

ΑΤΕΙ ΚΡΗΤΗΣ – ΣΔΟ
ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ

**ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9
(ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΩΣ) ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ**



ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΕΣ : ΞΑΝΘΟΥΔΑΚΗ ΣΤΥΛΙΑΝΗ
ΠΑΡΑΣΥΡΗ ΑΓΑΠΗ

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ
ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ : ΚΑΤΡΙΝΑΚΗ ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ

Νοέμβριος 2007

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στα πλαίσια της παρούσας ομαδικής πτυχιακής εργασίας θα ασχοληθούμε λεπτομερώς με την ανάπτυξη και ανάλυση των λογαριασμών της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ., από την οποία προκύπτει ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους, των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως και η εξεύρεση των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Στο πρώτο κεφάλαιο αναπτύσσουμε τους σχετικούς όρους και στόχους της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως, καθώς και τη βασική αρχή της «αυτονομίας» της.

Στη συνέχεια αναφερόμαστε εκτενέστερα στον κάθε λογαριασμό και υπολογαριασμό της ομάδας 9, δηλαδή προβαίνουμε σε ευρεία ανάλυση του περιεχομένου, του σκοπού και της λειτουργίας του κάθε λογαριασμού.

Το τελευταίο κεφάλαιο έρχεται να συμπληρώσει, με μια ολοκληρωμένη πρακτική εφαρμογή, τα σημεία που προαναφέραμε με σκοπό την απώτερη εμπέδωση της λειτουργίας των λογαριασμών της ομάδας 9.

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτρια αυτής της εργασίας, για τη συνεχή βοήθεια, παρότρυνση καθώς και για τις επισημάνσεις της σε κάθε στάδιο περάτωσης της εργασίας μας.

Επίσης, οφείλουμε να ευχαριστήσουμε το τμήμα Λογιστικής του Α.Τ.Ε.Ι. Κρήτης για τις γνώσεις που μας προσέφερε κατά τη διάρκεια των σπουδών μας.

Το μεγαλύτερο όμως ευχαριστώ το αξίζουν οι γονείς μας, για τους κόπους τους και τα όσα θυσιάσαν στη ζωή τους για τη μόρφωση και την πνευματική καλλιέργεια. Από την πλευρά μας το ελάχιστο που μπορούμε να προσφέρουμε ως ανταμοιβή είναι να τους αφιερώσουμε αυτή την εργασία ελπίζοντας να φανούμε αντάξιες των προσδοκιών τους.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ-ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ - ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

1.1 Ορισμός και στόχοι της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως.....	7
1.2 Τρόποι λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως.....	8
1.3 Σχέδιο Λογαριασμών.....	10
1.4 Η βασική αρχή της «Αυτονομίας» της Αναλυτικής Λογιστικής εκμεταλλεύσεως.....	12

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

2.1 Γενικές αρχές που διέπουν την ανάπτυξη και λειτουργία των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως	12
2.1.1 Οι υποχρεωτικοί λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής και η ανάπτυξή τους.....	12
2.1.2 Οι προαιρετικοί λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής και η ανάπτυξή τους.....	14
2.1.3 Υποχρέωση προσδιορισμού του λειτουργικού κόστους.....	17
2.1.4 Υποχρέωση προσδιορισμού του κόστους κατ' είδος παραγόμενου προϊόντος	17
2.1.5 Τρόποι ενημέρωσης των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής.....	17
2.2 Σε ποια βιβλία καταχωρούνται οι εγγραφές και τηρούνται οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως.....	18
2.3 Λογαριασμός 90 « ΔΙΑΜΕΣΟΙ- ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ »...19	
2.3.1 Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 90.....	19
2.3.2 Βασικές αρχές που διέπουν το περιεχόμενο και τη λειτουργία των υπολογαριασμών του 90.....	21
2.3.3 Λειτουργία των υπολογαριασμών του 90.....	25

2.3.3.1	Λογ/σμός 90.01 « Αρχικά αποθέματα λογισμένα ».....	25
2.3.3.2	Λογ/σμός 90.02 « Αγορές λογισμένες ».....	26
2.3.3.3	Λογ/σμός 90.06 « Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα ».....	27
2.3.3.4	Λογ/σμός 90.07 « Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα ».....	29
2.3.3.5	Λογ/σμός 90.08 « Αποτελέσματα λογισμένα ».....	30
2.3.3.6	Λογ/σμός 90.09 « Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα ».....	31
2.3.3.7	Λογ/σμός 90.10 « Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα ».....	32
2.4	Λογαριασμός 91 « ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ – ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ».....	32
2.4.1	Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 91.....	32
2.4.2	Λειτουργία των υπολογαριασμών του 91.....	34
2.4.2.1	Λογ/σμός 91.00 « Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά...»	34
2.4.2.2	Λογ/σμός 91.01 « Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα ».....	35
2.4.2.3	Λογ/σμός 91.05 « Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό ».....	36
2.4.2.4	Λογ/σμοί: 91.02,91.06-91.08 προσδιορισμού βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων	37
2.5	Λογαριασμός 92 « ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ »... ..	39
2.5.1	Περιεχόμενο και ανάπτυξη του λογαριασμού 92.....	39
2.5.2	Λειτουργία του λογαριασμού 92.....	42
2.5.3	Λειτουργία των υπολογαριασμών του 92.....	50
2.5.3.1	Λογ/σμός 92.00 « Έξοδα λειτουργίας παραγωγής ».....	50
2.5.3.2	Λογ/σμός 92.01 « Έξοδα διοικητικής λειτουργίας ».....	52
2.5.3.3	Λογ/σμός 92.02 « Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως ».....	52
2.5.3.4	Λογ/σμός 92.03 « Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως ».....	53
2.5.3.5	Λογ/σμός 92.04 « Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας ».....	53
2.6	Λογαριασμός 93 « ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ».....	55
2.6.1	Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 93.....	55
2.6.2	Ανάπτυξη του λογαριασμού 93.....	56
2.6.3	Λειτουργία του λογαριασμού 93	57
2.7	Λογαριασμός 94 « ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ »	64
2.7.1	Περιεχόμενο του λογαριασμού 94	64
2.7.2	Λειτουργία του λογαριασμού 94	65

2.8	Λογαριασμός 95 « ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ».....	70
2.8.1	Έννοια και προσδιορισμός των αποκλίσεων.....	70
2.8.2	Περιεχόμενο και ανάπτυξη του λογαριασμού 95	71
2.9	Λογαριασμός 96 « ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ ».....	71
2.9.1	Έννοια και διακρίσεις των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως	71
2.9.2	Ανάπτυξη του λογαριασμού 96	73
2.9.3	Λειτουργία του λογαριασμού 96.....	74
2.9.3.1	Λ/σμοί 96.00 – 96.19.....	74
2.9.3.2	Λογ/σμός 96.20 «Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) » πωλημένων	77
2.9.3.3	Λογ/σμός 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων»	77
2.9.3.4	Λογ/σμός 96.22 (μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως)	78
2.9.4	Τα μικτά αποτελέσματα που προκύπτουν από τον λογ/σμό 96 διαφέρουν από τα μικτά αποτελέσματα που προκύπτουν από τον αντίστοιχο λογ/σμό 80.01 της Γενικής λογιστικής	80
2.10	Λογαριασμός 97 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ & ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ».....	81
2.10.1	Περιεχόμενο του λογαριασμού 97.....	81
2.10.2	Λειτουργία του λογαριασμού 97.....	81
2.10.2.1	Λογ/σμός 97.00 « Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού ».....	81
2.10.2.2	Λογ/σμός 97.01 « Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων».....	82
2.10.2.3	Λογ/σμός 97.02 « Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων - κόστους αποθεμάτων».....	83
2.10.2.4	Λογ/σμός 97.03 « Διαφορές πραγματοποιημένων-λογισμένων εσόδων »...	85
2.10.2.5	Λογ/σμός 97.10 « Διαφορές καταλογισμού ».....	87
2.11	Λογαριασμός 98 « ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ».....	89
2.11.1	Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 98	89
2.11.2	Λειτουργία του λογαριασμού 98	89
2.11.3	Συμφωνία και αποκλίσεις του λογ/σμού 98.99 από τον αντίστοιχο λογ/σμό 86 « αποτελέσματα χρήσεως της γενικής λογιστικής ».....	92
2.12	Λογ/σμός 99 «ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ».....	93
2.12.1	Περιεχόμενο και λειτουργία του λογ/σμού 99.....	93
2.12.2	Λειτουργία των υπολογισμών του 99.....	95

2.12.2.1 Λογ/σμός 99.00 « Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα ».....	95
2.12.2.2 Λογ/σμός 99.01« Χορηγήσεις που ελήφθησαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα ».....	97
2.12.2.3 Λογ/σμός 99.02 « Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα».....	97
2.13 ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ.....	98

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΥ: ΤΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ –ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ-ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

3.1 Πρακτική εφαρμογή στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ.....	99
3.1.1 Δεδομένα της πρακτικής εφαρμογής.....	99
3.1.2 Λογιστική διαδικασία σχηματισμού του λειτουργικού κόστους των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης και προσδιορισμού των αναλυτικών αποτελεσμάτων.....	99
Βιβλιογραφία.....	122

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ-ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ- ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

1.1 Ορισμός και στόχοι της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο κατανέμεται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί του καθενός από τα μέρη αυτά συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δυο μερών. Αυτό αποτελεί την αρχή της αυτονομίας την οποία έχει ως βάση το σύνολο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι διαρθρωμένο σε τρία μέρη αυτόνομης λειτουργίας ,τα οποία είναι :

A. Η Χρηματοοικονομική Λογιστική

B. Η Αναλυτική Λογιστική

Γ. Οι Λογαριασμοί Τάξεως

Η Χρηματοοικονομική Λογιστική εξασφαλίζει με τους αντίστοιχους λογαριασμούς :

Την κατάρτιση του Ισολογισμού της επιχείρησης (ομάδες λογαριασμών 1-5)

- Την κατάρτιση του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης (ομάδες λογαριασμών 2,6,7)
- Την κατάρτιση του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης (ομάδα λογαριασμών 8)

Οι λογαριασμοί αυτοί λειτουργούν σε ανεξάρτητο κύκλωμα, δηλαδή χρεοπιστώνονται μόνο μεταξύ τους και δεν επιτρέπεται η χρέωση ή πίστωση αυτών με πίστωση ή χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 9 και 10.

Η Αναλυτική λογιστική έρχεται να συμπληρώσει τη Χρηματοοικονομική Λογιστική παρακολουθώντας τις ποσοτικές μεταβολές ,τις μορφολογικές μετατροπές και τις πολυπληθείς συνθέσεις των αποθεμάτων, των εξόδων, των εσόδων και των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων για το σχηματισμό του λειτουργικού και του κατά φορέα κόστους. Επίσης στην Αναλυτική λογιστική έχουμε τη δυνατότητα να προσδιορίζουμε τα αναλυτικά και συνολικά αποτελέσματα μιας οικονομικής μονάδας

καθώς και τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του συνόλου της εκμεταλλεύσεως και των τμημάτων αυτής.

Η αναλυτική λογιστική με το μηχανισμό των λογιστικών εγγραφών και των λογαριασμών της επιτυγχάνει:

α) Τον αναλυτικό προσδιορισμό του κόστους των βασικών λειτουργιών, των υπολειτουργιών και των λειτουργικών μονάδων της οικονομικής μονάδας.

β) Τον προσδιορισμό του κόστους των αγαθών που αγοράζονται και των έτοιμων και ενδιάμεσων προϊόντων και υπηρεσιών που παράγονται, στην τελευταία ποιοτική ή άλλης φύσεως υποδιαίρεση και για κάθε φάση ή στάδιο επεξεργασίας.

γ) Τον προσδιορισμό των μικτών και καθαρών αναλυτικών αποτελεσμάτων για κάθε είδος ή ομάδα προϊόντων, για κάθε τμήμα ή κλάδο εκμεταλλεύσεως, για κάθε φορέα ευθύνης, γεωγραφική περιοχή πωλήσεων, κλπ.

δ) Τον έλεγχο της αποδοτικότητας των φορέων διοικητικής εξουσίας, αρμοδιότητας και ευθύνης, μέσω της συγκρίσεως του έργου που πραγματοποιείται με εκείνο του προγράμματος δράσεως.

ε) Τον προσδιορισμό αναλυτικών βραχύχρονων αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας.

στ) Τον προσδιορισμό των διάφορων κατηγοριών ειδών κόστους, κατάλληλου για τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων και τέλος,

ζ) Την αναλυτική παρακολούθηση των αποθεμάτων.

Οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως αναπτύσσονται στην ομάδα 9 και απαγορεύεται η χρέωση ή πίστωση αυτών με πίστωση ή χρέωση λογαριασμών άλλων ομάδων (1-8 και 10).

Και τέλος, οι **Λογαριασμοί Τάξεως** είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 10, χωρίς να υπάρχει δυνατότητα συλλειτουργίας τους με τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής και της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως.

1.2 Τρόποι λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως

Η αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως λειτουργεί βάσει ενός βασικού και πλήρους συστήματος αυτονομίας έναντι της γενικής λογιστικής. Στο πλαίσιο του αναφερθέντος συστήματος οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής αναπτύσσονται και λειτουργούν εντός του κλειστού κυκλώματος των λογαριασμών της ομάδας 9.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ γνωρίζουμε ότι υπάρχει δυνατότητα συνύπαρξης και λειτουργίας της γενικής και αναλυτικής λογιστικής εντός του ενιαίου συστήματος λογιστικής υπό την προϋπόθεση ότι : (α) η αναλυτική λογιστική θα εξακολουθεί να διατηρεί την αυτονομία της και (β) οι βασικές αρχές των παραγράφων 1101 και 1102 του Ε.Γ.Λ.Σ. δεν θα αλλοιώνονται .Οι προαναφερθείσες αρχές είναι οι εξής : (1) η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, των εξόδων και εσόδων και (2) η αρχή καταρτίσεως του λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές.

Κατά τη συλλειτουργία της γενικής και αναλυτικής λογιστικής είναι δυνατό :

(i) να τηρούμε τα αποθέματα – συμπεριλαμβανομένων και των αναλυτικών λογαριασμών αποθήκης στην ομάδα 2 του Ε.Γ.Λ.Σ. , (ii) να τηρούμε τα έσοδα συμπεριλαμβανομένων και των αναλυτικών λογαριασμών μικτών αποτελεσμάτων στην ομάδα 7 του Ε.Γ.Λ.Σ. και (iii) προσδιορίζουμε τα αναλυτικά αποτελέσματα στους λογαριασμούς της ομάδας 8 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Με το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής επιτυγχάνουμε :

(α) Τον προσδιορισμό βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, εσωλογιστικά, χωρίς να διαταράσσουμε την κανονική ροή των εγγραφών στη γενική λογιστική. Ο παραπάνω προσδιορισμός είναι μηνιαίος και προϋποθέτει χρονικές τακτοποιήσεις αγορών και πωλήσεων καθώς και μηνιαίες κατανομές εξόδων, εσόδων και αποτελεσμάτων οι οποίες πραγματοποιούνται μόνο στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής .

(β) Την καθαρότητα του περιεχομένου και του ύψους των λογαριασμών των αποθεμάτων, των οργανικών εξόδων και εσόδων κατ' είδος στη γενική λογιστική τα οποία μεγέθη συγκροτούν το λογαριασμό Γενικής Εκμεταλλεύσεως .

(γ) Τον καταμερισμό του λογιστικού έργου και τον πλήρη διαχωρισμό της τηρήσεως της αναλυτικής λογιστικής από ιδιαίτερα πρόσωπα ή σε διάφορους χώρους.

Στο εν λόγω σύστημα της αυτόνομης τηρήσεως της αναλυτικής λογιστικής καταλογίζουμε το μειονέκτημα της τηρήσεως ορισμένων λογαριασμών τόσο στη γενική όσο και στην αναλυτική λογιστική το οποίο έχει σαν αποτέλεσμα το αυξημένο λογιστικό κόστος. Όμως, τη σημερινή εποχή έχει εξουδετερωθεί αρκετά το μειονέκτημα αυτό χρησιμοποιώντας τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές.

1.3.Σχέδιο λογαριασμών

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ.

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.02 Αγορές λογισμένες

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα

92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ.

92.00 Έξοδα λειτουργίας Παραγωγής

92.01 Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας

92.02 Έξοδα λειτουργίας Ερευνών και Αναπτύξεως

92.03 Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως

92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής λειτουργίας

92.90 Έξοδα λειτουργίας Εφοδιασμού

92.91 Λειτουργικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα (αντίθετος λογαριασμός)

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε εξέλιξη)

93.00 Κόστος παραγωγής εργοστασίου <A>

93.00.00 Στάδιο κατεργασιών ,<1> Πρ.Χ

93.00.00.00 Ομάδα κατεργασιών <1.1> Πρ.Χ

93.00.00.00.00 Κατεργασία <1.1.1> Πρ.Χ

93.00.00.00.01 Κατεργασία <1.1.2> Πρ.Χ

93.00.00.01 Ομάδα κατεργασιών <1.2> Πρ.Χ

93.00.00.01.00 Κατεργασία <1.2.1> Πρ.Χ

93.00.00.01.01 Κατεργασία <1.2.2> Πρ.Χ

93.00.10 Στάδιο κατεργασιών <2> Πρ.Χ

93.00.10.00 Ομάδα κατεργασιών <2.1> Πρ.Χ

93.00.10.00.00 Κατεργασία <2.1.1.> Πρ.Χ

93.00.01 Στάδιο κατεργασιών <1> Πρ.Ψ

93.00.01.00 Ομάδα κατεργασιών<1.1> Πρ.Ψ

93.00.01.00.00 Κατεργασία<1.1.1> Πρ.Ψ

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

- 94.00 Εμπορεύματα
- 94.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- 94.02 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
- 94.03 Παραγωγή σε εξέλιξη
- 94.04 Πρώτες και βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας
- 94.05 Αναλώσιμα υλικά
- 94.06 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
- 94.07
- 94.08 Είδη συσκευασίας

96 ΈΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

- 96.00 Κλάδος
- 96.00.00 Εκμετάλλευση
- 96.00.01 Εκμετάλλευση
- 96.01 Κλάδος
- 96.01.00 Εκμετάλλευση
- 96.90 Έσοδα εκμεταλλεύσεων κατ' είδος, λογισμένα(αντίθετος λογαριασμός)

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

- 98.99 Αποτελέσματα χρήσεως
- 98.99.00 Μικτά αποτελέσματα αναλ. Εκμεταλλεύσεων
- 98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
- 98.00.02 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
- 98.00.03 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
- 98.00.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα
- 98.00.05 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων
- 98.00.06 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

1.4. Η βασική αρχή της «Αυτονομίας» της Αναλυτικής Λογιστικής της εκμεταλλεύσεως

Η βασική αρχή της Αυτονομίας της Αναλυτικής Λογιστικής της εκμεταλλεύσεως επιτυγχάνεται με τη χρησιμοποίηση διάμεσων – αντικριζόμενων λογαριασμών που λειτουργούν ως υπολογαριασμοί του λογαριασμού 90 και είναι οι εξής :

Αναλυτική Λογιστική (Διάμεσοι-αντικριζόμενοι λογαριασμοί)	Γενική Λογιστική (αντίστοιχοι λογαριασμοί)
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα	= Ομάδας 2
90.02 Αγορές λογισμένες	= Ομάδας 2
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	= Ομάδας 6
90.07 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	= Ομάδας 7
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα	= Ομάδας 8

Οι παραπάνω λογαριασμοί βοηθούν στη μεταφορά των δεδομένων των αρχικών αποθεμάτων , των αγορών , των εξόδων και εσόδων και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών 81-85 της ομάδας 8 στην αναλυτική λογιστική.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

2.1 Γενικές αρχές που διέπουν την ανάπτυξη και λειτουργία των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως

2.1.1 Οι υποχρεωτικοί λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής και η ανάπτυξή τους.

Οι λογαριασμοί της ομάδας 9 διακρίνονται σε υποχρεωτικής και προαιρετικής τηρήσεως. Οι υποχρεωτικής τηρήσεως λογαριασμοί είναι οι εξής:

Οι πρωτοβάθμιοι :

- 90 Διάμεσοι και αντικριζόμενοι λογαριασμοί
- 92 Κέντρα (θέσεις) κόστους
- 93 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)
- 94 Αποθέματα
- 96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
- 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

Οι υπογραμμισμένοι δευτεροβάθμιοι :

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- 92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
- 92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
- 92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας
- 92.20 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 στοιχείων
- 94.28 Είδη συσκευασίας

Οι υπογραμμισμένοι τριτοβάθμιοι :

- 94.20.97 Εμπορεύματα σε τρίτους
- 94.21.97 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή σε τρίτους
- 94.22.97 Υποπροϊόντα και υπολείμματα σε τρίτους
- 94.23.97 Προϊόντα υπό καταργασία σε τρίτους
- 94.24.97 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας σε τρίτους
- 94.25.00 Μικρά εργαλεία
- 94.25.01 Λιγνίτης
- 94.25.02 Πετρέλαιο
- 94.25.03 Μαζούτ
- 94.25.97 Αναλώσιμα υλικά σε τρίτους

- 94.26.97 Ανταλλακτικά παγίων σε τρίτους
- 94.28.00 Είδη συσκευασίας στις αποθήκες
- 94.28.50 Επιστρεπτέα είδη συσκευασίας σε τρίτους
- 94.28.97 Είδη συσκευασίας σε τρίτους

Στη μεθεπόμενη σελίδα παρουσιάζουμε μια συνοπτική περιγραφή του περιεχομένου και της αποστολής καθενός από τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής

2.1.2 Οι προαιρετικοί λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής και η ανάπτυξή τους

Οι προαιρετικοί λογαριασμοί είναι οι εξής :

- 91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων
- 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
- 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
- 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

Οι παραπάνω προαιρετικοί λογαριασμοί μπορούν να γίνουν υποχρεωτικοί μόνο σε περίπτωση όπου η επιχείρηση αποφασίσει να ακολουθήσει διαδικασίες και να παρακολουθήσει γεγονότα που προβλέπονται και παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς αυτούς. Τους εν λόγω λογαριασμούς η επιχείρηση αναπτύσσει ελεύθερα ανάλογα με τις ανάγκες της.

Τονίζουμε ότι η τήρηση των λογαριασμών 91 και 97 της ομάδας 9 γίνεται υποχρεωτικά μηνιαίως, ενώ τήρηση των λογαριασμών 95 και 99 είναι προαιρετική.

Στην μεθεπόμενη σελίδα παρουσιάζουμε μια συνοπτική περιγραφή του περιεχομένου και της αποστολής καθενός από τους προαιρετικούς λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής.

ΟΙ ΒΑΣΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ- ΑΝΤ/ΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

↓

Για τη μεταφορά στην α.λ. των :

- ▶ Αρχικών αποθεμάτων
- ▶ Αγορών
- ▶ Εξόδων κατ' είδος
- ▶ Εσόδων κατ' είδος

92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

↓

Συγκεντρώνεται το κόστος κατά προορισμό. Έξοδα λειτουργίας :

- ▶ Παραγωγής
- ▶ Διοικήσεως
- ▶ Ερευνών- Αναπτύξεως
- ▶ Διαθέσεως
- ▶ Χρηματοοικονομικής

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

↓

Συγκεντρώνεται το κόστος κατ' είδος προϊόντος

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

↓

Παρακολουθούνται τα αποθέματα :

- ▶ Αγοραζόμενα
- ▶ Παραγόμενα

96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝ/ΚΑ ΑΠ/ΤΑ

↓

Παρακολουθούνται :

- ▶ Τα έσοδα ομάδας 7
- ▶ Το κόστος των πωλημένων
- ▶ Τα άμεσα έξοδα πωλήσεων
- ▶ Τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

98 ΑΝΑΛ/ΚΑ ΑΠ/ΤΑ

↓

Συγκεντρώνονται στο τέλος της περιόδου τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσμάτων:

- ▶ Έκτακτα και ανόργανα απ/τα
- ▶ Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων
- ▶ Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
- ▶ Πρόσθετες αποσβέσεις
- ▶ Μικτά αναλυτικά αποτ/τα
- ▶ Αποτελέσματα χρήσεως

ΟΙ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

91 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ-ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ

Εξυπηρετεί τις εξής ανάγκες :

- ▶ Την κατάταξη των εξόδων και εσόδων κατά τρόπο διαφορετικό της γ.λ και α.λ.
- ▶ Την ομαδοποίηση των έμμεσων εξόδων για την κατανομή τους με κοινό κριτήριο
- ▶ Την εξεύρεση βραχύχρονων αποτελεσμάτων στα πλαίσια της α.λ.

