 «Διαφορές πραγματοποιημένων – Λογισμένων εσόδων».

θ) Επίσης, στο λογαριασμό 97 μεταφέρονται όλα τα κονδύλια εξόδων που λογιστικοποιούνται στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης και τα οποία αντιστοιχούν σε έξοδα, τα οποία δεν αναγνωρίζονται στη γενική λογιστική.

ΤΡΟΠΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 97

97.00 «Διαφορές ενσωμάτωσης υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων»

Ο συγκεκριμένος δευτεροβάθμιος χρησιμοποιείται όταν η επιχείρηση θέλει να ενσωματώσει στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης υπολογιστικά έξοδα και διαφορές αποσβέσεων (στην περίπτωση που η επιχείρηση αποφασίσει ότι πρέπει να ενσωματώσει στην αναλυτική λογιστική μεγαλύτερο ποσό αποσβέσεων από εκείνο που ενέταξε στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής).

Ο λογαριασμός 97.00 «Διαφορές ενσωμάτωσης υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων» πιστώνεται σε χρέωση ενός εκ των παρακάτω λογαριασμών :

- 92 «Κέντρα θέσεις κόστους». Ο λογαριασμός 92 χρεώνεται με το ποσό των υπολογιστικών εξόδων και των διαφορών αποσβέσεων που επιβαρύνουν το κόστος λειτουργίας των τμημάτων της επιχείρησης υπό την προϋπόθεση ότι δεν προηγείται ανακατάταξη των εξόδων αυτών. Σε περίπτωση που η επιχείρηση θέλει να κάνει ανακατάταξη των συγκεκριμένων εξόδων πριν τα εντάξει στις θέσεις κόστους του 92, θα πιστώσει τον 97 σε χρέωση ενός εκ των δευτεροβάθμιων του 91 «Ανακατάταξη εξόδων αγορών – εσόδων». Στη συνέχεια, τα ποσά αυτά θα μεταφερθούν σε χρέωση του 92 «Κέντρα – Θέσεις κόστους».
- Ο λογαριασμός 97.00 «Διαφορές ενσωμάτωσης υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων» χρεώνεται στο τέλος της χρήσης με το συνολικό ποσό των υπολογιστικών εξόδων και διαφορών αποσβέσεων που έχουν μεταφερθεί σε αυτόν κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, προκειμένου να μεταφερθούν τα ποσά αυτά, στα αποτελέσματα χρήσης και πιο συγκεκριμένα στον 98.99.03 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού». Συνέπεια της χρήσης του παραπάνω λογαριασμού είναι το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης είναι ίσο με εκείνο της γενικής λογιστικής. Βέβαια, η επιχείρηση μπορεί αντί του 97.00 να χρησιμοποιήσει εναλλακτικά τον 90.09 «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα».

97.01 «Διαφορές ενσωμάτωσης υπολογιστικών εσόδων»

Στο συγκεκριμένο λογαριασμό παρακολουθούνται τα υπολογιστικά έσοδα της επιχείρησης. Ο λογαριασμός 97.01 χρεώνεται σε πίστωση ενός εκ των 96.00 έως και 96.19 ή εναλλακτικά απευθείας του 96.22 (ανάλογα με τον τρόπο που έχει επιλέξει η επιχείρηση για τη μεταφορά των εσόδων που ενσωματώνει στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης στον 96). Η

διαδρομή αυτή ακολουθείται μόνο στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν επιθυμεί να κάνει ανακατάταξη των υπολογιστικών εσόδων πριν τα εντάξει στους υπολογαριασμούς του 96 «Εσοδα μικτά – αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης». Αν θέλει πρώτα να τα ανακατατάξει, τότε ο 97.01 θα χρεωθεί σε πίστωση του 91.02 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα». Στη συνέχεια, τα ποσά αυτά θα μεταφερθούν από τον 91.02 στον 96. Στο τέλος της χρεωστικής περιόδου, το χρεωστικό υπόλοιπο του 97.01 μεταφέρεται και αυτό στα αποτελέσματα χρήσης στο λογαριασμό 98.99.03 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού».

97.02 «Διαφορές ενσωμάτωσης εξόδων – κόστους αποθεμάτων»

Ο λογαριασμός 97.02 «Διαφορές ενσωμάτωσης εξόδων – κόστους αποθεμάτων» χρεώνεται σε πίστωση ενός εκ των παρακάτω λογαριασμών :

- 90.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα». Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται σε πίστωση του 97.02 στις περιπτώσεις εκείνες που πραγματοποιούνται έξοδα που έχουν εξαιρετικό και έκτακτο χαρακτήρα, καθώς και δαπάνες που είναι συνηθισμένες κατά την ομαλή ροή των εργασιών της επιχείρησης, αλλά το ύψος τους ξεφεύγει πάνω από το κανονικό όριο. Το ποσό των δαπανών πέρα του κανονικού και οι έκτακτες δαπάνες χαρακτηρίζονται ως μη κοστολογήσιμες και αντικρίζονται στη αναλυτική λογιστική με τη χρέωση του 97.02 σε πίστωση του διάμεσου λογαριασμού 90.06. Αυτό συμβαίνει με την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση δεν επιθυμεί να κάνει ανακατάταξη των εξόδων αυτών.
- Υπολογαριασμοί 91.00 έως και 91.05. Σε περίπτωση που η επιχείρηση θέλει να κάνει ανακατάταξη των μη κοστολογήσιμων εξόδων που εντάσσει στην αναλυτική λογιστική, τότε ο λογαριασμός 90.06 θα πιστωθεί σε χρέωση ενόα από τους υπολογαριασμούς του 91. Στη συνέχεια οι υπολογαριασμοί 91.00 έως και 91.05 θα πιστωθούν για να μεταφερθούν τα κονδύλια των μη κοστολογήσιμων δαπανών στο λογαριασμό 97.02 «Διαφορές ενσωμάτωσης εξόδων κόστους αποθεμάτων».
- 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά». Στην περίπτωση που κατά την ένταξη των μη κοστολογούμενων εξόδων στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί το πραγματικό ύψος, τότε χρησιμοποιούμε το λογαριασμό 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά». Ο λογαριασμός αυτός, δηλαδή, χρεώνεται σε πίστωση του 90.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα» για να αντικριστούν στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης τα κονδύλια των μη κοστολογήσιμων εξόδων και στη συνέχεια πιστώνεται σε χρέωση του 97.02 «Διαφορές ενσωμάτωσης – εξόδων – Κόστους αποθεμάτων», προκειμένου να μεταφερθούν στο λογαριασμό αυτό τα

συγκεκριμένα ποσά, τα οποία έχουν υπολογιστεί σε πρότυπες τιμές. Σε περίπτωση που αργότερα προκύψει θετική διαφορά μεταξύ της αξίας των μη κοστολογήσιμων εξόδων, που έχει υπολογιστεί σε πρότυπες τιμές και της πραγματικής τους αξίας, τότε ο 97.02 θα χρεωθεί ξανά σε πίστωση του 91.06.

- 91.09 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες προϋπολογιστικά». Σε περίπτωση που υπάρξει χρεωστική διαφορά μεταξύ της πρότυπης τιμής, με βάση την οποία ενσωμάτωσε η επιχείρηση στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης κάποια αποθέματα, και της πραγματικής τους αξίας τότε θα χρεωθεί ο 97.02 σε πίστωση του λογαριασμού 91.09 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες προϋπολογιστικά».
- 94 «Αποθέματα». Σε περίπτωση που η επιχείρηση πουλά ή αναλώνει αποθέματα (κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της) σε τιμή μικρότερη από την τιμή κτήσης τους, τότε οι χρεωστικές διαφορές του κόστους αναλωθέντων ή αγοράς πωληθέντων μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 97.02. Αυτό συμβαίνει μόνο, όταν η επιχείρηση δεν εφαρμόζει μεθόδους πρότυπης κοστολόγησης.
- 98.99.03 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού». Με την πίστωση του συγκεκριμένου λογαριασμού μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του 97.02 «Διαφορές ενσωμάτωσης εξόδων – κόστους αποθεμάτων».

Ο λογαριασμός 97.02 «Διαφορές ενσωμάτωσης εξόδων – κόστους αποθεμάτων» πιστώνεται σε χρέωση ενός εκ των παρακάτω λογαριασμών :

- 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά». Στην περίπτωση που η επιχείρηση υπολογίσει με πρότυπες τιμές την αξία των μη κοστολογήσιμων εξόδων της και προκύψουν πιστωτικές διαφορές μεταξύ της υπολογιστικής τιμής και της πραγματικής αξίας των εξόδων αυτών, τότε χρεώνει τον 91.06 σε πίστωση του λογαριασμού 97.02.
- 91.09 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες προϋπολογιστικά». Σε περίπτωση που υπάρξει πιστωτική διαφορά μεταξύ της πρότυπης τιμής, με βάση την οποία ενσωμάτωσε η επιχείρηση στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης ορισμένες παρτίδες αποθεμάτων, και της πραγματικής τους αξίας τότε ο λογαριασμός 97.02 θα πιστωθεί σε χρέωση του 91.09 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες προϋπολογιστικά».
- 94 «Αποθέματα». Σε περίπτωση που η επιχείρηση πουλά ή αναλώνει αποθέματα (κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της) σε τιμή μεγαλύτερη από την τιμή κτήσης τους, τότε οι πιστωτικές διαφορές του κόστους αναλωθέντων ή αγοράς πωληθέντων αποθεμάτων μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 97.02. Αυτό, βέβαια,

συμβαίνει μόνο στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν εφαρμόζει μεθόδους πρότυπης κοστολόγησης.

- 98.99.03 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού». Με τη χρέωση του συγκεκριμένου λογαριασμού μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 97.02 «Διαφορές ενσωμάτωσης εξόδων – κόστους αποθεμάτων».

97.03 «Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων»

Στο συγκεκριμένο λογαριασμό μεταφέρονται όλα τα κονδύλια που αφορούν διαφορές μεταξύ των πραγματοποιημένων εσόδων της επιχείρησης και εκείνων που υπολόγισε αρχικά με πρότυπες τιμές, όταν τα ενσωμάτωσε στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης. Πιο συγκεκριμένα ο λογαριασμός 97.03 «Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων» χρεώνεται ή πιστώνεται σε αντίθετη κίνηση ενός από τους παρακάτω λογαριασμούς :

- 91.07 «Εσοδα ενσωματωμένα προϋπολογιστικά». Όταν κατά την ενσωμάτωση των εσόδων στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης δεν είναι γνωστό το πραγματικό τους ύψος, τότε τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στους λογαριασμούς στους λογαριασμούς της ομάδας 9 σε πρότυπες τιμές. Όταν αργότερα γίνει γνωστό το πραγματικό ύψος των εσόδων αυτών, τότε γίνεται η σύγκριση του κονδυλίου των πραγματικών εσόδων με εκείνα που ενσωμάτωσε η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης σε πρότυπες τιμές. Αν η διαφορά είναι πιστωτική, τότε ο 97.03 πιστώνεται σε χρέωση 91.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προϋπολογιστικά». Αν είναι χρεωστική, τότε γίνεται η αντίθετη κίνηση, δηλαδή ο 97.03 χρεώνεται σε πίστωση του 91.07.
- 98.99.03 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού». Ο λογαριασμός 97.03 χρεώνεται σε πίστωση του 98.99.03 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού», προκειμένου να μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο. Αντίστοιχα, ο λογαριασμός 97.03 «Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων» πιστώνεται σε χρέωση του 98.99.03 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού», ώστε να μεταφερθεί στα αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσης το χρεωστικό του υπόλοιπο.

97.10 «Διαφορές καταλογισμού»

Ο λογαριασμός αυτός χρεοπιστώνεται με τα ποσά που αντιστοιχούν σε διαφορές καταλογισμού. Πιο συγκεκριμένα ο λογαριασμός 97.10 χρεώνεται και πιστώνεται με αντίστοιχη χρεοπίστωση ενός από τους παρακάτω λογαριασμούς :

- 92 «Κέντρα – Θέσεις κόστους». Ο λογαριασμός 97.10 «Διαφορές καταλογισμού» χρεώνεται σε πίστωση του 92, όταν προκύπτουν χρεωστικές διαφορές καταλογισμού, κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους είτε στα τμήματα της επιχείρησης, κύρια και βοηθητικά, τα οποία αποτελούν θέσεις κόστους είτε στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους. Αν οι διαφορές καταλογισμού που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους είναι πιστωτικές, τότε θα διενεργηθεί η αντίθετη κίνηση, δηλαδή θα χρεωθεί ο λογαριασμός 92 σε πίστωση του 97.10 «Διαφορές καταλογισμού».
- 92 «Κέντρα – Θέσεις κόστους» ή 93 «Κόστος παραγωγής ή παραγωγή σε εξέλιξη». Σε περίπτωση που η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο της ορθολογικής κοστολόγησης (και όχι της ιστορικής) και κάποια από τα τμήματα της υποαπασχολούνται, τότε θα ενσωματώσει στο κόστος των προϊόντων, τμήμα μόνο του σταθερού κόστους ανάλογο με το ύψος της παραγωγικής δραστηριότητας σε σχέση με την κανονική. Η χρεωστική διαφορά που θα προκύψει, θα μεταφερθεί στη χρέωση του 97.10 και σε πίστωση ενός εκ των 92 ή 93. Σε περίπτωση που ορισμένοι τομείς της επιχείρησης υπεραπασχολούνται, τότε στο κόστος των προϊόντων που παράγονται, θα απορροφηθεί μεγαλύτερο ποσό σταθερού κόστους από αυτό που αντιστοιχεί στο ύψος της κανονικής δραστηριότητας. Αυτή η υπεραπορρόφηση σταθερών εξόδων θα είναι και σε αυτή την περίπτωση ίση με το λόγο του πραγματικό προς το κανονικό επίπεδο παραγωγικής δραστηριότητας. Οι πιστωτικές διαφορές που θα δημιουργηθούν, θα μεταφερθούν στην πίστωση του λογαριασμού 97.10 και σε χρέωση ενός εκ των 92 ή 93.
- 93 «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» Στο τέλος της χειριστικής χρήσης κατά τη διενέργεια της φυσικής απογραφής των αποθεμάτων, αν διαπιστωθεί έλλειμμα στην ποσότητα των υλικών που βρίσκονται στη γραμμή παραγωγής για κατεργασία, τότε θα χρεωθεί ο 97.10 σε πίστωση του λογαριασμού 93. Η αντίθετη κίνηση θα συμβεί σε περίπτωση που διαπιστωθεί πλεόνασμα στην ποσότητα των αποθεμάτων που βρίσκονται στη γραμμή παραγωγής, δηλαδή θα χρεωθεί ο 93 σε πίστωση του 97.10.
- 98.99.03 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού». Ο συγκεκριμένος λογαριασμός πιστώνεται σε χρέωση του 97.10, προκειμένου να μεταφερθούν στα αποτελέσματα χρήσης οι πιστωτικές διαφορές καταλογισμού και χρεώνεται σε πίστωση του λογαριασμού 97.10 «Διαφορές καταλογισμού», προκειμένου να μεταφερθούν στα αποτελέσματα χρήσης οι χρεωστικές διαφορές καταλογισμού.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 98

«ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ

Ο λογαριασμός 98 «Αναλυτικά αποτελέσματα» είναι αυτός που στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου παρουσιάζει το συνολικό αποτέλεσμα χρήσης της επιχείρησης στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης. Σε αυτόν, δηλαδή, συγκεντρώνονται τα κονδύλια των αποτελεσματικών λογαριασμών είτε αυτά είναι αποτέλεσμα των οργανικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης είτε είναι αποτέλεσμα από έκτακτες ανόργανες πράξεις.

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 98 – σε αντίθεση με τον πρωτοβάθμιο που είναι υποχρεωτικός – δεν είναι υποχρεωτικοί για την επιχείρηση όσον αφορά την τήρησή τους. Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση μπορεί να αναλύσει το λογαριασμό 98 στο βαθμό και με τον τρόπο εκείνο που ικανοποιεί καλύτερα της ανάγκες της. Αυτό συνεπάγεται ότι η διάρθρωση του λογαριασμού 98 καθώς και ορισμένα ποσά ενδέχεται να διαφέρουν από τον τρόπο ανάπτυξης του λογαριασμού 86 της γενικής λογιστικής. Για παράδειγμα οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» και 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού», το αποτέλεσμα των οποίων μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης της διαχειριστικής περιόδου, δεν εμφανίζονται στο λογαριασμό 86 της γενικής λογιστικής.

Στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης, το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης προσδιορίζεται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης». Το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης, όπως αυτό προσδιορίζεται στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης, ισούται με το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης του λογαριασμού 86 της γενικής λογιστικής, μόνο στην περίπτωση που για την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων και εξόδων στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού». Στην περίπτωση που για την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων και εξόδων στην αναλυτική λογιστική χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί 90.09 «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα» και 90.10 «Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα», το συνολικό αποτέλεσμα χρήσης, όπως αυτό προσδιορίζεται στην αναλυτική λογιστική, ισούται με :

$98.99 \text{ «Αποτελέσματα χρήσης»} = 86.99 \text{ «Καθαρό αποτέλεσμα χρήσης»} + \text{Υπολογιστικά έσοδα} - \text{Υπολογιστικά έξοδα}$

Σε περίπτωση που η επιχείρηση χρησιμοποιεί τους οικείους υπολογισμούς του 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού», προκειμένου να εντάξει τα υπολογιστικά έσοδα και έξοδα στην αναλυτική λογιστική. Το καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, όπως αυτό καθορίζεται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης» είναι ίσο με το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης του λογαριασμού 86.99 «Αποτελέσματα χρήσης» της

γενικής λογιστικής. Ωστόσο, το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, όπως υπολογίζεται στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, διαφέρει από το αντίστοιχο μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης του λογαριασμού 80.01 «Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» της γενικής λογιστικής. Η διαφορά αυτή οφείλεται στις αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, στις διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού και στα υπολογιστικά έσοδα και έξοδα που εντάσσει η επιχείρηση στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης. Πιο συγκεκριμένα :

86.01 «Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» = 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» + Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού + Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος + Υπολογιστικά έξοδα – Υπολογιστικά έσοδα

(εννοείται ότι διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού καθώς και αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος μπορούν να πάρουν είτε θετικό είτε αρνητικές τιμές στην εξίσωση.)

