

**Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

# **ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ**

# **ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**

# **ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ**

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΣΕ**  
**ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΠΟΤΩΝ – ΟΙΝΩΝ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΑΛΕΒΙΖΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ**

**ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ – ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ: ΤΑΡΑΜΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ**  
**ΡΟΥΝΤΟΣ ΧΡΗΣΤΟΣ – ΜΑΡΙΟΣ**  
**ΦΙΛΙΩΤΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ**

**ΠΑΤΡΑ**

**2008**

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</b> .....	<b>2</b>
<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	<b>5</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup></b> .....	<b>8</b>
<b>1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ</b> .....	<b>8</b>
<b>1.2 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΔΙΑΚΡΙΣΗΣ ΚΑΙ ΜΟΡΦΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ</b> .....	<b>10</b>
<b>1.3 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΔΙΑΚΡΙΣΗΣ ΚΑΙ ΜΟΡΦΕΣ ΕΣΟΔΩΝ</b> .....	<b>11</b>
<b>1.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ, ΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΦΟΡΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ</b> .....	<b>12</b>
<b>1.5 ΒΑΣΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ</b> .....	<b>13</b>
1.5.1 ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ.....	13
1.5.2 ΆΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	14
1.5.3 ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΟΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ-ΑΔΡΑΝΕΙΑΣ .....	14
1.5.4 ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ (= ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ – ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ).....	14
1.5.5 ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ.....	15
1.5.6 ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΟ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟ (ΑΜΕΣΑ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ).....	15
1.5.7 ΚΟΣΤΟΣ ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ (ΣΤΑΘΕΡΑ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ ΕΞΟΔΑ) ....	16
1.5.8 ΚΟΣΤΟΣ ΟΡΙΑΚΟ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΙΚΟ .....	16
1.5.9 ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΑΙ ΑΓΟΡΑΝΟΜΙΚΟ.....	17
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup></b> .....	<b>18</b>
<b>2.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90 «ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ»</b> .....	<b>18</b>
2.1.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 90 .....	19
2.1.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90.01 «Αρχικά αποθέματα λογισμένα» .....	20
2.1.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90.02 «Αγορές λογισμένες».....	20
2.1.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90.06 «ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ».....	21
2.1.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα» .....	21
2.1.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα» .....	22
2.1.7 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90.09 «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα» .....	23
2.1.8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90.10 «Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα» .....	23
<b>2.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91 «ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ»</b> .....	<b>25</b>
<b>2.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91 «ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ»</b> .....	<b>25</b>
2.2.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.00 «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά» .....	26
2.2.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.01 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα» .....	27
2.2.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.05 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό».....	28
2.2.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ 91.02, 91.06, 91.07, 91.08, 91.09 και 91.10 .....	29
2.2.4.α ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.02 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» .....	29
2.2.4.β ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» .....	30
2.2.4.γ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» .....	31
2.2.4.δ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)».....	31