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Παρακολουθούνται:

- ▶ Οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος

97 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ

Παρακολουθούνται :

- ▶ Οι διαφορές μεταξύ των εξόδων που καταχωρήθηκαν στη γ.λ και εκείνων που ενσωματώθηκαν στο κόστος της α.λ.
- ▶ Ομοίως οι διαφορές εσόδων
- ▶ Οι διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους στα τελικά προϊόντα

99 ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ

Χρησιμοποιείται με σκοπό:

- ▶ Είτε συνδέσμου μεταξύ των αναλυτικών ημερογίων της α.λ του ίδιου υποκαταστήματος ή εργοστασίου(διάμεσοι λογ)
- ▶ Είτε συνδέσμου μεταξύ εργοστασίων ή υποκαταστήματος της επιχείρησης (αντικριζόμενοι λογ/σμοί)

2.1.3. Υποχρέωση προσδιορισμού λειτουργικού κόστους

Το κόστος όλων των επιχειρήσεων , ανεξάρτητα από τον κλάδο στον οποίο ανήκουν (π.χ. εμπορικές , τεχνικές ,βιομηχανικές , μεταλλευτικές κτλ) θα πρέπει υποχρεωτικά να παρακολουθείται και να προσδιορίζεται κατά τη λειτουργία στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 92 οι οποίοι είναι οι ακόλουθοι :

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- 92.02 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- 92.03 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
- 92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
- 92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Τους παραπάνω λογαριασμούς τηρούμε υποχρεωτικά μόνο σε περίπτωση όπου μέσα στην επιχείρηση υπάρχει και δραστηριοποιείται η αντίστοιχη λειτουργία.

Επίσης , τους αναλύουμε σε τριτοβάθμιους κατά κέντρο κόστους και κάθε λογαριασμό κέντρου κόστους σε υπολογαριασμούς αντίστοιχους τουλάχιστον προς τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6.

2.1.4. Υποχρέωση προσδιορισμού του κόστους κατ' είδος παραγόμενου προϊόντος

Κάθε επιχείρηση από τις παραπάνω που αναφέραμε, είναι ακόμα υποχρεωμένη να προσδιορίζει το κόστος κατ' είδος παραγόμενου προϊόντος ή πάγιου στοιχείου ή παρεχόμενης υπηρεσίας σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 93 «κόστος παραγωγής». Στον προτελευταίο βαθμό του λογαριασμού 93 φαίνεται το είδος του παραγόμενου προϊόντος για το οποίο προσδιορίζεται και παρακολουθείται εσωλογιστικά στο λογαριασμό 93 του κόστους του, αναλύοντας τα τρία στοιχεία του:

- α) Άμεσα υλικά
- β) Άμεση εργασία
- γ) Γενικά βιομηχανικά έξοδα

2.1.5. Τρόποι ενημέρωσης των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής

Υπάρχουν δυο τρόποι ενημέρωσης των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής, όπου κάθε επιχείρηση πρέπει να ακολουθεί, οι οποίοι είναι :

Τα δεδομένα των αγορών των αποθεμάτων , των οργανικών εξόδων , οργανικών εσόδων και ανόργανων αποτελεσμάτων καταχωρούνται πρώτα στη γενική λογιστική

και στη συνέχεια μέχρι το τέλος του μήνα , μεταφέρονται στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής. Ο άλλος τρόπος είναι τα παραπάνω να καταχωρούνται ταυτόχρονα στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής και στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής .

Οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να ενημερώνουν όλους τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής ακολουθώντας τα εξής βήματα:

α) Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 90-99 είναι δυνατό να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με οποιοδήποτε τρόπο αρκεί η ενημέρωση αυτή να γίνεται τουλάχιστον κάθε μήνα.. Με την ικανότητα της ενημέρωσεως αυτής οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να λειτουργούν τους δευτεροβάθμιους λογαριασμών των 90-99 σαν πρωτοβάθμιους .

β) Όταν η επιχείρηση έχει τη δυναμική ευχέρεια να τηρεί μόνο τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους ή τριτοβάθμιους λογαριασμούς, υποχρεούται να εμφανίσει στους λογαριασμούς αυτούς αναλυτικές εγγραφές από τις οποίες προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

- Ο αριθμός του παραστατικού κατά αύξοντα αριθμό, με το οποίο γίνεται η λογιστικοποίηση και η καταχώρηση στο λογαριασμό του σχετικού ποσού.

- Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή ,είτε για το ποσό που καταχωρείται στη χρέωση είτε στην πίστωση του λογαριασμού.

γ) Όταν σε μια επιχείρηση χρησιμοποιούνται μηχανογραφικά μέσα τα οποία εξασφαλίζουν αναλυτικές εκτυπώσεις των ισοζυγίων, σύμφωνα με το σχέδιο λογαριασμών της ομάδας 9, τότε επιτρέπεται η μη τήρηση των αναλυτικών μερίδων, υπό την προϋπόθεση ότι τηρείται αναλυτική μερίδα με την προοδευτική κίνηση ή τα υπόλοιπα άλλων λογαριασμών της γενικής ή αναλυτικής λογιστικής.

2.2 Σε ποια βιβλία καταχωρούνται οι εγγραφές και τηρούνται οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως

Σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών του αριθ.1033737/232/Πολ.1155/5.3.1993 ,γνωρίζουμε τα ακόλουθα. :

Οι εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής καταχωρούνται σε ένα από τα παρακάτω ημερολόγια :

- Στο τηρούμενο γενικό ημερολόγιο, επί κλασικού συστήματος
- Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων
- Στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο, επί συγκεντρωτικού συστήματος
- Στο ημερολόγιο εγγραφών Ισολογισμού

Οι εγγραφές αυτές μπορεί να λειτουργούν σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα από τη γενική λογιστική αλλά και στο ίδιο λογιστικό κύκλωμα, με την προϋπόθεση η αναλυτική λογιστική να διατηρεί την αυτονομία της και οι αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. να μην αλλοιώνονται.

Εκτός από τα παραπάνω ημερολόγια που αναφέραμε, η καταχώρηση των εγγραφών της αναλυτικής λογιστικής μπορεί να γίνει σε ειδικό (χωριστό) ημερολόγιο, το οποίο μπορεί να τηρείται αθεώρητο, με την προϋπόθεση όμως, ότι δεν θα καταχωρούνται στο ημερολόγιο αυτό οικονομικές πράξεις πρωτογενώς.

Επίσης, το Υπ. Οικονομικών σύμφωνα με την εγκύκλιο του αριθ.1082121/591/Πολ: 1206/17.7.1996 επισημαίνει τα ακόλουθα:

- Οι επί μηνιαίας τηρήσεως εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής δεν μπορούν να καταχωρηθούν στο Ημερολόγιο Εγγραφών Ισολογισμού, όπως αναφέραμε στην παραπάνω εγκύκλιο.

- Πολλοί υποστηρίζουν ότι όλες οι εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής είναι δευτερογενείς όπως για παράδειγμα για τα ποσά που έχουν ήδη καταχωρηθεί στη γενική λογιστική και μεταφέρονται ταυτόχρονα ή περιοδικά στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής. Συνεπώς, οι ημερολογιακές εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής είναι δυνατό να καταχωρούνται σε « ειδικό αθεώρητο ημερολόγιο ».

2.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90« ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ »

2.3.1 Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 90

Οι διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί, μέσα στο σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, αποτελούν το συνδετικό κρίκο ή την γέφυρα από την οποία μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική τα δεδομένα των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των εξόδων και εσόδων καθώς και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, χωρίς κατά τη μεταφορά αυτή να θίγονται οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής.

Η μεταφορά αυτή των δεδομένων της γενικής λογιστικής αποβλέπει στην επεξεργασία τους μέσα στο κλειστό λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής, με στόχο το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους και τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, των υπηρεσιών ή του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων καθώς και του κόστους των εσόδων και αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Οι χρησιμοποιούμενοι για τη μεταφορά αυτή λογαριασμοί καλούνται διάμεσοι γιατί παρεμβάλλονται μεταξύ των λογαριασμών των δυο τομέων της λογιστικής και αντικριζόμενοι επειδή αντικρίζουν απόλυτα τους λογαριασμούς των ομάδων 2,6,7 και 8 της γενικής λογιστικής. Αναλυτικότερα:

<u>Λογ/σμοί Γενικής</u>	<u>Λογαριασμοί Αναλυτικής Λογιστικής</u>		
	<u>Λογιστικής</u>	Χρεούμενοι	Πιστούμενοι
<u>Ομάδας 2:</u>			
-Αποθέματα απογραφής	94 «αποθέματα»		90.01 « αρχικά αποθέματα λογισμένα »
-Αγορές χρήσεως	94 « αποθέματα »		90.02 « αγορές λογισμένες »
<u>Ομάδας 6:</u>	92 « κέντρα κόστους		90.06 « οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα »
<u>Ομάδας 7:</u>	90.07 « οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα »		96 « έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως »
<u>Ομάδας 8:</u>	98.99 « αποτελέσματα χρήσεως »		90.08 «αποτελέσματα λογισμένα»
Έξοδα – ζημιές			
-Έσοδα – κέρδη	90.08 « αποτελέσματα λογισμένα »		98.99 « αποτελέσματα χρήσεως »

Η αντιστοιχία μεταξύ των λογαριασμών της γενικής και αναλυτικής λογιστικής δεν είναι απόλυτη. Η παραβίαση της αρχής αυτής φαίνεται στις παρακάτω περιπτώσεις:

α) Στην αναλυτική λογιστική λογαριασμοί όπως του κόστους θα πρέπει να επιβαρυνθούν με τα ασφάλιστρα που αφορούν τη συγκεκριμένη περίοδο κάτι που κάνει δυνατή τη μεταφορά ενός μέρους μόνο από τους αντίστοιχους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής στην οποία μπορούν να καταχωρηθούν δαπάνες προγενέστερων ή μεταγενέστερων περιόδων ασφαλίσεως.

β) Μπορεί να υπάρξει διαφορά σε δαπάνες και έσοδα μεταξύ των λογαριασμών της γενικής λογιστικής και της αναλυτικής λογιστικής ή ακόμα καταχώρηση διαφορετικών ποσών μεταξύ των λογαριασμών. Αυτό κυρίως συμβαίνει:

- Λόγω της διαφοράς της περιόδου λογισμού στη γενική λογιστική σε σχέση με την περίοδο κοστολόγησης στην αναλυτική λογιστική.

- Λόγω υπολογιστικών εξόδων τα οποία είναι δυνατό να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογισμούς του 90, λ.χ η αμοιβή του επιχειρηματία, ο τόκος του ίδιου κεφαλαίου, η αμοιβή Know-How καθώς και τα υπολογιστικά έξοδα τα οποία δεν καταχωρούνται στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής αλλά μόνο στην αναλυτική λογιστική για να εκτιμούνται αναλυτικά αποτελέσματα.

2.3.2 Βασικές αρχές που διέπουν το περιεχόμενο και τη λειτουργία των υπολογισμών του 90.

- Η ανάπτυξη των υπολογισμών του 90 γίνεται κατά τρόπο που να εξασφαλίζει την αποστολή του.

Ο λογαριασμός 90 θα πρέπει να ανταποκρίνεται με τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στους αντίστοιχους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής (2,6,7 και 81-85). Τουλάχιστον στο τέλος της χρήσης θα πρέπει τα ποσά του 90 να είναι ίσα αλλά αντίθετα με τα υπόλοιπα ποσά των αντίστοιχων λογαριασμών της γενικής λογιστικής. Αυτό θα επιτευχθεί καλύτερα όταν τα ποσά του 90 κατανέμονται σε περαιτέρω υπολογισμούς έτσι ώστε η επιχείρηση να έχει την ευχέρεια άμεσης σύγκρισης και αντιστοιχίας των δεδομένων των δυο τομέων της λογιστικής.

- Οι υπολογισμοί του 90 χρησιμοποιούνται μόνο για την εγγραφή (μεταφορά) των δεδομένων της γενικής λογιστικής στην αναλυτική λογιστική.

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

Οι συνηθέστερες εγγραφές πιστοχρέωσης των υπολογισμών του 90 είναι:

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή κλπ.

(εις) 90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα

90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα

κ.τ.λ.

Μεταφορά αξίας αποθεμάτων ενάρξεως

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

94.24 Πρώτες και βοηθ.ύλες- Υλικά συσκευασίας κλπ.

(εις) 90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.02 Αγορές Λογισμένες

90.02.20 Εμπορεύματα Λογισμένα

90.02.24 Πρώτες και βοηθ.ύλες – Υλικά συσκευασίας λογισμένα κλπ.

Μεταφορά αξίας αγορών της περιόδου

92. Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

κλπ.

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

κλπ.

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών – αναπτύξεως

92.02.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

κλπ.

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.03.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

κλπ.

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

92.04.65 Τόκοι και συναφή έξοδα

(εις) 90 **Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί**

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα

κλπ.

Μεταφορά των οργανικών εξόδων κατ' είδος

90. **Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί**

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες κλπ.

(εις) 96 **Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως**

96.22.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων κλπ.

Μεταφορά των οργανικών εσόδων κατ' είδος

98 **Αναλυτικά αποτελέσματα**

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.04.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα κλπ.

(εις) 90 **Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί**

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα

90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα κλπ.

Μεταφορά των έκτακτων και ανόργανων εξόδων και ζημιών.

90 **Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί**

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα

90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα κλπ.

(εις) 98 **Αναλυτικά αποτελέσματα**

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.04.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα κλπ.

Μεταφορά των έκτακτων και ανόργανων εσόδων και κερδών.

• Η πορεία ενημέρωσης των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής με τα δεδομένα των λογαριασμών των ομάδων 2,6,7 και 8 της γενικής λογιστικής.

Η εγγραφή στους λογαριασμούς αναλυτικής λογιστικής που καταχωρούνται στις αντίστοιχες ομάδες γενικής λογιστικής μπορεί να γίνει με τους ακόλουθους τρόπους:

α) Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί εξελιγμένα μηχανογραφικά μέσα με την κατάλληλη κωδικοποίηση, η ενημέρωση των δυο τομέων λογιστικής μπορεί να γίνει ταυτόχρονα.

β) Προηγείται η καταχώρηση των παραστατικών στη γενική λογιστική και ακολουθεί η μεταφορά των λογιστικών μεγεθών στην αναλυτική λογιστική. Αυτό επιτυγχάνεται είτε:

- αναλυτικά δηλαδή κάθε εγγραφή στη γενική λογιστική μεταφέρεται στην αναλυτική λογιστική.
- αθροιστικά στην αναλυτική λογιστική μεταφέρονται τα λογιστικά ποσά περιόδων (π.χ ημερήσια ,μηνιαία, ετήσια κ.τ.λ) όπου αντιστοιχούν στο άθροισμα των ποσών που έχουν εγγραφεί στους αντίστοιχους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

γ) Η ενημέρωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής προηγείται αυτής των ποσών της γενικής λογιστικής. Όμοια με παραπάνω η ενημέρωση της γενικής λογιστικής μπορεί να είναι περιοδική.

Σπάνια στην πράξη συναντάται η γ' περίπτωση της πορείας ενημέρωσης των λογαριασμών.

• Στο τέλος της χρήσεως τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 90 συμφωνούν με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών της γενικής λογιστικής.

Στο τέλος κάθε λογιστικής χρήσης θα πρέπει το υπόλοιπο των υπολογαριασμών του 90 να είναι ίσο αλλά αντίθετο με το υπόλοιπο των αντίστοιχων λογαριασμών και

υπολογαριασμών της γενικής λογιστικής. Ακόμα και όταν στην αναλυτική λογιστική δεν έχουν χρησιμοποιηθεί υπολογαριασμοί του 90 θα πρέπει ο λογαριασμός 90 να εμφανίζει υπόλοιπο ίσο αλλά αντίθετο με το αλγεβρικό άθροισμα των λογαριασμών των ομάδων 2,6,7 και 81-85 της γενικής λογιστικής.

- Οι υπολογαριασμοί του 90 κλείνουν με το άρθρο κλεισίματος των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής.

Στο τέλος της χρήσεως μετά τις εγγραφές σχηματισμού του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» (λ.98.99), απομένουν με υπόλοιπο οι ακόλουθοι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής:

- Οι υπολογαριασμοί του 90 (άλλοι με χρεωστικά και άλλοι με πιστωτικά υπόλοιπα).
- Οι υπολογαριασμοί του 94 με χρεωστικά υπόλοιπα, που εμφανίζουν την αξία (κόστος κτήσεως) των αποθεμάτων λήξεως.
- Ο λογαριασμός 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως», ο οποίος εμφανίζει το αποτέλεσμα της χρήσεως.

Οι παραπάνω λογαριασμοί εξισώνονται, χρεούμενοι ή πιστούμενοι, ανάλογα με το υπόλοιπο (πιστωτικό ή χρεωστικό) που καθένας εμφανίζει, με το άρθρο κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

2.3.3.Λειτουργία των υπολογαριασμών του 90

2.3.3.1 Λογαριασμός 90.01 «Αρχικά αποθέματα λογισμένα»

Στον λογαριασμό 90.01 «αρχικά αποθέματα λογισμένα» παρακολουθούνται τα αρχικά αποθέματα όπως αυτά διαμορφώνονται στον αντίστοιχο λογαριασμό της ομάδας 2. Οι υπολογαριασμοί του 90.01 αναπτύσσονται κατά τρόπο που το τελευταίο τους ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 2. Δηλαδή:

<u>ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ</u>	<u>ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ</u>
20 Εμπορεύματα	90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα
21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα
22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα	90.01.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα λογισμένα

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

Ο λογαριασμός 90.01 πιστώνεται στην αρχή της χρήσεως με την αξία των αρχικών αποθεμάτων, με χρέωση του 94 ενώ χρεώνεται στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

2.3.3.2 Λογαριασμός 90.02 « Αγορές λογισμένες»

Όπως και στον 90.01 όμοια και στον 90.02 οι υπολογαριασμοί του αναπτύσσονται κατά τρόπο που το τελευταίο τους ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 2. Δηλαδή:

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

20 Εμπορεύματα

24 Πρώτες και βοηθ.ύλες

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα

90.02.24 Πρώτες και βοηθ.ύλες
λογισμένες

Ο λογαριασμός 90.02 πιστώνεται με το κόστος των αγορών, όπως αυτό διαμορφώνεται και καταχωρείται στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεμάτων του 94 και με χρέωση του λογαριασμού 91.02 «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)».

Τέλος, ο λογαριασμός 90.02 χρεώνεται στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

2.3.3.3. Λογαριασμός 90.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα»

Ο συγκεκριμένος λογαριασμός δέχεται τα έξοδα αυτής της κατηγορίας που έχουν λογιστεί σ' άλλους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 92. Οι υπολογαριασμοί του 90.06 αναπτύσσονται κατά τρόπο που το τελευταίο τους ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 6, δηλαδή:

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

60 Αμοιβές και έξοδα

προσωπικού

61 Αμοιβές και έξοδα

τρίτων

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα

προσωπικού λογισμένα

90.06.61 Αμοιβές και έξοδα

τρίτων λογισμένα

Ο εν λόγω λογαριασμός πιστώνεται με χρέωση των λογαριασμών:

α) 91.00 και 91.01 ή άλλων υπολογαριασμών του 91 στους οποίους γίνεται προομαδοποίηση ή ανακατάταξη οργανικών εξόδων κατ' είδος πριν από τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς των κέντρων ή φορέων κόστους (λογ/σμος 92).

β) 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους», στους υπολογαριασμούς του οποίου καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατά προορισμό και για το λόγο αυτό λέγονται και «λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό».Επίσης, συγκεντρώνεται και διαμορφώνεται το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης.

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

δ) 91.06 « οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά) », όταν τα κατ' είδος οργανικά έξοδα λογίζονται προηγούμενα στα κέντρα ή στους φορείς κόστους με τιμές υπολογιστικές ή με τη χρήση ειδικών συντελεστών, όπως π.χ στην περίπτωση που ο λογαριασμός της ΔΕΗ Ή ΟΤΕ εκδίδεται και περιέρχεται στην επιχείρηση μετά από κάθε περίοδο λογισμού. Στις περιπτώσεις αυτές τα σχετικά έξοδα ενσωματώνονται στους λογαριασμούς κέντρων ή φορέων κόστους προϋπολογιστικά κατά την περίοδο λογισμού, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 91.06, οι οποίοι χρεώνονται κατά τη μεταφορά των πραγματικών εξόδων στην αναλυτική λογιστική με πίστωση του 90.06 και των υπολογαριασμών του.

ε) 93 « κόστος παραγωγής », όταν πρόκειται για άμεσα στοιχεία κόστους, στην περίπτωση που επιτρέπεται και κρίνεται σκόπιμο να μην περάσουν προηγούμενα από το λογαριασμό 92.

στ) 97.02.02 « διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα », στους υπολογαριασμούς του οποίου μεταφέρονται έξοδα, που εξαιτίας του μεγέθους τους και των συνθηκών πραγματοποιήσεως τους, κρίνεται ότι δεν πρέπει να ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος των τελικών φορέων, για να μην αλλοιώνεται το λειτουργικό κόστος και η συγκρισιμότητα του από χρήση σε χρήση, όπως π.χ στη περίπτωση καταβολής αποζημίωσης ιδιαίτερα μεγάλου ποσού λόγω καταγγελίας συμβάσεως ορισμένου χρόνου πριν από τη λήξη της. Στην περίπτωση αυτή, προς αποφυγή της αλλοιώσεως του λειτουργικού κόστους και για τη διαφύλαξη της συγκρισιμότητας του από χρήση σε χρήση, δεν πρέπει το ποσό αυτό να ενσωματωθεί στο κόστος, αλλά φέρεται στη χρέωση του οικείου υπολογαριασμού του 97.02.02.

ζ) 97.02.05 « διαφορές πραγματικών-κοστολογημένων εξόδων », στους υπολογαριασμούς του οποίου μεταφέρονται διαφορές λογισμένων και κοστολογημένων εξόδων, για να μην αλλοιώνεται το ήδη σχηματισμένο λειτουργικό κόστος και το κόστος των τελικών φορέων, όπως π.χ στην περίπτωση υποχρεωτικής αυξήσεως των αμοιβών του προσωπικού αναδρομικά για ορισμένους διαδραμόντες μήνες της χρήσεως το οποίο μεταβάλλει σημαντικά το ύψος των κοστολογημένων ήδη αμοιβών. Στην περίπτωση αυτή, οι διαφορές αυτές αμοιβών προσωπικού πρέπει να μεταφέρονται στον οικείο υπολογαριασμό του 97.02.05, επειδή το λειτουργικό κόστος των τελικών προϊόντων έχει ήδη προσδιοριστεί και οποιαδήποτε μεταβολή του λογαριασμού επιφέρει μεγάλη αναστάτωση.

2.3.3.4 Λογαριασμός 90.07 « Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα »

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

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων
και ημιτελών

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες

90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και
ημιτελών λογισμένες

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

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

β) 91.07 «οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα», όταν τα κατ' είδος οργανικά έσοδα ενσωματώνονται στους οικείους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής προϋπολογιστικά κατά την περίοδο λογισμού, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 91.07, οι οποίοι πιστώνονται κατά τη μεταφορά των πραγματικών εσόδων στην αναλυτική λογιστική.

γ) 96.00-96.19 Στους λογαριασμούς αυτούς συγκεντρώνονται τα έσοδα και στη συνέχεια μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22 για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων. Είναι δυνατό τα οργανικά κατ' είδος έσοδα να μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22 χωρίς να μεσολαβεί η μεταφορά τους στους λογαριασμούς 96.00-96.19.

δ) 96.22 « μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως » όταν δεν μεσολαβεί η μεταφορά των οργανικών εσόδων κατ' είδος στους λογαριασμούς 96.00-96.19.

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

Οι υπολογαριασμοί του 90.07 πιστώνονται με τις μειώσεις των εσόδων, οι οποίες καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που είχαν προηγούμενα πιστωθεί ή με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 97.03.

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

2.3.3.5 Λογαριασμός 90.08 « Αποτελέσματα λογισμένα »

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

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

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

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

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

Οι υπολογαριασμοί του 90.08 πιστώνονται με τα ποσά των αποτελεσμάτων που έχουν προηγούμενα καταχωρηθεί στη χρέωση των λογαριασμών:

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

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

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

2.3.3.5 Λογαριασμός 90.09 «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα»

Στο λογαριασμό 90.09 «υπολογιστικά έξοδα λογισμένα» παρακολουθούνται τα υπολογιστικά έξοδα (όπως π.χ τόκος ιδίων κεφαλαίων) τα οποία εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική. Επίσης, σ' αυτό το λογαριασμό παρακολουθούνται οι διαφορές εξόδων που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς να έχει προηγηθεί η καταχώρηση τους στη γενική λογιστική. Όταν η επιχείρηση δεν επιθυμεί τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 97 για την ένταξη των παραπάνω εξόδων στην αναλυτική λογιστική, κάνει χρήση της λειτουργίας του 90.09.

Έχοντας οι επιχειρήσεις τη δυνατότητα της εναλλακτικής ευχέρειας χειρισμού των υπολογιστικών εξόδων, εξασφαλίζει τη δυνατότητα προσδιορισμού διαφορετικού συνόλου αναλυτικών αποτελεσμάτων από εκείνα της γενικής λογιστικής.