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 98

Ο λογαριασμός 98.00 έως και 98.98 δεν είναι υποχρεωτικοί. Επομένως, η ανάπτυξη τους γίνεται από την επιχείρηση ελεύθερα σύμφωνα με όποιο τρόπο ικανοποιεί καλύτερα τις ανάγκες της.

Ο λογαριασμός 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης» χρεώνεται σε πίστωση ενός εκ των παρακάτω λογαριασμών :

- 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα». Ο διάμεσος λογαριασμός 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα» πιστώνεται σε χρέωση του λογαριασμού 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης», προκειμένου να αντικριστεί στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης, το χρεωστικό υπόλοιπο των λογαριασμών των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής. Σε περίπτωση που η επιχείρηση επιθυμεί την ανακατάταξη των χρεωστικών κονδυλίων των έκτακτων ανόργανων αποτελεσμάτων, που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω του λογαριασμού 90.08, θα χρεώσει τον 91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα προϋπολογιστικά» σε πίστωση του 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα». Στη συνέχεια, ο λογαριασμός 91.08 θα πιστωθεί σε χρέωση του λογαριασμού 98.99.
- 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας». Ο λογαριασμός 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας» πιστώνεται προκειμένου να μεταφερθούν στα αποτελέσματα χρήσης, τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας κατά τη διαχειριστική χρήση.
- 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης». Ο συγκεκριμένος λογαριασμός πιστώνεται για να μεταφερθούν στα αποτελέσματα

χρήσης, τα έξοδα που πραγματοποίησε η επιχείρηση για έρευνα και ανάπτυξη κατά τη κλειόμενη διαχειριστική περίοδο.

- 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διάθεσης». Με την πίστωση του λογαριασμού αυτού, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης όλα τα ποσά που ξόδεψε η επιχείρηση για τη διάθεση προϊόντων ή εμπορευμάτων στους πωλητές της.
- 92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας». Ομοίως με την πίστωση του λογαριασμού 92.04 μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, τα έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας της επιχείρησης για την κλειόμενη διαχειριστική περίοδο.
- 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος». Σε περίπτωση που ο λογαριασμός 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» παρουσιάζει χρωστικό υπόλοιπο, δηλαδή οι πρότυπες τιμές κοστολόγησης των προϊόντων ή των εμπορευμάτων της επιχείρησης είναι μεγαλύτερες από την πραγματική τους αξία, τότε το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται, στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, στα αποτελέσματα χρήσης κατά το τμήμα εκείνο των αποκλίσεων που δεν αφορά το τελικό απόθεμα χρήσης, όπως αυτό προκύπτει μετά τη διενέργεια της φυσικής απογραφής.
- 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης». Στη χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσης μεταφέρεται από τον 96.22, το κονδύλιο εκείνο που αφορά τις μικτές ζημίες εκμετάλλευσης της κλειόμενης χρήσης. Τις ζημίες, δηλαδή, που προκύπτουν από τις κύριες και παρεπόμενες δραστηριότητες της επιχείρησης.
- 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού». Στη χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσης μεταφέρεται, ακόμη, τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού».
- 98.99.99 «Καθαρά αποτελέσματα». Σε περίπτωση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μετά τη μεταφορά όλων των απαιτούμενων κονδυλίων στο λογαριασμό 98.99, ο συγκεκριμένος λογαριασμός παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό μεταφέρεται σε πίστωση του λογαριασμού 98.99.99 «Καθαρά αποτελέσματα».
- 90 «Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί», 94 «Αποθέματα», 99 «Εσωτερικές διασυνδέσεις». Οι λογαριασμοί αυτοί πιστώνονται κατά τη διενέργεια κλεισίματος των βιβλίων της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, σε χρέωση των καθαρών κερδών χρήσης που πραγματοποίησε η επιχείρηση.

Ο λογαριασμός 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης» πιστώνεται σε χρέωση ενός εκ των παρακάτω λογαριασμών :

- 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα». Ο διάμεσος λογαριασμός 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα» χρεώνεται σε πίστωση του λογαριασμού

98.99 «Αποτελέσματα χρήσης», ώστε να αντικριστεί στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης, το πιστωτικό υπόλοιπο των λογαριασμών των έκτακτων ανόργανων αποτελεσμάτων της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής. Σε περίπτωση που η επιχείρηση την ανακατάταξη των πιστωτικών κονδυλίων των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω του λογαριασμού 90.08 τότε θα χρεώσει τον 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα» σε πίστωση του 91.08 «αποτελέσματα ενσωματωμένα προϋπολογιστικά». Στη συνέχεια ο λογαριασμός 91.08 θα χρεωθεί και τα κονδύλια που περιλαμβάνει θα μεταφερθούν στην πίστωση του 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης».

- 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος». Σε περίπτωση που ο λογαριασμός 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο, δηλαδή οι πρότυπες τιμές κοστολόγησης των εμπορευμάτων ή των προϊόντων της επιχείρησης είναι μικρότερες από την πραγματική τους αξία, το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, στα αποτελέσματα χρήσης, κατά το τμήμα εκείνο των αποκλίσεων που δεν αφορά το τελικό απόθεμα χρήσης, όπως αυτό προκύπτει μετά τη διενέργεια της φυσικής απογραφής.
- 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης». Στην πίστωση των αποτελεσμάτων χρήσης μεταφέρεται από τον 96.22, το κονδύλιο που αντιστοιχεί στα μικτά κέρδη εκμετάλλευσης, δηλαδή τα κέρδη που προκύπτουν από τις κύριες και παρεπόμενες δραστηριότητες της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου.
- 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού». Στην πίστωση των αποτελεσμάτων χρήσης μεταφέρεται, ακόμη και το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού».
- 98.99.99 «Καθαρά αποτελέσματα». Αν στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μετά τη μεταφορά όλων των απαιτούμενων κονδυλίων στο λογαριασμό 98.99, ο συγκεκριμένος λογαριασμός παρουσιάζει λογιστικό υπόλοιπο, το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 98.99.99 «Καθαρά αποτελέσματα».
- 90 «Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί», 99 «Εσωτερικές διασυνδέσεις». Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται κατά τη διαδικασία κλεισίματος των βιβλίων της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης σε πίστωση των καθαρών ζημιών χρήσης που πραγματοποίησε η επιχείρηση.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 99

«ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

- Οι λογαριασμοί των εσωτερικών διασυνδέσεων δύνανται να χρησιμοποιούνται στο λογιστικό κύκλωμα μίας αυτόνομης λογιστικής μονάδας ως αυτόνομοι λογαριασμοί. Στην περίπτωση αυτή, η λογιστική κόστους για τη συγκεκριμένη λογιστική μονάδα λειτουργεί αποκεντρωμένα.
- Επίσης, οι υπολογαριασμοί του 99 «Εσωτερικές διασυνδέσεις» μπορούν να λειτουργούν και ως αντικριζόμενοι στην περίπτωση που κάθε μία από τις μονάδες της επιχείρησης τηρεί σύστημα αυτόνομης αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 99

- 99.00 «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα». Στην περίπτωση που η λογιστική κόστους για τη συγκεκριμένη λογιστική μονάδα λειτουργεί αποκεντρωμένα, ο συγκεκριμένος λογαριασμός πιστώνεται ή χρεώνεται σε αντίστοιχη χρεοπίστωση ενός από τους παρακάτω λογαριασμούς :

α) Λειτουργεί ως διάμεσος μεταξύ του λογαριασμού 92 «Κέντρα – Θέσεις κόστους» και του 93 «Κόστος παραγωγής». Αρχικά, δηλαδή, χρεώνεται σε πίστωση του λογαριασμού 92 και στη συνέχεια πιστώνεται σε χρέωση του λογαριασμού 93, ώστε να αποτυπωθεί λογιστικά η ενσωμάτωση του κόστους παραγωγικής λειτουργίας στο υπό κατασκευή προϊόν.

β) Επίσης, ο λογαριασμός 99.00 «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα» λειτουργεί σα διάμεσος μεταξύ των υπολογαριασμών του 93 κατά τη διαδικασία καταλογισμού του κόστους παραγωγής στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους.

γ) Τέλος, ο λογαριασμός 99.00 «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα» χρησιμοποιείται σα διάμεσος μεταξύ του λογαριασμού 94 «Αποθέματα» και των 92 ή 93 κατά περίπτωση. Προκειμένου, δηλαδή, να αποτυπωθεί λογιστικά η μεταφορά του κόστους των αποθεμάτων στα κέντρα κόστους του λογαριασμού 92 «Κέντρα – Θέσεις κόστους» ή στη γραμμή της παραγωγικής διαδικασίας του λογαριασμού 93 «Κόστος παραγωγής» αρχικά χρεώνουμε τον 99.00 σε πίστωση του λογαριασμού 94 (η εγγραφή αυτή γίνεται στο ημερολόγιο εξαγωγών αποθήκης). Αντίστοιχα το κέντρο κόστους ή το τμήμα παραγωγής χρεώνει τον κατάλληλο υπολογαριασμό του 92 ή του 93 αντίστοιχα και πιστώνει τον υπολογαριασμό 99 «Διασυνδέσεις στο αυτό κατάστημα».

- λογαριασμός 99.00 «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάσταση» δύναται επίσης να πιστωθεί σε χρέωση ενός εκ των παρακάτω λογαριασμών :
 - α) 92 «Κέντρα – Θέσεις κόστους». Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται σε πίστωση των διασυνδέσεων μέσα στο αυτό κατάσταση κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού στο κόστος παραγωγικής λειτουργίας.
 - β) 93 «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)». Ο λογαριασμός 93 χρεώνεται σε πίστωση του λογαριασμού 99 κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού του κόστους παραγωγικής λειτουργίας στους ενδιάμεσους και στους τελικούς φορείς κόστους.
 - γ) 94 «Αποθέματα». Ο λογαριασμός 94 «Αποθέματα» πιστώνεται σε χρέωση του 99, όταν λογιστικοποιείται το κόστος των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους, με βάση τα ανακεφαλαιωτικά δεδομένα του ημερολογίου καταλογισμού του κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους.
- Λογαριασμός 99.01 «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα». Ο λογαριασμός 99.01 «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» πιστώνεται σε χρέωση ενός εκ 91 έως και 94 με την αξία με την αξία των εμπορευμάτων ή προϊόντων που λαμβάνει η συγκεκριμένη μονάδα της επιχείρησης από άλλες μονάδες ή υποκαταστήματα. Στο τέλος της χρήσης, μετά τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος χρήσης, ο λογαριασμός 99.01 πιστώνεται και κλείνει σε χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.
- Λογαριασμός 99.02 «Χορηγήσεις που δόθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα». Ο λογαριασμός 99.02 «Χορηγήσεις που δόθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» χρεώνεται σε πίστωση είτε του λογαριασμού 92 «Κέντρα – Θέσεις κόστους» είτε του λογαριασμού 94 «Αποθέματα» με την αξία των εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπηρεσιών που χορηγεί η συγκεκριμένη οικονομική μονάδα της επιχείρησης σε άλλες οικονομικές μονάδες που ανήκουν στην ίδια εταιρεία. Στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μετά τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος χρήσης, ο λογαριασμός 99.02 «Χορηγήσεις που δόθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» πιστώνεται και κλείνει σε χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα. Γίνεται, λοιπόν, σαφές ότι οι

λογαριασμοί 99.01 και 99.02 λειτουργούν ως αντικριζόμενοι, δηλαδή αντικρίζουν τη διακίνηση εμπορευμάτων, προϊόντων και υπηρεσιών μεταξύ των μονάδων που ανήκουν στην ίδια επιχείρηση.

ΜΕΡΟΣ 2^ο

Η ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΟΥ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΤΟΥΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

ΓΕΝΙΚΑ

Ο έλεγχος των αποθεμάτων αποτελεί το σημαντικότερο κομμάτι της δουλειάς ενός ελεγκτή κι αυτό γιατί τα αποθέματα αποτελούν ένα μεγάλο τμήμα το ενεργητικού μίας επιχείρησης, ενώ παράλληλα υπάρχει μία αυξημένη πιθανότητα να διαπραχθεί κάποια απάτη που να έχει σχέση με τους λογαριασμούς των αποθεμάτων.

Επίσης, ένας άλλος σημαντικός λόγος, για τον οποίο ο ελεγκτής δίνει μεγάλη προσοχή στα αποθέματα είναι ο σημαντικός βαθμός μεταβολής στις τιμές των αποθεμάτων, καθώς οι τιμές τους παρουσιάζουν διαχρονικά αυξομειώσεις, γεγονός που ενδέχεται να εγκυμονεί κινδύνους για τη μελλοντική πορεία της επιχείρησης.

Ακόμη, αξίζει να σημειωθεί ότι η αξία των αποθεμάτων επηρεάζει το κόστος πωληθέντων της επιχείρησης και κατά συνέπεια το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης και το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης.

αρχικό απόθεμα χρήσης + αγορές περιόδου = κόστος πωληθέντων + τελικό απόθεμα περιόδου

Από την παραπάνω εξίσωση διαπιστώνουμε ότι όσο το μεγαλύτερο είναι το κόστος τελικού αποθέματος χρήσης τόσο μικρότερο είναι το κόστος πωληθέντων και τόσο μεγαλύτερο το αποτέλεσμα της περιόδου για την επιχείρηση.

Ένας άλλος λόγος για τον οποίο οι ορκωτοί ελεγκτές δίνουν μεγάλη σημασία στα αποθέματα είναι το γεγονός ότι η επαλήθευση της ποσότητας

και της αξίας τους είναι εξαιρετικά δύσκολη και απαιτεί περισσότερο χρόνο και προσπάθεια σε σχέση με την εξακρίβωση και επαλήθευση άλλων στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αυτή η δυσκολία στον προσδιορισμό των αποθεμάτων κατά ποσότητα και αξία οφείλεται σε λόγους όπως :

1. Μεγάλες ποσότητες αποθεμάτων και μεγάλη ποικιλία όσον αφορά τα είδη του αποθέματος.
2. Φύλαξη των αποθεμάτων σε πολλούς διαφορετικούς χώρους και όχι σε μία ενιαία αποθήκη.
3. Πιθανότητα καταστροφής ορισμένης ποσότητας αποθέματος λόγω κακής φύλαξης, παρέλευσης της ημερομηνίας λήξης, φυσικά φαινόμενα κτλ.
4. Πιθανότητα να έχει πραγματοποιηθεί υπεξαίρεση κάποιας ποσότητας αποθέματος.

Όπως έχει αναφερθεί και πιο πάνω τα αποθέματα αποτελούν ένα μεγάλο τμήμα του ενεργητικού για τη μεγάλη πλειοψηφία των επιχειρήσεων. Η εξακρίβωση, λοιπόν, της πραγματικής τους αξίας έχει πολλή μεγάλη σημασία για τον ορκωτό ελεγκτή, γιατί τον βοηθά στην προσπάθεια του να παρουσιάσει την πραγματική εικόνα της επιχείρησης.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗ

Η φυσική απογραφή των αποθεμάτων αποτελεί για τον ελεγκτή το βασικό πυλώνα, πάνω στον οποίο στηρίζεται το ελεγκτικό του έργο και η προσπάθεια του να διαπιστώσει αν όντων οι οικονομικές καταστάσεις που του έχει δώσει η διοίκηση της επιχείρησης παρουσιάζουν την πραγματική εικόνα των αποθεμάτων.

Με τον όρο φυσική απογραφή εννοούμε τον προσδιορισμό κατά ποσότητα, ποιότητα και αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης που μπορούμε να μετρήσουμε. Φυσική απογραφή των αποθεμάτων διενεργείται από την επιχείρηση κατά κανόνα μία φορά το έτος στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό ύψος του τελικού αποθέματος και να καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης, οι οποίες οφείλουν να προσεγγίζουν με όσο γίνεται μεγαλύτερη ακρίβεια την πραγματική εικόνα της επιχείρησης. Βέβαια, φυσική απογραφή των αποθεμάτων διενεργείται και σε άλλες περιπτώσεις στη μέση της διαχειριστικής περιόδου, όπως στη λύση – εκκαθάριση της επιχείρησης ή για οποιοδήποτε άλλο λόγο, η εταιρεία κρίνει ότι πρέπει να διενεργήσει φυσική απογραφή των αποθεμάτων.

Οι οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης στηρίζονται στα δεδομένα της φυσικής απογραφής σε τέτοιο βαθμό που αν κάτι δεν έχει διενεργηθεί σωστά κατά τη διάρκεια της, αυτές ενδεχομένως να καθίστανται

παραπλανητικές και αναξιόπιστες. Για το λόγο αυτό ο ελεγκτής οφείλει να διαπιστώσει αν τηρήθηκε σωστά από τα στελέχη και τους εργαζομένους της επιχείρησης η συγκεκριμένη διαδικασία. Πιο αναλυτικά οφείλει να ελέγξει :

- Από ποιόν διενεργείται η πραγματικά απογραφή των αποθεμάτων. Πιο συγκεκριμένα, η απογραφή των αποθεμάτων διενεργείται, ύστερα από σχετική απόφαση της διοίκησης, από το προσωπικό της επιχείρησης. Η διοίκηση της επιχείρησης, παράλληλα με την απόφαση για απογραφή, ορίζει έναν υπάλληλο ως υπεύθυνο για τη διενέργεια της καθώς και την ομάδα, η οποία υπό τις οδηγίες του θα εκτελέσει την εντολή. Ο υπάλληλος αυτός θα μπορούσε να είναι ο προϊστάμενος της αποθήκης, ο προϊστάμενος της λογιστικής παραγωγής κτλ.
- Τι περιλαμβάνει ο σχεδιασμός της απογραφής των αποθεμάτων.

α) Διαλέγουμε την κατάλληλη ημερομηνία που θα γίνει η απογραφή. Συνήθως αυτή είναι αργία ή Σαββατοκύριακο, διότι η επιχείρηση παραμένει κλειστή και δε υπάρχουν μετακινήσεις αποθεμάτων από και προς τις αποθήκες. Επιπλέον, η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να ενισχύσει το έργο της απογραφικής ομάδας με πρόσθετους υπαλλήλους αν κρίνει ότι αυτό είναι αναγκαίο.

β) Προσπαθούμε να μειώσουμε όσο το δυνατό περισσότερο τις ποσότητες των αγαθών που είναι σε επεξεργασία. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατό να διακοπεί η παραγωγική διαδικασία, αλλά αυτή είναι συνεχής, τότε η επιχείρηση προσπαθεί να μειώσει όσο γίνεται περισσότερο την ένταση της, προκειμένου να περιοριστούν σημαντικά οι εκροές υλικών προς τη γραμμή παραγωγής και οι εισροές έτοιμων προϊόντων στις αποθήκες και να γίνει έτσι ευκολότερο το έργο της απογραφής.