2.2.4.ε ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.09 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα» .....	32
2.2.4.στ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.10 «Πρότυπες τιμές αγοράς παραληφθέντων αποθεμάτων» .....	33
<b>2.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92 «ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ» .....</b>	<b>34</b>
2.3.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής» .....	35
2.3.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας» .....	36
2.3.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92.02 «Έξοδα λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης» .....	36
2.3.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» .....	38
2.3.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργικής» .....	38
<b>2.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (παραγωγή σε εξέλιξη)» .....</b>	<b>39</b>
2.4.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ» ΚΑΙ ΤΩΝ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ: .....	40
<b>2.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ» .....</b>	<b>43</b>
2.5.1 ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΩΝ ΜΕΡΙΔΩΝ ΑΠΟΘΗΚΗΣ .....	45
<b>2.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 «ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ» .....</b>	<b>47</b>
2.6.1 ΕΞΥΠΗΡΕΤΟΥΜΕΝΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ .....	47
2.6.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	49
2.6.3 ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	51
2.6.4 ΤΑ ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	52
2.6.5 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΙΜΩΝ ΑΜΕΣΩΝ ΥΛΙΚΩΝ .....	54
2.6.6 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΙΜΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ .....	56
2.6.7 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 95 «ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ» .....	56
<b>2.7 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96 «ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ - ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ» .....</b>	<b>58</b>
2.7.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ 96.70 – 96.78 .....	60
2.7.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 96.20 .....	61
2.7.3 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 96.21 .....	62
2.7.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 96.22 .....	62
2.7.4 Παράδειγμα 1 <sup>ο</sup> .....	63
2.7.5. Η ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΣΤΙΣ ΜΕΡΙΔΕΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ .....	64
2.7.6. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΩΝ Η΄ ΤΕΛΙΚΩΝ) ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ .....	67
<b>2.8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ» .....</b>	<b>71</b>
2.8.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97.00 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ» .....	73
2.8.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97.01 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ» .....	73
2.8.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97.02 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΕΞΟΔΩΝ - ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ» .....	74
2.8.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97.03 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ -ΛΟΓΙΣΜΕΝΩΝ ΕΞΟΔΩΝ» .....	75
2.8.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97.10 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ» .....	76
<b>2.9 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 98 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ» .....</b>	<b>78</b>
2.9.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 98.99 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ»: .....	78
2.9.2 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΜΗΝΙΑΙΩΣ .....	80
<b>2.10 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 99 «ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ» .....</b>	<b>85</b>
2.10.1 Περιεχόμενο και ορολογία .....	85
2.10.2 Παράδειγμα 2 <sup>ο</sup> .....	85
2.10.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 99.00 «ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ ΜΕΣΑ ΣΤΟ ΑΥΤΟ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ» .....	88
2.10.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 99.01 «ΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΛΗΦΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΑΛΛΑ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ Ή ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ» .....	88

2.10.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 99.02 «ΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΟΘΗΚΑΝ ΣΕ ΑΛΛΑ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ Ή ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ» .....	89
2.10.5 ΔΙΑΚΙΝΗΣΕΙΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΠΛΗΡΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑ .....	89
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3Ο .....</b>	<b>92</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4Ο .....</b>	<b>113</b>
<b>4.1 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 - ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....</b>	<b>113</b>
4.1.1. Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής .....	113
4.1.2. Έννοια των Αποθεμάτων .....	114
4.1.3. Το κόστος των αποθεμάτων.....	114
4.1.4. Τεχνικές μέτρησης του κόστους .....	117
4.1.5. Μέθοδοι κοστολόγησης των αποθεμάτων .....	118
4.1.6. Αποτίμηση των αποθεμάτων.....	121
4.1.7. Καθαρή αξία ρευστοποίησης.....	121
4.1.8. Γνωστοποιήσεις.....	122
4.1.9. Έναρξη ισχύος.....	123
<b>4.2 Κυριότερες Διαφορές μεταξύ του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 2 και των Ελληνικών Λογιστικών αρχών .....</b>	<b>124</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>Ο</sup> .....</b>	<b>128</b>
<b>5.1 «Αναμόρφωση και τροποποίηση του κωδικοποιημένου Νόμου 2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών και άλλες διατάξεις» Ν. 3604/2007 (ΦΕΚ 189 Α' / 08-08-2007)..</b>	<b>128</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>130</b>

# ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, υπάρχουν τρεις βασικές αρχές. Αυτές είναι:

∅ *Η αρχή της αυτονομίας*, σύμφωνα με τη οποία οι λογαριασμοί κατανέμονται στα εξής τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα:

- Γενική Λογιστική (Ομάδες 1 - 8)
- Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (Ομάδα 9)
- Λογαριασμοί Τάξεως (Ομάδα 0)

∅ *Η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως και παρακολουθήσεως*, στους οικείους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής, των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων.

∅ *Η αρχή της κατάρτισεως του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης εσωλογιστικά* (με λογιστικές εγγραφές).

Μέχρι σήμερα γνωρίζαμε δύο, ανεξάρτητα μεταξύ τους, λογιστικά κυκλώματα. Τους λογαριασμούς «ουσίας» και τους λογαριασμούς τάξεως. Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο εισάγει και ένα τρίτο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα: τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως ή λογιστικής του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων. Ειδικότερα:

1. Οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής (ομάδες 1 - 8), λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα δηλ. χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους.

2. Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως λειτουργεί ανεξάρτητα από τη Γενική Λογιστική, σε λογαριασμούς που αναπτύσσονται στην ομάδα 9, συνδέονται δε και συλλειτουργούν μόνο μεταξύ τους, στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας αυτής. Η αυτονομία της Αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως εξασφαλίζεται με διάμεσους – αντικριζόμενους λογαριασμούς, οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν στην ομάδα 9.

3. Οι λογαριασμοί τάξεως αναπτύσσονται στην ομάδα 0 (ή ομάδα 10) και λειτουργούν, επίσης, ως ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.

Είναι αναγκαίο να τονιστεί ότι, κατά τη διατύπωση των λογιστικών εγγραφών, πρέπει οπωσδήποτε να τηρείται η αυτονομία των παραπάνω λογιστικών κυκλωμάτων και με έμφαση να επαναληφθεί ότι, οι λογαριασμοί της ομάδας 9, σε όλες ανεξαιρέτως τις περιπτώσεις, χρεοπιστώνονται μόνο μεταξύ τους.

Για να εξασφαλιστεί η αυτόνομη λειτουργία της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως, χρησιμοποιούνται οι εξής διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί (που περιλαμβάνονται στον πρωτοβάθμιο 90) :

- 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»

Οι λογαριασμοί αυτοί αποτελούν τη γέφυρα, από την οποία μεταφέρονται και λογιστικοποιούνται στην αναλυτική λογιστική τα δεδομένα:

- α) των αρχικών αποθεμάτων και των αγορών της ομάδας 2,
- β) των οργανικών εξόδων της ομάδας 6,
- γ) των οργανικών εσόδων της ομάδας 7 και
- δ) των έκτακτων - ανόργανων κ.λ.π. αποτελεσμάτων της ομάδας 8, χωρίς κατά τη μεταφορά αυτή να θίγονται ή να κινούνται οι οικείοι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής.

Οι παραπάνω λογαριασμοί καλούνται **διάμεσοι**, γιατί παρεμβάλλονται μεταξύ των λογαριασμών των δύο τομέων της λογιστικής (Γενικής και Αναλυτικής) και έτσι επιτυγχάνεται η μεταφορά των δεδομένων της Γενικής Λογιστικής στην Αναλυτική. Οι λογαριασμοί αυτοί καλούνται και αντικριζόμενοι, γιατί αντικρίζουν απόλυτα τους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 7, 8 και αντικρίζονται επίσης από αυτούς.

Οι βασικές λογιστικές εγγραφές μεταφοράς και λογιστικοποίησης των δεδομένων των ομάδων 2, 6, 7, και 8 της Γενικής Λογιστικής στην Αναλυτική, είναι του τύπου:

- 94 «Αποθέματα»
- σε 90.01 «Αρχικά αποθέματα λογισμένα»
- (εγγραφή ανοίγματος της χρήσης με τα αποθέματα απογραφής τέλους προηγούμενης χρήσης)

94 «Αποθέματα»

σε 90.02 «Αγορές λογισμένες»

(μεταφορά στην αναλυτική λογιστική της αξίας των αγορών από τους λογαριασμούς της ομάδας 2)

92 «Κέντρα (θέσεις) κόστους»

σε 90.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα»

(μεταφορά στον 92 των εξόδων της ομάδας 6)

90.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα»

σε 96 «Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα»

(μεταφορά στους υπολογαριασμούς του 96 των εσόδων της ομάδας 7)

90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα»

σε 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως»

(μεταφορά στον 98.99 των κονδυλίων εσόδων των λογαριασμών 81 - 85)

98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως»

σε 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα»

(μεταφορά των κονδυλίων εξόδων των λογαριασμών 81 - 85).