Ο λογαριασμός 90.09 πιστώνεται κατά τη διάρκεια κάθε περιόδου λογισμού με τις διαφορές εξόδων και τα υπολογιστικά έξοδα τα οποία εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική με χρέωση των λογαριασμών:

α) 91.00,91.01 και 91.05 κατά την ενσωμάτωση π.χ των υπολογιστικών εξόδων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως εξόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.

β) 92 κατά την ενσωμάτωση των εξόδων αυτών στο λειτουργικό κόστος, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξη τους.

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

2.3.3.6 Λογαριασμός 90.10 «Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα»

Ομοίως και στον λογαριασμό 90.10 «υπολογιστικά έσοδα λογισμένα» παρακολουθούνται τα υπολογιστικά έσοδα, δηλαδή τα έσοδα που δεν εμφανίζονται στη γενική λογιστική και τα οποία καταχωρούνται στην αναλυτική λογιστική. Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται όταν μια επιχείρηση δεν επιθυμεί τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 97 για την ένταξη των υπολογιστικών εσόδων στην αναλυτική λογιστική.

Ο λογαριασμός 90.10 χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών:

α) 91.02 κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως ή ομαδοποιήσεως εσόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη ή ομαδοποίηση.

β) 96.00-96.19 ή 96.22 κατά την ενσωμάτωση των εσόδων αυτών απευθείας στους λογαριασμούς των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξη ή ομαδοποίηση τους.

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

2.4 Λογαριασμός 91 «ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ-ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ»

2.4.1 Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 91

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

Οι υπολογαριασμοί του 91 εξυπηρετούν τους εξής ειδικότερους σκοπούς:

α) Την παροχή αποτελεσματικής διευκόλυνσεως κατά τη μεταφορά και καταχώρηση των εξόδων κατ' είδος στην αναλυτική λογιστική, όταν τα κονδύλια

εξόδων που μεταφέρονται δεν έχουν άμεση σχέση με ορισμένο κέντρο ή φορέα κόστους και για το λόγο αυτό δεν είναι δυνατός ο μερισμός τους στα κέντρα ή στους φορείς κόστους κατά τη στιγμή της καταχώρησης.

β) Τη χρονική τακτοποίηση των αποθεμάτων (αγορών και πωλήσεων) και τη χρονική κατανομή των εξόδων-εσόδων και αποτελεσμάτων μέσα σε πλαίσια της αναλυτικής λογιστικής, προκειμένου η επιχείρηση να προσδιορίζει βραχύχρονα αποτελέσματα.

γ) Την κατάταξη των εξόδων κατά τρόπο διάφορο από εκείνο της γενικής λογιστικής και από εκείνο της κατατάξεως τους μέσα στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων. Με την ανακατάταξη των εξόδων στο λογαριασμό 91 εξυπηρετούνται οι εξής ανάγκες:

- Όταν μια επιχείρηση επιθυμεί να γνωρίζει το κόστος συντηρήσεως των κτιρίων της τότε είναι δυνατό να ομαδοποιηθεί ή συγκεντρωθεί σε ένα υπολογαριασμό του 91 εφόσον τα έξοδα που συγκροτούν το κόστος αυτό είναι διάσπαρτα σε διάφορους λογαριασμούς εξόδων.

- Το ίδιο συμβαίνει ακόμα και όταν η επιχείρηση επιθυμεί να γνωρίζει ολόκληρο το κόστος συντηρήσεων και επισκευών του εργοστασίου της.

δ) Τα διάφορα έξοδα να κατανεμηθούν σε ομάδες εξόδων με κριτήριο τη κοινή μονάδα έργου.

ε) Την κατάταξη των εσόδων ή ορισμένων από αυτά με τρόπο διάφορο από εκείνο που κατατάσσονται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής και από εκείνο που κατατάσσονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 96 της αναλυτικής λογιστικής. Η κατάταξη αυτή γίνεται αποκλειστικά για την εξασφάλιση στη διοίκηση χρήσιμων πληροφοριών για τον έλεγχο των φορέων ευθύνης και για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Οι ακόλουθες ενδεικτικές πληροφορίες είναι δυνατό να εξασφαλίζονται με την ανακατάταξη των εσόδων στους λογαριασμούς του 91, όταν οι οικείοι υπολογαριασμοί του 96 απεικονίζουν τα έσοδα κατά κλάδο εκμεταλλεύσεως και είδος:

α) Πωλήσεις ή έσοδα κατά περιοχή ευθύνης και είδος.

β) Πωλήσεις ή έσοδα κατά βασικές κατηγορίες διοχετεύσεως των αγαθών ή υπηρεσιών που πωλούνται (εσωτερικό, εξωτερικό, δημόσιο).

γ) Πωλήσεις ή έσοδα κατά τρόπο διακανονισμού της αξίας τους (όπως π.χ πωλήσεις μετρητοίς, έναντι συναλλαγματικών ή σε ανοικτό λογαριασμό).

2.4.2 Λειτουργία των υπολογαρισμών του 91

2.4.2.1 Λογαριασμός 91.00 «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά»

Ο λογαριασμός 91.00 χρησιμοποιείται όταν θέλουμε να διαχωρίσουμε το κόστος ενός τμήματος ή λειτουργικής μονάδας σε σταθερό και μεταβλητό. Ο εν λόγω λογαριασμός λειτουργεί σαν διάμεσος μεταξύ του 90 και των λοιπών λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής. Ο λογαριασμός χρεοπιστώνεται ως εξής:

91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

91.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1, έξοδα σταθερά

91.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού σταθερά

κ.λπ.

91.00.20 Τμήμα παραγωγής Νο 1, έξοδα μεταβλητά

91.00.20.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού μεταβλητά

κ.λπ.

(εις) 90.06 **Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα**

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένες κ.λπ.

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.00.00.60.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού σταθερά

92.00.00.60.20 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού μεταβλητά

κ.λπ.

(εις) **91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά**

91.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1, έξοδα σταθερά

91.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού σταθερά κ.λπ.

91.00.20 Τμήμα παραγωγής Νο 1, έξοδα μεταβλητά

91.00.20.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού μεταβλητά

κ.λπ.

2.4.2.2 Λογαριασμός 91.01 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα»

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται όταν θέλουμε να ομαδοποιήσουμε τα κατ' είδος έξοδα, προκειμένου να εξασφαλίσουμε σημαντικές κοστολογικές πληροφορίες, χρήσιμες στη διοίκηση της οικονομικής μονάδας για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Οι πληροφορίες αυτές που δεν είναι δυνατό να αντλούνται από τους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους ή του κόστους των τελικών φορέων, λόγω του τρόπου κατατάξεως των εξόδων μέσα σ' αυτούς είναι οι ακόλουθες:

- Ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους μιας εξειδικευμένης παραγγελίας, όταν δεν παρέχεται αυτή η δυνατότητα από την οργάνωση του λειτουργικού κόστους.
- Ο προσδιορισμός ενός τύπου κόστους, ο οποίος εξυπηρετεί ένα συγκεκριμένο σκοπό, όπως π.χ του αγορανομικού κόστους.
- Η παρακολούθηση του κόστους εξειδικευμένων δραστηριοτήτων συγκεκριμένων φορέων ευθύνης, όταν αυτές οι δραστηριότητες δεν εντάσσονται στη διοικητική και οργανωτική διάρθρωση της οικονομικής μονάδας.
- Και τέλος, διευκολύνεται η επιβάρυνση του κόστους ενός τμήματος, μιας λειτουργίας ή ενός φορέα με ομαδοποιημένα έξοδα βοηθητικών υπηρεσιών όταν οι τελευταίες δεν παράγουν ομοιογενές έργο.

Ο εν λόγω λογαριασμός έχει χρησιμοποιηθεί ιδιαίτερα σε περιπτώσεις ομαδοποίησης του κόστους των επιβατικών αυτοκινήτων (με ανάλυση κατά αυτοκίνητο και είδος εξόδου) και λειτουργίας φωτεινών επιγραφών (με ανάλυση κατά φωτεινή επιγραφή και κατ' είδος εξόδου). Ο λογαριασμός χρεοπιστώνεται ως εξής:

91.01 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.01.00 Έξοδα επιβατικών αυτοκινήτων

91.01.00.00 Αυτοκίνητα Νο 1

91.01.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

91.01.00.0063 Φόροι-τέλη

91.01.00.00.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων
91.01.00.00.25 Αναλώσιμα υλικά
91.01.00.01 Αυτοκίνητο Νο 2
(ανάλυση όπως προηγούμενα)
91.01.00.02 Αυτοκίνητο Νο 3
(ανάλυση όπως προηγούμενα)
κ.λπ.
(εις) 90.06 **Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα**
90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα
90.06.63 Φόροι – τέλη λογισμένα
90.06.66 Αποσβέσεις παγίων λογισμένες,
94.25 Αναλώσιμα υλικά
κ.λπ.

92.00 **Έξοδα λειτουργίας παραγωγής**
92.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1
92.01 Έξοδα λειτουργίας διοικήσεως
92.01.00 Έξοδα Γενικής Διευθύνσεως
92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
92.03.00 Έξοδα Διευθύνσεως Πωλήσεων
(εις) 91.01 **Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα**
91.01.00 Έξοδα επιβατικών αυτοκινήτων
(ανάλυση ως η χρέωση της προηγούμενης εγγραφής)

2.4.2.3 Λογαριασμός 91.05 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό»

Ο λογαριασμός 91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό» διευκολύνει τις καταχωρήσεις των δεδομένων της γενικής λογιστικής στους λογαριασμούς της ομάδας 9, όταν οι εγγραφές στους δυο τομείς της λογιστικής γίνονται ταυτόχρονα με το ίδιο παραστατικό.

Με τον παρόντα λογαριασμό εξασφαλίζεται η ταυτόχρονη και παράλληλη ενημέρωση των λογαριασμών της γενικής λογιστικής, κυρίως της ομάδας 6 και των οικείων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής. Η δυνατότητα αυτή παρουσιάζει σοβαρό ενδιαφέρον για τις μονάδες που χρησιμοποιούν μηχανογραφικά μέσα στην ενημέρωση των λογαριασμών. Ο λογαριασμός αυτός δεν λειτουργεί όταν η μεταφορά των δεδομένων από τη γενική στην αναλυτική λογιστική γίνεται περιοδικά, π.χ στο τέλος κάθε μήνα, με βάση φύλλο μερισμού εξόδων που καταρτίζεται για το σκοπό αυτό. Με το φύλλο μερισμού καθορίζονται τα κέντρα κόστους, εξόδων, εσόδων και αποτελεσμάτων που περιλαμβάνονται σ»αυτό.

Τέλος, ο λογαριασμός 91.05 χρεώνεται πάντοτε με πίστωση του 90.06 ή κατά περίπτωση του 91.06 και πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού 92 και ενδεχομένως των 91,94 και 97.

2.4.2.4 Λογαριασμοί 91.02, 91.06 – 91.08 προσδιορισμού βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων

• Γενικά

Για την εφαρμογή του συστήματος της αυτονομίας από τις επιχειρήσεις λαμβάνεται υπόψη ότι ένα από τα βασικότερα πλεονεκτήματα του συστήματος αυτού είναι η δυνατότητα έγκαιρης καταχώρησης στους λογαριασμούς της ομάδας 9, κονδυλίων πραγματοποιημένων εξόδων ή εσόδων τα οποία δεν είναι δυνατό να λογιστικοποιούνται στη γενική λογιστική μέσα στο μήνα που πραγματοποιούνται.

Παραδείγματα ετεροχρονισμένων εξόδων και εσόδων είναι τα ακόλουθα:

- οι τόκοι των τραπεζών που υπολογίζονται κάθε τρίμηνο
- οι προμήθειες πωλήσεων που εκκαθαρίζονται κάθε τρίμηνο
- λογαριασμοί της ΔΕΗ ή ΟΤΕ που εκδίδονται και φτάνουν στην επιχείρηση ύστερα από πολύ χρόνο από το τέλος του μήνα στον οποίο αναφέρονται.
- τα δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα, καθώς και τα επιδόματα αδειών τα οποία λογίζονται σε χρόνο διάφορο από εκείνο κατά τον οποίο δημιουργείται για τον εργαζόμενο το αντίστοιχο δικαίωμα εισπράξεως τους.

Ένα άλλο σοβαρό πλεονέκτημα της αυτονομίας της αναλυτικής λογιστικής είναι η εξασφάλιση της χρονικής ανεξαρτησίας των εγγραφών της αναλυτικής λογιστικής από εκείνες της γενικής λογιστικής. Δηλαδή στην αναλυτική λογιστική είναι δυνατό να καταχωρούνται έξοδα, έσοδα και αποτελέσματα σε χρόνο μεταγενέστερο από εκείνον

που αφορούν. Για το σκοπό αυτό χρησιμοποιούνται χωριστά βιβλία από κάθε τομέα λογιστικής.

- Λογαριασμός 91.02 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες(προϋπολογιστικά)»

Ο εν λόγω λογαριασμός χρεώνεται με πίστωση του 90.02 «αγορές λογισμένες» με την πραγματική αξία των αγορασμένων αποθεμάτων, μόλις τα σχετικά παραστατικά αξίας περιέλθουν στην επιχείρηση και πιστώνεται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 94 «αποθέματα» με προϋπολογιστικές τιμές για τα αποθέματα που παραλαμβάνονται χωρίς τη συνοδεία σχετικών παραστατικών.

- Λογαριασμός 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»

Ο λογαριασμός 91.06 χρεώνεται σχεδόν πάντα με πίστωση του λογαριασμού 90.06, όταν τα προϋπολογιστικά έξοδα οριστικοποιούνται στη γενική λογιστική και τα αντίστοιχα κονδύλια μεταφέρονται στην αναλυτική. Διαφορές που ίσως διαπιστώνονται ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα έξοδα κατ' είδος μεταφέρονται, είτε στους λογαριασμούς του κόστους (92,93) όταν προβλέπεται και είναι δυνατή επανακοστολόγησή τους, είτε στο λογαριασμό 97.02.05 «διαφορές πραγματικών-κοστολογημένων εξόδων», με χρέωση ή πίστωση του 91.06.

Τέλος, ο λογαριασμός 91.06 πιστώνεται με τα προϋπολογιστικά έξοδα κατ' είδος που καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 9, με χρέωση των λογαριασμών:

- α) 91.00,91.01 και 91.05 ή άλλου υπολογαριασμού του 91 της ίδιας φύσεως, όταν πρόκειται να γίνει οποιασδήποτε μορφής ανακατάταξη τους.
- β) 92 όταν τα κονδύλια των εξόδων καταχωρούνται απευθείας στη χρέωση των λογαριασμών του λειτουργικού κόστους.
- γ) 93 όταν πρόκειται για άμεσα στοιχεία κόστους, στην περίπτωση που επιτρέπεται και κρίνεται ότι τα στοιχεία αυτά μπορεί να μην περάσουν προηγούμενα από το λογαριασμό 92.

- Λογαριασμός «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα(προϋπολογιστικά)»

Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τα κονδύλια των εσόδων που δεν είναι οριστικά, προϋπολογίζονται όμως για τον ακριβή προσδιορισμό των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, με πίστωση των λογαριασμών:

- α) 91.02 όταν τα σχετικά κονδύλια εσόδων πρόκειται να υποστούν ανακατάταξη οποιασδήποτε μορφής πριν από τη μεταφορά τους στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.

β) 96 όταν τα σχετικά κονδύλια μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αποτελεσμάτων.

γ) 97.03 «διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων», όταν προκύπτουν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα έσοδα και σ»εκείνα που πραγματοποιούνται.

Ο λογαριασμός 91.07 πιστώνεται σχεδόν πάντα, με χρέωση του λογαριασμού 90.07, όταν τα προϋπολογιστικά έσοδα οριστικοποιούνται στη γενική λογιστική και τα αντίστοιχα κονδύλια μεταφέρονται στη αναλυτική λογιστική. Τυχόν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα έσοδα κατ' είδος μεταφέρονται είτε στους λογαριασμούς των μικτών αποτελεσμάτων, όταν η μεταφορά αυτή είναι δυνατή, είτε στο λογαριασμό 97.03 με χρέωση ή πίστωση του 91.07.

- Λογαριασμός 91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»

Ο λογαριασμός 91.08 χρεώνεται ή πιστώνεται με τα κονδύλια των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία κατά το χρόνο προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, δεν έχουν λογιστικοποιηθεί, με πίστωση ή χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Μετά την οριστικοποίηση των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8 χρεώνεται ή πιστώνεται ο λογαριασμός 90.08 με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού 91.08. Τυχόν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99 με χρέωση ή πίστωση του 91.08.

2.5. Λογαριασμός 92 «ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ»

2.5.1. Περιεχόμενο και ανάπτυξη του λογαριασμού 92

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

Ο λογαριασμός 92 της αναλυτικής λογιστικής είναι πολύ σημαντικός και υποχρεούνται να τον τηρούν όλες οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως από τον κλάδο στον οποίο ανήκουν (εμπορικές , βιομηχανικές ,μεταλλευτικές ,τεχνικές ,παροχής υπηρεσιών, κ.λ.π.) αρκεί να εφαρμόζουν την αναλυτική λογιστική.

Ο εν λόγω λογαριασμός υποδιαιρείται σε πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως. Οι λογαριασμοί αυτοί είναι οι εξής :

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

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

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

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

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

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

Στη συνέχεια παραθέτουμε ένα παράδειγμα της μικρότερης υποχρεωτικής αναλύσεως των λογαριασμών των κέντρων κόστους σε λογαριασμούς δαπανών κατ' είδος.

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής Α

92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.00.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

92.00.00.62 Παροχές τρίτων

92.00.00.63 Φόροι - τέλη

92.00.00.64 Διάφορα έξοδα

92.00.00.65

92.00.00.66 Αποσβέσεις παγίων

92.00.00.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

92.00.00.24

92.00.00.25 Αναλώσιμα υλικά

92.00.00.26 Ανταλλακτικά παγίων

92.00.00.28 Είδη συσκευασίας

92.00.00.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους

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

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

β) Το κόστος των αναλωμένων αναλώσιμων υλικών (λογ.25) και των ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων (λογ.26) , με την προϋπόθεση ότι οι δαπάνες αυτές είναι έμμεσες και δεν πρόκειται να συγκεντρωθούν κατά παραγόμενο προϊόν.

γ) Το κόστος των αναλωμένων πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας (λογ.24) εφόσον το επιθυμεί η επιχείρηση ,η οποία μπορεί να καταχωρήσει το κόστος των υλικών αυτών κατευθείαν στο λογαριασμό 93 « κόστος παραγωγής » και όχι στο λογαριασμό 92.

Η συνένωση της άμεσης εργασίας με το υπόλοιπο κόστος μετατροπής (ΓΒΕ) στους υπολογαριασμούς του 92 που επιβάλλει σε κάθε περίπτωση το Ε.Γ.Λ.Σ., επιτρέπει τον καταλογισμό τους συνολικού κόστους μετατροπής στα κατ' είδος παραγόμενα προϊόντα. Επομένως το κόστος παραγωγής αναλύεται ως εξής :

Πρώτες και βοηθητικές ύλες + Κόστος μετατροπής

Όμως η παραπάνω ανάλυση του κόστους του παραγόμενου κατ' είδος προϊόντος αλλάζει από το Ε.Γ.Λ.Σ. και γίνεται :

Πρώτες και βοηθητικές ύλες + Άμεση εργασία + Γενικά βιομηχανικά έξοδα

Όταν το συνολικό κόστος παραγωγής συγκεντρωθεί στους υπολογαριασμούς του 92, τότε είναι δυνατό να καταλογιστεί στο κόστος των κατ' είδος παραγόμενων προϊόντων και να αναλυθεί στους υπολογαριασμούς του 93 στα τρία βασικά συστατικά που αναφέραμε παραπάνω αρκεί οι επιμέρους καταλογισμοί αυτών να γίνουν χωριστά.

Με τη συνένωση της άμεσης εργασίας και των ΓΒΕ στους υπολογαριασμούς του 92 εξασφαλίζουμε τη δυνατότητα προσδιορισμού του λειτουργικού κόστους κάθε κέντρου κόστους .

2.5.2. Λειτουργία του λογαριασμού 92.

Ο λογαριασμός 92 λειτουργεί ως εξής :

• Χρεώνεται :

α) Με τα ενσωματωμένα έξοδα της ομάδας 6, δηλαδή με όλα τα πραγματοποιούμενα και λογιστικοποιούμενα έξοδα της ομάδας 6 τα οποία ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος .

Στην περίπτωση αυτή γίνεται εγγραφή της παρακάτω μορφής :

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού, κ.τ.λ.

92.01 Έξοδα διοικήσεως

92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού, κ.τ.λ.

(εις) 90 **Διάμεσοι και αντικριζόμενοι λογαριασμοί**

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα

κ.τ.λ

Αν τα συγκεκριμένα έξοδα υποστούν ανακατάταξη ή άλλη επεξεργασία ή μερισμό, η εγγραφή γίνεται της μορφής :

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

κ.τ.λ

(εις) 91 **Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων**

91.00 Ανακατάταξη εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

91.01 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προ μερισμό

β) Με την αξία των πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και των ημιτελών προϊόντων.

Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι, σε περίπτωση που το κόστος των υλικών αυτών είναι άμεσο ως προς τα παραγόμενα προϊόντα χρεώνουμε κατευθείαν το λογαριασμό 93 και τους υπολογαριασμούς του. Όταν όμως, το κόστος των υλικών αυτών είναι έμμεσο ως προς τα παραγόμενα προϊόντα, τότε συνήθως χρεώνεται ο λογαριασμός 92 και οι υπολογαριασμοί του και η εγγραφή έχει την παρακάτω μορφή :

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες –Υλικά συσκευασίας

κ.τ.λ.

(εις) 94 **Αποθέματα**

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες –Υλικά συσκευασίας

γ) Με την αξία των παροχών και αντιπαροχών μεταξύ των κύριων και βοηθητικών τμημάτων.

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας κύριων τμημάτων παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

92.00.00.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους

92.00.00.01 Τμήμα παραγωγής Νο 2

92.00.00.01.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους

92.00.01 Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων

92.00.01.01 Τμήμα συντηρήσεως εγκαταστάσεων

92.00.01.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους

κ.τ.λ

(εις) 92 **Κέντρα κόστους**

92.00 **Έξοδα λειτουργίας παραγωγής**

92.00.01 **Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων**

92.00.01.02 Έξοδα ηλεκτροτεχνίου

δ) Με τα υπολογιστικά έξοδα που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος :

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας κύριων τμημάτων παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

92.00.00.00.99 Υπολογιστικά έξοδα

κ.τ.λ.

(εις) 97 **Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού**

97.00 Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και

αποσβέσεων ή
90 Διάμεσοι και αντικριζόμενοι λογαριασμοί
90.09 Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα

ε) Με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους οι οποίες προσδιορίζονται για τα στοιχεία κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους :

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

κ.τ.λ

(εις) 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

στ) Με τα κονδύλια των πιστωτικών διαφορών των λογαριασμών των τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών, οι οποίες διαφορές κρίνεται ότι δεν είναι σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό να μειώσουν το κόστος των φορέων :

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας κύριων τμημάτων παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

κ.τ.λ.

(εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας

(ζ) Με τα κονδύλια που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβαρύνσεως , όταν εξαιτίας της διακυμάνσεως του βαθμού απασχολήσεως οι διαφορές είναι θετικές :

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής, κ.τ.λ.

(εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.06 Διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού
απασχολήσεως

η) Με την αξία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από άλλα κέντρα τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική :

92 Κέντρα κόστους

**92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
κ.τ.λ**

(εις) 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.01 Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα
καταστήματα ή υποκαταστήματα
99.01.00 Από εργοστάσιο Β»

• **Πιστώνεται :**

α) Για την κατανομή του κόστους των βοηθητικών κέντρων κόστους σε άλλα βοηθητικά ή κύρια κέντρα.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση χρεοπιστώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί των κέντρων κόστους που τηρούνται υπό τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 92. Για παράδειγμα, αν το τμήμα ηλεκτροτεχνίου παρέχει έργο στο συνεργείο συντηρήσεων εγκαταστάσεων και στα τμήματα παραγωγής Νο 1 και 2 , τότε γίνεται η παρακάτω εγγραφή :

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας κύριων τμημάτων παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

92.00.00.00.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους
92.00.00.01 Τμήμα παραγωγής Νο 2
92.00.00.01.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους
92.00.01 Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων
92.00.01.01 Τμήμα συντηρήσεως εγκαταστάσεων
92.00.01.01.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους

κ.τ.λ.