γ) Εξηγούμε ποια σκοπιμότητα εξυπηρετεί το κλείσιμο των παραγωγικών τμημάτων του εργοστασίου κατά τη διάρκεια της απογραφής.

δ) Ξεχωρίζουμε τα ελαττωματικά προϊόντα καθώς επίσης και τα φθαρμένα (λόγω κακής χρήσης, παρέλευσης της ημερομηνίας λήξης κτλ).

ε) Δίνουμε γραπτές οδηγίες σε όλα τα άτομα που θα πάρουν μέρος στη διενέργεια της απογραφής. Γίνεται σαφής προσδιορισμός των αρμοδιοτήτων του κάθε υπαλλήλου, καθώς η απογραφή των αποθεμάτων πρέπει να γίνει χωρίς λάθη, παραλήψεις και στο μικρότερο δυνατό χρονικό διάστημα.

στ) Σχεδιάζουμε και αριθμούμε τις ετικέτες των αποθεμάτων. Οι ετικέτες συμβάλλουν σημαντικά στη διενέργεια μίας σωστής απογραφής, καθώς βοηθούν στην αποφυγή παραλείψεων κατά τη μέτρηση των αποθεμάτων, όπως επίσης και στην αποφυγή διπλής μέτρησης ορισμένων ποσοτήτων υλικών.

ζ) Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια της απογραφής δεν είναι δυνατό να διακοπεί η παραγωγική διαδικασία, γίνεται σχεδιασμός του τρόπου με τον οποίο θα ταξινομηθούν τα αγαθά που παράγονται, ώστε στη συνέχεια να ελεγχθούν.

- Εξέταση της απογραφής των αποθεμάτων και διενέργεια ελέγχου των μετρήσεων. Η απογραφή των αποθεμάτων που βρίσκονται στις αποθήκες της εταιρείας διενεργείται από τους αρμόδιους υπαλλήλους, που, όπως έχει ήδη αναφερθεί, έχουν λάβει σχετική εντολή από τη διοίκηση της επιχείρησης. Η διοίκηση της επιχείρησης είναι αυτή η οποία επιβλέπει και ελέγχει την πορεία των εργασιών της φυσικής απογραφής και παρεμβαίνει δίνοντας τις κατάλληλες εντολές σε περίπτωση που κρίνει ότι κάτι δεν εξελίσσεται σωστά στη διαδικασία. Οι ορκωτοί ελεγκτές δεν έχουν καμία ανάμιξη στη διαδικασία η επιχείρηση για να πραγματοποιήσει τη φυσική απογραφή των αποθεμάτων της. Στόχος των ελεγκτών είναι να εξετάσουν τον τρόπο διεξαγωγής της φυσικής απογραφής και πάνω απ' όλα να προβούν σε όλες εκείνες τις απαραίτητες ενέργειες και να συλλέξουν τα στοιχεία που χρειάζονται, ώστε να πιστοποιήσουν την ύπαρξη και την πραγματική κατοχή των αποθεμάτων από τον πελάτη τους.

Με τον όρο «τρόπος διενέργειας της απογραφής» εννοούμε :

- Ότι όλα τα αποθέματα που βρίσκονται στις αποθήκες της επιχείρησης έχουν καταμετρηθεί σωστά. Έχουν, δηλαδή, συμπεριληφθεί όλα τα ήδη των αποθεμάτων στην καταμέτρηση, δεν έχουν υπολογιστεί στα αποθέματα, είδη που στην πραγματικότητα δεν υπάρχουν, έχουν εντοπιστεί τα φθαρμένα και ελαττωματικά αγαθά που βρίσκονται στις αποθήκες, δεν έχει γίνει διπλός υπολογισμός κάποιων αγαθών στα αποθέματα ούτε υπήρξε παράλειψη υπολογισμού τους κτλ.
- Οι υπάλληλοι της επιχείρησης που είναι επιφορτισμένοι με το έργο της απογραφής έχουν συμμορφωθεί πλήρως και εκτελούν κατά γράμμα τις γραπτές οδηγίες που τους έχουν δοθεί από τη διοίκηση της επιχείρησης σχετικά με τον τρόπο της φυσικής καταμέτρησης των αποθεμάτων που βρίσκονται στους αποθηκευτικούς χώρους της εταιρείας.
- Μέθοδος διεξαγωγής της απογραφής. Οι υπάλληλοι της επιχείρησης αρχικά χωρίζουν τα αγαθά που βρίσκονται στις αποθήκες της σε

διάφορες ομάδες και σε κάθε ομάδα αγαθών τοποθετούν μία αριθμημένη ετικέτα που αναγράφει τα χαρακτηριστικά του προϊόντος, δηλαδή τον κωδικό αριθμό και το βάρος του. Έτσι, αποφεύγονται οι παραλείψεις αγαθών κατά τη μέτρηση και απομακρύνεται η πιθανότητα να μετρηθούν δύο φορές τα ίδια προϊόντα.

ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Η μέθοδος που θα ακολουθήσουν οι ελεγκτές προκειμένου να διενεργήσουν τον έλεγχο των αποθεμάτων που βρίσκονται στις αποθήκες της επιχείρησης επηρεάζεται από διάφορους παράγοντες, όπως αν η επιχείρηση είναι βιομηχανική ή εμπορική, αν τηρεί ή όχι βιβλίο αποθήκης κτλ.

Α) Υπάρχουν κάποια σημεία στη μεθοδολογία των ελεγκτών τα οποία δεν αλλάζουν, αλλά παραμένουν αμετάβλητα ανεξάρτητα από τη δομή της επιχείρησης :

- Οι έλεγχοι μετρήσεων που γίνονται από τους ελεγκτές αφορούν μόνο ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα και όχι ολόκληρη την ποσότητα του αποθέματος που έχει στην κατοχή της η επιχείρηση. Πρόκειται, δηλαδή, για δειγματοληπτική απογραφή. Η επιλογή του δείγματος από τον ελεγκτή έχει μεγάλη σημασία. Σε περίπτωση που ο ελεγκτής δεν επιλέξει το κατάλληλο δείγμα, τότε αυξάνονται οι πιθανότητες να εξάγει λανθασμένα συμπεράσματα. Συνήθως οι ορκωτοί ελεγκτές προτιμούν να περιλαμβάνουν στη δειγματοληπτική απογραφή που διενεργούν, αγαθά που έχουν μεγάλη κυκλοφοριακή ταχύτητα και είναι σχετικά εύκολη η μέτρηση τους. Με αυτόν τον τρόπο εξοικονομούν πολύτιμο χρόνο, ενώ ταυτόχρονα εστιάζουν την προσοχή τους σε εκείνα τα είδη που έχουν αυξημένες πιθανότητες να εμφανίσουν σημαντικές διαφορές.
- Μόλις διεξαχθεί ο δειγματοληπτικός έλεγχος και οι μετρήσεις από τους ελεγκτές, τα αποτελέσματα θα πρέπει να καταχωρίζονται στα φύλλα εργασίας του ελέγχου. Στα φύλλα εργασίας του ελέγχου οι ελεγκτές καταχωρίζουν, επίσης, και τα χαρακτηριστικά του δείγματος, όπως αυτά αναγράφονται στις αριθμημένες ετικέτες, που κόλλησαν οι υπάλληλοι της επιχείρησης κατά τη διενέργεια της φυσικής απογραφής. Στη συνέχεια, οι ελεγκτές συγκρίνουν τις ετικέτες απογραφής με τον έλεγχο μετρήσεων και προσπαθούν να ανακαλύψουν τυχόν λάθη ως προς την ποσότητα των αποθεμάτων, τις μονάδες μέτρησης, τους κωδικούς αριθμούς κτλ.
- Η επαλήθευση αγαθών που βρίσκονται στις γενικές αποθήκες και αγαθών που έχουν δοθεί σε παρακαταθήκη. Όταν υπάρχουν αγαθά που βρίσκονται στις γενικές αποθήκες, τότε απαιτείται γραπτή επαλήθευση των αποθηκευμένων ειδών από τους θεματοφύλακες των αποθεμάτων. Αν παρά τη γραπτή βεβαίωση από το θεματοφύλακα, ο ελεγκτής

εξακολουθεί να διατηρεί ορισμένες αμφιβολίες σχετικά με την ύπαρξη ή το μέγεθος του αποθέματος των αποθηκευμένων αγαθών τότε μπορεί να επισκεφθεί την αποθήκη μαζί με ένα εκπρόσωπο της εταιρίας.

- Για την εξακρίβωση των αγαθών που δόθηκαν επί παρακαταθήκη, ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει από την επιχείρηση ένα πίνακα που να περιέχει όλα τα ονόματα εκείνων, οι οποίοι έλαβαν αγαθά επί παρακαταθήκη, καθώς και τις ποσότητες που βρίσκονται στην κατοχή καθενός από αυτούς. Στη συνέχεια οι ορκωτοί μπορούν να επικοινωνήσουν με τους παραλήπτες των αγαθών, ζητώντας να τους παράσχουν γραπτές πληροφορίες για τα αποθέματα αυτά.
- Επισκόπηση των μεθόδων και τεχνικών αποτίμησης των αποθεμάτων που χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Πιο συγκεκριμένα:
 1. Πρέπει πρώτα να δει ο ελεγκτής ποια μέθοδο αποτίμησης χρησιμοποιεί ο πελάτης.
 2. Πρέπει να εξετάσει αν τηρείται από την επιχείρηση η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων. Δηλαδή να εξετάσει αν η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων που χρησιμοποιεί η επιχείρηση είναι όμοια με εκείνες που χρησιμοποιούσε τα προηγούμενα έτη. Αν έχει αλλάξει η μέθοδος πρέπει να εξεταστούν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα από την εφαρμογή του νέου τρόπου αποτίμησης των αποθεμάτων και να διαπιστωθεί αν πράγματι η νέα μέθοδος συμβάλλει στον καλύτερο και πιο ακριβή προσδιορισμό του συνολικού αποτελέσματος της επιχείρησης. Πρέπει να γίνει αναφορά στις υποσημειώσεις του ισολογισμού και στο προσάρτημα για τη αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων και να υπολογιστεί η επίδραση της αλλαγής αυτής στο συνολικό αποτέλεσμα χρήσης της επιχείρησης.
 3. Πρέπει να εξετάσει αν η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων, που έχει επιλεγεί, έχει εφαρμοστεί με συνέπεια και ακρίβεια στην πράξη από την επιχείρηση. Αυτός είναι άλλωστε και ο λόγος για τον οποίο οι ελεγκτές θα πρέπει να ελέγξουν την αποτίμηση από ένα συγκεκριμένο αντιπροσωπευτικό αριθμό μονάδων αποθέματος που βρίσκονται στις αποθήκες της εταιρείας.
 4. Να διαπιστώσει ο ελεγκτής αν γίνεται εφαρμογή του ελέγχου «της μικρότερης τιμής» στις τιμές των αποθεμάτων. Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. τα αποθέματα μίας επιχείρησης αποτιμούνται στο τέλος κάθε χρήσης στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς. Τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς τους αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που τελικά δεν βαρύνουν την επιχείρηση. Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικατάστασης ενός συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η επιχείρηση έχει τη

δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό κατά την ημέρα σύνταξης της απογραφής. Ο κανόνας της «μικρότερης τιμής» είναι ένας τρόπος για να μετρήσουμε την απώλεια της χρησιμότητας των αποθεμάτων και είναι απόλυτα σύμφωνος με την αρχή της συντηρητικότητας. Συμπερασματικά αν η τρέχουσα τιμή ενός αγαθού είναι μικρότερη από το κόστος κτήσης του, τότε αυτό θα αποτιμηθεί στη χαμηλότερη τρέχουσα τιμή του.

5. Επισκόπηση του διαχωριστικού σημείου τέλους χρήσης για συναλλαγές αγορών και πωλήσεων. Το πιο σημαντικό σημείο για να καθορίσουμε το ακριβές διαχωριστικό σημείο των αγορών ή των πωλήσεων είναι ότι και οι δύο πλευρές μίας αγοράς ή μίας πώλησης αντίστοιχα πρέπει να αντανakλώνται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Δηλαδή αν κάποιος αγοράσει φορτίο (αποθέματα) στο τέλος της χρήσης και το φορτίο συμπεριληφθεί στην κλειόμενη διαχειριστική περίοδο, τότε και το τιμολόγιο θα καταχωρηθεί στην παρούσα λογιστική χρήση. Στην αντίθετη περίπτωση το τιμολόγιο θα καταχωρηθεί στην επόμενη διαχειριστική περίοδο.
6. Επισκόπηση του διαχωριστικού σημείου έναρξης του δειγματοληπτικού ελέγχου αποθεμάτων. Δηλαδή ο ελεγκτής οφείλει να συγκεντρώσει όλα τα δελτία αποστολής και τα τιμολόγια αγορών ή πωλήσεων, τα οποία δεν έχουν καταχωρηθεί ακόμα στα βιβλία της επιχείρησης και τα οποία αφορούν αγοραπωλησίες αγαθών από την επιχείρηση μέχρι το χρονικό σημείο έναρξης του δειγματοληπτικού ελέγχου.

B) Υπάρχουν, ωστόσο, ορισμένα σημεία στη μεθοδολογία του ελέγχου, τα οποία εξαρτώνται από παράγοντες, όπως η τήρηση ή όχι βιβλίου αποθήκης και το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης :

α) Εμπορικές επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης.

Σε περίπτωση που έχουμε μία εμπορική επιχείρηση, η οποία δεν τηρεί βιβλίο αποθήκης, τότε η μεθοδολογία του ελέγχου δίνει έμφαση στη δειγματοληπτική απογραφή μίας αντιπροσωπευτικής ποσότητας αποθέματος. Το δείγμα, όπως έχει αναφερθεί και παραπάνω, πρέπει να περιλαμβάνει αγαθά των οποίων οι ποσότητες μπορούν να καταμετρηθούν εύκολα και χαρακτηρίζονται από μεγάλη κυκλοφοριακή ταχύτητα. Είναι φανερό πως όσο μεγαλύτερη είναι η κυκλοφοριακή ταχύτητα ενός είδους αποθέματος, τόσο αυξάνεται η πιθανότητα για τον ελεγκτή να εντοπίσει σημαντικές διαφορές ανάμεσα στις ποσότητες που πραγματικά έχει στην κατοχή της η επιχείρηση και σε εκείνες που εμφανίζουν οι οικονομικές της καταστάσεις.

Μετά την επιλογή του δείγματος ακολουθεί η δειγματοληπτική απογραφή. Όταν ολοκληρωθεί η δειγματοληπτική απογραφή συντάσσεται

πρωτόκολλο ανάμεσα στη διοίκηση της επιχείρησης και τον ελεγκτή, το οποίο πιστοποιεί το αποτέλεσμα της καταμέτρησης των αποθεμάτων από τον ορκωτό. Στη συνέχεια, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη όλα τα δελτία αποστολής, τα τιμολόγια αγοράς και πώλησης από την ημερομηνία διενέργειας της φυσικής απογραφής έως και την ημερομηνία του ελέγχου προκειμένου να αφαιρέσει κατ' είδος τις ποσότητες αποθέματος που αποκτήθηκαν σε αυτό το μεσοδιάστημα και να προσθέσει, επίσης, κατ' είδος όλες εκείνες τις ποσότητες των αποθεμάτων που πωλήθηκαν κατά τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Το αποτέλεσμα που θα βρει το συγκρίνει με τα δεδομένα που προέκυψαν από τη φυσική απογραφή των αποθεμάτων στο τέλος της λογιστικής χρήσης και με εκείνα από τη δειγματοληπτική απογραφή που διενήργησε ο ίδιος. Σε περίπτωση που ο ελεγκτής διαπιστώσει ελλείμματα ή πλεονάσματα για τα οποία η διοίκηση της επιχείρησης δεν είναι σε θέση να δώσει επαρκείς εξηγήσεις, τότε τα λογιστικά βιβλία κρίνονται ανεπαρκή.

β) Βιομηχανικές επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης.

Στην περίπτωση μίας βιομηχανικής επιχείρησης, η οποία δε χρειάζεται να τηρεί βιβλίο αποθήκης, η μεθοδολογία του ελέγχου προκρίνει τον έλεγχο της ποσότητας του παραγόμενου προϊόντος σε σύγκριση με την ποσότητα των πρώτων υλών που αναλώθηκαν κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας. Σκοπός του ελέγχου των εισροών και των εκροών της γραμμής παραγωγής είναι ο υπολογισμός της βιομηχανικής φύρας ή σε ορισμένες περιπτώσεις της υπεραπόδοσης βιομηχανοποίησης.

γ) Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης

Σε περίπτωση που μία επιχείρηση τηρεί βιβλίο αποθήκης, ο έλεγχος των αποθεμάτων της είναι πιο εύκολος, καθώς ο ελεγκτής δύναται να αντιπαραβάλει τα στοιχεία που προέκυψαν από το δειγματοληπτικό έλεγχο με τα δεδομένα του βιβλίου αποθήκης, υπό την προϋπόθεση ότι αυτό είναι ενημερωμένο με τις τελευταίες κινήσεις εισόδου – εξόδου αποθεμάτων προς και από τους αποθηκευτικούς χώρους της επιχείρησης.

Πιο συγκεκριμένα μετά τη διενέργεια του δειγματοληπτικού ελέγχου αποθεμάτων, ο ελεγκτής συντάσσει πρωτόκολλο καταμέτρησης, το οποίο συνυπογράφει και εκπρόσωπος της επιχείρησης ή και ο ίδιος ο επιχειρηματίας. Σε αυτό αναγράφονται τα αποτελέσματα του δειγματοληπτικού ελέγχου, δηλαδή τα είδη και οι ποσότητες που καταμετρήθηκαν. Ο λόγος για τον οποίο το πρωτόκολλο καταμέτρησης υπογράφεται και από τις δύο πλευρές πριν από τη σύγκριση του αποτελέσματος του δειγματοληπτικού ελέγχου με τα δεδομένα του βιβλίου αποθήκης είναι ότι με αυτόν τον τρόπο, ο εκπρόσωπος της επιχείρησης δεν μπορεί να αρνηθεί αποτέλεσμα της καταμέτρησης σε περίπτωση που διαπιστωθεί κάποια διαφορά.