(εις) 92 **Κέντρα κόστους**

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
92.00.01 Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων
92.00.01.02 Έξοδα ηλεκτροτεχνίου

β) Για τον καταλογισμό του κόστους των τμημάτων στους λογαριασμούς του κόστους παραγωγής. Για παράδειγμα, αν το κόστος του τμήματος Νο 1 καταλογίζεται στα προϊόντα Π1 και Π2 ,τότε γίνεται η παρακάτω εγγραφή :

93 Κόστος παραγωγής

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων
93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1
93.00.00.01 Κόστος άμεσης εργασίας
93.00.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής (ΓΒΕ)
93.00.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π2
93.00.01.01 Κόστος άμεσης εργασίας
93.00.01.02 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής (ΓΒΕ)

(εις) 92 **Κέντρα κόστους**

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

γ) Με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων τα οποία είναι διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων .Η εγγραφή είναι της μορφής :

96 Έξοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

96.21.20 Εμπορεύματα, κ.τ.λ.

(εις) 92 **Κέντρα κόστους**

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

δ) Με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως , διαθέσεως , ερευνών – αναπτύξεως και χρηματοοικονομικής .

Με το κόστος αυτό βαρύνονται τα μικτά αποτελέσματα και διαμορφώνονται τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως και γίνεται η εγγραφή :

98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

98.99.01.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

(εις) 92 **Κέντρα κόστους**

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

ε) Με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους ,οι οποίες προσδιορίζονται για τα στοιχεία κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους :

95 Αρνητικές αποκλίσεις

(εις) 92 **Κέντρα κόστους**

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

στ) Με τις χρεωστικές διαφορές των λογαριασμών των τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών. Οι διαφορές αυτές προκύπτουν από την χρησιμοποίηση προσωρινών τιμών κατά την αποτίμηση των μονάδων έργου που παρέχεται από το ένα κέντρο προς το άλλο κατά τον καταλογισμό του κόστους των τμημάτων και κρίνεται ότι δεν είναι σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό να ενσωματωθούν στο κόστος των φορέων. Η εγγραφή που γίνεται είναι της μορφής:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας .

(εις) 92 **Κέντρα κόστους**

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1..

(ζ) Με τις αρνητικές διαφορές που εμφανίζονται κατά την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβραδύνσεως .Η εγγραφή είναι της μορφής :

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.06 Διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως

97.10.06.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1.

(εις) 92 **Κέντρα κόστους**

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1.

κ.τ.λ

(η) Με την αξία των υπηρεσιών που παρέχονται σε άλλα κέντρα τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.02 Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα

99.02.00 Προς το Εργοστάσιο «Α»

(εις) **92 Κέντρα κόστους**

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας τμημάτων παραγωγής Εργοστασίου Α

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1

κ.τ.λ.

2.5.3 Λειτουργία των υπολογαριασμών του 92

2.5.3 Λογαριασμός 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής»

Στο λογαριασμό 92.00 συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας παραγωγής .Το κόστος αυτό αποτελείται από :

α) Τα έξοδα της ομάδας 6, τα οποία αφορούν τη λειτουργία παραγωγής .Στα έξοδα αυτά πρέπει να επισημάνουμε τα ακόλουθα :

- Τα μη κοστολογούμενα έξοδα της ομάδας 6, τα οποία στη γενική λογιστική μεταφέρονται στο λογαριασμό 88.09 και όχι στον 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως», δεν περιλαμβάνονται στο κόστος της λειτουργίας παραγωγής.

- Τα πραγματοποιήσιμα έξοδα που έγιναν κατά τη χρήση , τα οποία όμως αφορούν προηγούμενες χρήσεις στις οποίες είχαν σχηματιστεί προβλέψεις γι' αυτά και τα οποία στη γενική λογιστική καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς της ομάδας 6, δεν επιβαρύνουν το λειτουργικό κόστος. Αυτό συμβαίνει γιατί ενώ το λειτουργικό κόστος επιβαρύνθηκε με τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν στις οικείες χρήσεις , τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό 97 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με πίστωση του λογαριασμού 90.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα». Επομένως, οι προβλέψεις εξόδων εκμεταλλεύσεως κατά τη χρήση είναι αυτές που καταχωρούνται στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και όχι τα πραγματοποιήσιμα κατά τη χρήση έξοδα.

- Οι «τόκοι και τα συναφή έξοδα» τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 65 στη γενική λογιστική, επιβαρύνουν μόνο τη χρηματοοικονομική λειτουργία και καταχωρούνται στο λογαριασμό 92.04 «έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας» στην αναλυτική λογιστική.

- Τα γενικά έξοδα αγορών, τα οποία αφορούν τη λειτουργία παραγωγής στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, βαρύνουν μόνο το κόστος της λειτουργίας παραγωγής και στη συνέχεια το κόστος των παραγμένων προϊόντων.

β) Το κόστος των αναλωμένων έμμεσων υλικών και τα ανταλλακτικά παγίων που αφορούν τη λειτουργία παραγωγής. Τα αναλωμένα έμμεσα αυτά υλικά καταχωρούνται σε συγκεκριμένους υπολογαριασμούς των οικείων κυρίων και βοηθητικών κέντρων κόστους, ως προς τα παραγόμενα προϊόντα, με πίστωση του 94 «Αποθέματα».

γ) Το κόστος των αναλωμένων άμεσων υλικών μπορούν να καταχωρηθούν πρώτα στη χρέωση του 92.00 και όχι κατευθείαν στη χρέωση των υπολογαριασμών του 93.

Σύμφωνα με τα παραπάνω διαμορφώνονται οι ακόλουθες δυο μορφές συνθέσεως του κόστους της λειτουργίας παραγωγής :

► Στην πρώτη μορφή το συνολικό κόστος παραγωγής περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία :

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

Με τη μορφή αυτή εξυπηρετούνται τμήματα παραγωγής που παράγουν συμπαράγωγα προϊόντα, δηλαδή από το ίδιο τμήμα (κέντρου κόστους) με τις αυτές πρώτες και βοηθητικές ύλες και με την αυτή παραγωγική διαδικασία παράγονται προϊόντα διαφόρων ποικιλιών.

► Στη δεύτερη μορφή το συνολικό κόστος παραγωγής περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία :

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

Με τη μορφή αυτή εξυπηρετούνται τα τμήματα παραγωγής που παράγουν προϊόντα για τα οποία τα άμεσα υλικά προσδιορίζονται με ακρίβεια και καταλογίζονται απευθείας στους υπολογαριασμούς του 93 « κόστος παραγωγής ».

Το λειτουργικό κόστος που συγκεντρώνεται στο λογαριασμό 92.00 και τους υπολογαριασμούς του, εκτός από τα υπολογιστικά έξοδα και το κόστος αδράνειας , καταλογίζεται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων (λογαριασμός 93) .Τα υπολογιστικά έξοδα της λειτουργίας παραγωγής μεταφέρονται απευθείας στον οικείο υπολογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως» ενώ το κόστος αδράνειας μεταφέρεται απευθείας στη χρέωση του λογαριασμού 97.10 «διαφορές καταλογισμού».

2.5.3.2. Λογαριασμός 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας»

Στο λογαριασμό 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας» συγκεντρώνεται και παρακολουθείται ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας της επιχείρησης , το οποίο περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 που αφορούν τη λειτουργία αυτή, πλην τους τόκους και τα συναφή έξοδα, καθώς και τις αναλώσεις υλικών που αφορούν τη λειτουργία αυτή. Δηλαδή περιλαμβάνει :

- Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- Παροχές Τρίτων
- Φόρους – Τέλη
- Διάφορα έξοδα
- Αποσβέσεις παγίων κοστολογήσιμες
- Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
- Αναλώσεις υλικών (για επισκευές ,συντηρήσεις κ.α)

Ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και για το λόγο αυτό μεταφέρεται σε χρέωση του λογαριασμού 98.99 « αποτελέσματα χρήσεως ».

2.5.3.3. Λογαριασμός 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως»

Στο λογαριασμό 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που αποδίδει έργο μακροχρόνιας αξιοποίησεως .

Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 που αφορούν τη λειτουργία αυτή, τα οποία αναφέραμε παραπάνω, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Επίσης, περιλαμβάνει και τις αναλώσεις υλικών που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως μεταφέρεται :

α) στη χρέωση του 93.98 « Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων » , το μέρος του κόστους που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποιήσεως , δηλαδή παραγωγή άυλου πάγιου στοιχείου

β) στη χρέωση του 93.99« Κόστος πολυετούς αποσβέσεως » , το μέρος του κόστους που πραγματοποιήθηκε για ανεύρεση ή αξιοποίηση ορυχείου ή μεταλλείου ή λατομείου

γ) στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως » , όλο το υπόλοιπο κόστος ,δηλαδή το κόστος των ανεπιτυχών ερευνών .

2.5.3.4. Λογαριασμός 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως »

Στο λογαριασμό 92.03 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως , στο οποίο περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 που αφορούν τη λειτουργία αυτή, τα οποία αναφέραμε παραπάνω, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα, καθώς και τις αναλώσεις υλικών που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Το άμεσο κόστος διαθέσεως, το οποίο περιλαμβάνει τα έξοδα που έγιναν από συγκεκριμένες πωλήσεις (άμεσα έξοδα) και που είναι συγκεντρωμένα στο λογαριασμό 92.03.04 « άμεσα έξοδα πωλήσεων » , μεταφέρεται στη χρέωση των υπολογαριασμών του 92.21 « άμεσα έξοδα πωλήσεων » , ο οποίος στη συνέχεια μεταφέρεται στον λογαριασμό 96.22 « μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως ».

Το έμμεσο κόστος διαθέσεως, το οποίο περιλαμβάνει τα έμμεσα έξοδα, βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 « αποτελέσματα χρήσεως » .

2.5.3.5. Λογαριασμός 92.04 « Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας»

Το κόστος που συγκεντρώνεται στον παρόντα λογαριασμό διακρίνεται στις δυο κατηγορίες κόστους.

-Η πρώτη κατηγορία κόστους περιέχει το κόστος του τοκοφόρου δανειακού κεφαλαίου της επιχειρήσεως που στη γενική λογιστική παρακολουθείται στο λογαριασμό 65 « τόκοι και συναφή έξοδα» . Τα κυριότερα έξοδα που καταχωρούνται στον προκείμενο λογαριασμό είναι τα εξής :

- Οι τόκοι των δανειακών (ξένων) κεφαλαίων με τα προβλεπόμενα έξοδα τους (ΕΦΤΕ επί τόκων και προμηθειών ,χαρτόσημα δανειακών συμβάσεων κ.τ.λ.)

- Οι προεξοφλητικοί τόκοι ,τα έξοδα τραπεζών και τα εισπρακτικά γραμματίων

- Τα έξοδα ασφαλειών (υποθηκών ,προσημειώσεων ,ενεχύρων) δανείων και χρηματοδοτήσεων

- Οι προμήθειες εγγυητικών επιστολών

- Οι παροχές σε ομολογιούχους επιπλέον τόκου

Σε αντίθεση με αυτά τα έξοδα υπάρχουν και κάποια άλλα τα οποία δε συμπεριλαμβάνονται στο λογαριασμό 65 ,και συνεπώς στο λογαριασμό 92.04. Τέτοια έξοδα είναι εκείνα που πραγματοποιεί η επιχείρηση στην προσπάθεια της να αποκτήσει ίδια κεφάλαια(δηλαδή κεφάλαια από τους μετόχους της), καθώς και δανειακά κεφάλαια από ομολογιακά δάνεια ,τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.13« έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων» .

-Η δεύτερη κατηγορία κόστους περιέχει τα έξοδα δημιουργούνται για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών υπηρεσιών της επιχειρήσεως (αμοιβές και έξοδα προσωπικού ,αμοιβές τρίτων κ.τ.λ.).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. παρέχει δυο δυνητικές λύσεις για τα παραπάνω έξοδα οι οποίες είναι :

α) Αν η επιχείρηση έχει στη διάθεση της ιδιαίτερο τμήμα ή υπηρεσία που ασχολείται μόνο με τη διαχείριση των δανειακών κεφαλαίων, τότε το κόστος της κατηγορίας αυτής καταχωρείται στο λογαριασμό 92.04.

β) Αν η οργάνωση της επιχειρήσεως καθιστά αδύνατο ή δυσχερή το σαφή διαχωρισμό των εξόδων , τότε τα έξοδα της κατηγορίας αυτής έχουν τη δυνατότητα να συγκεντρώνονται και να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 92.01.01 « Έξοδα Οικονομικής Διευθύνσεως» και να μην καταχωρούνται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό 92.04.

Εκτός από τα παραπάνω μεταφέρονται ακόμα στη χρέωση του 92.04 και κάποια κονδύλια τα οποία καταχωρούνται στους παρακάτω λογαριασμούς της γενικής λογιστικής :

- ▶ 68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων ,
- ▶ 64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων και
- ▶ 64.12 Διαφορές (ζημιές) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων

Στο σχολιαζόμενο λογαριασμό 92.04 συγκεντρώνεται το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας ,το οποίο μεταφέρεται και βαρύνει τα παρακάτω :

-Τα αποτελέσματα χρήσεως. Το κόστος εδώ μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 98.99.01.03 « αποτελέσματα χρήσεως / έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας» .

-Τη λειτουργία διαθέσεως , με χρέωση του λογαριασμού 92.03 στην περίπτωση όπου το χρηματοοικονομικό κόστος πρέπει να βαρύνει αυτή τη λειτουργία.

-Τα χρηματοοικονομικά έσοδα , με χρέωση των υπολογαριασμών του 96.22.76 « μικτά αποτελέσματα /έσοδα κεφαλαίων » , στους οποίους μεταφέρονται τα έξοδα που αναφέραμε παραπάνω των λογαριασμών 68.10, 64.10 και 64.12.

2.6. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ) »

2.6.1 Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 93

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

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

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

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

- στο κόστος των αναλωμένων υλικών και
- στα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 στη γενική λογιστική.

Η παραπάνω ανάλυση δεν είναι απαραίτητη στις εξής περιπτώσεις :

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

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

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

• Στους υπολογαριασμούς του παρόντα λογαριασμού 93 οι επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα έχουν ως υποχρέωση τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων τους αναλυτικά κατ' είδος προϊόντος.

Την παραπάνω υποχρέωση έχουν και οι μικτές επιχειρήσεις αποκλειστικά για τον κλάδο μεταποιήσεως ,στον οποίο θα πρέπει να τηρείται υποχρεωτικά το βιβλίο αποθήκης .

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

2.6.2. Ανάπτυξη του λογαριασμού 93

Ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 93 « κόστος παραγωγής » αναπτύσσεται στους παρακάτω τουλάχιστον δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, με την προϋπόθεση φυσικά να υπάρχει αντικείμενο για παρακολούθηση , :

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.22 Κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων

93.97 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων

93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων

93.99 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων

Όπως προαναφέραμε το κόστος παραγωγής αναλύεται στα τρία τουλάχιστον στοιχεία του τα οποία είναι τα άμεσα υλικά ,η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και του Ε.Γ.Λ.Σ., όσες οι επιχειρήσεις παράγουν μεγάλο αριθμό ειδών αντιμετωπίζουν σοβαρό πρόβλημα, όταν για κάθε προϊόν που παράγουν είναι υποχρεωμένες να τηρούν μερίδα αποθήκης αλλά και ισάριθμες μερίδες κόστους κατά το είδος παραγόμενου προϊόντος υπό το λογαριασμό

93. Ακόμα οι επιχειρήσεις αυτές ,κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., πρέπει και αναπτύσσονται σε τρεις επιπλέον υπομερίδες έτσι ώστε να παρακολουθούν τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Η ανάλυση τους κόστους του προϊόντος στα τρία στοιχεία του είναι δυνατό να γίνει σε οριζόντιες στήλες στη μερίδα του κόστους παραγωγής του προϊόντος και επομένως η ανάπτυξή τους σε τρεις ακόμα υπομερίδες δεν είναι αναγκαία.

Το πρόβλημα που δημιουργείται με τη διπλή τήρηση μερίδων για κάθε παραγόμενο προϊόν στο λογαριασμό 93 και 94 μπορεί να αντιμετωπιστεί μηχανογραφικά αφού προστεθούν στις μερίδες αποθήκης οι κατάλληλες στήλες οι οποίες έχουν και το ρόλο αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 93.

2.6.3. Λειτουργία του λογαριασμού 93

Ο λογαριασμός 93 λειτουργεί ως εξής :

- **Χρεώνεται :**

α) Με την αξία των βιομηχανοποιούμενων αποθεμάτων (όπως π.χ. πρώτων υλών ή ημιτελών προϊόντων), που εξάγονται από τις αποθήκες για βιομηχανοποίηση ,όταν η αξία αυτή ,προηγουμένως , δεν περνάει από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92. Στη περίπτωση αυτή γίνεται η παρακάτω εγγραφή :

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

93.21.00.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών

κ.τ.λ.

(εις) 94 **Αποθέματα**

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας

κ.τ.λ.

β) Με το κόστος παραγωγής του τέλους τη προηγούμενης περιόδου.

Με την έναρξη της νέας περιόδου (χρήσεως) γίνεται η παρακάτω εγγραφή :

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

(εις) 94 **Αποθέματα**

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

γ) Με το κόστος που έχει συγκεντρωθεί στα κέντρα κόστους ή στα τμήματα., το οποίο έχει προηγουμένως συγκεντρωθεί σε υπολογαριασμούς του 92 και το οποίο στη συνέχεια καταλογίζεται στα επιμέρους προϊόντα κ.τ.λ. με βάση των κριτηρίων καταλογισμού. Έτσι γίνεται η εγγραφή :

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

93.21.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής

κ.τ.λ.

(εις) 92 **Κέντρα κόστους**

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1 κ.τ.λ.

δ) Με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους , για τις οποίες γίνεται η παρακάτω εγγραφή :

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

κ.τ.λ.

(εις) 97 **Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού**

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών

υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας

ε) Με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους :

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

κ.τ.λ.

(εις) 95 **Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος**

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών – υλικών

κ.τ.λ

στ) Με την αξία των πιστωτικών διαφορών απογραφής που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσεως ,όταν το υπόλοιπο του λογαριασμού 93 μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 94.23 « παραγωγή σε εξέλιξη » :

93 Κόστος παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

κ.τ.λ.

(εις) 97 **Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού**

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.00 Διαφορές απογραφών

97.10.00.01 Πλεονάσματα

ζ) Με τη αξία των χορηγήσεων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) που τηρούν ανεξάρτητη αναλυτική λογιστική ,όταν η αξία αυτή, προηγούμενα, δεν περνά από τους οικείους λογαριασμούς του 92 :

93 Κόστος παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής εργοστασίου Α

93.00.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

κ.τ.λ.

(εις) 99 **Εσωτερικές διασυνδέσεις**

99.01 Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα

99.01.01 Εργοστάσιο Β

• **Πιστώνεται :**

α) Με το κόστος των παραγόμενων αποθεμάτων τα οποία παράγονται και εισάγονται στην αποθήκη ,είτε για να διατεθούν στη αγορά ,είτε για να υποστούν παραπέρα διαδικασία και γίνεται η παρακάτω εγγραφή :

94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή [Αποθήκη]

94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα [Αποθήκη]

(εις) 93 **Κόστος παραγωγής**

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

β) Με το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της τρέχουσας χρήσεως και γίνεται η παρακάτω εγγραφή :

94 Αποθέματα

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

(εις) 93 **Κόστος παραγωγής**

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

γ) Με το ολικό ή μερικό κόστος της πειραματικής παραγωγής ,όταν το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος έρευνας και ανάπτυξεως και γίνεται η εγγραφή :

92 Κέντρα κόστους

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

(εις) 93 **Κόστος παραγωγής**

93.99 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων

93.99.00 Προϊόντος Π1

κ.τ.λ.

δ) Με το κόστος των παρεπόμενων δραστηριοτήτων και γίνεται η εγγραφή :

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.20 Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων

96.20.75 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων

96.20.75.01 Κόστος από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό

κ.τ.λ.

(εις) 93 **Κόστος παραγωγής**

93.97 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων

93.97.01 Κόστος εστιατορίου

ε) Με το κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το μέρος του κόστους ερευνών και αναπτύξεως που αφορά πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποιήσεως. Γίνεται η εγγραφή :

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.20 Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων

96.20.78 Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων

(εις) 93 **Κόστος παραγωγής**

93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων

93.97.01 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων

στ) Με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικού σ φορείς κόστους ,για τις οποίες γίνεται η εγγραφή :

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών
υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας

(εις) 93 **Κόστος παραγωγής**

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

κ.τ.λ.

ζ) Με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους :

95 **Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος**

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών – υλικών

(εις) 93 **Κόστος παραγωγής**

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

κ.τ.λ.

η) Με την αξία των χρεωστικών διαφορών απογραφής που διαπιστώνονται στη διάρκεια ή στο τέλος της χρήσεως , όταν γίνεται η μεταφορά του υπολοίπου του λογαριασμού 93 στον λογαριασμό 94.23 « παραγωγή σε εξέλιξη» . Γίνεται η εγγραφή :

97 **Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού**

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.00 Διαφορές απογραφής

97.10.00.00 Ελλείμματα

(εις) 93 **Κόστος παραγωγής**

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

κ.τ.λ.

θ) Με την αξία παροχών σε άλλα κέντρα που τηρούν ανεξάρτητη αναλυτική λογιστική και γίνεται η εγγραφή :

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.02 Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα

99.02.02 Εργοστάσιο «Γ» κ.τ.λ

(εις) 93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

93.21.00 Κόστος παραγωγής Π1

κ.τ.λ.

Τονίζουμε ότι, το κόστος που οριστικοποιείται στο λογαριασμό 93 μεταφέρεται σε κάποιους αρμόδιους λογαριασμούς .Αυτό προκύπτει κυρίως από τις εγγραφές πιστώσεως του λογαριασμού 93 και των υπολογαριασμών του. Σε κάθε περίπτωση η μεταφορά γίνεται ως εξής :

- Ο λογαριασμός 93.21« Κόστος παραγωγής έτοιμων και ημιτελών προϊόντων» , μεταφέρεται στο λογαριασμό 94.21« Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή» . Για τα προϊόντα αυτά είναι υποχρεωτική η τήρηση του βιβλίου αποθήκης.

- Ο λογαριασμός 93.22 « Κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων (ή παροχή υπηρεσιών)» , μεταφέρεται στο λογαριασμό 94.22 «Υποπροϊόντα και υπολείμματα» (ή στο λ.96.22.73). Για τα υποπροϊόντα ,τηρείται υποχρεωτικά το βιβλίο αποθήκης μόνο όταν έχουν εμπορευματική αξία ή συνεχίζουν να χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία.

Για τα υπολείμματα τηρείται υποχρεωτικά το βιβλίο αποθήκης μόνο όταν έχουν εμπορευματική αξία ή επαναχρησιμοποιούνται ως πρώτη ύλη στην παραγωγική διαδικασία. Όταν δεν συμβαίνει τίποτα από τα παραπάνω, τα υπολείμματα απορρίπτονται ως άχρηστα υλικά.

- Ο λογαριασμός 93.77 « Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων» ,μεταφέρεται στο λογαριασμό 96.22.75. Για τις δραστηριότητες αυτές δεν απαιτείται η τήρηση βιβλίου αποθήκης.

- Ο λογαριασμός 93.98 « Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων» , μεταφέρεται στο λογαριασμό 96.22.78. Για τα πάγια αυτά στοιχεία δεν είναι υποχρεωτική η τήρηση βιβλίου αποθήκης.

- Ο λογαριασμός 93.99 « Κόστος ανάπτυξης προϊόντων» , μεταφέρεται στο λογαριασμό 92.02. Για τα αγαθά αυτά είναι υποχρεωτική η τήρηση του βιβλίου

αποθήκης μόνο όταν έχουν εμπορευματική αξία ή επαναχρησιμοποιούνται ως πρώτη ύλη στην παραγωγική διαδικασία.

Σημειώνουμε ότι, ο έλεγχος των εντός της επιχειρήσεως ποσοτικών διακινήσεων, των εσωτερικών μεταφορών προϊόντων έτοιμων και ημιτελών για παραπέρα κατεργασία, από ένα παραγωγικό τμήμα σε ένα άλλο ή από μια φάση σε άλλη του ίδιου τμήματος, επιτυγχάνεται μόνο αν γίνονται πάντα με τη μεσολάβηση του λογαριασμού 94 και ποτέ του λογαριασμού 93, έστω και αν δεν δημιουργείται εισαγωγή στην αποθήκη.

Αν οι ποσοτικές διακινήσεις γίνονται χωρίς να υπάρχει πραγματική εισαγωγή στη αποθήκη, τότε η χρεοπίστωση των λογαριασμών αποθήκης γίνεται λογιστικά με παραστατικά που εκδίδονται για το σκοπό αυτόν.

2.7 Λογαριασμός 94 « ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ »

2.7.1 Περιεχόμενο του λογαριασμού 94

Στους υπολογαριασμούς του 94 παρακολουθούνται τα κάθε είδους μορφής και κατηγορίας αποθέματα της επιχείρησης, είτε αυτά προέρχονται από αγορά, είτε παράγονται από την ίδια την επιχείρηση.

Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής, ως εξής:

<u>Τίτλοι λογαριασμών</u>	<u>Κωδικοί αριθμοί</u>	
	<u>γ.λ</u>	<u>α.λ</u>
•Εμπορεύματα	20	94.20
•Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	21	94.21
•Υποπροϊόντα και υπολείμματα	22	94.22
•Παραγωγή σε εξέλιξη	23	94.23
•Πρώτες και βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκευασίας	24	94.24
•Αναλώσιμα υλικά	25	94.25
•Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	26	94.26
•Είδη συσκευασίας	28	94.28

Η αναλυτική λογιστική αναλύει παραπέρα τις γενικές κατηγορίες των αποθεμάτων κατά τρόπο που να ανταποκρίνονται καλύτερα στην εξυπηρέτηση των

αναγκών της κοστολόγησής, του προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, της αναλύσεως των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητας ή φορείς ευθύνης και του ελέγχου των αποθεμάτων που αποβλέπει στην αποτελεσματική διαχείρισή τους.

2.7.2 Λειτουργία του λογαριασμού 94

- Ο λογαριασμός 94 **χρεώνεται** :

α) Για το λογισμό (μεταφορά) των αρχικών αποθεμάτων στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής. Η εγγραφή είναι της μορφής :

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή ,κ.τ.λ.

εις 90 **Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί**

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.01.20 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα ,κ.τ.λ.

β) Για το λογισμό (μεταφορά) του οριστικοποιημένου κόστους αγορών, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής :

- Σε περίπτωση που δεν προηγείται χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 91, η εγγραφή είναι της μορφής :

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας ,κ.τ.λ.

εις 90 **Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί**

90.02 Αγορές λογισμένες

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα

90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας λογισμένα,κ.τ.λ.

- Σε περίπτωση που προηγείται χρέωση των υπολογαριασμών του 91 με το κόστος των αγορών με σκοπό την ανακατάταξη ή προομαδοποίησή τους με άλλα

αγορασμένα αποθέματα , στη παραπάνω εγγραφή αντί να πιστωθεί ο 90.02 , πιστώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του 91.

- Όταν δεν γνωρίζουμε το ακριβές κόστος των αγορασμένων (παραλαβή χωρίς τιμολόγιο), οι λογαριασμοί του χρεώνονται με υπολογιστικές τιμές με πίστωση του λογαριασμού 91.02 « αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά) », εκτός αν έγινε η σχετική χρονική τακτοποίηση των αγορών στη γενική λογιστική με τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 58 κ.τ.λ.

- Όταν εφαρμόζεται πρότυπη κοστολόγηση και προκύπτουν θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς , οι οποίες προσδιορίζονται τη στιγμή της παραλαβής των αποθεμάτων, η εγγραφή είναι της μορφής :

94 Αποθέματα

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας , κ.τ.λ.

(εις) 95 **Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος**

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών –Υλικών , κ.τ.λ.

γ) Με το κόστος παραγωγής των έτοιμων προϊόντων, υποπροϊόντων και υπολειμμάτων.

Πρόκειται για τα προϊόντα και υποπροϊόντα που παράγονται στη διάρκεια της χρήσεως και εισάγονται στη αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα κατεργασία. Η εγγραφή που γίνεται είναι η εξής :

94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

(εις) 93 **Κόστος παραγωγής**

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1, κ.τ.λ.

δ) Με το κόστος της « παραγωγής σε εξέλιξη » κατά το τέλος της χρήσεως ή της περιόδου λογισμού, το οποίο προσδιορίζεται έπειτα από απογραφή. Η εγγραφή που γίνεται είναι η εξής :

94 Αποθέματα

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

(εις) 93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

ε) Με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται, μεταξύ των αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων, όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική, οπότε γίνεται η εγγραφή :

94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.21.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή εργοστασίου Χ

(εις) 94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.21.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή εργοστασίου Ψ

- Όταν τα υποκαταστήματα τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική, η χρέωση των υπολογαριασμών του 94 γίνεται σύμφωνα με όσα αναπτύσσουμε πιο κάτω στην παράγραφο 2.12.

στ) Με την αξία των πλεονασμάτων απογραφής ,που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε αυτή γίνεται κατά τη διάρκεια, είτε στο τέλος της χρήσεως , και γίνεται η εγγραφή :

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα ,κ.τ.λ.

(εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.00 Διαφορές απογραφών

97.10.00.01 Πλεονάσματα

• Ο λογαριασμός 94 **πιστώνεται** :

α) Με το κόστος των αποθεμάτων που αναλώνονται στην απογραφή.

- Όταν η αξία των αποθεμάτων που αναλώνονται καταχωρείται αρχικά στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους, τότε η εγγραφή είναι της μορφής :

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο 1, κ.τ.λ.

(εις) 94 **Αποθέματα**

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας ,κ.τ.λ.

- Όταν το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής δεν διέρχεται από το λογαριασμό 92, αλλά καταλογίζεται απευθείας στο λογαριασμό 93, γίνεται η εγγραφή :

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

93.21.00.24 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών, κ.τ.λ.

(εις) 94 **Αποθέματα**

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας ,κ.τ.λ.

β) Με το κόστος (παραγωγής ή αγοράς) των πωλημένων αποθεμάτων, για το οποίο γίνεται η εγγραφή :

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως

96.20 Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων

96.20.20 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

(εις) 94 **Αποθέματα**

94.20 Εμπορεύματα ,κ.τ.λ.

γ) Με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων :

- Όταν τα υποκαταστήματα κ.τ.λ. δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική, η εγγραφή που γίνεται είναι όμοια με την (ε) της χρεώσεως του προκείμενου λογαριασμού της αναλυτικής λογιστικής.

- Όταν τα υποκαταστήματα τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική, η πίστωση των υπολογαριασμών του 94 γίνεται σύμφωνα με όσα αναπτύσσουμε πιο κάτω στην παράγραφο 2.12.

δ) Με την αξία των ελλειμμάτων απογραφής, τα οποία διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε αυτή γίνεται στη διάρκεια είτε στο τέλος της χρήσεως. Η εγγραφή που γίνεται είναι η εξής :

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.00 Διαφορές απογραφών

97.10.00.00 Ελλείμματα

(εις) 94 **Αποθέματα**

94.20 Εμπορεύματα ,κ.τ.λ.

ε) Με τις μειώσεις του κόστους αγοράς των αποθεμάτων, λόγω εκπτώσεων ή επιστροφών, για τις οποίες γίνεται η εγγραφή :

90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.02 Αγορές λογισμένες

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα, κ.τ.λ.

(εις) 94 **Αποθέματα**

94.20 Εμπορεύματα ,κ.τ.λ.

Αντί του 90.02 χρεώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του 91, στις περιπτώσεις που το κόστος των αγορών καταχωρηθεί σε χρέωση του 94 με πίστωση των υπολογαριασμών του 91 και όχι των υπολογαριασμών του 90.02.

στ) Με τις αρνητικές αποκλίσεις του κόστους αγοράς επί πρότυπης κοστολογήσεως, οι οποίες προσδιορίζονται κατά την αγορά ή την παραλαβή π.χ. των υλικών. Η εγγραφή που γίνεται είναι η εξής :

95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών –Υλικών ,κ.τ.λ.

(εις) 94 Αποθέματα

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας ,κ.τ.λ.

ζ) Με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

2.8 Λογαριασμός 95 « ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ»

2.8.1 Έννοια και προσδιορισμός των αποκλίσεων

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

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

Πρότυπο κόστος – Πραγματικό κόστος = \pm Αποκλίσεις

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

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

Για τις πρώτες ύλες:

•σε αποκλίσεις αποδόσεως

•σε αποκλίσεις τιμής

Για την άμεση εργασία:

•σε αποκλίσεις αποδοτικότητας

•σε αποκλίσεις τιμής

Για τα γενικά βιομηχανικά έξοδα:

•σε αποκλίσεις βαθμού απασχολήσεως

- σε αποκλίσεις αποτελεσματικότητας
- σε αποκλίσεις προϋπολογισμού

2.8.2 Περιεχόμενο και ανάπτυξη του λογαριασμού 95

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

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

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

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

2.9 Λογαριασμός 96 «ΈΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ »

2.9.1 Έννοια και διακρίσεις των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως

Το κόστος διακρίνεται σε δυο κατηγορίες. Η πρώτη περιλαμβάνει το κόστος που δημιουργεί υλικές αξίες, ενώ η δεύτερη περιλαμβάνει το κόστος που εξαντλείται στην εξασφάλιση των απαραίτητων υπηρεσιών για την άριστη εκμετάλλευση των υλικών αξιών. Αναλυτικότερα :

- Στην πρώτη κατηγορία κόστους περιλαμβάνεται η αξία της πρώτης ύλης, τα άμεσα εργατικά, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα και γενικά όλα τα κοστολογήσιμα έξοδα. Το κόστος αυτό δημιουργεί υλικές αξίες (προϊόντα, υποπροϊόντα κ.τ.λ.) και συνεπώς συνιστά ενεργητικό.

Το κόστος αυτό εκπνέει, παύει να υπάρχει ως στοιχείο του ενεργητικού, με τη διάθεση (πώληση κ.τ.λ.) των υλικών αξιών και μεταβάλλεται σε έξοδο που στη λογιστική ορολογία αναφέρεται ως κόστος πωλήσεων.

Η αιτία δημιουργίας του κόστους πωλήσεων είναι οι πωλήσεις και είναι κατ' αρχήν ανάλογο αυτών, δηλαδή αν οι πωλήσεις διπλασιαστούν θα διπλασιαστεί και το κόστος πωλήσεων, με την προϋπόθεση όμως το κόστος κτήσεως να παραμένει αμετάβλητο. Σε περίπτωση που δεν πραγματοποιηθούν πωλήσεις είναι φανερό ότι δεν θα υπάρχει κόστος πωλήσεων.

- Στη δεύτερη κατηγορία το κόστος δεν ενσαρκούται σε υλικές αξίες αλλά μεταβάλλεται σε έξοδα τα οποία στη λογιστική ορολογία αναφέρονται ως έξοδα εκμεταλλεύσεως μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων. Τα έξοδα αυτά πραγματοποιούνται για την επίτευξη των εσόδων από πωλήσεις και τη μεγιστοποίηση του κέρδους από πωλήσεις. Τα έξοδα αυτά όμως δεν βρίσκονται σε ευθεία συνάρτηση με τις πωλήσεις, διότι πραγματοποιούνται κυρίως για να εξασφαλίζει η επιχείρηση την υποδομή και ετοιμότητα για τη διενέργεια πωλήσεων.

Σύμφωνα με την παραπάνω διάκριση του κόστους, το οργανικό αποτέλεσμα ή, κατά την ορολογία του Ε.Γ.Λ.Σ., τα μικτά οργανικά αποτελέσματα διακρίνονται σε :

- Μικτό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) εκμεταλλεύσεως, το οποίο προκύπτει από τη διαφορά των εσόδων από τις πωλήσεις και του κόστους πωλήσεων, δηλαδή του κόστους των αποθεμάτων που πωλήθηκαν. Δηλαδή :

$$\begin{array}{l} \text{Μικτό αποτέλεσμα} \\ \text{εκμεταλλεύσεως} \\ \text{ή} \\ \text{οργανικό αποτέλεσμα} \end{array} = [(\text{Έσοδα από πωλήσεις}) - (\text{Κόστος πωλημένων} + \text{Άμεσα έξοδα πωλήσεων})]$$

- Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) εκμεταλλεύσεως , το οποίο προκύπτει αν από τα συνολικά οργανικά έσοδα (λογ/σμοι ομάδας 7) αφαιρέσουμε το κόστος των πωλημένων και τα έξοδα εκμεταλλεύσεως (λογ/σμοι ομάδας 6) που δημιουργούν κόστος υλικών αξιών. Δηλαδή :

$$\begin{array}{l} \text{Καθαρό αποτέλεσμα} \\ \text{εκμεταλλεύσεως} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Μικτό αποτέλεσμα} \\ \text{εκμεταλλεύσεως} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Οργανικά έσοδα που} \\ \text{δε συνιστούν έσοδα} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Οργανικά έξοδα} \\ \text{που δε συνιστούν} \end{array}$$

Στο σημείο αυτό επισημαίνουμε σχετικώς, για τα άμεσα έξοδα πωλήσεων τα εξής: Όπως αναφέραμε παραπάνω μικτό κέρδος είναι η διαφορά των εσόδων από τις πωλήσεις του κόστους των πωλήσεων. Όμως, για να έχει οργανική έννοια το μικτό κέρδος επιβάλλεται οι τιμές πώλησεως των πωλημένων να καθορίζονται ως προς ορισμένο τόπο παραδόσεως ή διαφορετικά το κόστος των πωλημένων να υπολογίζεται σε συνάρτηση με τους αντίστοιχους τόπους παραδόσεως των πωλημένων. Σ' αυτή την περίπτωση, υπάρχει δυνατότητα αντιμετώπισης των ειδικών εξόδων με ένα από τους παρακάτω τρόπους:

- να θεωρούνται μειωτικά των εσόδων από τις πωλήσεις και συνεπώς ο κύκλος εργασιών να εμφανίζεται μειωμένος με τα έξοδα αυτά, ή
- να επαυξάνουν το κόστος των πωλημένων, οπότε αυτό απαρτίζεται από το κόστος κτήσεως των πωλημένων και τα ειδικά έξοδα πωλήσεων (Ε.Γ.Λ.Σ.).

2.9.2 Ανάπτυξη του λογαριασμού 96

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

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

- Ο 96.20, στον οποίο καταχωρείται το κόστος των πωλημένων,
- Ο 96.21, στον οποίο καταχωρούνται τα άμεσα έξοδα πωλήσεων και κυρίως
- Ο 96.22, στην πίστωση του οποίου καταχωρούνται τα έσοδα της ομάδας 7 και στη χρέωση του μεταφέρονται οι προηγούμενοι λογαριασμοί 96.20 και 96.21 και, συνεπώς, το υπόλοιπο του εμφανίζει το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

Στην επιχείρηση, όπως παραθέτουμε παρακάτω, αφήνεται πλήρης ελευθερία να προσδιορίζει τα αναλυτικά αποτελέσματα της σύμφωνα με τις ανάγκες και επιθυμίες της, έχοντας την υποχρέωση τα κατ' είδος μικτά αναλυτικά αποτελέσματα να προκύπτουν από τις μερίδες αποθήκης. Η απλούστερη ανάλυση των μικτών αποτελεσμάτων, που προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ., για τα οργανικά έσοδα προέρχεται :

- από πωλήσεις εμπορευμάτων,
- από πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών,
- από πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού και

- από πωλήσεις υπηρεσιών.

Σε περίπτωση που μια επιχείρηση επιθυμεί να προσδιορίσει τα αποτελέσματα της κατά κλάδο(π.χ γεωργικών φαρμάκων, οξέων κ.α.), γεωγραφική περιοχή (π.χ. αποτελεσμάτων από πωλήσεις Αττικής, Πελοποννήσου), κατηγορία προϊόντων και γενικότερα κατά τις διακρίσεις που επιθυμεί, μπορεί να το επιτύχει αν πρωτίστως γίνει ομαδοποίηση των εσόδων από πωλήσεις σύμφωνα με τις επιθυμητές διακρίσεις των αναλυτικών αποτελεσμάτων. Η ομαδοποίηση αυτή μπορεί να γίνει είτε στη γενική λογιστική, με κατάλληλη ανάπτυξη των λογαριασμών πωλήσεων της ομάδας 7, είτε στην αναλυτική λογιστική με τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 91.09 «οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα»

Πολύ συχνά εξ' αιτίας της υποχρεωτικής μεταφοράς στο τέλος της χρήσεως, των λογαριασμών 96.20 «κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων και 96.21 «άμεσα έξοδα πωλήσεων», στη χρέωση του λογαριασμού 96.22, οι λογαριασμοί αυτοί (96.20 και 96.21) αναπτύσσονται κατ' ανάγκη κατά τρόπο αντίστοιχο της αναπτύξεως του λογαριασμού 96.22. Ο προσδιορισμός του μικτού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως κατά τις επιθυμητές διακρίσεις, καθίσταται δυνατός μόνο σε περίπτωση που η ανάπτυξη των τριών παραπάνω δευτεροβάθμιων λογαριασμών γίνεται σε αντίστοιχους τριτοβάθμιους κ.τ.λ. λογαριασμούς.

Λειτουργία του λογαριασμού 96

2.9.3.1 Λογαριασμοί 96.00 – 96.19

Στους λογαριασμούς αυτούς συγκεντρώνονται τα οργανικά έσοδα κατ' είδος της ομάδας 7 και λειτουργούν ως εξής :

• Πιστώνονται :

α) Με τα οργανικά έσοδα κατ' είδος, είτε αυτά καταχωρούνται προηγούμενα στη γενική λογιστική, είτε λογιστικοποιούνται ταυτόχρονα στην αναλυτική λογιστική, :

i) Όταν δε μεσολαβούν ανακατατάξεις (91.07) ή προϋπολογιστικές ενσωματώσεις. Η εγγραφή που γίνεται είναι :

90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες, κ.τ.λ.

(εις) 96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

ii) Όταν τα έσοδα μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική μετά από προηγούμενη ανακατάταξη τους, οπότε η εγγραφή που γίνεται είναι της μορφής:

91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων

91.02 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.02.00 Πωλήσεις Αττικής

91.02.00.00 Πωλήσεις Μακεδονίας ,κ.τ.λ.

(εις) 96 Έσοδα – **μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως**

96.00 Πωλήσεις Αττικής

96.00.00 Πωλήσεις Μακεδονίας ,κ.τ.λ.

iii) Όταν τα έσοδα κατά την πραγματοποίηση τους δεν είναι απόλυτα εκκαθαρισμένα και, για το λόγο αυτό, λογιστικοποιούνται με τιμές υπολογιστικές. Γίνεται η εγγραφή :

91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων κ.τ.λ.

(εις) 96 Έσοδα – **μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως**

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

Αφού γίνει η πλήρης εκκαθάριση των εσόδων, με το οριστικό ποσό χρεώνεται ο 90.07 και πιστώνεται ο 91.07.

β) Με τα υπολογιστικά οργανικά έσοδα κατ' είδος, όταν αυτά εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς τη χρήση του λογαριασμού 97.01, οπότε γίνεται η εγγραφή :

90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα

90.10.20 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

(εις) 96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

Στο σημείο αυτό πρέπει σημειώσουμε, ότι τα έσοδα έχουν τη δυνατότητα, αντί να μεταφέρονται πρώτα στους οικείους υπολογαρισμούς 96.00 – 96.19 και στη συνέχεια στους οικείους υπολογαρισμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων του 96.22, να μεταφέρονται απευθείας οικείους υπολογαρισμούς του 96.22. Επομένως, μετά τη μεταφορά του κόστους πωλημένων (96.20) και των άμεσων εξόδων πωλήσεων (96.21), γίνεται ο αναγκαίος συσχετισμός των στοιχείων που διαμορφώνουν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα.

• **Χρεώνονται :**

α) Με τα μειωτικά κονδύλια των λογισμένων εσόδων, όπως π.χ. είναι οι επιστροφές και οι εκπτώσεις . Σε περίπτωση που με τις εκπτώσεις δεν είναι δυνατή η χρέωση του συγκεκριμένου αναλυτικού λογαριασμού του εσόδου, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται προσωρινά σε συγκεντρωτικούς λογαριασμούς εκπτώσεων και μεταφέρονται στους οικείους υπολογαρισμούς μετά από κατανομή. Η εγγραφή που γίνεται είναι η εξής :

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

(εις) 90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες, κ.τ.λ.

β) Με τα μειωτικά στοιχεία (π.χ. διορθώσεις) τυχόν υπολογιστικών εσόδων, για τα οποία γίνεται η εγγραφή :

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

(εις) 90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα

90.10.20 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

γ) Για τη μεταφορά των υπόλοιπων λογαριασμών 96.00-96.19 στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22 , προκειμένου να προσδιοριστούν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα.

2.9.3.2 Λογαριασμός 96.20 «Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων»

Ο λογαριασμός 96.20 αναλύεται σύμφωνα με την ανάπτυξη των υπολογαριασμών εσόδων (96.00 -96.19), που αναφέραμε στην προηγούμενη παράγραφο, στον οποίο συγκεντρώνεται το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων, είτε αυτά προέρχονται από την παραγωγή, είτε από αγορές.

Ο εν λόγω υπολογαριασμός λειτουργεί ως εξής :

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

- **Πιστώνεται**, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» κατά τη μεταφορά των υπολοίπων στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Το έσχατο όριο αναλύσεως του λογαριασμού 96.20 είναι οι μερίδες αποθήκης, στις οποίες πρέπει, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., να καταχωρείται και το κόστος πωλημένων.

2.9.3.3 Λογαριασμός 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων»

Ο λογαριασμός 96.21 αναλύεται σύμφωνα με την ανάπτυξη των υπολογαριασμών εσόδων (υπολογαριασμοί του 96.22), στον οποίο συγκεντρώνονται τα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως που θεωρούνται άμεσα ως προς τα πωλημένα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες.

Ο σχολιαζόμενος υπολογαριασμός λειτουργεί ως εξής :

- **Χρεώνεται**, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 92.03.04 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως » με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων.

- **Πιστώνεται**, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.22«Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» κατά τη μεταφορά των υπολοίπων στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

2.9.3.4 Λογαριασμός 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως»

Στους υπολογαριασμούς του προκειμένου λογαριασμού συγκεντρώνονται τα έσοδα που εμφανίζονται στους υπολογαριασμούς 96.00-96.19, το κόστος των πωλημένων, καθώς και τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, με σκοπό να προσδιοριστούν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (κέρδη ή ζημιές) κατά κατηγορίες.

Ο λογαριασμός 96.22 πιστώνεται με την εγγραφή :

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

96.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

(εις) 96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Εμπορευμάτων .

96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών, κ.τ.λ.

Τα οργανικά έσοδα, όπως αναφέραμε στην παράγραφο 2.9.3.1, έχουν τη δυνατότητα να μεταφέρονται απευθείας στην πίστωση των υπολογαριασμών του 96.22 δηλαδή να μην διέλθουν από τους λογαριασμούς 96.00 -96.19, με χρέωση των λογαριασμών :

- 90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

- 90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα ή κατά περίπτωση των :

- 91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά), με την προϋπόθεση ότι τα έσοδα που καταχωρούνται στην αναλυτική λογιστική είναι προϋπολογιστικά.

- 91.09 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα, την προϋπόθεση ότι τα έσοδα που καταχωρούνται στην αναλυτική λογιστική προομαδοποιούνται στο λογαριασμό 91.

Επίσης, ο λογαριασμός 96.22 πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», με τις τυχόν μικτές αναλυτικές ζημιές, κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Ο σχολιαζόμενος λογαριασμός χρεώνεται :

α) Με το κόστος των πωλημένων, έτσι ώστε να μεταφέρεται το κόστος αυτού στη χρέωση των οικείων λογαριασμών του 96.22, προκειμένου να προκύψει από τους λογαριασμούς αυτούς το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως. Γίνεται η εγγραφή :

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Εμπορευμάτων

96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών, κ.τ.λ.

(εις) **96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως**

96.20.20 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων

96.20.21 Κόστος πωλημένων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών, κ.τ.λ.

β) Με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, για τη μεταφορά των εξόδων αυτών στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.22. Γίνεται η εγγραφή :

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Εμπορευμάτων .

96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών, κ.τ.λ.

(εις) **96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως**

96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

96.21.20 Εμπορευμάτων

96.21.21 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών κ.τ.λ.

γ) Με τα μικτά κέρδη, για τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως, για τα οποία γίνεται η εγγραφή :

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Εμπορευμάτων .

96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών, κ.τ.λ.

(εις) **98 Αναλυτικά αποτελέσματα**

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

2.9.4 Τα μικτά αποτελέσματα που προκύπτουν από τον λογ/σμό 96 διαφέρουν από τα μικτά αποτελέσματα που προκύπτουν από τον αντίστοιχο λογ/σμό 80.01 της Γενικής λογιστικής

Το μικτό αποτέλεσμα που προκύπτει από το λογαριασμό 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» ενδεχομένως διαφέρει από το μικτό αποτέλεσμα που προκύπτει από τον αντίστοιχο λογαριασμό 80.01 «Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως» της γενικής λογιστικής. Οι λόγοι δημιουργίας των διαφορών αυτών οφείλονται κυρίως :

- Στην πίστωση του λογαριασμού 96.22 καταχωρούνται κάποια έσοδα, τα οποία όμως στη γενική λογιστική δεν περιλαμβάνονται στο λογαριασμό 80.01 με αποτέλεσμα να μειώνουν τα μικτά αποτελέσματα, αφού τα έσοδα αυτά δεν προέρχονται από πωλήσεις. Τα έσοδα αυτά είναι τα ακόλουθα :

- Λογαριασμός 75 «έσοδα παρεπόμενων ασχολιών» και
- Λογαριασμός 76 «έσοδα κεφαλαίων»

Τα έσοδα των λογαριασμών αυτών μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική στους υπολογαριασμούς 96.22.75 και 96.22.76 αντίστοιχα, τα υπόλοιπά συναθροίζονται με τα μικτά αποτελέσματα από πωλήσεις και στη συνέχεια μεταφέρονται στο λογαριασμό 98.99.00 «αποτελέσματα χρήσεως / μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως».