Μετά τη σύνταξη του πρωτοκόλλου καταμέτρησης, ο ελεγκτής φροντίζει να διαπιστώσει αν το βιβλίο αποθήκης είναι πλήρως ενημερωμένο. Σε περίπτωση που δε συμβαίνει κάτι τέτοιο, συγκεντρώνει όλα τα τιμολόγια και τα δελτία παραλαβής και αποστολής που δεν έχουν καταχωρηθεί στο δελτίο αποθήκης, προκειμένου να έχει ενημέρωση για τις τελευταίες κινήσεις της επιχείρησης. Τέλος, συγκρίνει τα αποτελέσματα της δειγματοληπτικής απογραφής με τα δεδομένα του βιβλίου αποθήκης, όπως αυτά προκύπτουν μετά την ενημέρωση με τα στοιχεία που δεν είχαν καταχωρηθεί.

Ακόμη, σε μία βιομηχανική επιχείρηση, ο έλεγχος αποθεμάτων μπορεί να περιλαμβάνει εκτός από τη σύγκριση του αποτελέσματος του δειγματοληπτικού ελέγχου με τα δεδομένα του βιβλίου αποθήκης και τη σύγκριση του βάρους των παραγομένων προϊόντων με τα δεδομένα του βιβλίου παραγωγής και κοστολογίου, δηλαδή με το βάρος του παραγόμενου προϊόντος όπως αυτό αναγράφεται στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου. (Αυτό, βέβαια, με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο βιβλίο τηρείται από την επιχείρηση.)

ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΟΜΑΔΑΣ 2 Ε.Γ.Λ.Σ. (ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ)

Στη συγκεκριμένη ενότητα παρατίθενται οι ενέργειες στις οποίες προβαίνει ο ελεγκτής, προκειμένου να φέρει εις πέρα το λογιστικό έλεγχο των λογαριασμών της ομάδας 2 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 20 «ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ»

Ορισμός : Εμπορεύματα είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται.

Για την πραγματοποίηση του ελέγχου αγορών εμπορευμάτων, ο ελεγκτής προβαίνει στις εξής ελεγκτικές επαληθεύσεις :

- Επαληθεύει ενδεικτικά ή ολικά τις αθροίσεις των εγγραφών του λογαριασμού «Αγορές», αν η επιχείρηση τηρεί τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής ή του λογαριασμού «Εμπορεύματα», αν η εταιρία τηρεί τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής. Επίσης, επαληθεύει αν έγιναν σωστά οι μεταφορές των ποσών από σελίδα σε σελίδα.
- Ερευνά αν υπάρχουν διαγραφές, ξυσίματα και γενικότερα αλλοιώσεις στα παραστατικά που έχει εκδώσει η επιχείρηση ή οι τρίτοι με τους οποίους συνεργάζεται.
- Επαληθεύει τις αγορές εμπορευμάτων με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται επάνω στις φορτωτικές.

- Ερευνά τις εγγραφές των σχετικών λογαριασμών των βιβλίων, προκειμένου να διαπιστώσει αγορές που καταχωρίστηκαν χωρίς την έκδοση από τους προμηθευτές των στοιχείων που ορίζει ο νόμος.
- Ερευνά μήπως οι επιχείρηση έχει αγοράσει από τους προμηθευτές της εμπορεύματα χωρίς την έκδοση σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή και επομένως δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της εταιρείας.
- Ερευνά τον τρόπο με τον οποίο καταχωρήθηκαν οι εκπτώσεις αγορών του προμηθευτή προς την επιχείρηση. Δηλαδή αν η έκπτωση χορηγήθηκε με το ίδιο τιμολόγιο αγοράς των εμπορευμάτων, με την έκδοση πιστωτικού σημειώματος από τον προμηθευτή ή με τη διενέργεια της κατάλληλης εγγραφής στα βιβλία του προμηθευτή.
- Ερευνά μήπως ο προμηθευτής προσφέρει κρυφές εκπτώσεις στην επιχείρηση, οι οποίες είναι σε είδος, χωρίς να έχει εκδοθεί προηγουμένως το κατάλληλο παραστατικό και να έχει γίνει η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία.
- Ερευνά τον όγκο των εμπορευμάτων που η επιχείρηση επέστρεψε στους προμηθευτές της με τη δικαιολογία ότι αυτά ήταν ακατάλληλα προς πώληση. Σε περίπτωση που το ύψος των επιστρεφόμενων παραγγελιών ασυνήθιστα μεγάλο, ο ελεγκτής οφείλει να το ερευνήσει, καθώς υπάρχει πιθανότητα τα αγαθά αυτά να επιστρέφονται εικονικά, ενώ στην πραγματικότητα να πωλούνται. Με τον τρόπο αυτόν, τόσο η επιχείρηση όσο και ο προμηθευτής μειώνουν τον κύκλο των εργασιών τους και φοροδιαφεύγουν.
- Ερευνά την περίπτωση μείωσης του κύκλου εργασιών του προμηθευτή και της επιχείρησης με τη μέθοδο καταβολής προκαταβολής για την αγορά αγαθών και στη συνέχεια την εκτέλεση της παραγγελίας αγοράς των εμπορευμάτων χωρίς την έκδοση του κατάλληλου παραστατικού, ενώ τα βιβλία και των δύο αντισυμβαλλόμενων εμφανίζουν ότι η προκαταβολή έχει επιστραφεί από τον προμηθευτή λόγω μη εκτέλεσης της παραγγελίας.
- Μία από τις σημαντικότερες υποχρεώσεις του ελεγκτή είναι να ερευνήσει μήπως η επιχείρηση διογκώνει τεχνητά το κόστος αγοράς των εμπορευμάτων της με τη λήψη εικονικών τιμολογίων και δελτίων αποστολής. Δηλαδή η εταιρεία αγοράζει τα εικονικά παραστατικά καταβάλλοντας ένα χρηματικό ποσό ως αμοιβή σε κάποια άλλη αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, προκειμένου να εμφανίσει στις οικονομικές της καταστάσεις χαμηλότερα κέρδη.
- Επίσης, ελέγχονται τα αγαθά που έχουν εισαχθεί από χώρες του εξωτερικού προκειμένου να διαπιστωθεί μήπως έχει διογκωθεί τεχνητά το κόστος εισαγωγής τους.
- Διενεργεί δειγματοληπτική αντιπαραβολή ορισμένων πρωτότυπων δελτίων αποστολής ή τιμολογίων αγοράς εμπορευμάτων που

εκδόθηκαν από τους προμηθευτές και τα οποία βρίσκονται στην επιχείρηση με τα αντίστοιχα στελέχη των ίδιων παραστατικών, τα οποία βρίσκονται στην κατοχή των προμηθευτών της. Αυτό γίνεται για να διαπιστώσει ο ελεγκτής αν το περιεχόμενο του στελέχους που κατέχει η επιχείρηση είναι ίδιο με το περιεχόμενο εκείνου που έχει στα χέρια του ο προμηθευτής ή αν υπάρχει διαφορά κατά το είδος, την ποσότητα, την τιμή ανά μονάδα ή την αξία τους.

- Διενεργεί δειγματοληπτική αντιπαραβολή ορισμένων λογαριασμών προμηθευτών με τα αντίστοιχα κονδύλια που εμφανίζουν οι προμηθευτές στα δικά τους βιβλία. Στην περίπτωση του δειγματοληπτικού ελέγχου των προμηθευτών, ο ελεγκτής προτιμά να επιλέξει στο δείγμα του προμηθευτές, οι λογαριασμοί των οποίων παρουσιάζουν σημαντική κίνηση και τα ποσά των συναλλαγών είναι μεγάλα.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 21 «ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ»

Ορισμός : Έτοιμα προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώληση τους.

Ορισμός : Ημιτελή προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που μετά από την κατεργασία τους μέχρι ένα ορισμένο στάδιο, είναι έτοιμα για βιομηχανοποίηση ή κατεργασία ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.

Για την πραγματοποίηση του ελέγχου των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων που παράγει η επιχείρηση, ο ελεγκτής προβαίνει στις παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις :

- Συγκρίνει τη σύσταση των προϊόντων που παράγει η γραμμή παραγωγής της επιχείρησης με τη μορφή και τη σύνθεση του προϊόντος, όπως αυτή παρουσιάζεται στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών της εταιρείας.
- Ελέγχει το βάρος των προϊόντων που βγαίνουν από τη γραμμή παραγωγής της επιχείρησης, το συγκρίνει με το βάρος που θα έπρεπε να έχει το αγαθό σύμφωνα με την περιγραφή στο βιβλίο παραγωγής και κοστολογίου. Σε περίπτωση που το βάρος του δείγματος που επιλέγει ο ελεγκτής από τη γραμμή της παραγωγικής διαδικασίας της επιχείρησης παρουσιάζει σημαντική απόκλιση προς τα κάτω σε σχέση με τη μονάδα παραγόμενου προϊόντος , όπως αυτή παρουσιάζεται στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, τότε υπάρχει η πιθανότητα να παράγει προϊόντα, τα οποία αποκρύπτει, ώστε να τα πουλήσει στη συνέχεια χωρίς τιμολόγια. Δηλαδή, η επιχείρηση παράγει προϊόντα, τα οποία δεν εμφανίζονται πουθενά και προκειμένου να καλύψει τη δραστηριότητα αυτή είτε εμφανίζει στα βιβλία χαμηλότερο βάρος σε

σχέση με αυτό που θα έπρεπε σύμφωνα με όσα περιγράφει το βιβλίο παραγωγής και κοστολογίου.

- Όπως προκύπτει από την παραπάνω ανάλυση, ο ελεγκτής οφείλει να διερευνήσει το ποσοστό φύρας που εμφανίζεται να έχει η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας και να το συγκρίνει με το αντίστοιχο ποσοστό άλλων επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου καθώς και με τα ποσοστά φύρας της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά τη διάρκεια προηγούμενων χρήσεων, για να διαπιστώσει αν είναι φυσιολογική ή υπερβολική. Σε περίπτωση που η βιομηχανική φύρα είναι υπερβολική, τότε είναι πιθανό πίσω από αυτήν να κρύβεται παραγωγή αγαθών, τα οποία δεν εμφανίζονται πουθενά, ώστε να πωληθούν στη συνέχεια χωρίς τιμολόγια. Βέβαια και στην περίπτωση που το συνολικό ποσοστό βιομηχανικής φύρας εμφανίζεται να κυμαίνεται στα όρια του φυσιολογικού, ο ελεγκτής οφείλει να εμβαθύνει την έρευνα του. Αυτό διότι ενδέχεται η υπερβολική βιομηχανική φύρα ενός από τα προϊόντα που παράγει η επιχείρηση να καλύπτεται από αντίστοιχα ασυνήθιστα χαμηλή βιομηχανική φύρα για ένα άλλο από τα αγαθά που βγαίνουν από τη γραμμή παραγωγής, με αποτέλεσμα η συνολική βιομηχανική φύρα της εταιρίας να εμφανίζεται ότι κυμαίνεται σε φυσιολογικά επίπεδα.
- Έλεγχος της ποσότητας προϊόντος που παρήχθη. Η ποσότητα των προϊόντων που παρήχθησαν, όπως αυτή εμφανίζεται στα βιβλία παραγωγής, μπορεί να επαληθευτεί εύκολα με βάση την ποσότητα της πρώτης ύλης που αναλώθηκε κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας. Για να πραγματοποιήσει την παραπάνω έρευνα, ο ελεγκτής οφείλει να λάβει υπόψη του τα δεδομένα που έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου και αφορούν την αναλογία αναλωθείσας πρώτης ύλης και ποσότητας παραγόμενου προϊόντος.
- Έλεγχος της ποσότητας των υλικών συσκευασίας που αναλώθηκαν και των ειδών συσκευασίας που χρησιμοποιήθηκαν. Μία άλλη μέθοδος ελέγχου με παρόμοια φιλοσοφία με την προηγούμενη είναι αυτή του ελέγχου της ποσότητας των υλικών συσκευασίας που αναλώθηκαν και των ειδών συσκευασίας που χρησιμοποιήθηκαν από τη επιχείρηση, προκειμένου να φτάσουν τα προϊόντα στους πελάτες της στην κατάσταση που επιθυμεί η επιχείρηση. Σε περίπτωση που ο όγκος των υλικών και των ειδών συσκευασίας που έχει χρησιμοποιήσει η επιχείρηση είναι υπερβολικά μεγάλος σε σχέση με την ποσότητα του προϊόντος που έχει παραχθεί, σύμφωνα με το βιβλίο παραγωγής της επιχείρησης, τότε δημιουργούνται στον ελεγκτή βάσιμες υποψίες ότι η επιχείρηση παράγει προϊόντα, τα οποία δεν εμφανίζονται πουθενά και πωλούνται χωρίς τα νόμιμα παραστατικά.

- Έλεγχος της ποσότητας πρώτης ύλης που αναλώθηκε. Η ποσότητα του παραγόμενου προϊόντος μπορεί, επίσης, εύκολα να επαληθευτεί με τη σύγκριση μεταξύ των μονάδων του αγαθού που βγαίνουν από την παραγωγική διαδικασία και του όγκου της πρώτης ύλης και των βοηθητικών υλών που καταναλώθηκαν. Βέβαια, ο έλεγχος των μονάδων προϊόντος που παράγονται πρέπει να συνοδεύεται και από τον έλεγχο του βάρους των παραγόμενων προϊόντων σε σύγκριση με τις προδιαγραφές του αγαθού, όπως αυτές ορίζονται στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου, καθώς όπως έχει αναφερθεί και πιο πάνω ο αριθμός των μονάδων που βγαίνουν από τη γραμμή παραγωγής ενδέχεται να είναι ανάλογος της ποσότητας πρώτης ύλης που αναλώθηκε για την παραγωγή του, αλλά το βάρος της κάθε παραγόμενης μονάδας να είναι σημαντικά μικρότερο σε σχέση με εκείνο που ορίζει το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου της σχέσης ποσοτήτων πρώτης ύλης που εισάγονται στην παραγωγική διαδικασία και μονάδων έτοιμων προϊόντων που παράγονται, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη του και ορισμένα άλλα δεδομένα που ενδέχεται να παίζουν σημαντικό ρόλο, αφού επηρεάζουν σημαντικά την απόδοση της πρώτης ύλης. Πρόκειται για :
 - α) την ποιότητα της πρώτης ύλης που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την παραγωγή του προϊόντος της, β)ο βαθμός εξειδίκευσης του απασχολούμενου προσωπικού στη γραμμή παραγωγής του προϊόντος, γ) την ποιότητα του μηχανολογικού εξοπλισμού που χρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία. Όσο πιο σύγχρονος είναι ο μηχανολογικός εξοπλισμός και όσο πιο αποτελεσματικές οι επεκτάσεις, βελτιώσεις, προσθήκες και συχνή συντήρηση γίνεται από την επιχείρηση, τόσο περισσότερο αυξάνει η αποδοτικότητα των εργαζομένων και των υλικών που εισέρχονται στη γραμμή παραγωγής.
 - δ) Το βαθμό συμμετοχής των βοηθητικών υλικών στο προϊόν.
- Έλεγχος για την ανεύρεση πιστωτικών υπολοίπων του βιβλίου αποθήκης. Η πρώτη μέριμνα του ελεγκτή, όταν ερευνά την πιθανή ύπαρξη πιστωτικών υπολοίπων στο βιβλίο αποθήκης, είναι να βεβαιωθεί ότι αυτό είναι πλήρως ενημερωμένο. Στην αντίθετη περίπτωση, φροντίζει οι υπάλληλοι της επιχείρησης να καταχωρίσουν σε αυτό τα παραστατικά, τα οποία λείπουν, ώστε να διενεργηθεί ο έλεγχος. Στη συνέχεια, ο ελεγκτής βρίσκει τις μέρες που το βιβλίο αποθήκης παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο και τις ερευνά ενδελεχώς. Συγκεντρώνει όλα τα μόνιμα παραστατικά που εξέδωσε η επιχείρηση ή τρίτοι με τους οποίους συνεργάζεται και διερευνά αν το πιστωτικό υπόλοιπο είναι πραγματικό ή αν οφείλεται στην αργοπορία των υπαλλήλων της επιχείρησης να καταχωρίσουν στο βιβλίο αποθήκης τα διάφορα τιμολόγια, δελτία αποστολής, παραλαβής κτλ στοιχεία.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 22 «ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ»

Ορισμός : Σαν υποπροϊόντα χαρακτηρίζονται τα υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και κύριες ύλες. Τα υποπροϊόντα χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα ως πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.

Ορισμός : Υπολείμματα είναι τα κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας και είναι κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα όταν είναι άχρηστα απορρίπτονται, αφού αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας. Στην κατηγορία των υπολειμμάτων εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση έτοιμα προϊόντα, ημιτελή προϊόντα, πρώτες ύλες.

Από την άποψη του ελέγχου τα υλικά αυτά παρακολουθούνται μόνο εφόσον έχουν κάποια εμπορική αξία ή συμβάλλουν κατά κάποιο τρόπο στην παραγωγική διαδικασία ή καλύπτουν κάποιες ανάγκες της επιχείρησης. Σε περίπτωση που τα προϊόντα και τα υπολείμματα της επιχείρησης πληρούν την παραπάνω προϋπόθεση, τότε αντιμετωπίζονται από τον έλεγχο όπως τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα, όσον αφορά τη μεθοδολογία και τα σημεία του ελέγχου. Εκείνο που διαφέρει σημαντικά είναι ο συντελεστής βαρύτητας που θα αποδώσει ο ελεγκτής στην παραγωγή έτοιμων και ημιτελών προϊόντων και στην παραγωγή υποπροϊόντων και υπολειμμάτων.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 24 «ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ»

Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην αγορά, στη κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία. Τα υλικά συσκευασίας παρακολουθούνται μαζί με τις πρώτες και βοηθητικές ύλες, γιατί και αυτά αποτελούν στην ουσία πρώτη ή βοηθητική ύλη απαραίτητη για την ολοκλήρωση της παραγωγικής διαδικασίας των προϊόντων έτσι, ώστε να είναι ευχερής η διάθεση τους στην κατανάλωση.

Η ελεγκτική των αγορών των πρώτων και βοηθητικών υλών είναι αντίστοιχη με τις διαδικασίες ελέγχου των εμπορευμάτων. Ενδεικτικά επαναλαμβάνονται παρακάτω ορισμένες από τις σημαντικότερες ελεγκτικές διαδικασίες κατά τη διενέργεια του ελέγχου των αγορών αποθεμάτων πρώτων και βοηθητικών υλών :

- Ανακρίβεια στο τιμολόγιο που εκδίδεται από τον προμηθευτή. Δηλαδή στο στέλεχος του τιμολογίου που κρατά ο προμηθευτής για το λογιστήριο του αναγράφονται οι σωστές ενδείξεις, ενώ στο στέλεχος που παραλαμβάνει ο πελάτης αναγράφονται εκείνες οι ενδείξεις που επιθυμεί ο τελευταίος.