- Στο λογαριασμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» μεταφέρονται, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., όλα τα χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα του λογαριασμού 97 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού». Κάποια όμως από τα κονδύλια που καταχωρούνται στο λογαριασμό 97 είναι δυνατό να μην επηρεάζουν το υπόλοιπο του λογαριασμού 86 «αποτελέσματα χρήσεως» της γενικής λογιστικής, αλλά το υπόλοιπο του λογαριασμού 80.01 «Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως», όπως για παράδειγμα :

- Διαφορές απογραφών [ελλείμματα (λογ.97.10.00.00), πλεονάσματα (λογ.97.10.00.01)].
- Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων κόστους αποθεμάτων (λογ.97.02).
- Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων (λογ.97.03).

2.10 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ & ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ»

2.10.1 Περιεχόμενο του λογαριασμού 97

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

Στον λογαριασμό 97 παρακολουθούνται οι ακόλουθες διαφορές:

α) Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ των εξόδων που καταχωρήθηκαν στην ομάδα 6 και εκείνων που η αναλυτική λογιστική ενσωμάτωσε στο κόστος παραγωγής και στους λογαριασμούς των εξόδων πώλησεως σε οποιοδήποτε στάδιο υπολογισμού.

β) Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ εσόδων που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς της ομάδας 7 και εκείνων που η αναλυτική λογιστική ενσωμάτωσε στα αποτελέσματα (διαφορές ενσωματώσεως).

γ) Οι διαφορές που προκύπτουν από τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς (διαφορές καταλογισμού).

2.10.2 Λειτουργία του λογαριασμού 97

2.10.2.1 Λογαριασμός 97.00 «Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων»

Ο υπολογαριασμός 97.00 «Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων» χρησιμοποιείται στην περίπτωση που τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και οι τυχόν διαφορές αποσβέσεων εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω του λογαριασμού αυτού και όχι του 90.09 και λειτουργεί ως εξής:

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

α) 91.00,91.01 και 91.05 κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως εξόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.

β) 92 κατά την ενσωμάτωση των εξόδων αυτών στο λειτουργικό κόστος, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξη τους.

•Χρεώνεται: με πίστωση του υπολογαριασμού 98.99.03, των αποτελεσμάτων χρήσεως, με το πιστωτικό του υπόλοιπο το οποίο επηρεάζει ισόποσα τα αποτελέσματα χρήσεως και δημιουργεί ολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσεως ίσο με εκείνο της γενικής λογιστικής.

2.10.2.2 Λογαριασμός 97.01 «Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων»

Ο υπολογαριασμός 97.01 «Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων» χρησιμοποιείται στην περίπτωση που τα τυχόν υπολογιστικά έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω του λογαριασμού αυτού και όχι του 90.10, και λειτουργεί ως εξής :

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

α) 91.02 κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως ή ομαδοποιήσεως εσόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη ή ομαδοποίηση.

β) 96.00-96.19 ή 96.22 κατά την ενσωμάτωση των εσόδων αυτών απευθείας στους λογαριασμούς των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξη ή ομαδοποίηση τους.

Για την ένταξη αυτή γίνεται η εγγραφή :

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.01 Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων

97.01.76 Υπολογιστικά έσοδα από τόκους ιδίων κεφαλαίων

(εις) 96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.76 Έσοδα κεφαλαίων

96.22.76.99 Υπολογιστικά έσοδα από τόκους ιδίων κεφαλαίων

Τέλος, πιστώνεται, με χρέωση του υπολογαριασμού 98.99.03 των αποτελεσμάτων χρήσεως, με το χρεωστικό του υπόλοιπο το οποίο επηρεάζει ισόποσα τα αποτελέσματα χρήσεως και δημιουργεί ολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσεως ίσο με εκείνο της γενικής λογιστικής.

2.10.2.3 Λογαριασμός 97.02 «Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων - κόστους αποθεμάτων»

Ο λογαριασμός αυτός αναπτύσσεται στους εξής τριτοβάθμιους λογαριασμούς :

- 97.02.00 Διαφορές λογισμένων (προϋπολογιστικά)-κοστολογημένων εξόδων
- 97.02.01 Διαφορές αποτιμήσεως αναλωμένων ή πωλουμένων αποθεμάτων
- 97.02.02 Διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα
- 97.02.05 Διαφορές πραγματικών – κοστολογημένων εξόδων
- 97.02.06 Διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών

Ο υπολογαριασμός «Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων - κόστους αποθεμάτων» λειτουργεί ως εξής :

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

α) Με το τμήμα των κατ' είδος εξόδων που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος ή στο κόστος παραγωγής , επειδή χαρακτηρίζεται ως μη κοστολογούμενο για το οποίο γίνεται η εγγραφή :

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων

97.02.02 Διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα

97.02.02.63 Διαφορές από Φόρους –Τέλη, κ.τ.λ.

(εις) 90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.63 Φόροι –Τέλη λογισμένοι , κ.τ.λ.

Αντί του λογαριασμού 90.06 πιστώνονται οι λογαριασμοί :

- 91.00 «ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά» και 91.01 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα» με τα μη κοστολογούμενα στοιχεία κόστους, όταν προηγείται ανακατάταξή τους στο λογαριασμό 91.

- 91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό», όταν προηγείται καταχώρησή τους στο λογαριασμό αυτό (91.05) με σκοπό να μεριστούν στα κέντρα ή τους φορείς κόστους.

- 91.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα», (προϋπολογιστικά), όταν προηγείται η ενσωμάτωσή τους στην αναλυτική λογιστική, μέσω του λογαριασμού αυτού (91.06) με υπολογιστικές τιμές.

β) Με τις χρεωστικές διαφορές μεταξύ προϋπολογιστικά λογισμένης αξίας εξόδων και της πραγματικής.

Για τις χρεωστικές αυτές διαφορές γίνεται η εγγραφή :

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων

97.02.00 Διαφορές λογισμένων (προϋπολογιστικά) – κοστολογούμενων εξόδων

97.00.66 Διαφορές από αποσβέσεις πάγιων στοιχείων, κ.τ.λ.

(εις) 91 **Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων**

91.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.06.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος, κ.τ.λ.

Αντίθετα, για τις πιστωτικές διαφορές της κατηγορίας αυτής γίνεται η αντίστροφη εγγραφή.

γ) Με τις διαφορές μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων που λογίζονται με βάση τις προϋπολογιστικές τιμές και της οριστικής αξίας τους.

Για τις πιστωτικές αυτές διαφορές γίνεται η εγγραφή :

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων

97.02.06 Διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών

97.02.06.24 Διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών πρώτων και
βοηθητικών υλών – Υλικών συσκευασίας, κ.τ.λ.

(εις) 91 **Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων**

91.02 Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)

91.02.24 Αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών – Υλικών συσκευασίας,
κ.τ.λ

Αντίθετα, για τις πιστωτικές διαφορές της κατηγορίας αυτής γίνεται η αντίστροφη εγγραφή.

δ) Με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων που αναλώνονται ή πωλούνται σε τιμές μικρότερες από τις τιμές πραγματικού κόστους τους, όταν οι διαφορές αυτές δεν ανακοστολογούνται και εφόσον δεν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως. Γίνεται η εγγραφή :

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων

97.02.01 Διαφορές αποτιμήσεως αναλωμένων ή πωλημένων αποθεμάτων

97.02.01.26 Διαφορές από ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων, κ.τ.λ.

(εις) 94 **Αποθέματα**

94.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων, κ.τ.λ.

Σε περίπτωση με τις τυχόν πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν λόγω αποτιμήσεως των αποθεμάτων με προσωρινές τιμές μεγαλύτερες από τις τιμές του πραγματικού κόστους γίνεται η αντίστροφη εγγραφή.

ε) Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., τα χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα του λογαριασμού 97.02 μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λογ/σμός 98.99.03 «αποτελέσματα χρήσεως / διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

2.10.2.4 Λογαριασμός 97.03 «Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων»

Ο λογαριασμός 97.03 «Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων» λειτουργεί ως εξής :

•Χρεώνεται

α) Με τις χρεωστικές διαφορές που δημιουργούνται κατά τον λογισμό εσόδων στην αναλυτική λογιστική σε τιμές προϋπολογιστικές, με πίστωση του λογαριασμού, δηλαδή :

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων

97.03.20 Διαφορές από πωλήσεις εμπορευμάτων, κ.τ.λ.

(εις) 91 **Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων**

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων, κ.τ.λ

β) Με τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 97.03 κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως, με πίστωση του 98.99.03, δηλαδή :

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων

97.03.20 Διαφορές από πωλήσεις εμπορευμάτων, κ.τ.λ.

(εις) 98 **Αναλυτικά αποτελέσματα**

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

•Πιστώνεται :

α) Με τις πιστωτικές διαφορές που δημιουργούνται κατά το λογισμό εσόδων στην αναλυτική λογιστική, σε τιμές προϋπολογιστικές, με χρέωση του λογαριασμού 98.99.03, για τις οποίες γίνεται η εγγραφή :

91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων, κ.τ.λ

(εις) **97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού**

97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων

97.03.70 Διαφορές από πωλήσεις εμπορευμάτων, κ.τ.λ.

β) Με τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 97.03 κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 98.99.03. Γίνεται η εγγραφή :

98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

(εις) **97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού**

97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων

Με τις παραπάνω διαφορές χρεοπιστώνεται ο λογαριασμός 97.03, μόνο όταν οι διαφορές αυτές δε μεταφέρονται απευθείας στους οικείους λογαριασμούς εσόδων ή μη μικτών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως του λογαριασμού 96.

2.10.2.5 Λογαριασμός 97.10 «Διαφορές καταλογισμού»

Στο λογαριασμό 97.10 καταχωρούνται :

- Οι διαφορές απογραφών (ελλείμματα – πλεονάσματα)
- Οι διαφορές που προκύπτουν από τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των τμημάτων μεταξύ τους και στους τελικούς φορείς κόστους.

- Οι διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως

Ο εν λόγω λογαριασμός λειτουργεί ως εξής :

α) Για τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των τμημάτων κύριων και βοηθητικών, είτε μεταξύ τους είτε στους τελικούς φορείς, γίνεται η εγγραφή :

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών
παραγωγικής λειτουργίας

97.10.01.00 Τμήματος παραγωγής T1

(εις) 92 **Κέντρα κόστους**

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής T1, κ.τ.λ.

Για τις πιστωτικές διαφορές διενεργείται η αντίστροφη εγγραφή.

β) Για τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν όταν εφαρμόζεται το σύστημα ορθολογικής επιβαρύνσεως και τα διάφορα τμήματα υποαπασχολούνται, γίνεται η εγγραφή :

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.06 Διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως

97.10.06.00 Τμήματος T1, κ.τ.λ.

(εις) 92 **Κέντρα κόστους**

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής T1, κ.τ.λ.

ή

93 Κόστος παραγωγής

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων

93.21.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1, κ.τ.λ.

Για τις πιστωτικές διαφορές διενεργείται η αντίστροφη εγγραφή.

γ) Για τα ελλείμματα που διαπιστώνονται κατά την απογραφή των αποθεμάτων, για τα οποία γίνεται η εγγραφή :

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.00 Ελλείμματα απογραφών

97.10.00.20 Εμπορευμάτων, κ.τ.λ.

(εις) 94 **Αποθέματα**

92.20 Εμπορεύματα, κ.τ.λ.

Σε περίπτωση όμως, που πρόκειται για ελλείμματα στα αποθέματα που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία, τότε αντί του 94 πιστώνεται ο λογαριασμός 93 «κόστος παραγωγής»

δ) Για τα πλεονάσματα που διαπιστώνονται κατά την απογραφή των αποθεμάτων γίνεται η εγγραφή :

94 Αποθέματα

92.20 Εμπορεύματα, κ.τ.λ.

(εις) 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.01 Πλεονάσματα απογραφών

97.10.01.20 Εμπορευμάτων , κ.τ.λ.

Σε περίπτωση όμως, που πρόκειται για ελλείμματα στα αποθέματα που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία, τότε αντί του 94 πιστώνεται ο λογαριασμός 93 «κόστος παραγωγής».

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 97.10 μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως ((λογ/σμός 98.99.03 «αποτελέσματα χρήσεως / διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού»).

2.11 Λογαριασμός 98 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»

2.11.1 Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 98

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

Ανάλογα με τις ανάγκες που έχει κάθε επιχείρηση εξαρτάται ο τρόπος που θα αναλυθεί ο λογαριασμός 98. Στους υπολογαριασμούς του 98 είναι δυνατό να αναπτύσσονται κατά διάφορους τρόπους και πριν τη μεταφορά τους στο λογαριασμό 98.99, τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, όταν απαραίτητες αναλύσεις δε

γίνονται στον 96, οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, τα οργανικά έξοδα.

2.11.2 Λειτουργία του λογαριασμού 98

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

α) Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα, από τους υπολογαριασμούς μικτών αποτελεσμάτων του 96.22.

β) Τα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών – αναπτύξεως, διαθέσεως και χρηματοοικονομικής, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.

γ) Τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και οι τυχόν διαφορές αποσβέσεων που βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών που αναφέραμε παραπάνω (β), από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.

δ) Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως από τους οικείους υπολογαριασμούς του 95.

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

στ) Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λογαριασμών 81-85 της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, τα οποία μεταφέρονται στον 9, είτε μέσω του λογαριασμού 90, όταν είναι οριστικά, είτε μέσω του λογαριασμού 91.08, όταν ενσωματώνονται με υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).

Στο τέλος της χρήσεως οι υπολογαριασμοί του 98.99 χρεοπιστώνονται μεταξύ τους με αποτέλεσμα να κλείνουν και η συνολική διαφορά μεταφέρεται στον υπολογαριασμό 98.99.99 «καθαρά αποτελέσματα».

Έτσι το πιστωτικό υπόλοιπο του τελευταίου αυτού λογαριασμού εμφανίζει το κέρδος της χρήσεως, ενώ το χρεωστικό τη ζημιά της χρήσεως.

Ο υπολογαριασμός 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» **χρεώνεται** στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών :

α) 96.22 με τις μικτές ζημιές που προσδιορίζονται για τις κύριες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της επιχειρήσεως.

β) 92.01 με το κόστος της διοικητικής λειτουργίας, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

γ) 92.02 με το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που δε χαρακτηρίζεται ως κόστος πολυετούς αποσβέσεως, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

δ) 92.03 με το κόστος λειτουργίας διαθέσεως, κατά το μέρος που δε βαρύνει άμεσα τα μικτά αποτελέσματα, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

ε) 92.04 με το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

στ) 92 (οικείοι υπολογαριασμοί) με τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα, τα οποία δε βαρύνουν τους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

ζ) 95 με τις αρνητικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν ανακοστολογούνται ή δε βαρύνουν τα αποθέματα της απογραφής, κατά τη μεταφορά τους τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

η) 97 με τις χρεωστικές διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού εξόδων και εσόδων, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

θ) 90.08 με τα αρνητικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 (81.00, 81.02, 82.00, 83, 85), κατά τη μεταφορά τους στην αναλυτική λογιστική.

ι) 91.08 με τα αρνητικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία πριν την οριστικοποίηση τους ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική σε υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).

ια) 98.99.99 με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λοιπών υπολογαριασμών του 98.99, κατά τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων χρήσεως, στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

ιβ) 90, 94 και 99 με τα καθαρά κέρδη χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Ο υπολογαριασμός 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» **πιστώνεται** στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών :

α) με τα μικτά κέρδη που προσδιορίζονται από τις κύριες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της επιχειρήσεως, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

β) 95 με τις θετικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν επηρεάζουν το λειτουργικό κόστος ή τα αποθέματα απογραφής, κατά τη μεταφορά τους στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

γ) 97 με τις πιστωτικές διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού εξόδων και εσόδων, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

δ) 90.08 με τα θετικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 (81.00, 81.02, 82.00, 83, 85), κατά τη μεταφορά τους στην αναλυτική λογιστική.

ε) 91.08 με τα θετικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία πριν την οριστικοποίηση τους ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική σε υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).

στ) 98.99.99 με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λοιπών υπολογαριασμών του 98.99, κατά τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων χρήσεως, στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

ζ) 90 και 99 με τις καθαρές ζημιές χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

2.11.3 Συμφωνία και αποκλίσεις του λογαριασμού 98.99 από τον αντίστοιχο λογαριασμό 96 «αποτελέσματα χρήσεως» της γενικής λογιστικής

Όπως αναφέραμε προηγουμένως, στο λογαριασμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» προσδιορίζονται τα αποτελέσματα χρήσεως. Τα υπόλοιπα αυτού του λογαριασμού (θετικό ή αρνητικό) είναι πάντοτε ίσο με το καθαρό αποτέλεσμα του λογαριασμού 96 της γενικής λογιστικής, στη περίπτωση που τα τυχόν κοστολογούμενα υπολογιστικά έξοδα και λογιστικοποιούμενα υπολογιστικά έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω των οικείων υπολογαριασμών του 97. Αν όμως τα υπολογιστικά έξοδα και έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω των αντικριζόμενων υπολογαριασμών του 90 (90.09 και 90.10), το ολικό αποτέλεσμα του 98.99 διαφέρει από το ολικό αποτέλεσμα του 86 κατά τα υπολογιστικά έξοδα και έσοδα.

Οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσεως της γενικής λογιστικής (96) και της αναλυτικής λογιστικής (98.99) διαφέρουν στη διάρθρωσή τους και στο ύψος ορισμένων κονδυλίων. Ο 98.99 για παράδειγμα περιλαμβάνει δυο ομάδες αποτελεσματικών λογαριασμών, οι οποίοι δεν υπάρχουν στην ανάλυση του 86. Αυτοί είναι οι

λογαριασμοί των αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και των διαφορών ενσωματώσεως και καταλογισμού.

Κατά τα λοιπά στοιχεία οι δυο λογαριασμοί ταυτίζονται μεταξύ τους, εκτός από το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως. Η ισότητα στο μικτό αποτέλεσμα είναι δυνατό να επιτευχθεί αν στο μέγεθος που προσδιορίζεται από την αναλυτική λογιστική προστεθούν αλγεβρικά τα κονδύλια των αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού. Στην περίπτωση συνυπολογισμού και υπολογιστικών εσόδων, κατά τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων στην αναλυτική λογιστική, τα υπολογιστικά αυτά έσοδα αφαιρούνται από τα αναλυτικά μικτά αποτελέσματα, ώστε να προκύπτει η ισότητα με τα μικτά αποτελέσματα της γενικής λογιστικής.

2.12 Λογαριασμός 99 «ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ»

2.12.1 Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 99

Οι υπολογαριασμοί του προκείμενου λογαριασμού λειτουργούν :

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

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

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

Για αυτές τις δύο κατηγορίες σημειώνουμε τα παρακάτω :

α) Διάμεσοι λογαριασμοί

Η παρεμβολή των λογαριασμών των εσωτερικών διασυνδέσεων στο λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής του ίδιου εργοστασίου ή υποκαταστήματος γίνεται όταν η λογιστική του κόστους λειτουργεί αποκεντρωμένα. Ένα ενδεικτικό παράδειγμα είναι το εξής :

Οι εξαγωγές από την αποθήκη προς τα διάφορα τμήματα ή άλλες αποθήκες πρώτων και βοηθητικών υλών καταχωρούνται καθημερινά στο ημερολόγιο εξαγωγών

αποθήκης. Στο τέλος της εβδομάδας ή του μήνα γίνεται ανακεφαλαιωτική εγγραφή των εξαγωγών της αντίστοιχης περιόδου, με βάση τα στοιχεία που έχουν καταγραφεί στο ημερολόγιο εξαγωγών που σαν σκοπό έχουν την ενημέρωση των μερίδων αποθήκης. Οι λογαριασμοί που κινούνται είναι οι ακόλουθοι :

- **Χρεώνεται** ο 99.00 «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό σύστημα»
- **Πιστώνεται** ο 94 «Αποθέματα»

Την ίδια στιγμή, το τμήμα παραγωγής ημιτελών προϊόντων τηρεί άλλο ημερολόγιο κοστολογήσεως, στο οποίο καταχωρούνται, κατ' είδος ημιτελών προϊόντων, διάφορα στοιχεία κόστους, όπως π.χ. οι πρώτες και βοηθητικές ύλες . Τα δεδομένα του ημερολογίου κοστολογήσεως, σχετικά π.χ. με τις πρώτες και βοηθητικές ύλες, λογιστικοποιούνται ανακεφαλαιωτικά στο τέλος της εβδομάδας ή άλλης περιόδου. Οι λογαριασμοί που κινούνται είναι οι ακόλουθοι :

- **Χρεώνεται** ο 93 «κόστος παραγωγής»
- **Πιστώνεται** ο 99.00 «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό σύστημα»

Ακριβώς η ίδια διαδικασία ακολουθείται και σε άλλες περιπτώσεις, όπως π.χ. στη περίπτωση τηρήσεως ημερολογίου καταλογισμού του κόστους στους τελικούς φορείς.

β) Αντικριζόμενοι λογαριασμοί

Η παρεμβολή των λογαριασμών αναλυτικών διασυνδέσεων στο λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής διαφόρων εργοστασίων ή υποκαταστημάτων γίνεται όταν το καθένα από τα κέντρα αυτά τηρεί μόνο αυτόνομη αναλυτική λογιστική. Στις περιπτώσεις αυτές, όπως π.χ. όταν το εργοστάσιο Χ χορηγεί στο Ψ υλικά ή υπηρεσίες, κινούνται κατά εργοστάσιο οι παρακάτω λογαριασμοί :

Στο Εργοστάσιο Χ:

- **Χρεώνεται** ο 99.02 «χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλο κατάστημα ή υποκατάστημα».
- **Πιστώνεται** ο 91 ή 92 ή 94 ανάλογα με την περίπτωση

Στο Εργοστάσιο Ψ:

- **Χρεώνεται** ο 91 ή 92 ή 94 ανάλογα με την περίπτωση
- **Πιστώνεται** ο 99.01 «χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλο κατάστημα ή υποκατάστημα».

Οι υπολογαριασμοί 99.01 και 99.02 λειτουργούν ως αντικριζόμενοι για τις διακινήσεις αγαθών και υπηρεσιών που γίνονται ανάμεσα στα εργοστάσια ή τα

υποκαταστήματα της επιχειρήσεως, όπως ακριβώς λειτουργεί και ο λογαριασμός 90 «διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί» κατά τη μεταφορά, από τη γενική στην αναλυτική λογιστική, των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των εξόδων, των εσόδων, καθώς και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8. Στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα των λογαριασμών 99.01 και 99.02 μηδενίζονται, ύστερα από αμοιβαία μεταφορά και συμψηφισμό με τα υπόλοιπα των λοιπών λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που έχουν μείνει ανοιχτοί μετά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως.

2.12.2 Λειτουργία των υπολογαριασμών του 99

2.12.2.1 Λογαριασμός 99.00 «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό Κατάστημα».

Ο λογαριασμός 99.00 χρεοπιστώνεται ως εξής :

α) όταν λειτουργεί σαν διάμεσος λογαριασμός ανάμεσα στους λογαριασμούς 94 και 92 ή 93 (στην περίπτωση εφαρμογής συστήματος ημερολογίων αποκεντρωμένης κοστολόγησεως), κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού των διάφορων στοιχείων κόστους στο κόστος της παραγωγικής λειτουργίας (τμημάτων παραγωγής), επομένως για κάθε περίπτωση γίνονται οι εγγραφές :

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό Κατάστημα

99.00.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας, κ.τ.λ.

(εις) 94 **Αποθέματα**

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας, κ.τ.λ.

Ανάλωση υλικών στην παραγωγή

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής T1

92.00.00.24 Αναλώσεις υλικών, κ.τ.λ.

(εις) 99 **Εσωτερικές διασυνδέσεις**

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό Κατάστημα

99.00.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας, κ.τ.λ.

Στη θέση του λογαριασμού 92 είναι δυνατό να χρεωθεί ο 93, μόνο στις περιπτώσεις όμως που το κόστος των υλικών καταχωρείται απευθείας στον 93 χωρίς να διέλθει από τον 92.

β) Κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού του λειτουργικού κόστους ή των άμεσων υλικών στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους και ο λογαριασμός 99.00λειτουργεί σαν διάμεσος λογαριασμός ανάμεσα στον 92 και 93, οπότε γίνονται οι εγγραφές :

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό Κατάστημα

99.00.23 Προϊόντα υπό κατεργασία διακινημένα, κ.τ.λ.

(εις) 92 **Κέντρα κόστους**

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1, κ.τ.λ.

93 Κόστος παραγωγής

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1, κ.τ.λ.

(εις) 99 **Εσωτερικές διασυνδέσεις**

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό Κατάστημα

99.00.23 Προϊόντα υπό κατεργασία διακινημένα, κ.τ.λ.

γ) Κατά τη λογιστικοποίηση του κόστους των φορέων με βάση τα ανακεφαλαιωτικά δεδομένα του ημερολογίου καταλογισμού του κόστους στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους, οπότε ο 99.00λειτουργεί ως διάμεσος. Οι εγγραφές που γίνονται είναι οι εξής :

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό Κατάστημα

99.00.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή διακινημένα, κ.τ.λ.

(εις) 93 **Κόστος παραγωγής**

93.21 Κόστος παραγωγής προϊόντων

94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή, κ.τ.λ.

(εις) 99 **Εσωτερικές διασυνδέσεις**

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό Κατάστημα

99.00.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή διακινημένα, κ.τ.λ.

2.12.2.2 Λογαριασμός 99.01 «Χορηγήσεις που ελήφθησαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα»

Ο λογαριασμός 99.01 λειτουργεί ως εξής :

•**Πιστώνεται** : με την αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λαμβάνει το εργοστάσιο ή το υποκατάστημα από άλλα εργοστάσια ή υποκαταστήματα της επιχειρήσεως.

Η πίστωση του προκείμενου λογαριασμού γίνεται με χρέωση, ανάλογα με την περίπτωση, των λογαριασμών 91,92,93 ή 94.

•**Χρεώνεται** : στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής οι οποίοι μετά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως, παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

2.12.2.3 Λογαριασμός 99.02 «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα»

Ο λογαριασμός 99.02 λειτουργεί ως εξής :

•**Χρεώνεται** : με την αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που δίνονται σε άλλα εργοστάσια ή υποκαταστήματα τα οποία ανήκουν στην επιχείρηση, με πίστωση των λογαριασμών παρακάτω λογαριασμών κατά περίπτωση :

- 92, σε περίπτωση που οι χορηγήσεις αφορούν υπηρεσίες ή έργο που παράγεται στα τμήματα, όπως π.χ. συντηρήσεις εγκαταστάσεων, ατμός ή ηλεκτρικό ρεύμα.

- 94, σε περίπτωση που οι χορηγήσεις αφορούν αποστολές υλικών αγαθών όπως π.χ. κατεργασία, συναρμολόγηση ή επισκευή.

•Πιστώνεται, : στο τέλος της χρήσεως, με χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής οι οποίοι μετά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως, παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

2.13 Κλείσιμο των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής στο τέλος της χρήσεως

Στο τέλος της χρήσεως, με τη διενέργεια των εγγραφών κοστολογήσεως και προσδιορισμού των μικτών και αναλυτικών αποτελεσμάτων, οι λογαριασμοί που εξισώνονται είναι οι : 91,92,93,95,96 και 97. Αντίθετα, οι λογαριασμοί που παραμένουν ανοιχτοί είναι οι ακόλουθοι :

- 90 με υπολογαριασμούς που εμφανίζουν χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα
- 94 με υπολογαριασμούς που εμφανίζουν μόνο χρεωστικά υπόλοιπα
- 98 με ανοιχτό μόνο τον υπολογαριασμό 98.99.99 «καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) χρήσεως» με πιστωτικό ή χρεωστικό υπόλοιπο
- 99 με υπολογαριασμούς που εμφανίζουν χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα

Οι λογαριασμοί που αναφέραμε παραπάνω, εξισώνονται με το άρθρο κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής με το οποίο χρεώνονται οι λογαριασμοί που παρουσιάζουν χρεωστικό υπόλοιπο και πιστώνονται οι λογαριασμοί που παρουσιάζουν χρεωστικό υπόλοιπο.

Επίσης, με το άρθρο κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής πιστώνονται και εξισώνονται και οι υπολογαριασμοί του 94 «αποθέματα». Εξαιρέση των υπολογαριασμών αυτών αποτελούν οι μερίδες αποθήκης, οι οποίες στο τέλος της χρήσεως και μετά το σχηματισμό στη γενική λογιστική του 80.00 «λογαριασμοί γενικής εκμεταλλεύσεως» παίζουν το ρόλο του αναλυτικού καθολικού των λογαριασμών της ομάδας 2.

(1) Αφορά : Πωλήσεις προϊόντος Π1	1.800.000,00
Πωλήσεις προϊόντος Π2	<u>1.243.060,31</u>
	3.043.060,31
(2) Αφορά : Πωλήσεις α' και β' υλών-Υλικά συσκευασίας	1.590794,82
Πωλήσεις ειδών συσκευασίας	<u>4.257,00</u>
	1.595.051,82

Ας υποθέσουμε επίσης ότι οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων της ομάδας 8 (81-85) είχαν, κατά την 31/12/XX, ως εξής :

<u>Λ/σμοί</u> <u>Ομάδας 8</u> <u>[81-85]</u>	<u>Τίτλοι Λογαριασμών</u>	<u>Υπόλοιπα</u> <u>Ευρώ</u>	<u>Αντίστοιχοι</u> <u>Λ/σμοί της</u> <u>ομάδας 9</u>
	• Λογαριασμός 81		
81.00.04	Χρεωστικές συναλ/κες διαφορές	66,00	98.99.04.00
81.01.04	Πιστωτικές συναλ/κες διαφορές	5.778,96	98.99.04.01
	• Λογαριασμός 83		
83.12	Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα	18.490,01	98.99.06.02
	• Λογαριασμός 85		
85.02	Αποσβέσεις μηχανημάτων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	45.923,18	98.99.08

Με βάση τα δεδομένα του βιβλίου αποθήκης των αγοραζόμενων αποθεμάτων προσδιορίζεται το κόστος των αναλωμένων υλικών κατά λειτουργία και κατά κέντρο κόστους της λειτουργίας παραγωγής. Έστω ότι το φύλλο μερισμού των αναλωμένων υλικών και εξόδων της ομάδας 6 έχει ως εξής :

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΩΜΕΝΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ

Λ/σμοί αποθεμάτων: Ομάδα 2	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΡΟΣ ΜΕΡΙΣΜΟ	ΠΑΡΑΓΩΓΗ		ΔΙΟΙΚΗΣΗ	ΔΙΑΘΕΣΗ	ΧΡΗΜ/ΚΑ
		ΑΜΕΣΑ	ΕΜΜΕΣΑ			
24	2.864.080,55	1.591.155,86	1.034.251,32	-	238.673,37	-
25	1.973,25	846,88	896,93	56,37	173,07	-
26	3.000,00	1.734,10	1.200,00	6,66	59,24	-
28	1.184,38	91,10	182,21	-	911,07	-
ΣΥΝΟΛΟ	2.870.238,18	1.593.827,94	1.036.530,46	63,03	239.816,75	0

**Λ/σμοί
Εξόδων:
Ομάδα 6**

60	302.125,36	89.176,51	30.871,18	88.546,35	93.531,32	-
61	32.561,70	-	75,00	8.056,78	24.429,92	-
62	55.463,41	30.553,74	15.579,12	5.321,92	4.008,63	-
63	966,27	-	515,00	128,00	323,27	-
64	65.662,82	-	9.553,13	6.994,52	49.115,17	-
65	440,92	-				440,92
66	45.923,18	-	39.233,42	5.276,32	1.413,44	-
68	19.000,00	-		19.000,00		-
ΣΥΝΟΛΟ	522.143,66	119.730,25	95.826,85	133.323,89	172.821,75	440,92

3.392.381,84	1.713.588,19	1.132.357,31	133.386,92	412.638,50	440,92
---------------------	---------------------	---------------------	-------------------	-------------------	---------------

Λογιστική διαδικασία σχηματισμού του λειτουργικού κόστους των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως και προσδιορισμού των αναλυτικών αποτελεσμάτων:

• **Βήμα 1^ο : (α) Μεταφορά των δεδομένων της γενικής λογιστικής στην αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως.**

Όπως έχουμε προαναφέρει στη θεωρία, για τη μεταφορά των δεδομένων της γενικής στην αναλυτική λογιστική χρησιμοποιείται ο λογαριασμός γέφυρα 90 «διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί».

α) Μεταφορά των αποθεμάτων ενάρξεως στην αναλυτική λογιστική. Γίνεται η εγγραφή :

94 Αποθέματα		
94.20 Εμπορεύματα		10.171,73
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		64.336,14
94.21.00 Προϊόν Π1	34.336,14	
94.21.01 Προϊόν Π2	<u>30.000,00</u>	
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		10.000,00
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας		972.689,67
94.25 Αναλώσιμα υλικά		307,03
94.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων		600,00
94.28 Είδη συσκευασίας		<u>1.577,90</u>
		1.059.682,47
(εις) 90 Διάμεσοι –αντικριζόμενοι λογαριασμοί		
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα		
90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα		10.171,73
90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα		64.336,14
90.01.23 Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη		10.000,00
90.01.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας λογισμένα		972.689,67
90.01.25 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα		307,03
90.01.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων λογισμένα		600,00
90.01.28 Είδη συσκευασίας λογισμένα		<u>1.577,90</u>
		1.059.682,47

β) Μεταφορά των αγορών της χρήσεως στην αναλυτική λογιστική.

Τονίζεται ότι στην εφαρμογή μας δεν υπάρχουν αγορές των οποίων τα δικαιολογητικά να μην έχουν παραληφθεί, επομένως δεν χρησιμοποιούμε το λογαριασμό 91.02. Γίνεται η εγγραφή :

94 Αποθέματα	
94.20 Εμπορεύματα	20.232,86
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας	2.884.678,87
94.25 Αναλώσιμα υλικά	1.966,00
94.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	3.000,00
94.28 Είδη συσκευασίας	<u>1.825,00</u>
	2.911.702,73
 (εις) 90 Διάμεσοι –αντικριζόμενοι λογαριασμοί	
90.02 Αγορές λογισμένες	
90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα	20.232,86
90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας λογισμένα	2.884.678,87
90.02.25 Αναλώσιμα υλικά λογισμένα	1.966,00
90.02.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων λογισμένα	3.000,00
90.02.28 Είδη συσκευασίας λογισμένα	<u>1.825,00</u>
	2.911.702,73

γ) Μεταφορά των οργανικών κατ' είδος εξόδων στην αναλυτική λογιστική και σχηματισμός του λειτουργικού κόστους.

Για την απλοποίηση των σχετικών θεμάτων, στην εφαρμογή μας δεν προβλέπεται :

- λογιστικοποίηση προϋπολογιστικών εξόδων, αφού πρόκειται περί τηρήσεως της ομάδας 9 στο τέλος της χρήσεως, και συνεπώς μεταξύ των λογαριασμών 92 «κέντρα κόστους» και 90.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα» δεν παρεμβάλλεται ο λογαριασμός 91.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα».

- ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά, και συνεπώς μεταξύ των λογαριασμών 92 και 90.06 δεν παρεμβάλλεται ο 91.00 «ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά».

Με βάση το Φύλλο Μερισμού των δεδομένων της εφαρμογής, θα γίνει η ακόλουθη εγγραφή :

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Άμεση παραγωγή 119.730,25

92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού 89.176,51

92.00.00.62 Παροχή τρίτων 30.553,74

92.00.01 Έμμεση παραγωγή 95.826,85

92.00.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού 30.871,18

92.00.01.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων 75,00

92.00.01.62 Παροχές τρίτων 15.579,12

92.00.01.63 Φόροι – Τέλη 515,00

92.00.01.64 Διάφορα έξοδα 9.553,13

92.00.01.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων
ενσωμ/νες στο λειτουργικό κόστος 39.233,42

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας 133.323,89

92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού 88.546,35

92.01.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων 8.056,78

92.01.62 Παροχές τρίτων 5.321,92

92.01.63 Φόροι – Τέλη 128,00

92.01.64 Διάφορα έξοδα 6.994,52

92.01.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων
ενσωμ/νες στο λειτουργικό κόστος 5.276,32

92.01.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως 19.000,00

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως 172.821,75

92.03.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού 93.531,32

92.03.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων 24.429,92

92.03.62 Παροχές τρίτων 4.008,63

92.03.63 Φόροι – Τέλη	323,27	
92.03.64 Διάφορα έξοδα	49.115,17	
92.03.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωμ/νες στο λειτουργικό κόστος	<u>1.413,44</u>	
92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας		440,92
92.04.65 Τόκοι και συναφή Έξοδα	440,92	
		<u>522.143,66</u>

(εις) 90 Διάμεσοι –αντικριζόμενοι λογαριασμοί		
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα		
90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα		302.125,36
90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα		32.561,70
90.06.62 Παροχές τρίτων λογισμένες		55.463,41
90.06.63 Φόροι – Τέλη λογισμένα		966,27
90.06.64 Διάφορα έξοδα λογισμένα		65.662,82
90.06.65 Τόκοι και συναφή έξοδα λογισμένα		440,92
90.06.66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωμ/νες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες		45.923,18
90.06.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως λογισμένες		<u>19.000,00</u>
		522.143,66

δ) Μεταφορά των οργανικών κατ' είδος εσόδων (ομάδα 7) στην αναλυτική λογιστική :

- Οι διευκρινήσεις που αναφέραμε στην προηγούμενη παράγραφο σχετικά με τα έξοδα, ισχύουν και για τα έσοδα. Δηλαδή, Για την απλοποίηση των σχετικών θεμάτων στην εφαρμογή μας δεν προβλέπεται :

- λογιστικοποίηση προϋπολογιστικών εξόδων, αφού πρόκειται περί τηρήσεως της ομάδας 9 στο τέλος της χρήσεως, και συνεπώς μεταξύ των λογαριασμών 90.07 «οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα» και 96 «έσοδα – μικτά αποτελέσματα» δεν παρεμβάλλεται ο λογαριασμός 91.07 «οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα».

- ανακατάταξη των εσόδων, και συνεπώς μεταξύ των λογαριασμών 90.07 και 96 δεν παρεμβάλλεται ο 91.02 «οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα».

Ακόμα, σημειώνουμε ότι κάνουμε χρήση της δυνατότητας που παρέχει το Ε.Γ.Λ.Σ. και δεν χρησιμοποιούμε τους λογαριασμούς 96.00 -96.19, αλλά καταχωρούμε τα οργανικά έσοδα απευθείας στους υπολογαριασμούς του 96.22. Θα γίνει η εγγραφή :

90 Διάμεσοι –αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες	22.104,25
90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών λογισμένες	3.043.060,31
90.07.72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού λογισμένες	1.595.051,82
90.07.73 Πωλήσεις υπηρεσιών λογισμένες	1.577,78
90.07.75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών λογισμένα	2.360,37
90.07.76 Έσοδα κεφαλαίων λογισμένα	<u>1.144,32</u>
	4.665.298,85

(εις) 96 Έσοδα –μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμεταλλεύσεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμεταλλεύσεως

96.22.70 Εμπορευμάτων 22.104,25

96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών 3.043.060,31

96.22.71.00 Προϊόν Π1 1.800.000,00

96.22.71.01 Προϊόν Π2 1.243.060,31

96.22.72 Λοιπών αποθεμάτων και

άχρηστου υλικού 1.595.051,82

96.22.72.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας 1.590.794,82

96.22.72.28 Ειδών συσκευασίας 4.257,00

96.22.73 Υπηρεσιών 1.577,78

96.22.75 Παρεπόμενων ασχολιών 2.360,37

96.22.76 Εσόδων κεφαλαίων 1.144,32

4.665.298,85

ε) Μεταφορά των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων στην αναλυτική λογιστική :

• Για την μεταφορά των εκτάκτων και ανόργανων κερδών και εσόδων θα γίνει η εγγραφή :

90 Διάμεσοι –αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα 5.778,96

90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτ/τα λογισμένα 5.778,96

(εις) 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτ/τα 5.778,96

98.99.04.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα 5.778,96

• Για την μεταφορά των εκτάκτων και ανόργανων εξόδων και ζημιών θα γίνει η εγγραφή :

98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως 64.479,19

98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτ/τα

98.99.04.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα 66,00

98.99.06 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

98.99.06.02 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους & έκτακτα έξοδα 18.490,01

98.99.08 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων 45.923,18

(εις) 90 Διάμεσοι –αντικριζόμενοι λογαριασμοί

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα 64.479,19

90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτ/τα λογισμένα 66,00

90.08.83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους λογισμένες 18.490,01

90.08.85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες 45.923,18

•Βήμα 2^ο : Σχηματισμός του λειτουργικού κόστους

α) Επιβάρυνση των κέντρων κόστους με τα οργανικά έξοδα κατ' είδος :

Η επιβάρυνση έγινε με τη μεταφορά των εξόδων αυτών στην αναλυτική λογιστική, όπως εκτέθηκε στην προηγούμενη παράγραφο(γ).

β) Επιβάρυνση των λειτουργιών και των κέντρων κόστους με την αξία των αναλωμένων υλικών :

Δεχόμαστε ότι τα προϊόντα Π1 και Π2 είναι συμπαράγωγα και συνεπώς το κόστος των αναλωμένων υλικών επιβαρύνει αρχικά το λειτουργικό κόστος στους υπολογαριασμούς του 92. Θα γίνει η εγγραφή ;

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Άμεση παραγωγή 1.593.827,94

92.00.00.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες 1.591.155,86

92.00.00.25 Αναλώσιμα υλικά 846,88

92.00.00.26 Ανταλλακτικά παγίων 1.734,10

92.00.00.28 Είδη συσκευασίας 91,10

92.00.01 Έμμεση παραγωγή 1.036.530,46

92.00.01.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες 1.034.251,32

92.00.01.25 Αναλώσιμα υλικά 896,93

92.00.01.26 Ανταλλακτικά παγίων 1.200,00

92.00.01.28 Είδη συσκευασίας 182,21

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας 63,03

92.01.25 Αναλώσιμα υλικά 56,37

92.01.26 Ανταλλακτικά παγίων 6,66

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως 239.816,75

92.03.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες 238.673,37

92.03.25 Αναλώσιμα υλικά 173,07

92.03.26 Ανταλλακτικά παγίων 59,24

92.03.28 Είδη συσκευασίας 911,07

2.870.238,18

(εις) 94 Αποθέματα	
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας	2.864.080,55
94.25 Αναλώσιμα υλικά	1.973,25
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	3.000,00
94.28 Είδη συσκευασίας	<u>1.184,38</u>
	<u>2.870.238,18</u>

•Βήμα 3^ο : Καταλογισμός του κόστους της παραγωγικής λειτουργίας στους λογαριασμούς κόστους των παραγόμενων προϊόντων.

α) Καταλογισμός του κόστους σε εξέλιξη παραγωγής του τέλους προηγούμενης χρήσεως :

Για την επιβάρυνση του κόστους παραγωγής με την αξία της εν εξέλιξη παραγωγής στο τέλος της προηγούμενης χρήσεως (υπόλοιπο ενάρξεως) γίνεται η εγγραφή :

93 Κόστος παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1	8.000,00
93.00.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π2	2.000,00

(εις) 94 Αποθέματα

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη	10.000,00
---------------------------	-----------

β) Καταλογισμός του κόστους της παραγωγικής λειτουργίας της χρήσεως :

Για την επιβάρυνση των λογαριασμών κόστους παραγωγής των προϊόντων με το κόστος της παραγωγικής λειτουργίας της χρήσεως θα γίνει η εγγραφή :

93 Κόστος παραγωγής 2.845.915,50

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1	1.713.558,19
93.00.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π2	1.132.357,31

(εις) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Άμεση παραγωγή	1.713.558,19
-------------------------	--------------

92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	89.176,51
--	-----------

92.00.00.62 Παροχή υπηρεσιών	30.553,74
------------------------------	-----------

92.00.00.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες	1.591.155,86	
92.00.00.25	Αναλώσιμα υλικά	846,88	
92.00.00.26	Ανταλλακτικά παγίων	1.734,10	
92.00.00.28	Είδη συσκευασίας	<u>91,10</u>	
92.00.01	Έμμεση παραγωγή		1.132.357,31
92.00.01.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	30.871,18	
92.00.01.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	75,00	
92.00.01.62	Παροχή υπηρεσιών	15.579,12	
92.00.01.63	Φόροι – Τέλη	515,00	
92.00.01.64	Διάφορα έξοδα	9.553,13	
92.00.01.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωμ/νες στο λειτουργικό κόστος	39.233,42	
92.00.01.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες	1.034.251,32	
92.00.01.25	Αναλώσιμα υλικά	896,93	
92.00.01.26	Ανταλλακτικά παγίων	1.200,00	
92.00.01.28	Είδη συσκευασίας	182,21	

•Βήμα 4^ο : Καταλογισμός του κόστους παραγωγής στα επιμέρους παραγόμενα προϊόντα.

Θα γίνει η εγγραφή :

94 Αποθέματα

94.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	2.846.915,50
94.21.00	Προϊόν Π1	1.714.408,19
94.21.01	Προϊόν Π2	1.132.507,31
94.23	Παραγωγή σε εξέλιξη	9.000,00
94.23.00	Προϊόν Π1	7.150,00
94.23.01	Προϊόν Π2	<u>1.850,00</u>
		<u>2.855.915,50</u>

(εις) 93 Κόστος παραγωγής

93.00.00	Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1	1.721.558,19
93.00.01	Κόστος παραγωγής προϊόντος Π2	1.134.357,31
		<u>2.855.915,50</u>

• Βήμα 5^ο : Μεταφορά του κόστους των πωλημένων στους υπολογαριασμούς του 96.22.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., το κόστος των πωλημένων πρέπει, με πίστωση των υπολογαριασμών του 94 «Αποθέματα» να μεταφερθεί στο λογαριασμό 96.20 «κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων» και τους υπολογαριασμούς του και στη συνέχεια τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών να μεταφερθούν στη χρέωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 96.22. Όμως όπως αναφέραμε στη θεωρία, επιτρέπεται η απευθείας καταχώρηση του κόστους των πωλημένων στους αρμόδιους υπολογαριασμούς του 96.22, αφού το κατ' είδος κόστος πωλημένων προκύπτει υποχρεωτικά από τις οικείες μερίδες αποθήκης. Θα γίνει η εγγραφή :

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμ/σεως

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμ/σεως

96.22.70 Εμπορευμάτων		17.707,21
96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών		2.851.251,64
96.22.71.00 Προϊόν Π1	1.708.744,33	
96.22.71.01 Προϊόν Π2	1.142.507,31	
96.22.72 Λοιπών αποθεμάτων		993.880,18
96.22.72.24 Πρώτων και βοηθητικών υλών	993.287,99	
96.22.72.28 Ειδών συσκευασίας	592,19	
		<u>3.862.839,03</u>

(εις) 94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα		17.707,21
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		2.851.251,64
94.21.00 Προϊόν Π1	1.708.744,33	
94.21.01 Προϊόν Π2	1.142.507,31	
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας		993.287,99
94.28 Είδη συσκευασίας		592,19
		<u>3.862.839,03</u>

•Βήμα 6^ο : Μεταφορά του μικτού αναλυτικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως».

Γίνεται η εγγραφή :

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμ/σεως	
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμ/σεως	
96.22.70 Εμπορευμάτων	4.397,04
96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	191.808,67
96.22.71.00 Προϊόν Π1	91.255,67
96.22.71.01 Προϊόν Π2	<u>100.553,00</u>
96.22.72 Λοιπών αποθεμάτων	601.171,64
96.22.72.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες	597.506,83
96.22.72.28 Είδη συσκευασίας	<u>3.664,81</u>
96.22.73 Υπηρεσιών	1.577,78
96.22.75 Παρεπόμενων ασχολιών	2.360,37
96.22.76 Εσόδων κεφαλαίων	<u>1.144,32</u>
	802.459,82
(εις) 98 Αναλυτικά αποτελέσματα	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σεως	802.459,82

•Βήμα 7 : Μεταφορά του λειτουργικού κόστους που βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως».