- αναγραφή διαφορετικής ποσότητας από την πραγματική. Δηλαδή στο τιμολόγιο που εκδίδεται από τον προμηθευτή αναγράφεται μικρότερη ποσότητα πρώτης ύλης από εκείνη που στην πραγματικότητα αγόρασε η επιχείρηση. Έτσι, ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να παράγει προϊόντα που δεν εμφανίζονται πουθενά και να τα διαθέσει αργότερα χωρίς τιμολόγια.
- Λήψη εικονικών ή πλαστών τιμολογίων. Σε πολλές περιπτώσεις, οι επιχειρήσεις στην προσπάθεια τους να μειώσουν το φορολογητέο κέρδος, προμηθεύονται έναντι αμοιβής από εταιρίες φαντάσματα πλαστά ή εικονικά τιμολόγια αγοράς πρώτων και βοηθητικών υλικών.
- Ερευνά και συσχετίζει τα δικαιολογητικά των δαπανών με τις αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων, ώστε να διαπιστώσει την ύπαρξη πιθανόν εικονικών εγγραφών στα βιβλία επιχείρησης.

Η ελεγκτική της ανάλυσης των πρώτων και βοηθητικών υλικών πραγματοποιείται κατά τη διενέργεια του ελέγχου των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων. Πιο συγκεκριμένα και όπως έχει ήδη αναφερθεί :

- Ο ελεγκτής με βάση τα δεδομένα του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου που αναφέρουν την αναλογία αναλωθείσας πρώτης ύλης για κάθε μονάδα παραγόμενου προϊόντος, μπορεί να υπολογίσει πόσες είναι οι μονάδες του προϊόντος που έχουν παραχθεί με βάση τις ποσότητες των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας. Βέβαια, συμβαίνει και το αντίστροφο, δηλαδή ο ελεγκτής μπορεί να υπολογίσει τον όγκο των υλικών που αναλώθηκαν κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας με βάση τις μονάδες του έτοιμου προϊόντος που παρήγαγε η γραμμή παραγωγής.
- Ακόμη, ο ελεγκτής μπορεί να υπολογίσει τον πραγματικό όγκο παραγωγής της ελεγχόμενης επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψη την ποσότητα των υλικών συσκευασίας που αναλώθηκαν και των ειδών συσκευασίας που χρησιμοποιήθηκαν σε σύγκριση με την ποσότητα προϊόντος που φαίνεται να έχει παραχθεί σύμφωνα με τα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 28 «ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ»

Ορισμός : Τα είδη συσκευασίας, όπως και τα υλικά συσκευασίας χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για τη συσκευασία των προϊόντων που αυτή παράγει, προκειμένου τα τελευταία να φτάσουν στην πελατεία στην κατάσταση που είναι σκόπιμο ή δυνατό να προσφέρονται σε αυτήν.

Η διαφορά ανάμεσα στα υλικά συσκευασίας και τα είδη συσκευασίας έγκειται στο γεγονός ότι τα πρώτα ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής, όπως οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, διατίθενται στην κατανάλωση με το αγαθό που περιέχουν και αχρηστεύονται με τη ανάλωση του περιεχομένου

τους, ενώ τα δεύτερα υποβοηθούν τη διακίνηση των προϊόντων και συνήθως προορίζονται για περισσότερες από μία χρήσεις.

Σχετικά με τον έλεγχο της αγοράς ειδών συσκευασίας, ισχύει ότι και για τα εμπορεύματα, τις πρώτες και βοηθητικές πρώτες ύλες και τα υλικά συσκευασίας. Όσον αφορά την ανάλωση των ειδών συσκευασίας, ο ελεγκτής (όπως έχει ήδη αναφερθεί) μπορεί με βάση την ποσότητα που χρησιμοποιήθηκε στην παραγωγική διαδικασία να υπολογίσει τον πραγματικό όγκο του παραγόμενου προϊόντος.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 25 «ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ»

Ορισμός : Αναλώσιμα υλικά χαρακτηρίζονται τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με προορισμό την ανάλωση τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.

Στόχος της ελεγκτικής διαδικασίας στην περίπτωση των αναλώσιμων υλικών είναι :

1. Να εξακριβωθεί αν υπάρχουν αναλώσιμα υλικά στις αποθήκες της επιχείρησης και να ελεγχθεί αν αυτά έχουν καταμετρηθεί κατά την απογραφή τέλους χρήσης.
2. Να διαπιστωθεί το ύψος της ποσότητας των αναλώσιμων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν κατά την παραγωγική διαδικασία και στη συνέχεια να γίνει η σύγκριση με την ποσότητα του προϊόντος που εμφανίζεται να έχει παραχθεί σύμφωνα με τα βιβλία της επιχείρησης. Η αναλογία αναλώσιμων υλικών – παραγόμενου προϊόντος βρίσκεται από το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου ή από τα δεδομένα της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 26 «ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ»

Ορισμός : Ανταλλακτικά παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό την ανάλωση τους για επισκευή και συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της.

Στόχος της ελεγκτικής διαδικασίας στην περίπτωση αυτή είναι να διαπιστώσει αν τα ανταλλακτικά των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχει αγοράσει η επιχείρηση θα χρησιμοποιηθούν για την επισκευή και συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού (δηλαδή η προσθήκη τους στο πάγιο περιουσιακό στοιχείο δεν θα επιφέρει καμία αύξηση της παραγωγικής του δυναμικότητας, βελτίωση των συνθηκών χειρισμού σε επίπεδα καλύτερα από τα αρχικά, αύξηση της διάρκειας ζωής κτλ.), οπότε θα καταχωρηθούν ως έξοδα τη στιγμή της ανάλωσης τους ή αν τα υλικά αυτά αποτελούν στην ουσία επεκτάσεις, προσθήκες ή βελτιώσεις του παγίου περιουσιακού

στοιχείου, οπότε θα πρέπει να θεωρηθούν ως στοιχεία του πάγιου ενεργητικού.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 6 ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

Στη συγκεκριμένη ενότητα παρατίθενται οι ενέργειες στις οποίες προβαίνει ο ελεγκτής, προκειμένου να φέρει εις πέρα το λογιστικό έλεγχο των λογαριασμών της ομάδας 6 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 60 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ»

Ορισμός : Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται όλα τα έξοδα, τα οποία πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα και προκύπτουν από την απασχόληση του προσωπικού της, με το οποίο συνδέεται με εξαρτημένη σύμβαση εργασίας.

Πρώτο μέλημα του ορκωτού ελεγκτή κατά τον έλεγχο του λογαριασμού 60 είναι να διαπιστώσει αν όντως πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες που αναγράφονται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό ο ελεγκτής ελέγχει τα παραστατικά των εξόδων που πραγματοποίησε η επιχείρηση για το προσωπικό της. Επίσης, ελέγχει αν το ύψος του παραγόμενου προϊόντος και το σύνολο των δαπανών του μηχανολογικού εξοπλισμού είναι σε συνάφεια με το ύψος των εξόδων που πραγματοποίησε η επιχείρηση για το έμμισθο προσωπικό της. Αν οι δαπάνες για αμοιβές και έξοδα προσωπικού είναι δυσανάλογα μεγάλες, αυτό μπορεί να οφείλεται :

1. σε τεχνητή διόγκωση των κονδυλίων που ξοδεύονται για το έμμισθο προσωπικό, ώστε με τον τρόπο αυτό να αυξηθούν τα συνολικά έξοδα και κατά συνέπεια να μειωθεί το κέρδος και ο οφειλόμενος φόρος.
2. σε απόκρυψη μονάδων παραγόμενου προϊόντος για να πωληθούν στη συνέχεια χωρίς τιμολόγια.

Ακόμη, πραγματοποιούνται ορισμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που σχετίζονται με διάφορα θέματα, όπως οι δαπάνες επιμόρφωσης του προσωπικού. Στην περίπτωση αυτή, ο ελεγκτής ερευνά κατά πόσο η συγκεκριμένη δαπάνη που πραγματοποίησε η επιχείρηση σχετίζεται με το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού. Αν αποδειχθεί ότι η δαπάνη που πραγματοποιήθηκε δε σχετίζεται άμεσα με το αντικείμενο εργασιών της εταιρείας, τότε αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

Επιπλέον, ελέγχεται από τον ορκωτό κατά πόσο υπάρχει έγκριση της γενική συνέλευσης των μετόχων της ανώνυμης εταιρείας (Α.Ε.) για το ύψος των αμοιβών που έλαβαν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της επιχείρησης για τις υπηρεσίες που προσέφεραν στην Α.Ε. Εφόσον, η επιχείρηση προσφέρει στους υπαλλήλους της παροχές είτε χρηματικές είτε σε είδος για να ανταμείψει την καλή τους απόδοση κατά τη διάρκεια της περιόδου, ο ελεγκτής οφείλει να διερευνήσει αν έχουν καταβληθεί οι οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές που αντιστοιχούν στις συγκεκριμένες παροχές, ώστε να αναγνωριστεί φορολογικά η συγκεκριμένη δαπάνη.

Επίσης, ο ορκωτός ελεγκτής ελέγχει το κονδύλιο εκείνο που αφορά στα ασφάλιστρα που καταβάλλει η επιχείρηση προκειμένου να συνάψει σύμβαση ομαδικής ασφάλειας ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού. Αν η δαπάνη ανά εργαζόμενο ξεπερνά το ποσό των χιλίων πεντακοσίων ευρώ, τότε το επιπλέον ποσό δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ

Ακολουθούνται οι παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες :

1. Διενέργεια ελέγχου διαδικασιών για την πληρωμή της μισθοδοσίας.
2. Περιγραφή του εσωτερικού ελέγχου της μισθοδοσίας που εφαρμόζεται.
3. Επαλήθευση των ονομάτων σύμφωνα με τα στοιχεία που τηρούνται από την υπηρεσία προσωπικού.
4. Επαλήθευση του χρόνου εργασίας που εμφανίζεται στις μισθοδοτικές καταστάσεις σύμφωνα με τις κάρτες προσέλευσης και αποχώρησης.
5. Έλεγχος των αριθμητικών πράξεων κατά τον υπολογισμό της μισθοδοσίας.
6. Σύγκριση του συνόλου της μισθοδοσίας με τη συγκεντρωτική κατάσταση του κόστους εργασίας.
7. Διασταύρωση των στοιχείων (επιταγών και αποδείξεων) με το μισθολόγιο, με αιφνιδιαστικό έλεγχο.
8. Έλεγχος των επιδομάτων με πριμ, με την εξέταση των συμβάσεων και των λεπτομερών αποδεικτικών στοιχείων. Με τους αιφνιδιαστικούς ελέγχους κατά τη διάρκεια της πληρωμής διαπιστώνεται η πραγματική ύπαρξη κάθε ονόματος που περιλαμβάνεται στη μισθοδοτική κατάσταση.
9. Έλεγχος αν οι εισφορές στα ασφαλιστικά ταμία έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί ή υπάρχει νόμιμη απαλλαγή. Σε αντίθετη περίπτωση, ο φορολογικός ελεγκτής δεν αναγνωρίζει τη δαπάνη.

10. Ο φορολογικός ελεγκτής οφείλει να ελέγξει αν οι δαπάνες μισθοδοσίας έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ιδίων λογαριασμών. Σε διαφορετική περίπτωση, οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.
11. Το πρόγραμμα ελέγχου ορίζει, ακόμη, ότι πρέπει να ελέγχει σε ετήσια βάση ο ορθός υπολογισμός των ασφαλιστικών εισφορών για δύο τουλάχιστον υπαλλήλους και δύο τουλάχιστον εργατές της ελεγχόμενης επιχείρησης.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 61 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ»

Ορισμός : Τρίτοι είναι τα πρόσωπα, των οποίων το εισόδημα θεωρείται ότι προέρχεται από ελεύθερα επαγγέλματα ή τα λοιπά πρόσωπα τα οποία παρέχουν υπηρεσίες στον επιτηδευματία, εφόσον δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση φορολογικών στοιχείων και δε συνδέονται με την επιχείρηση με σχέση έμμισθης εργασίας.

Στην περίπτωση του λογαριασμού «Αμοιβές και έξοδα τρίτων», όπως και στην αντίστοιχη του λογαριασμού 60, κύριος στόχος του ελεγκτή είναι να διαπιστώσει αν όντως προσέφεραν οι τρίτοι τις υπηρεσίες τους στην επιχείρηση και εισέπραξαν τα ποσά που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης. Υπάρχει πάντα το ενδεχόμενο η επιχείρηση να προμηθεύτηκε έναντι αμοιβής τα παραστατικά παροχής υπηρεσιών από τους τρίτους. Φυσικά στόχος της αγοράς των εικονικών ή των πλαστών παραστατικών στοιχείων είναι να εμφανιστεί στα βιβλία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν σημαντικές δαπάνες για αμοιβές τρίτων και να διογκωθεί τεχνητά έτσι το συνολικό ύψος των εξόδων με άμεση συνέπεια τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου. Επίσης, μπορεί το παραστατικό που θα λάβει η επιχείρηση κατά την πληρωμή ενός τρίτου που προσέφερε τις υπηρεσίες του να μην περιέχει το ποσό της πραγματικής αμοιβής, αλλά να εμφανίζει ένα άλλο υψηλότερο ποσό. Τα στέλεχος που θα καταχωρίσει ο τρίτος στα δικά του βιβλία, θα εμφανίζει το ποσό της πραγματικής του αμοιβής. Και σε αυτή την περίπτωση, στόχος της επιχείρησης είναι να μειώσει το φορολογητέο κέρδος της. Επίσης, ο ελεγκτής ερευνά αν έγινε σωστά η χρεοπίστωση του λογαριασμού αυτού κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 62 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ»

Ορισμός : Στους υπολογαριασμούς του 62 καταχωρούνται :

1. τα αντίτιμα των παροχών κοινής ωφέλειας Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., Ε.Υ.Α.Θ. κτλ.
2. τα ενοίκια που καταβάλλει η επιχείρηση για τη μείωση παγίων περιουσιακών στοιχείων.

3. τα κάθε μορφής ασφάλιστρα
4. τα αποθήκευτρα
5. τα έξοδα επισκευής και συντήρησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Αντικείμενο της ελεγκτικής διαδικασίας, όσον αφορά το συγκεκριμένο λογαριασμό, είναι καταρχήν να διαπιστώσει κατά πόσο έγινε σωστά η μεταφορά των υπολοίπων του λογαριασμού από σελίδα σε σελίδα στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης και να γίνει έλεγχος για πιθανή ύπαρξη ξυσιμάτων και αλλοιώσεων πάνω σε αυτά.

Επίσης, ερευνάται μήπως εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, να έχουν καταβληθεί σημαντικά ποσά σε τρίτους για την επισκευή και συντήρηση των πάγιων περιουσιακών της στοιχείων, ενώ στην πραγματικότητα είναι δυνατό η επισκευή και η συντήρηση των στοιχείων του παγίου εξοπλισμού της επιχείρησης να έγινε από το προσωπικό της ίδιας της επιχείρησης. Ακόμα, υπάρχει η πιθανότητα, η επιχείρηση όντως να κατέβαλε ποσά σε τρίτους προκειμένου να επισκευάσουν και να συντηρήσουν τα πάγια περιουσιακά της στοιχεία, αλλά το ποσό που αναγράφεται πάνω στο στέλεχος του τιμολογίου που πηγαίνει στο λογιστήριο της εταιρίας να είναι σημαντικά μειωμένο σε σχέση με τα χρήματα που πραγματικά κατέβαλε στο συμβαλλόμενο της.

Για να διαπιστώσουν οι ελεγκτές ότι οι παραπάνω λογαριασμοί περιέχουν μόνο δαπάνες επισκευών και συντήρησης βρίσκουν τις γραπτές εγκρίσεις με βάση τις οποίες έγιναν οι πιο πολλές δαπάνες.

Επίσης, για να ξεχωρίσουν οι ελεγκτές τις δαπάνες επενδύσεων από τις δαπάνες για επισκευές και συντήρηση μπορούν να ζητήσουν τη μηνιαία ανάλυση δαπανών με τα αντίστοιχα ποσά της προηγούμενης χρήσης, ώστε να διερευνηθούν τυχόν αποκλίσεις.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 63 «ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ»

Στους υπολογαριασμούς του 63 «Φόροι – τέλη» καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την οικονομική μονάδα, όπως : α) δημοτικοί φόροι, β) φόροι τελών, γ) φόρος και τέλος χαρτοσήμου μισθωμάτων, δ) φόρος ακίνητης περιουσίας, ε)τέλη συναλλαγματικών και δανείων.

Στους υπολογαριασμούς του 63 δεν καταχωρίζονται οι ακόλουθοι φόροι :

- Ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος καταχωρίζεται σαν αφαιρετικό στοιχείο των ετήσιων κερδών στο λογαριασμό 88.08 "Φόρος εισοδήματος και εισφορές Ο.Γ.Α.", εκτός αν πρόκειται για ποσά παρακρατημένου και μη συμψηφιζόμενου φόρου εισοδήματος, τα

οποία καταχωρίζονται στο λογαριασμό 63.00 «Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος».

- Οι φόροι προηγούμενων χρήσεων, οι οποίοι καταχωρίζονται στο λογαριασμό 82 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων».
- Τα φορολογικά πρόστιμα και ποινές που καταχωρίζονται στο λογαριασμό 81.00.00 «Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις».
- Το χαρτόσημο μισθοδοσίας που καταχωρίζεται στους υπολογαριασμούς 60.03.04 «Χαρτόσημο μισθοδοσίας έμμισθου προσωπικού» και 60.04.04 «Χαρτόσημο μισθοδοσίας ημερομίσθιου προσωπικού».
- Το χαρτόσημο συμβάσεων που καταχωρίζεται στο λογαριασμό 65.07 «Ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών και χαρτόσημο συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων».
- Οι δεσμοί και γενικά οι φόροι επί των αγορών καταχωρίζονται στους λογαριασμούς αποθεμάτων της ομάδας 2, όταν αφορούν αγορές αποθεμάτων και στους λογαριασμούς της ομάδας 1, όταν αφορούν αγορές παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- Ο Φ.Π.Α. εισροών και εκροών, ο οποίος καταχωρείται στο λογαριασμό 54.00 «Φ.Π.Α.», εκτός κι αν η συναλλαγή δεν περιέχει το δικαίωμα συμψηφισμού ή έκπτωσης του φόρου εισροών, οπότε καταχωρίζεται στους λογαριασμούς 63.98.08 «Φ.Π.Α. που εκπίπτει στη φορολογία εισοδήματος» και 63.98.09 «Φ.Π.Α. που δεν εκπίπτει στη φορολογία εισοδήματος».

Η ελεγκτική διαδικασία του λογαριασμού 63 «Φόροι – τέλη» ξεκινά με τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων, ώστε να διαπιστωθεί αν έγινε σωστά η μεταφορά των υπολοίπων του λογαριασμού από σελίδα σε σελίδα ή αν υπάρχουν αλλοιώσεις πάνω στα ποσά των λογαριασμών.

Εκτός από την ορθότητα της μεταφοράς των ποσών που αφορούν το λογαριασμό 63 «Φόροι – τέλη» στις σελίδες των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης. Το ελεγκτικό έργο περιλαμβάνει τη διερεύνηση μίας πιθανής μεταφοράς στο λογαριασμό 63 ποσών φόρων, τα δε βαρύνουν την επιχείρηση, αλλά πρόσωπα που σχετίζονται με αυτή, όπως μεγαλομέτοχοι, μέλη του διοικητικού συμβουλίου, μέλη του προσωπικού κτλ. Επίσης, ελέγχεται αν έχουν μεταφερθεί στο λογαριασμό αυτό ποσά, τα οποία αφορούν φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις και κανονικά θα έπρεπε να καταχωρηθούν στο λογαριασμό 81.00.00 «Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις», καθώς πρόκειται για κονδύλια τα οποία δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 64 «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ»

Στους υπολογαριασμούς του 64 «Διάφορα έξοδα» καταχωρούνται όλα τα κατ'είδος οργανικά έξοδα, τα οποία δεν καταχωρούνται σε οποιοδήποτε

άλλο λογαριασμό της ομάδας 6 πχ. έξοδα μεταφορών, έξοδα ταξιδιών, έξοδα προβολής και διαφήμισης, έξοδα εκθέσεων, επιδείξεων, ειδικά έξοδα προώθησης εξαγωγών κτλ.

Όπως και στις περιπτώσεις των άλλων λογαριασμών, έτσι και τώρα η ελεγκτική διαδικασία ξεκινά με τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων για να διαπιστωθεί αν όντως έγινε σωστά η μεταφορά των υπολοίπων του λογαριασμού 64 από σελίδα σε σελίδα. Επίσης, γίνεται έλεγχος για τον εντοπισμό πιθανών αλλοιώσεων και σβησιμάτων πάνω στα ποσά που αναγράφονται μέσα στα λογιστικά βιβλία.

Επίσης, ο ελεγκτής ερευνά για την ύπαρξη πλαστών ή εικονικών τιμολογίων που είναι πιθανό να έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης. Υπάρχει το ενδεχόμενο η επιχείρηση να αγόρασε από συγκεκριμένα πρόσωπα (τα οποία ασκούν τη συγκεκριμένη παράνομη δραστηριότητα) πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, προκειμένου να διογκώσει το συνολικό ύψος των δαπανών που έχει πραγματοποιήσει κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και να μειώσει έτσι, το ύψος των φορολογητέων κερδών της και κατά συνέπεια το ύψος του φόρου που καταβάλλει στη φορολογική αρχή.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 65 «ΤΟΚΟΙ - ΕΞΟΔΑ»

Στους υπολογαριασμούς του 65 «Τόκοι και συναφή έξοδα» καταχωρούνται και παρακολουθούνται οι τόκοι και οι προμήθειες που συνυπολογίζονται με αυτούς, καθώς και τα κάθε είδους παρεπόμενα έξοδα.

Για να καλύψουν οι επιχειρήσεις τις βραχυχρόνιες ή μακροχρόνιες ανάγκες τους σε κεφάλαια δανείζονται από ιδιώτες ή τράπεζες. Τα δάνεια που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις καθώς και οι καταβαλλόμενοι τόκοι πρέπει να καταχωρίζονται στα βιβλία τους. Σε ορισμένες, όμως, περιπτώσεις κάποιιοι από τους δανειστές θέτουν ως όρο προς τη δανειζόμενη επιχείρηση (προκειμένου να της χορηγήσουν δάνειο) τη μη αναγραφή του ποσού του δανείου και των τόκων, που αυτό συνεπάγεται, στα λογιστικά της βιβλία, οπότε η επιχείρηση για να πληρώσει τους τόκους καταφεύγει στη μέθοδο της απόκρυψης συναλλαγών και κατά συνέπεια εσόδων. Σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις, τα δάνεια αναγράφονται στα βιβλία της επιχείρησης, αλλά είτε εμφανίζονται ως άτοκα είτε οι αναγραφόμενοι τόκοι είναι πολύ χαμηλοί σε σχέση με το πραγματικό επιτόκιο που πληρώνει η επιχείρηση και άρα οι καταβολή των οφειλόμενων τόκων γίνεται ανεπίσημα με την απόκρυψη ορισμένων συναλλαγών.

Επίσης, υπάρχουν περιπτώσεις, όπου ορισμένες επιχειρήσεις με μεγάλο βαθμό δανεισμού επιθυμούν να αποκρύψουν τον πραγματικό όγκο των δανείων που έχουν αναλωθεί, προκειμένου να αποτρέψουν την εμφάνιση της κακής οικονομικής κατάστασης της εταιρείας, η οποία λειτουργεί

αποτρεπτικά στην προσέλκυση επενδυτών και νέων δανειστών. Για το λόγο αυτό παραλείπουν σκόπιμα ορισμένα μεγάλα δάνεια από τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης ή τα εμφανίζουν μόνο στο προσάρτημα. Για το λόγο αυτό ο ελεγκτής αναζητά στοιχεία από τράπεζες πιστωτές κτλ για τα υποθηκευμένα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας.

Τέλος, ας αναφερθεί ότι και στην περίπτωση του λογαριασμού 65, η ελεγκτική διαδικασία περιλαμβάνει έλεγχο των λογιστικών βιβλίων για να διαπιστωθεί η σωστή μεταφορά των ποσών από σελίδα σε σελίδα και να ερευνηθεί η ύπαρξη αλλοιώσεων και διορθώσεων στις σελίδες των βιβλίων.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 66 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ»

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου που υπολογίζεται βάσει της ωφέλιμης ζωής του παγίου και ταυτόχρονα η λογιστική της απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε κάθε χρήση. Τα αίτια της απόσβεσης είναι τρία :

1. Λειτουργική φθορά. Αφορά τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία και εξαρτάται από την ένταση της λειτουργίας τους. Το μέγεθος της φθοράς μπορεί να μειωθεί με την καλή χρήση και τη συντήρηση του παγίου ή αντίθετα να αυξηθεί από τις κακές συνθήκες λειτουργίας ή την πλημμελή συντήρηση του.
2. Χρονική φθορά. Οφείλεται στην πάροδο και μόνο του χρόνου και διαφέρει από πάγιο σε πάγιο.
3. Οικονομική απαξίωση ή ανεπάρκεια. Οφείλεται στη συνεχή επιστημονική και τεχνική πρόοδο.

Τα παραπάνω αίτια περιορίζουν το χρόνο που ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι παραγωγικό και προσφέρει στην επιχείρηση. Ειδικότερα περιορίζουν αυτό που ονομάζεται ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου.

Αποσβέσεις υπολογίζονται για όλα τα ενσώματα και ασώματα πάγια και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση. Δεν υπολογίζονται αποσβέσεις για τα γήπεδα και τα οικόπεδα, τα οποία θεωρείται ότι δεν υφίστανται λειτουργική φθορά και οικονομική απαξίωση, και για τα υπό εκτέλεση ενσώματα πάγια, διότι δε χρησιμοποιούνται ακόμη από την οικονομική μονάδα. Οι αποσβέσεις θεωρούνται έμμεση πηγή χρηματοδότησης για την επιχείρηση. Αυτό συμβαίνει γιατί ενώ αφαιρούνται από τα έσοδα για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος χρήσης και μειώνουν το καθαρό αποτέλεσμα (φορολογητέο εισόδημα) δεν αποτελούν συναλλακτικό έξοδα (δεν απαιτούν χρηματική καταβολή), αλλά συνιστούν υπολογιστικό έξοδο. Έτσι, η επιχείρηση καταβάλλει στη φορολογική αρχή λιγότερο φόρο εισοδήματος απ' ό,τι αν δεν υπολογίζονταν οι αποσβέσεις και αυτή η διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη χρηματοδότηση ή ανανέωση του παγίου εξοπλισμού της.

Βασικός πυλώνας της ελεγκτικής διαδικασίας, όσον αφορά τις αποσβέσεις, είναι ο έλεγχος κυριότητας των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Αυτό συμβαίνει γιατί η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να διενεργήσει αποσβέσεις μόνο σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που της ανήκουν και όχι σε πάγια κυριότητας τρίτων. Ορισμένες επιχειρήσεις στην προσπάθειά τους να διογκώσουν τα έξοδα τους και να μειώσουν το φορολογητέο εισόδημα και κατά συνέπεια και το ποσό του φόρου που θα καταβάλλουν στη φορολογική αρχή διενεργούν αποσβέσεις και σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην κατοχή της επιχείρησης όχι, όμως και στην κυριότητα της.

Η εξακρίβωση της κυριότητας ακίνητων μηχανημάτων και εξοπλισμού μπορεί να γίνει ως εξής : Οι ελεγκτές μπορούν να εξετάσουν τα δημόσια αρχεία (υποθηκοφυλακεία). Μπορούν, επίσης, να εξετάσουν συμβόλαια αγοράς, σημειώματα φόρου ιδιοκτησίας, αποδείξεις πληρωμής ενυπόθηκων δανείων, συμβόλαια πυρασφάλειας κτλ. Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που δεν ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης, οι ελεγκτές μπορούν να εξετάσουν εάν ο πελάτης τους πληρώνει ενοίκια για αυτά. Η κυριότητα επιβατικών – φορτηγών αυτοκινήτων μπορεί να εξακριβωθεί με έλεγχο της άδειας κυκλοφορίας.

Επίσης, οι ελεγκτές αντιπαραβάλλουν το ποσό αγοράς που αναγράφεται πάνω στο τιμολόγιο αγοράς του παγίου περιουσιακού στοιχείου με το αντίστοιχο ποσό με το οποίο καταχωρείται το πάγιο στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Αυτός ο έλεγχος γίνεται γιατί η επιχείρηση μπορεί να καταχωρίσει το πάγιο στα βιβλία της με μεγαλύτερο ποσό, ώστε να διενεργήσει μεγαλύτερες αποσβέσεις κατά το χρονικό διάστημα της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του. Επίσης, γίνεται έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί η πραγματική ύπαρξη όλων των νέων παγίων περιουσιακών στοιχείων που αγοράστηκαν κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, καθώς είναι δυνατό η επιχείρηση να αγόρασε πλαστά ή εικονικά τιμολόγια αγοράς ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου προκειμένου να είναι σε θέση να διενεργεί εικονικές αποσβέσεις και να μειώνει το φορολογητέο κέρδος της.

Ένα άλλο σημαντικό σκέλος της ελεγκτικής των αποσβέσεων αφορά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης και δε χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης ούτε και για τις τυχόν παρεπόμενες ασχολίες της. Σύμφωνα με το νόμο η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα να υπολογίζει αποσβέσεις για ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο για όσο χρονικό διάστημα το έχει θέσει εκτός εκμετάλλευσης. Οι ελεγκτές μπορούν να διαπιστώσουν αν η επιχείρηση απομάκρυνε πάγια περιουσιακά στοιχεία από την παραγωγική διαδικασία κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης που κλείνει με τους εξής τρόπους :

- Αν στη διάρκεια της χρήσης σταμάτησαν να παράγονται ορισμένα προϊόντα, οι ελεγκτές πρέπει να ερευνήσουν για να δουν τι απέγιναν τα μηχανήματα παραγωγής των προϊόντων αυτών.
- Να εξεταστεί αν έχουν εγκριθεί από τα αρμόδια όργανα της επιχείρησης οι εντολές απομάκρυνσης παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- Να εξετάζονται οι μειώσεις ασφαλίσεων, ώστε να εξακριβωθεί αν οι μειώσεις αυτές οφείλονται σε απομάκρυνση παγίων περιουσιακών στοιχείων από την παραγωγική διαδικασία.

Επιπλέον, η ελεγκτική των αποσβέσεων περιλαμβάνει τον έλεγχο των ποσοστών αποσβέσεων που υπολόγισε η επιχείρηση για κάθε πάγιο περιουσιακό της στοιχείο. Ο ελεγκτής οφείλει να διαβεβαιώσει ότι οι αποσβέσεις υπολογίστηκαν με ποσοστά ίσα των νομίμων.

Όταν η επιχείρηση υπολογίσει τις αποσβέσεις με ποσοστά μεγαλύτερα των νομίμων, τα ποσά των αποσβέσεων που διενεργήθηκαν πέρα από τα νόμιμα όρια δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα, αλλά θεωρούνται ως λογιστικές διαφορές και συνεπώς προστίθενται στα κέρδη της κλειόμενης χρήσης και φορολογούνται.

Στον αντίποδα, αν η επιχείρηση για κάποιο λόγο επιθυμεί να εμφανίσει αυξημένα κέρδη και προκειμένου να πετύχει το σκοπό αυτό δε διενεργήσει αποσβέσεις ή διενεργήσει με ποσοστά μικρότερα από εκείνα που προβλέπει η νομοθεσία, τότε στερείται του δικαιώματος να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που οφείλει να διενεργήσει και δε διενήργησε.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

ΓΕΝΙΚΑ

Στην παρακάτω ενότητα παρατίθεται ο τρόπος, με τον οποίο ο καθένας από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης συμβάλλει στον προσδιορισμό και έλεγχο του κόστους παραγωγής της επιχείρησης από τους ορκωτούς ελεγκτές. Επίσης, γίνεται αναφορά στα σημεία εκείνα, όπου η ελεγκτική των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης βοηθά και συμπληρώνει τον έλεγχο των λογαριασμών της γενικής λογιστικής που σχετίζονται με το κόστος παραγωγής. Επιπλέον, γίνεται αναφορά στις ελεγκτικές διαδικασίες που χρησιμοποιούν οι ορκωτοί ελεγκτές για τον έλεγχο καθενός από τους λογαριασμούς της ομάδας 9.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91 «ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ»

Συμβολή στην ελεγκτική διαδικασία : Ο λογαριασμός 91

«Ανακατάταξη εξόδων αγορών και εσόδων» χρησιμοποιείται κυρίως για το μερισμό των εξόδων κατά διαφορετικό τρόπο από εκείνον που διαχωρίζονται στη γενική λογιστική, στους φορείς κόστους και τα κέντρα κόστους. Ο μερισμός των εξόδων γίνεται με βάση μία ή και περισσότερες κλείδες μερισμού, τις οποίες επιλέγει η διοίκηση της επιχείρησης και έχει ως στόχο την άντληση σημαντικών πληροφοριών για το κόστος λειτουργίας της εταιρείας. Ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει τη δική του έρευνα τα στοιχεία από την ανάλυση των λογαριασμών εξόδων η οποία έχει γίνει με βάση τον τρόπο που έχει επιλέξει η επιχείρηση κατά τη διενέργεια του ελέγχου των λογαριασμών δαπανών.

Ελεγκτική επαληθεύσεις : Η ελεγκτική επαλήθευση των δεδομένων που περιέχονται στο λογαριασμό 91 «Ανακατάταξη εξόδων αγορών και εσόδων» περιλαμβάνει κυρίως τον έλεγχο της καταλληλότητας των βάσεων μερισμού που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για το μερισμό των οργανικών εξόδων κατ' είδος, κατά τον τρόπο που επιθυμεί η επιχείρηση, καθώς και τον έλεγχο της ορθότητας των συντελεστών επιβάρυνσης.

Επίσης, περιλαμβάνει τον έλεγχο καταλληλότητας των βάσεων μερισμού και των συντελεστών επιβάρυνσης των έμμεσων δαπανών στις κύριες θέσεις κόστους του λογαριασμού 92 (υπολογαριασμοί 92.00 έως και 92.04).

Τέλος, επαληθεύεται αν έγινε σωστά η χρέωση και η πίστωση του λογαριασμού 91 και των αναλυτικοβάθμιων του κατά την ανάλυση των λογαριασμών εξόδων.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92 «ΚΕΝΤΡΑ - ΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ»

Συμβολή στην ελεγκτική διαδικασία : Ο συγκεκριμένος λογαριασμός παρέχει στον ελεγκτή σημαντικές πληροφορίες που τον βοηθούν στη διεκπεραίωση του ελεγκτικού έργου, καθώς δίνει στοιχεία για το κόστος κάθε μίας από τις πέντε βασικές λειτουργίες της επιχείρησης : της διοικητικής, της παραγωγικής, της λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης, της χρηματοοικονομικής και της λειτουργίας διάθεσης. Καθεμιά από τις κύριες λειτουργίες της επιχείρησης αποτελεί και μία πρωταρχική θέση κόστους, η οποία επιμερίζεται σε άλλες κύριες και βοηθητικές θέσεις κόστους ανάλογα με την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης. Τα οργανικά έξοδα κατ' είδος της ομάδας 6 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου μερίζονται διαμέσου του λογαριασμού 91 «Ανακατάταξη εσόδων – εξόδων» στις κύριες θέσεις κόστους με βάση μία κλείδα μερισμού. Στη συνέχεια, μερίζονται εκ νέου στους υπολογαριασμούς που αντιπροσωπεύουν κύριες και βοηθητικές θέσεις (κάθε κύριας λειτουργίας της επιχείρησης) με κριτήριο μία άλλη βάση

μερισμού. Στο λογαριασμό 92.00 «Εξοδα λειτουργίας παραγωγής» μεταφέρονται και όλα τα κονδύλια που αφορούν άμεσα υλικά που κατευθύνονται προς τη γραμμή παραγωγής. Αντίθετα, οι άλλες κύριες θέσεις κόστους μόνο κατ' εξαίρεση χρεώνονται με αναλώσεις υλικών (πχ ανταλλακτικά παγίων για το τμήμα διάθεσης της επιχείρησης).

Στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, ο λογαριασμός 92 «Κέντρα – Θέσεις κόστους» δίνει το συνολικό λειτουργικό κόστος της επιχείρησης, αλλά και το λειτουργικό κόστος καθεμιάς από τις κύριες και βοηθητικές λειτουργίες της επιχείρησης. Ο ελεγκτής μπορεί να συγκρίνει το ύψος του λειτουργικού κόστους της επιχείρησης (ή καθενός από τα κέντρα κόστους) με το αντίστοιχο μέγεθος της επιχείρησης τις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους και λαμβάνοντας υπόψη παράγοντες, όπως οι μεταβολές των τιμών των συντελεστών παραγωγής ή τις ενδεχόμενες μειώσεις του κόστους ανά μονάδα λόγω εισαγωγής καινοτομιών ή τεχνολογικών βελτιώσεων στην παραγωγική διαδικασία, να κάνει επαληθεύσεις σχετικά με την ποσότητα του παραγόμενου προϊόντος από τη γραμμή παραγωγής της επιχείρησης. Αν το ύψος του λειτουργικού κόστους είναι δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με το αντίστοιχο μέγεθος των προηγούμενων διαχειριστικών χρήσεων ή σε σχέση με το λειτουργικό κόστος άλλων επιχειρήσεων, οι οποίες δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο, τότε ο ελεγκτής οφείλει να διερευνήσει το ζήτημα. Αυτή η διαφορά μπορεί να οφείλεται στην απόκρυψη μονάδων προϊόντος για να πωληθεί αργότερα χωρίς τιμολόγια. Ακόμη, μπορεί να υπάρχει τεχνητή διόγκωση των οργανικών κατ' είδος εξόδων που εμφανίζουν κάποια τμήματα. Αυτή η διόγκωση των εξόδων είναι δυνατό να υποκρύπτει τη χρησιμοποίηση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων από την πλευρά της επιχείρησης, προκειμένου να παρουσιάσει αυξημένο κόστος λειτουργίας και να μειώσει με αυτόν τον τρόπο τα φορολογητέα κέρδη, άρα και το ποσό του φόρου. Επιπλέον, μπορεί να κρύβει και κάποια απάτη των υπαλλήλων σε βάρος της επιχείρησης. Αν η διόγκωση του λειτουργικού κόστους οφείλεται στην παραγωγική λειτουργία, οι ελεγκτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν έλεγχο της γραμμής παραγωγής και σύγκριση του δείγματος που θα ληφθεί με τα δεδομένα του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου, ελέγχου αποθεμάτων και τιμολογίων αγορών κτλ. Αν, όμως, η διόγκωση του λειτουργικού κόστους οφείλεται σε κάποια άλλη κύρια θέση κόστους, τότε θα δοθεί έμφαση στον έλεγχο των οργανικών κατ' είδος εξόδων που μερίστηκαν στο συγκεκριμένο κέντρο κόστους.

Άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις : Οι ορκωτοί ελεγκτές οφείλουν να διερευνήσουν κατά πόσο έγινε σωστά η μεταφορά στα οικεία κέντρα κόστους των άμεσων δαπανών της επιχείρησης (δηλαδή εκείνων των δαπανών που αφορούν άμεσα υλικά και άμεση εργασία). Κυρίως, όμως, ελέγχεται η επίτευξη του στόχου του συστήματος κοστολόγησης που εφαρμόζει η επιχείρηση, ο οποίος είναι η συσσωρευση του πραγματικού ή πρότυπου

κόστους στις θέσεις κόστους της επιχείρησης και από εκεί ο επιμερισμός του στα προϊόντα. Έτσι, ο έλεγχος που διενεργείται από τους ελεγκτές πάνω στο σύστημα κοστολόγησης πρέπει να προσβλέπει και να προσδιορίζει αν το έμμεσο κόστος έχει κατανεμηθεί στις διάφορες θέσεις κόστους με τον ορθό τρόπο και τους σωστούς συντελεστές. Γι' αυτό, οι ελεγκτές πρέπει να ελέγχουν τις ποσότητες πρώτων υλών και το κόστος ανά μονάδα, τις ώρες άμεσης εργασίας, τα ωρομίσθια και τις γενικές βιομηχανικές δαπάνες και να ζητούν τη γνώμη κατάλληλων εμπειρογνομόνων για να διαπιστώσουν αν η επιχείρηση χρησιμοποιεί αποδεκτές κλείδες μερισμού του έμμεσου κόστους και σωστούς συντελεστές επιβάρυνσης, προκειμένου να καταλογίσει τα κονδύλια έμμεσου κόστους στα κέντρα κόστους.

Ακόμη, ορισμένα στοιχεία, τα οποία χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση ως βάσεις μερισμού του έμμεσου κόστους, είναι δυνατό να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην προσπάθεια του να εξακριβώσει αν η ποσότητα προϊόντος που ισχυρίζεται ότι παρήγαγε η επιχείρηση είναι και η πραγματική. Έτσι, η ποσότητα του προϊόντος μπορεί να εξακριβωθεί από :

1. Την παραγωγική ικανότητα του μηχανολογικού εξοπλισμού της επιχείρησης σε συνδυασμό με το χρόνο εργασίας που χρησιμοποιήθηκε.
2. Το προσωπικό που απασχολήθηκε. Τα ύψος του προσωπικού μπορεί να υπολογιστεί αν λάβουμε υπόψη την αμοιβή ανά εργαζόμενο και το συνολικό κονδύλιο δαπάνης που χρησιμοποίησε η επιχείρηση για άμεσα και έμμεσα έξοδα εργασίας.

Επίσης, οι ελεγκτές θα πρέπει να παρατηρήσουν αν έχουν συμβεί μεταβολές στις μεθόδους κοστολόγησης σε όλη τη διάρκεια του έτους. Σύμφωνα με την αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων, οι μέθοδοι που εφαρμόζει η επιχείρηση δεν πρέπει να μεταβάλλονται από χρήση σε χρήση, αλλά να παραμένουν σταθερές. Στην περίπτωση που ο ορκωτός ελεγκτής διαπιστώσει μία μεταβολή της μεθόδου κοστολόγησης που χρησιμοποιεί η επιχείρηση, οφείλει να ερευνήσει την επίδραση της μεταβολής στο κόστος των πωληθέντων (και κατά συνέπεια στο κόστος τελικού αποθέματος και στο καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης) και να ζητήσει από τη διοίκηση της επιχείρησης να του εξηγήσει πως αυτή η μεταβολή βελτιώνει τον τρόπο μέτρησης του αποτελέσματος.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ» (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)

Συμβολή στην ελεγκτική διαδικασία : Στους υπολογαριασμούς του 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών

φορέων κόστους (προϊόντα, υπηρεσίες). Ο λογαριασμός αυτός στο τέλος της χρήσης δίνει στον ελεγκτή το κόστος έτοιμων παραχθέντων για την κλειόμενη διαχειριστική περίοδο. Δηλαδή αν στα ημικατεργασμένα προϊόντα αρχής, όπως αυτά μεταφέρονται στο λογαριασμό 93 «Κόστος παραγωγής» από το λογαριασμό 94.23 «Κόστος παραγωγής» προσθέσουμε τις εισροές στοιχείων κόστους κατά τη διάρκεια της χρήσης μέσα στα πλαίσια της παραγωγικής διαδικασίας (δηλαδή τα έξοδα που είχαν μεταφερθεί από την ομάδα 6 στα κέντρα κόστους του λογαριασμού 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής», διότι αφορούσαν τη λειτουργία παραγωγής και τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή και μεταφέρθηκαν στο λογαριασμό 93 σε πίστωση των υπολογαριασμών του 94 «Αποθέματα») και αφαιρέσουμε εκείνα τα στοιχεία κόστους, που κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, βρίσκονται πάνω στη γραμμή παραγωγής για κατεργασία (δηλαδή τα ημικατεργασμένα τέλους, τα οποία στο τέλος της χρήσης θα μεταφερθούν στη χρέωση του λογαριασμού αποθεμάτων 94.23 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη), τότε προκύπτει το κόστος έτοιμων παραχθέντων της επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο που κλείνει.

Ο λογαριασμός 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) είναι υποχρεωτικό να αναλύεται σε υπολογαριασμούς για κάθε προϊόν – φορέα κόστους που παράγεται και για το οποίο υπάρχει υποχρέωση θεωρημένης μερίδας αποθήκης. Οι σχετικοί υπολογαριασμοί θα πρέπει να αναλύονται στη συνέχεια σε άλλους τρεις λογαριασμούς, στον καθένα από τους οποίους συγκεντρώνεται το κόστος των αναλωθέντων άμεσων υλικών, το κόστος των άμεσων εξόδων παραγωγής, δηλαδή άμεση εργασία και ειδικό βιομηχανικό κόστος και το κόστος των έμμεσων εξόδων παραγωγής, δηλαδή των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Το λειτουργικό κόστος που καταλογίζεται στους λογαριασμούς αυτούς μεταφέρεται από τα κέντρα – θέσεις κόστους του λογαριασμού 92. το άμεσο λειτουργικό κόστος που βαρύνει συγκεκριμένο προϊόν μεταφέρεται απευθείας στο σχετικό λογαριασμό του προϊόντος αυτού. Αντίθετα, το έμμεσο λειτουργικό κόστος καταλογίζεται στους τελικούς φορείς κόστους με την εφαρμογή διαφόρων κριτηρίων, τα οποία ονομάζονται «κλείδες ή βάσεις μερισμού». Ο καταλογισμός αυτός επιτυγχάνεται με την κατάρτιση φύλλων καταλογισμού με τα οποία εξασφαλίζεται ο μετασχηματισμός του λειτουργικού κόστους σε κόστος των τελικών φορέων.

Ο λογαριασμός 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) προσφέρει στο ελεγκτή σημαντικές πληροφορίες που τον βοηθούν στη διεκπεραίωση του ελεγκτικού του έργου και κυρίως στον έλεγχο των αποθεμάτων της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα από το συγκεκριμένο λογαριασμό διαπιστώνει :

1. Τον όγκο των πρώτων υλών που βιομηχανοποιήθηκαν.
2. την ποσότητα των έτοιμων προϊόντων που παρήχθησαν.

3. Τη βιομηχανική φύρα που προκύπτει ως αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας.

Τα παραπάνω δεδομένα βοηθούν τον ελεγκτή στις εξής ελεγκτικές διαδικασίες :

1. Στον έλεγχο του ποσοστού φύρας, καθώς χρησιμοποιεί τα δεδομένα που προκύπτουν από το λογαριασμό 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) και σε συνδυασμό με τον επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιεί, διαπιστώνει αν τα ποσοστά φύρας είναι φυσιολογικά ή υπερβολικά υψηλά, γεγονός που κινεί υποψίες για απόκρυψη παραγωγής και πώληση των μονάδων αυτών χωρίς τιμολόγια.
2. Στον έλεγχο της πρώτης ύλης που αναλώθηκε. Ο ελεγκτής μπορεί χρησιμοποιώντας την ποσότητα του έτοιμου προϊόντος που παρήγαγε η επιχείρηση, όπως αυτό προκύπτει από τα δεδομένα του λογαριασμού 93,(αλλά και του 94.21 «έτοιμα προϊόντα») σε συνδυασμό με τα δεδομένα του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών για την ποσότητα της πρώτης ύλης που απαιτείται για την κατασκευή μίας μονάδας έτοιμου προϊόντος, να ελέγξει την ποσότητα των υλικών που βιομηχανοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας.
3. Στον έλεγχο της ποσότητας του παραγόμενου προϊόντος με βάση τα υλικά συσκευασίας που αναλώθηκαν κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας. Ο ελεγκτής, δηλαδή, προσδιορίζει τον όγκο των παραγόμενων προϊόντων κατά τη διάρκεια της κλειόμενης διαχειριστικής περιόδου με βάση την ποσότητα των υλικών συσκευασίας που αναλώθηκε σύμφωνα με τα δεδομένα που προκύπτουν από το λογαριασμό 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη), αλλά και το λογαριασμό 94.24 «Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας».
4. Στον έλεγχο της ποσότητας του παραγόμενου προϊόντος με βάση την ποσότητα της πρώτης ύλης που αναλώθηκε κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας. Στην περίπτωση αυτή, ο ορκωτός ελεγκτής χρησιμοποιεί τα δεδομένα του βιβλίου των τεχνικών προδιαγραφών και εκείνα του λογαριασμού «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη), προκειμένου να διαπιστώσει αν η ποσότητα του παραγόμενου προϊόντος κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου είναι η ίδια με αυτή που αναγράφεται στα βιβλία της επιχείρησης ή αν προκύπτει υπερβολικά υψηλό βιομηχανικής φύρας, οπότε κρίνεται αναγκαία η διενέργεια έρευνας για την ανεύρεση τυχόν κρυμμένης παραγωγικής δραστηριότητας.

Ελεγκτικές επαληθεύσεις : Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργεί ο ορκωτός ελεγκτής για να διαπιστώσει την ορθότητα των δεδομένων που περιέχει ο λογαριασμός 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) είναι οι εξής :

1. Ελέγχει κατά πόσα μεταφέρθηκαν σωστά στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης τα δεδομένα του κόστους. Κατά πόσο, δηλαδή, μεταφέρθηκαν σωστά τα κονδύλια του άμεσου και του έμμεσου κόστους από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής έως και τους υπολογαριασμούς του 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) που αντιστοιχούν στους τελικούς φορείς κόστους.
2. Ελέγχει την ορθότητα των βάσεων μερισμού που χρησιμοποιεί η επιχείρηση προκειμένου να καταλογίσει τα κονδύλια του έμμεσου λειτουργικού κόστους στους τελικούς φορείς κόστους.
3. Ελέγχει την χρέωση και την πίστωση του συγκεκριμένου λογαριασμού , ώστε να διαπιστώσει αν το εμφανιζόμενο ολικό κόστος παραγωγής της επιχείρησης είναι και το πραγματικό.

Η ΦΥΡΑ

Με τον όρο φύρα ή απομείωση εννοούμε την ελάττωση του βάρους ή των διαστάσεων ενός αγαθού. Η φύρα χωρίζεται σαν φυσική που σαν αίτιο έχει τη φύση (τις ιδιότητες του αγαθού ή τις συνθήκες αποθήκευσης ή μεταφοράς του και τη βιομηχανική που βασικά αφορά στις πρώτες, βοηθητικές κτλ ύλες και που οφείλεται στο χάσιμο βάρους ή διαστάσεων κατά το στάδιο της βιομηχανικής επεξεργασίας.

Η φύρα διακρίνεται σε φυσιολογική αν βρίσκεται σε αποδεκτά από όλους όρια και σε υπερβολική αν ξεπερνά τα όρια αυτά.

Ο ελεγκτής αφού λάβει υπόψη την ποσότητα της πρώτης ύλης, που βιομηχανοποιήθηκε, σε συνδυασμό με την ποσότητα του παραγόμενου προϊόντος υπολογίζει το ύψος της βιομηχανικής φύρας που προκύπτει κατά την εκτέλεση της παραγωγικής διαδικασίας. Στη συνέχεια συγκρίνει το ύψος της βιομηχανικής φύρας με το αντίστοιχο προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων της ίδιας επιχείρησης καθώς και με το ποσοστό βιομηχανικής φύρας άλλων επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου.

Σε περίπτωση που η φύρα χαρακτηριστεί ως υπερβολική, τότε πρέπει να αναζητηθεί η αιτία της, καθώς αποτελεί ένδειξη για πιθανή ύπαρξη απάτης. Είναι, δηλαδή, πιθανό η υπερβολική φύρα να καλύπτει την υπεξαίρεση ποσοτήτων πρώτων υλών από την αποθήκη της επιχείρησης ή την παραγωγή από την επιχείρηση μονάδων προϊόντος και την πώληση τους χωρίς τιμολόγια. Μπορεί, ακόμη, να οφείλεται στην έκδοση πλαστών τιμολογίων αγοράς πρώτων υλών, προκειμένου να καλυφθεί υπεξαίρεση χρηματικού ποσού από το ταμείο. Ωστόσο, η υπερβολική φύρα μπορεί να οφείλεται και σε άλλους λόγους που δε σχετίζονται με απάτη, όπως η αγορά πρώτων υλών χαμηλής απόδοσης και προβλήματα στη γραμμή παραγωγής.

Υπάρχουν, ωστόσο, περιπτώσεις που τα προϊόντα που παράγονται από μία βιομηχανία παρουσιάζουν υπεραπόδοση σε σχέση με την ποσότητα των

πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή τους. Η υπεραπόδοση είναι δυνατό να αποτελεί φυσική συνέπεια της παραγωγικής διαδικασίας, χωρίς, όμως, να αποκλείεται να είναι αποτέλεσμα κάποιας απάτης. Χαρακτηριστικό παράδειγμα της παραπάνω περίπτωσης, όπου η υπεραπόδοση θεωρείται φυσιολογική είναι τα αρτοσκευάσματα.

Όπως και στην περίπτωση της φύρας, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη την ποσότητα της πρώτης ύλης που εισέρχεται στην παραγωγική διαδικασία και στη συνέχεια τη συγκρίνει με την αντίστοιχη ποσότητα έτοιμου προϊόντος που βγαίνει στο τέλος της γραμμής παραγωγής. Αν ο ελεγκτής διαπιστώσει ότι η υπεραπόδοση που προκύπτει αποκλίνει αρκετά από το φυσιολογικό ποσοστό (όπως αυτό προκύπτει από την υπεραπόδοση παρελθόντων οικονομικών ετών ή την υπεραπόδοση ομοειδών επιχειρήσεων) οφείλει να το διερευνήσει.