Γίνεται η εγγραφή :

98 Αναλυτικά αποτελέσματα	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμ/σεως	
98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	133.386,92
98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	412.638,50
98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	<u>440,92</u>
	546.466,34

(εις) 92 Κέντρα κόστους		
92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας		133.386,92
92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	88.546,35	
92.01.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	8.056,78	
92.01.62 Παροχές τρίτων	5.321,92	
92.01.63 Φόροι - Τέλη	128,00	
92.01.64 Διάφορα έξοδα	6.994,52	
92.01.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσω/νες στο λειτουργικό κόστος	5.276,32	
92.01.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	19.000,00	
92.01.25 Αναλώσιμα υλικά	56,37	
92.01.26 Ανταλλακτικά παγίων	6,66	
92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως		412.638,50
92.03.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	93.531,32	
92.03.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	24.429,92	
92.03.62 Παροχές τρίτων	4.008,63	
92.03.63 Φόροι – Τέλη	323,27	
92.03.64 Διάφορα έξοδα	49.115,17	
92.03.66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσω/νες στο λειτουργικό κόστος	1.413,44	
92.03.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες	238.673,37	
92.03.25 Αναλώσιμα υλικά	173,07	
92.03.26 Ανταλλακτικά παγίων	59,24	
92.03.28 Είδη συσκευασίας	911,07	
92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας		
92.04.65 Τόκοι και συναφή έξοδα		440,92
		<u>546.466,34</u>

• Βήμα 8^ο : Προσδιορισμός καθαρού αποτελέσματος της χρήσεως.

Εφαρμόζεται η εξής τεχνική: χρεώνονται όλοι οι υπολογαριασμοί του 98.99 που παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο και πιστώνονται όλοι οι υπολογαριασμοί του ίδιου λογαριασμού που παρουσιάζουν χρεωστικό υπόλοιπο. Η διαφορά αποτελεί το καθαρό

αποτέλεσμα της χρήσεως που καταχωρείται στο λογαριασμό 98.99.99 «καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) χρήσεως. Γίνεται η εγγραφή :

98 Αναλυτικά αποτελέσματα

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σεως	802.459,82
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτ/τα	5.778,96
98.99.04.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	<u>5.778,96</u>
	808.238,78

(εις) 98 **Αναλυτικά αποτελέσματα**

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτ/τα

98.99.04.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα 66,00

98.99.06 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

98.99.06.02 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα 18.490,01

98.99.08 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων 45.923,18

98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτ/τα εκμ/σεως 546.466,34

98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας 133.386,92

98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως 412.638,50

98.99.01.03 Έξοδα χρηματ/κης λειτουργίας 440,92

98.99.99 Καθαρά κέρδη χρήσεως 197.293,25
808.238,78

• Βήμα 9^ο :Κλείσιμο λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής.

Γίνεται με χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο και πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικό υπόλοιπο. Το άθροισμα της χρεώσεως πρέπει να είναι ίσο με το άθροισμα της πιστώσεως. Γίνεται η εγγραφή :

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως		
98.99.99 Καθαρά κέρδη χρήσεως	197.293,25	
90 Διάμεσοι –αντικριζόμενοι λογ/σμοί		
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα	1.059.682,47	
90.02 Αγορές λογισμένες	2.911.702,73	
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	522.143,66	
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα	<u>64.479,19</u>	
	4.755.301,30	
(εις) 90 Διάμεσοι –αντικριζόμενοι λογ/σμοί		
90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα		4.665.298,85
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα		5.778,96
94 Αποθέματα		
94.20 Εμπορεύματα		12.697,38
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		60.000,00
94.21.00 Προϊόν Π1	40.000,00	
94.21.01 Προϊόν Π2	<u>20.000,00</u>	
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		9.000,00
94.25 Αναλώσιμα υλικά		299,78
94.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων		600,00
94.28 Είδη συσκευασίας		<u>1.626,33</u>
		4.755.301,30

ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

90 Διάμεσοι –αντικριζόμενοι λογαριασμοί

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">(96) Οργανικά έσοδα κατ' είδος</td> <td style="text-align: right;">4.665.298,85</td> </tr> <tr> <td>(98) Έκτακτα έσοδα, κέρδη κ.τ.λ. (ομάδα 8)</td> <td style="text-align: right;"><u>5.778,96</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">4.671.077,81</td> </tr> <tr> <td> Κλείσιμο βιβλίων</td> <td style="text-align: right;"> <u>4.558.008,05</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">9.229.085,86</td> </tr> </table>	(96) Οργανικά έσοδα κατ' είδος	4.665.298,85	(98) Έκτακτα έσοδα, κέρδη κ.τ.λ. (ομάδα 8)	<u>5.778,96</u>		4.671.077,81	 Κλείσιμο βιβλίων	 <u>4.558.008,05</u>		9.229.085,86	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">(94) Αποθέματα απογραφής ενάρξεως (ομάδα 2)</td> <td style="text-align: right;">1.059.682,47</td> </tr> <tr> <td>(94) Αγορές χρήσεως (ομάδα 2)</td> <td style="text-align: right;">2.911.702,73</td> </tr> <tr> <td>(92) Οργανικά έξοδα κατ' είδος (ομάδα 6)</td> <td style="text-align: right;">522.143,66</td> </tr> <tr> <td>(98) Έκτακτα έξοδα, ζημιές κ.τ.λ (ομάδα 8)</td> <td style="text-align: right;"><u>64.479,19</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">4.558.008,05</td> </tr> <tr> <td>Κλείσιμο βιβλίων</td> <td style="text-align: right;"><u>4.671.077,81</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">9.229.085,86</td> </tr> </table>	(94) Αποθέματα απογραφής ενάρξεως (ομάδα 2)	1.059.682,47	(94) Αγορές χρήσεως (ομάδα 2)	2.911.702,73	(92) Οργανικά έξοδα κατ' είδος (ομάδα 6)	522.143,66	(98) Έκτακτα έξοδα, ζημιές κ.τ.λ (ομάδα 8)	<u>64.479,19</u>		4.558.008,05	Κλείσιμο βιβλίων	<u>4.671.077,81</u>		9.229.085,86
(96) Οργανικά έσοδα κατ' είδος	4.665.298,85																								
(98) Έκτακτα έσοδα, κέρδη κ.τ.λ. (ομάδα 8)	<u>5.778,96</u>																								
	4.671.077,81																								
 Κλείσιμο βιβλίων	 <u>4.558.008,05</u>																								
	9.229.085,86																								
(94) Αποθέματα απογραφής ενάρξεως (ομάδα 2)	1.059.682,47																								
(94) Αγορές χρήσεως (ομάδα 2)	2.911.702,73																								
(92) Οργανικά έξοδα κατ' είδος (ομάδα 6)	522.143,66																								
(98) Έκτακτα έξοδα, ζημιές κ.τ.λ (ομάδα 8)	<u>64.479,19</u>																								
	4.558.008,05																								
Κλείσιμο βιβλίων	<u>4.671.077,81</u>																								
	9.229.085,86																								

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

Κλείσιμο Βιβλίων	<u>1.059.682,47</u>
	(94) <u>1.059.682,47</u>

90.02 Αγορές λογισμένες

Κλείσιμο βιβλίων	<u>2.911.702,73</u>
	(94) <u>2.911.702,73</u>

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">Κλείσιμο βιβλίων</td> <td style="text-align: right;"><u>522.143,66</u></td> </tr> </table>	Κλείσιμο βιβλίων	<u>522.143,66</u>	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">(92.00)</td> <td style="text-align: right;">215.557,10</td> </tr> <tr> <td>(92.01)</td> <td style="text-align: right;">133.323,89</td> </tr> <tr> <td>(92.03)</td> <td style="text-align: right;">172.821,75</td> </tr> <tr> <td>(92.04)</td> <td style="text-align: right;"><u>440,92</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">522.143,66</td> </tr> </table>	(92.00)	215.557,10	(92.01)	133.323,89	(92.03)	172.821,75	(92.04)	<u>440,92</u>		522.143,66
Κλείσιμο βιβλίων	<u>522.143,66</u>												
(92.00)	215.557,10												
(92.01)	133.323,89												
(92.03)	172.821,75												
(92.04)	<u>440,92</u>												
	522.143,66												

90.07 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">(96.70)</td> <td style="text-align: right;">22.104,25</td> </tr> <tr> <td>(96.71)</td> <td style="text-align: right;">3.043.060,31</td> </tr> <tr> <td>(96.72)</td> <td style="text-align: right;">1.595.051,82</td> </tr> <tr> <td>(96.73)</td> <td style="text-align: right;">1.577,78</td> </tr> <tr> <td>(96.75)</td> <td style="text-align: right;">2.360,37</td> </tr> <tr> <td>(96.76)</td> <td style="text-align: right;"><u>1.144,32</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">4.665.298,85</td> </tr> </table>	(96.70)	22.104,25	(96.71)	3.043.060,31	(96.72)	1.595.051,82	(96.73)	1.577,78	(96.75)	2.360,37	(96.76)	<u>1.144,32</u>		4.665.298,85	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">Κλείσιμο βιβλίων</td> <td style="text-align: right;"><u>4.665.298,85</u></td> </tr> </table>	Κλείσιμο βιβλίων	<u>4.665.298,85</u>
(96.70)	22.104,25																
(96.71)	3.043.060,31																
(96.72)	1.595.051,82																
(96.73)	1.577,78																
(96.75)	2.360,37																
(96.76)	<u>1.144,32</u>																
	4.665.298,85																
Κλείσιμο βιβλίων	<u>4.665.298,85</u>																

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">(98) Κλείσιμο βιβλίων</td> <td style="text-align: right;"><u>5.778,96</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>64.479,19</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">70.258,15</td> </tr> </table>	(98) Κλείσιμο βιβλίων	<u>5.778,96</u>		<u>64.479,19</u>		70.258,15	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">(98)</td> <td style="text-align: right;">66,00</td> </tr> <tr> <td>(98)</td> <td style="text-align: right;">18.490,01</td> </tr> <tr> <td>(98)</td> <td style="text-align: right;"><u>45.923,18</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">64.479,19</td> </tr> <tr> <td>Κλείσιμο βιβλίων</td> <td style="text-align: right;"><u>5.778,96</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">70.258,15</td> </tr> </table>	(98)	66,00	(98)	18.490,01	(98)	<u>45.923,18</u>		64.479,19	Κλείσιμο βιβλίων	<u>5.778,96</u>		70.258,15
(98) Κλείσιμο βιβλίων	<u>5.778,96</u>																		
	<u>64.479,19</u>																		
	70.258,15																		
(98)	66,00																		
(98)	18.490,01																		
(98)	<u>45.923,18</u>																		
	64.479,19																		
Κλείσιμο βιβλίων	<u>5.778,96</u>																		
	70.258,15																		

92 Κέντρα κόστους

(90.06) Οργανικά έξοδα κατ' είδος	522.143,66	(εις 93) Έξοδα λειτ. Παραγωγής	2.845.915,50
(από 94) Αναλωθέντα υλικά	<u>2.870.238,18</u>	(εις 98) Μεταφορά στα αποτ/τα	
	3.392.381,84	χρήσεως	<u>546.466,34</u>
			3.392.381,84
92.00.00 Άμεση παραγωγή		92.00.01 Έμμεση παραγωγή	
(90.06)	119.730,25	(90.06)	95.826,85
(από 94)	<u>1.593.827,94</u>	(από 94)	<u>1.036.530,46</u>
	1.713.558,19		1.132.357,31
		(εις 93)	<u>1.132.357,31</u>
92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας		92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	
(90.06)	133.323,89	(90.06)	172.821,75
(από 94)	<u>63,03</u>	(από 94)	<u>239.816,75</u>
	133.386,92		412.638,50
		(εις 98.99)	<u>412.638,50</u>
92.04 Έξοδα χρημ/κής λειτουργίας			
(90.06)	<u>440,92</u>	(εις 98.99)	<u>440,92</u>

93 Κόστος παραγωγής

(από 94.23) Παραγωγή σε εξέλιξη τέλους	10.000,00	(εις 94.21) Παραχθέντα προϊόντα	2.846.915,50
προοηγ. χρήσεως		(εις 94.03) Παραγωγή σε εξέλιξη	<u>9.000,00</u>
(από 92.00) Κόστος λειτουργίας	<u>2.845.915,50</u>		2.855.915,50
παραγωγής	2.855.915,50		
93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1			
(από 94.23)	8.000,00	(εις 94.21.00)	<u>1.721.588,19</u>
(από 92)	<u>1.713.558,19</u>		
	1.721.588,19		
93.00.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π2			
(94.23)	2.000,00	(εις 94.21.01)	<u>1.134.357,31</u>
(από 92)	<u>1.132.357,31</u>		
	1.134.357,31		

94 Αποθέματα

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">(90.01) Αποθέματα απογραφής ενάρξεως</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">1.059.682,47</td> </tr> <tr> <td>(90.02) Αγορές χρήσεως</td> <td style="text-align: right;">2.911.702,73</td> </tr> <tr> <td>(από 93) Παραχθέντα προϊόντα</td> <td style="text-align: right;"><u>2.846.915,50</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">6.818.300,70</td> </tr> </table>	(90.01) Αποθέματα απογραφής ενάρξεως	1.059.682,47	(90.02) Αγορές χρήσεως	2.911.702,73	(από 93) Παραχθέντα προϊόντα	<u>2.846.915,50</u>		6.818.300,70	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">(εις 92) Αναλωθέντα υλικά</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">2.870.238,18</td> </tr> <tr> <td>(εις 93) Παραγωγή σε εξέλιξη τέλους προηγ. χρήσεως</td> <td style="text-align: right;">1.000,00</td> </tr> <tr> <td>(εις 96.22) Κόστος πωληθέντων</td> <td style="text-align: right;">3.862.839,03</td> </tr> <tr> <td>Κλείσιμο βιβλίων</td> <td style="text-align: right;"><u>84.223,49</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">6.818.300,70</td> </tr> </table>	(εις 92) Αναλωθέντα υλικά	2.870.238,18	(εις 93) Παραγωγή σε εξέλιξη τέλους προηγ. χρήσεως	1.000,00	(εις 96.22) Κόστος πωληθέντων	3.862.839,03	Κλείσιμο βιβλίων	<u>84.223,49</u>		6.818.300,70
(90.01) Αποθέματα απογραφής ενάρξεως	1.059.682,47																		
(90.02) Αγορές χρήσεως	2.911.702,73																		
(από 93) Παραχθέντα προϊόντα	<u>2.846.915,50</u>																		
	6.818.300,70																		
(εις 92) Αναλωθέντα υλικά	2.870.238,18																		
(εις 93) Παραγωγή σε εξέλιξη τέλους προηγ. χρήσεως	1.000,00																		
(εις 96.22) Κόστος πωληθέντων	3.862.839,03																		
Κλείσιμο βιβλίων	<u>84.223,49</u>																		
	6.818.300,70																		

94.21.00 Προϊόν Π1

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">(90.01) 34.336,14</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">(96.22) 1.708.744,33</td> </tr> <tr> <td>(από 93) <u>1.714.408,19</u></td> <td style="text-align: right;">Κλείσιμο βιβλίων <u>40.000,00</u></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">1.748.744,33</td> <td style="text-align: right;">1.748.744,33</td> </tr> </table>	(90.01) 34.336,14	(96.22) 1.708.744,33	(από 93) <u>1.714.408,19</u>	Κλείσιμο βιβλίων <u>40.000,00</u>	1.748.744,33	1.748.744,33	
(90.01) 34.336,14	(96.22) 1.708.744,33						
(από 93) <u>1.714.408,19</u>	Κλείσιμο βιβλίων <u>40.000,00</u>						
1.748.744,33	1.748.744,33						

94.21.01 Προϊόν Π2

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">(90.01) 30.000,00</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">(96.22) 1.142.507,31</td> </tr> <tr> <td>(από 93) <u>1.132.507,31</u></td> <td style="text-align: right;">Κλείσιμο βιβλίων <u>20.000,00</u></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">1.162.507,31</td> <td style="text-align: right;">1.162.507,31</td> </tr> </table>	(90.01) 30.000,00	(96.22) 1.142.507,31	(από 93) <u>1.132.507,31</u>	Κλείσιμο βιβλίων <u>20.000,00</u>	1.162.507,31	1.162.507,31	
(90.01) 30.000,00	(96.22) 1.142.507,31						
(από 93) <u>1.132.507,31</u>	Κλείσιμο βιβλίων <u>20.000,00</u>						
1.162.507,31	1.162.507,31						

94.20 Εμπορεύματα

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">(90.01) 10.171,73</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">(96.22) 17.707,21</td> </tr> <tr> <td>(90.02) <u>20.232,86</u></td> <td style="text-align: right;">Κλείσιμο βιβλίων <u>12.697,38</u></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;"><u>30.404,59</u></td> <td style="text-align: right;">30.404,59</td> </tr> </table>	(90.01) 10.171,73	(96.22) 17.707,21	(90.02) <u>20.232,86</u>	Κλείσιμο βιβλίων <u>12.697,38</u>	<u>30.404,59</u>	30.404,59	
(90.01) 10.171,73	(96.22) 17.707,21						
(90.02) <u>20.232,86</u>	Κλείσιμο βιβλίων <u>12.697,38</u>						
<u>30.404,59</u>	30.404,59						

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">(90.01) 10.000,00</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">(93) 10.000,00</td> </tr> <tr> <td>(από 93) <u>9.000,00</u></td> <td style="text-align: right;">Κλείσιμο βιβλίων <u>9.000,00</u></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">19.000,00</td> <td style="text-align: right;">19.000,00</td> </tr> </table>	(90.01) 10.000,00	(93) 10.000,00	(από 93) <u>9.000,00</u>	Κλείσιμο βιβλίων <u>9.000,00</u>	19.000,00	19.000,00	
(90.01) 10.000,00	(93) 10.000,00						
(από 93) <u>9.000,00</u>	Κλείσιμο βιβλίων <u>9.000,00</u>						
19.000,00	19.000,00						

94.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">(90.01) 972.689,67</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">(92) 2.864.080,55</td> </tr> <tr> <td>(90.02) <u>2.884.678,87</u></td> <td style="text-align: right;">(96.22) <u>993.287,99</u></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">3.857.368,54</td> <td style="text-align: right;">3.854.368,54</td> </tr> </table>	(90.01) 972.689,67	(92) 2.864.080,55	(90.02) <u>2.884.678,87</u>	(96.22) <u>993.287,99</u>	3.857.368,54	3.854.368,54	
(90.01) 972.689,67	(92) 2.864.080,55						
(90.02) <u>2.884.678,87</u>	(96.22) <u>993.287,99</u>						
3.857.368,54	3.854.368,54						

94.25 Αναλώσιμα υλικά

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">(90.01) 307,03</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">(92) 1.973,25</td> </tr> <tr> <td>(90.02) <u>1.966,00</u></td> <td style="text-align: right;">Κλείσιμο βιβλίων <u>299,78</u></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">2.273,03</td> <td style="text-align: right;">2.273,03</td> </tr> </table>	(90.01) 307,03	(92) 1.973,25	(90.02) <u>1.966,00</u>	Κλείσιμο βιβλίων <u>299,78</u>	2.273,03	2.273,03	
(90.01) 307,03	(92) 1.973,25						
(90.02) <u>1.966,00</u>	Κλείσιμο βιβλίων <u>299,78</u>						
2.273,03	2.273,03						

94.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">(90.01) 600,00</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">(92) 3.000,00</td> </tr> <tr> <td>(90.02) <u>3.000,00</u></td> <td style="text-align: right;">Κλείσιμο βιβλίων <u>600,00</u></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">3.600,00</td> <td style="text-align: right;">3.600,00</td> </tr> </table>	(90.01) 600,00	(92) 3.000,00	(90.02) <u>3.000,00</u>	Κλείσιμο βιβλίων <u>600,00</u>	3.600,00	3.600,00	
(90.01) 600,00	(92) 3.000,00						
(90.02) <u>3.000,00</u>	Κλείσιμο βιβλίων <u>600,00</u>						
3.600,00	3.600,00						

94.28 Είδη συσκευασίας

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">(90.01) 1.577,90</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">(92) 1.184,38</td> </tr> <tr> <td>(90.02) <u>1.825,00</u></td> <td style="text-align: right;">(96.22) 592,19</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">3.402,90</td> <td style="text-align: right;">Κλείσιμο βιβλίων <u>1.626,33</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">3.402,90</td> </tr> </table>	(90.01) 1.577,90	(92) 1.184,38	(90.02) <u>1.825,00</u>	(96.22) 592,19	3.402,90	Κλείσιμο βιβλίων <u>1.626,33</u>		3.402,90	
(90.01) 1.577,90	(92) 1.184,38								
(90.02) <u>1.825,00</u>	(96.22) 592,19								
3.402,90	Κλείσιμο βιβλίων <u>1.626,33</u>								
	3.402,90								

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σεως

(από 94) Κόστος πωληθέντων	3.862.839,03	(90.07) Οργανικά έσοδα κατ' είδος	<u>4.665.298,85</u>
- Εμπορευμάτων	17.707,21		
- Έτοιμων & ημιτελών	2.851.251,64		
- Α' και Β' υλών	993.287,99		
- Ειδών συσκ/σίας	592,19		
(εις 98.99) Μικτά κέρδη Εκμεταλλεύσεως	<u>802.459,82</u>		
	4.665.298,85		

96.22.71.00 Προϊόν Π1

(από 94) Κόστος πωληθέντων	1.708.744,33	(90.07) Πωλήσεις χρήσεως	<u>1.800.000,00</u>
(εις 98)	<u>91.255,67</u>		
	1.800.000,00		

96.22.71.00 Προϊόν Π2

(από 94) Κόστος πωληθέντων	1.142.507,31	(90.07) Πωλήσεις χρήσεως	<u>1.243.060,31</u>
(εις 98)	<u>100.553,00</u>		
	1.243.060,31		

96.22.70 Εμπορεύματα

(από 94) Κόστος πωληθέντων	17.707,21	(90.07) Πωλήσεις χρήσεως	<u>22.104,25</u>
(εις 98)	<u>4.397,04</u>		
	22.104,25		

96.22.72.24 Α' & β' ύλες –Υλικά συσκευασίας

(από 94) Κόστος πωληθέντων	993.287,99	(90.07) Πωλήσεις χρήσεως	<u>1.590.794,82</u>
(εις 98)	<u>597.506,83</u>		
	1.590.794,82		

96.22.72.28 Είδη συσκευασίας			
(από 94) Κόστος πωληθέντων 592,19 (εις 98)	<u>3.664,81</u>	(90.07) Πωλήσεις χρήσεως	<u>4.257,00</u>
	4.257,00		
96.22.73 Υπηρεσιών			
(εις 98)	<u>1.577,78</u>	(90.07) Πωλήσεις χρήσεως	<u>1.577,78</u>
96.22.75 Παρεπόμενων ασχολιών			
(εις 98)	<u>2.360,37</u>	(90.07) Πωλήσεις χρήσεως	<u>2.360,37</u>
96.22.76 Έσοδα κεφαλαίων			
(εις 98)	<u>1.144,32</u>	(90.07) Πωλήσεις χρήσεως	<u>1.144,32</u>
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως			
(από 90.08) Έκτακτα έξοδα και ζημιές	64.479,19	(90.08) Έκτακτα έσοδα & κέρδη	5.778,96
(από 92.01)	133.386,92	(από 96.22) Μικτά κέρδη προς πώληση :	
(από 92.03)	412.638,50	-Εμπορευμάτων	4.397,04
(από 92.04)	440,92	-Προϊόντων έτοιμων	
(εις 98.99)	<u>197.293,25</u>	και ημιτελών	191.808,67
	808.238,78	-Α' και Β' υλών	597.506,83
		-Ειδών συσκ/σίας	<u>3.664,81</u>
			797.377,35
		-Λοιπά οργανικά έσοδα λογ/σμών	
		96.22.73,74,75	<u>5.082,47</u>
			<u>802.459,82</u>
			808.238,78

<u>98.99.04.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα</u>	
(90.08) <u>66,00</u>	(εις 98.99) <u>66,00</u>

<u>98.99.04.01 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα</u>	
(εις 98) <u>5.778,96</u>	(90.08) <u>5.778,96</u>

<u>98.99.08 Μη ενσω/νες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις</u>	
(90.08) <u>45.923,18</u>	(εις 98) <u>45.923,18</u>

<u>98.99.06.02 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους & έκτακτα έξοδα</u>	
(90.08) <u>18.490,01</u>	(εις 98.99) <u>18.490,01</u>

<u>98.99.00 Μικτά αποτ/τα εκμ/σεως</u>	
(εις 98.99) <u>802.459,82</u>	(από 96.22) <u>802.459,82</u>

<u>98.99.99 Καθαρά κέρδη χρήσεως</u>	
Κλείσιμο βιβλίων <u>197.293,25</u>	(98.99) <u>197.293,25</u>

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ :

- Βανάκας Κ. Απόστολου, Θεωρητική και εφαρμοσμένη λογιστική κόστους Ι , Αθήνα 1998.
- Πομόνης Σ. Νικόλαος, Κοστολόγηση – Τόμος Ι, εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 1999.
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, Η ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. σε μηνιαία και ετήσια βάση, εκδόσεις «Βρύκους» ο.ε., Αθήνα 1997.
- Σημειώσεις υπουργείου οικονομικών και εμπορίου, Αθήνα 1998.

INTERNET :

- Από τις εξής διευθύνσεις :
- www.gus.gr (taxheaven)