Σε περίπτωση που η υπεραπόδοση είναι μικρότερη από το φυσιολογικό, αυτό μπορεί να οφείλεται σε υπεξαίρεση αποθεμάτων πρώτων υλών, οι οποίες δεν εισέρχονται ποτέ στην παραγωγική διαδικασία. Μπορεί, ακόμη, να οφείλεται στην παραγωγή προϊόντων από την επιχείρηση, τα οποία αποκρύπτονται και στη συνέχεια πωλούνται χωρίς τιμολόγιο. Υπεραπόδοση είναι ενδεχόμενο να προκύψει και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μία επιχείρηση πραγματοποιεί αγορές πρώτων υλών χωρίς τιμολόγια, τις οποίες επεξεργάζεται και στη συνέχεια τις διαθέτει πάλι χωρίς τιμολόγια στην αγορά με τη μορφή έτοιμου προϊόντος. Έτσι, είναι πολύ πιθανό να προκύψουν είτε συνολικά σε ετήσια βάση είτε σε μικρότερα χρονικά διαστήματα, πωλήσεις έτοιμων προϊόντων που δεν καλύπτονται από ανάλογες ποσότητες πρώτων υλών. Αποτέλεσμα του γεγονότος αυτού είναι να παρουσιάζει η αποθήκη πιστωτικό υπόλοιπο.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 «ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ»

Συμβολή στην ελεγκτική διαδικασία : Οι επιχειρήσεις, οι οποίες τηρούν λογιστική πρότυπου κόστους, παρακολουθούν τις αποκλίσεις μεταξύ πρότυπου και πραγματικού κόστους στο συγκεκριμένο λογαριασμό. Οι αποκλίσεις αφορούν : α) τις αναλώσεις άμεσων υλικών (αποκλίσεις απόδοσης και αποκλίσεις τιμής), β) τις αποκλίσεις εργασίας (αποκλίσεις αποδοτικότητας και αποκλίσεις τιμής), γ) τις αποκλίσεις των γενικών βιομηχανικών εξόδων (αποκλίσεις απασχόλησης, αποκλίσεις προϋπολογισμού και αποκλίσεις αποδοτικότητας). Οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής που αποτελούν στοιχεία του κόστους παραγωγής, μερίζονται στα κέντρα και τους φορείς κόστους της επιχείρησης. Έτσι, σε συνδυασμό με την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης εξασφαλίζεται η παρακολούθηση των αποκλίσεων κατά κέντρο κόστους, φορέα κόστους και υπεύθυνο κόστους. Σε περίπτωση που κάποιος λογαριασμό που αποτελεί στοιχείο κόστους παρουσιάζει σημαντική μεταβολή σε σχέση με την

προηγούμενη χρήση, θα επηρεαστούν σημαντικά κατά την ενσωμάτωση του πραγματικού κόστους ορισμένοι φορείς και κέντρα κόστους (εκείνα με το μεγαλύτερο συντελεστή επιβάρυνσης). Στις περισσότερες περιπτώσεις, οι περισσότεροι λογαριασμοί των στοιχείων κόστους που παρουσιάζουν σημαντική μεταβολή σε σχέση με τις προηγούμενες χρήσεις, γίνονται αντικείμενο επισταμένου ελέγχου από τους ορκωτούς ελεγκτές. Με τον τρόπο αυτό, ο ελεγκτής καθοδηγείται να επικεντρώσει την προσπάθεια εξεύρεσης της αιτίας της απόκλισης σε συγκεκριμένα τμήματα παραγωγής ή φορείς κόστους, τα οποία σχετίζονται περισσότερο με το συγκεκριμένο στοιχείο κόστους, εξοικονομώντας, έτσι, χρόνο από ελέγχους σε άλλους τομείς της επιχείρησης ή προϊόντα που συγκεντρώνουν λιγότερες πιθανότητες να σχετίζονται με την απόκλιση αυτή.

Ελεγκτικές επαληθεύσεις : Στην περίπτωση του λογαριασμού 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» επαληθεύεται αν έγινε σωστά η χρέωση ή η πίστωση του λογαριασμού αυτού καθώς και η κατανομή των αποκλίσεων στα μένοντα εμπορεύματα ή προϊόντα και σε αυτά που πουλήθηκαν κατ' αναλογία του κόστους αυτών.

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Σημαντική είναι η συμβολή της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης στο πρόγραμμα ελέγχου των δαπανών της επιχείρησης, όπως αυτό παρουσιάζεται επιγραμματικά παρακάτω :

1. Σύγκριση των πραγματικών δαπανών με τις προϋπολογισθείσες. Στόχος των ελεγκτών στην περίπτωση αυτή είναι να συγκρίνουν τις δαπάνες που πραγματοποίησε η επιχείρηση με τις αντίστοιχες προβλέψεις που είχε κάνει σχετικά με το τελικό τους ύψος, να βρουν αν υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις, να τις αναλύσουν και να προσπαθήσουν να βρουν τα αίτια των αποκλίσεων αυτών. Αν η επιχείρηση χρησιμοποιεί την αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης και κινεί το λογαριασμό 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» διευκολύνεται σημαντικά το έργο της ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς εξασφαλίζει της παρακολούθηση των αποκλίσεων κατά κέντρο κόστους, φορέα και υπεύθυνο κόστους. Πιο συγκεκριμένα, όταν η δαπάνη παρουσιάζει σημαντική διαφοροποίηση σε σχέση με τα προηγούμενα έτη, κατά την ενσωμάτωση της στα κέντρα και τους φορείς κόστους της αναλυτικής λογιστικής θα προκαλέσει σημαντική διαφοροποίηση του πραγματικού κόστους ορισμένων τμημάτων ή

προϊόντων σε σχέση με το κόστος προηγούμενων χρήσεων (που αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους). Έτσι, θα δημιουργηθούν σημαντικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, οι οποίες θα οδηγήσουν την έρευνα του ελεγκτή σε συγκεκριμένα τμήματα ή προϊόντα που έχουν μεγαλύτερες πιθανότητες να σχετίζονται με τη μεταβολή του συγκεκριμένου κονδυλίου εξόδων. Θα τον βοηθήσει, δηλαδή, να βρει γρηγορότερα την αιτία της απόκλισης της πραγματικής από της προϋπολογισθείσα δαπάνη.

2. Σύγκριση των μηνιαίων δαπανών λειτουργίας με τις αντίστοιχες του προηγούμενου χρόνου τόσο σαν απόλυτα μεγέθη όσο και σαν ποσοστά επί των πωλήσεων. Στην περίπτωση αυτή οι ελεγκτές χρησιμοποιούν τη συγκριτική μέθοδο ελέγχου και αντιπαραβάλλουν τις διαφοροποιούν τις διάφορες λειτουργικές δαπάνες που πραγματοποιεί κάθε μήνα η επιχείρηση σε σχέση με τις αντίστοιχες δαπάνες του προηγούμενου έτους. Αντικειμενικός στόχος των ελεγκτών είναι να προσδιορίσουν το ύψος των δαπανών, να ελέγξουν τα παραστατικά των δαπανών και να διαπιστώσουν αν οι δαπάνες έχουν ταξινομηθεί σωστά.

Η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης μπορεί να προσφέρει στους ελεγκτές σημαντική πληροφόρηση, καθώς εκτός από το ύψος της συνολικής δαπάνης, δίνει το σύνολο των δαπανών λειτουργίας ανά θέση κόστους. Οι αναλυτικοί βαθμοί κάθε θέσης κόστους που σχετίζονται με τα λειτουργικά έξοδα, έχουν δομή αντίστοιχη με εκείνη της ομάδας 6 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, δηλαδή 92.XX.XX.60 «Αμοιβές και έξοδα προσωπικού» έως και 92.XX.XX.68 «Προβλέψεις εκμετάλλευσης». Έτσι, ο ελεγκτής μπορεί να κάνει μια πιο ενδελεχή έρευνα του ύψους των δαπανών καθώς είναι δυνατόν οι λειτουργικές δαπάνες ενός τμήματος να αποκλίνουν σημαντικά προς τα επάνω σε σχέση με την προηγούμενη χρονιά, ενώ κάποιου άλλου να αποκλίνουν σημαντικά προς τα κάτω κάνοντας όμως το συνολικό ύψος της δαπάνης να εμφανίζεται φυσιολογικό σε σύγκριση με τα δεδομένα του προηγούμενου έτους.

Επίσης, η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης συμβάλλει στον έλεγχο της ταξινόμησης των δαπανών λειτουργίας. Σε περίπτωση που η επιχείρηση χρησιμοποιεί τους λογαριασμούς της ομάδας 9, ο ελεγκτής εξοικονομεί πολύτιμο χρόνο, καθώς ο έλεγχος ταξινόμησης των δαπανών περιορίζεται στην καταλληλότητα των βάσεων μερισμού που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για να καταλογίσει τις δαπάνες στα διάφορα τμήματα και την ορθότητα των συντελεστών επιβάρυνσης κάθε θέσης κόστους.

3. Διερεύνηση όλων των αποκλίσεων. Όπως έχει ήδη αναφερθεί και πιο πάνω η χρήση του λογαριασμού 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» επιτρέπει στον ελεγκτή να εντοπίσει γρήγορα το παραγωγικό τμήμα ή το φορέα κόστους που το λειτουργικό του κόστος αποκλίνει

σημαντικά σε σχέση με το φυσιολογικό και να αναζητήσει τα αίτια των αποκλίσεων αυτών.

4. Ετοιμασία αναλύσεων των λογαριασμών που επιλέγηκαν με τις παραπάνω τρεις διαδικασίες καθώς και ετοιμασία αναλύσεων των σημαντικότερων δαπανών που αναφέρονται στην ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος της εταιρείας.

Με την εφαρμογή των παραπάνω διαδικασιών, οι ελεγκτές μπορούν να επιλέξουν κάποιους λογαριασμούς δαπανών, προκειμένου να πραγματοποιήσουν πιο αναλυτική έρευνα (επιλέγουν πάντα τους λογαριασμούς με το μεγαλύτερο ελεγκτικό ενδιαφέρον). Επίσης, πραγματοποιούν λεπτομερή έρευνα και στους σημαντικότερους λογαριασμούς δαπανών που αναφέρονται στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας.

Οι ελεγκτές είτε θα ετοιμάσουν οι ίδιοι είτε θα ζητήσουν από την εταιρεία, της οποίας τον έλεγχο έχουν αναλάβει, αναλύσεις των επιλεγμένων λογαριασμών μαζί με τα σχετικά εντάλματα και άλλα αποδεικτικά στοιχεία.

Η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης θα προσφέρει αναλύσεις σχετικά με το μερισμό των δαπανών λειτουργίας στα κύρια και βοηθητικά τμήματα της επιχείρησης, με την απορρόφηση του λειτουργικού κόστους που αναλογεί στα διάφορα προϊόντα (φορείς κόστους) που παράγει η επιχείρηση. Επίσης, σε περίπτωση που η επιχείρηση χρησιμοποιεί τους υπολογισμούς του 91 «Ανακατάταξη εξόδων αγοράς - εσόδων» για να μερίσει τα έξοδα με διαφορετικό τρόπο από εκείνο που μερίζονται στη γενική λογιστική, στους φορείς κόστους του λογαριασμού 93 και τις θέσεις κόστους του λογαριασμού 92, τότε οι ελεγκτές μπορούν να έχουν και μία ακόμη ανάλυση του κόστους (σύμφωνα με κάποιο κριτήριο το οποίο η διοίκηση της επιχείρησης κρίνει σημαντικό), η οποία ενδεχομένως να τους προσφέρει χρήσιμες πληροφορίες για το ελεγκτικό τους έργο.

Με βάση τα δεδομένα αυτά, οι ελεγκτές θα εξετάσουν διεξοδικά δαπάνες για μεταφορικά, αμοιβές και έξοδα προσωπικού, παροχές τρίτων, ψυχαγωγία, εργοδοτικές εισφορές, μισθοί διευθυντικών στελεχών κτλ. Ιδιαίτερη βαρύτητα θα δοθεί από τους ελεγκτές στον έλεγχο των δαπανών που σχετίζονται με αμοιβές και έξοδα τρίτων, καθώς είναι σύνθητες φαινόμενο η αγορά πλαστών ή εικονικών τιμολογίων από την επιχείρηση για να μειώσει το φορολογητέο κέρδος της και το ποσό του φόρου που θα καταβάλει.

ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΗ ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΩΝ ΣΥΜΦΩΝΙΩΝ ΓΙΑ ΕΠΙΤΕΥΞΗ ΚΑΤ' ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Στην περίπτωση αυτή μπορούν να διενεργηθούν οι εξής επαληθεύσεις αριθμητικών συμφωνιών :

1. Επαληθεύει την αμοιβαία συμφωνία των υπολοίπων των λογαριασμών αξιών, που φέρονται στο κόστος παραγωγής, με τα υπόλοιπα των ίδιων λογαριασμών, που καταχωρίστηκαν στις απογραφές έναρξης και λήξης κάθε χρήσης, κατά περίπτωση.
2. επαληθεύει την αμοιβαία συμφωνία των στοιχείων, που προκύπτουν από τους αναλυτικούς λογαριασμών παραγωγής, με τα στοιχεία που προκύπτουν από τους αντίστοιχους λογαριασμούς παραγωγής προϊόντων.
3. Επαληθεύει την αμοιβαία συμφωνία των στοιχείων, που προκύπτουν από τους λογαριασμούς παραγωγής προϊόντων, με τα στοιχεία που προκύπτουν από το βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου.
4. Ελέγχει τις αθροίσεις των αναλυτικών λογαριασμών δαπανών παραγωγής, καθώς και των αντίστοιχων περιληπτικών λογαριασμών του γενικού καθολικού.
5. Ελέγχει την αμοιβαία συμφωνία των αναλυτικών λογαριασμών δαπανών με τους αντίστοιχους περιληπτικούς λογαριασμούς του γενικού καθολικού.
6. Επαληθεύει τη συμφωνία των πρώτων υλών, που βγήκαν από την αποθήκη στη βιομηχανοποίηση, όπως αυτές προκύπτουν από το βιβλίο αποθήκης, προς το σύνολο των πρώτων υλών που βιομηχανοποιήθηκαν, όπως αυτές προκύπτουν από το βιβλίο παραγωγής.
7. Επαληθεύει τη συμφωνία των προϊόντων, που παράχθηκαν, όπως αυτά προκύπτουν κατά την εισαγωγή τους από το βιβλίο αποθήκης, προς την ποσότητα αυτών που προκύπτει από το βιβλίο παραγωγής.
8. Επαληθεύει τη φύρα που προκύπτει από τη σύγκριση των πρώτων υλών που βγήκαν από την αποθήκη για βιομηχανοποίηση, προς τα έτοιμα προϊόντα, όπως αυτά προκύπτουν κατά την εισαγωγή τους από το βιβλίο αποθήκης, προς τη φύρα, που προκύπτει από τη βιομηχανοποίηση των πρώτων υλών, όπως αυτή εμφανίζεται στο βιβλίο παραγωγής με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές.

ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΥΣ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ

Όπως είναι γνωστό, με την κατάρτιση αριθμοδεικτών, γίνεται ανάλυση των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησης.

Έτσι, με την κατάρτιση αριθμοδεικτών επιτυγχάνεται : α) ο προσδιορισμός της σχέσης βασικών μεγεθών, β) η διευκόλυνση της

επιχειρηματικής δράσης, γ) η επεξήγηση των αποτελεσμάτων και δ) ο προσδιορισμός του βαθμού απόδοσης των διαφόρων δραστηριοτήτων.

Τα στοιχεία με βάση τα οποία καταρτίζονται οι αριθμοδείκτες λαμβάνονται από τον ισολογισμό, το λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης, το λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης, τους λογαριασμούς γενικής και αναλυτικής λογιστικής, καθώς και από τα στατιστικά στοιχεία της επιχείρησης.

Για την πλήρη μόρφωση γνώμης του ελέγχου επί της παραγωγής είναι απαραίτητη η κατάρτιση συγκριτικού πίνακα ορισμένων στοιχείων της παραγωγής, που αναφέρονται, τόσο στην κρινόμενη χρήση, όσο και σε προηγούμενες χρήσεις.

Τα συγκρινόμενα στοιχεία είναι τα ακόλουθα :

1. Ο μέσος όρος αποθεμάτων περιόδου.
2. Η μέση τιμή της πρώτης ύλης που αγοράστηκε και βιομηχανοποιήθηκε.
3. Ο μέσος ετήσιος συντελεστής επί του συνολικού κόστους παραγωγής των πρώτων υλών που αναλώθηκαν, εργατικών, βιομηχανικών εξόδων κτλ.
4. Το μέσο ετήσιο ποσό γενικών βιομηχανικών εξόδων, που αντιστοιχεί σε κάθε μονάδα προϊόντων που παράχθηκαν.
5. Η μέση τιμή επί του συνολικού κόστους των προϊόντων που παράχθηκαν και των προϊόντων που παρέμειναν.
6. Η απόδοση των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα.
7. Η απόδοση της εργασίας σε έτοιμα προϊόντα.
8. Η απόδοση των μηχανών σε έτοιμα προϊόντα.
9. Η μέση τιμή των προϊόντων που πουλήθηκαν.
10. Ο μέσος ετήσιος συντελεστής των γενικών βιομηχανικών εξόδων επί των ακαθάριστων εσόδων.

Οι διαπιστούμενες αποκλίσεις ερευνώνται από τον έλεγχο με προσοχή για την εξακρίβωση των αιτιών, που τις προκάλεσαν.

Τέλος, στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, χωρίς βιβλίο αποθήκης, ο έλεγχος θα διενεργήσει από τις πιο πάνω ελεγκτικές επαληθεύσεις, μόνο εκείνες που από τη φύση των λογιστικών βιβλίων μπορεί να γίνουν.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης αποτελεί σημαντικό πυλώνα του ελέγχου των αποθεμάτων και των δαπανών και χρησιμεύει για την

κατανομή του κόστους πρώτων και βοηθητικών υλικών του κόστους εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Παρέχει ακριβείς και αξιόπιστες πληροφορίες για την αποτίμηση των αποθεμάτων και αποτελεί μέσο προστασίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης λειτουργούν συμπληρωματικά των αντίστοιχων διαδικασιών ελέγχου των λογαριασμών της γενικής λογιστικής που αποτελούν στοιχεία κόστους και αποτελούν βασικό και αναπόσπαστο τμήμα της συνολικής διαδικασίας. Διαδραματίζουν πολύ σπουδαίο ρόλο στον προσδιορισμό του ύψους των αποθεμάτων τέλους χρήσης, του κόστους των παραχθέντων και του ποσοστού βιομηχανικής φύρας.

Επίσης, η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης προσφέρει σημαντική πληροφόρηση για την κατανομή όλων των στοιχείων κόστους στους φορείς και τα κύρια και βοηθητικά τμήματα της επιχείρησης, δίνοντας, έτσι, στον ελεγκτή το υλικό που χρειάζεται, όταν θέλει να επικεντρώσει την ελεγκτική του προσπάθεια στην περεταίρω ανάλυση ενός λογαριασμού.

ΑΝΑΦΟΡΕΣ

1. Αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής: Κοστολόγηση εσωλογιστική και εξωλογιστική Εμμ. Σακέλλη 1992 σελ. 296
2. Τι περιλαμβάνει ο σχεδιασμός της απογραφής των αποθεμάτων: Ελεγκτική Τσακλάγκανος Αγγ. 1997 σελ 157
3. Πρόγραμμα ελέγχου των δαπανών για τη μισθοδοσία Ελεγκτική Τσακλάγκανος Αγγ. 1997 σελ 245
4. Επαλήθευση αριθμητικών συμφωνιών για επίτευξη κατ αξία ελέγχου της παραγωγής-Ενδεικτική επαλήθευση του κόστους παραγωγής με βάση αριθμοδείκτες: Φοροτεχνική ελεγκτική 1992 Σκόρδος Β. σελ 252-253