Κλείνοντας, αξίζει να σημειωθεί ότι, το κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής εξασφαλίζει, από όλο το σχεδιασμό του, τον άνετο και σωστό υπολογισμό του κόστους παραγωγής, βραχυχρονίως, καθώς και αναλυτικών (κατ' είδος δραστηριότητας) βραχύχρονων αποτελεσμάτων, των οποίων η έγκαιρη γνώση αποτελεί για την Διοίκηση της επιχείρησης, πολύτιμη πληροφορία. Με τα σημερινά οικονομικά δεδομένα, τα αναλυτικά βραχύχρονα (μηνιαία) αποτελέσματα αποτελούν τη βάση για τη σωστή διοίκηση και διαφύλαξη της βιωσιμότητας των επιχειρήσεων.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

## **1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ**

Κόστος, με την ευρεία έννοια, καλούμε τη διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών, με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από την πώληση τους ή την κάλυψη κοινωνικών αγαθών.

Πιο συγκεκριμένα όμως, κόστος ονομάζουμε το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών, οι οποίες απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή μία υπηρεσία και να πάρει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες.

Ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται ή το ρυθμό κυκλοφορίας του μέσα στην οικονομική μονάδα, το κόστος διακρίνεται σε κόστος τρέχουσας μορφής και κόστος πάγιας μορφής.

Κόστος τρέχουσας μορφής ονομάζουμε το κόστος που δημιουργείται όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται, προορίζονται να μεταπωληθούν, αυτούσια ή ύστερα από κατεργασία, σε βραχύ χρονικό διάστημα (χρόνος μικρότερος ή ίσος μιας διαχειριστικής περιόδου).

Κόστος πάγιας μορφής ονομάζουμε το κόστος που σχηματίζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται, πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα, άμεσα ή έμμεσα, για μεγάλο χρονικό διάστημα (οπωσδήποτε μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών) για πάγια εκμετάλλευση.

Το κόστος πάγιας μορφής μετατρέπεται κατά κανόνα σε κόστος τρέχουσας μορφής, είτε μέσω των τμηματικών αποσβέσεων, είτε μέσω της διαδικασίας πωλήσεως. Το κόστος τρέχουσας μορφής μετατρέπεται, κατ' εξαίρεση, σε κόστος πάγιας μορφής, είτε όταν μεταβάλλεται ο λειτουργικός προορισμός του αντίστοιχου αγαθού (π.χ. μια εταιρεία παραγωγής ηλεκτρονικών υπολογιστών αποφασίζει, αντί να πουλήσει κάποιον αριθμό αγαθών, να τα χρησιμοποιήσει για να εξοπλίσει τα γραφεία της), είτε όταν το αγαθό αναλώνεται στην παραγωγή άλλου αγαθού, που προορίζεται να



χρησιμοποιείται για πάγια εκμετάλλευση (όπως π.χ. το ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής ή τα ημερομίσθια).

Έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως. Το κόστος εκπνέει όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώληση του.

Δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποίησεως του κόστους ή του εξόδου.

Έσοδο καλούμε τη χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται, με άμεσο ή έμμεσο τρόπο, από την πώληση ή την εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων.

Μια πρώτη διαφορά είναι ότι το κόστος, ως τη στιγμή που θα εκπνεύσει, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο, από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί, αποτελεί στοιχείο διαμόρφωσης των αποτελεσμάτων της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται.

Η δεύτερη διαφορά είναι ότι το έξοδο, έστω και στιγμιαία, προϋπάρχει σαν κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντίστροφο.

Το κόστος, τρίτον, ως επένδυση που δημιουργείται μέσα σε μία ή περισσότερες χρήσεις, αλλάζει μορφές μέχρις ότου εκπνεύσει. Για παράδειγμα, το κόστος ενός μηχανήματος μετατρέπεται μέσα στη διάρκεια πολλών χρήσεων (με τη διενέργεια αποσβέσεων), σε κόστος παραγωγής των προϊόντων. Άλλο παράδειγμα είναι η μετατροπή του κόστους μιας πρώτης ύλης σε κόστος παραγωγής, μετά τη βιομηχανοποίηση της.

Το έξοδο, τέταρτον, σχηματίζεται από το κόστος που εκπνέει και αποτελεί ένα αυτοτελές μέγεθος, που συσχετίζεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως. Τα έξοδα χρήσεως, λοιπόν, σχηματίζονται από το κόστος κτήσεως ή παραγωγής των πωληθέντων προϊόντων και το κόστος των λειτουργιών διοίκησης, διάθεσης, χρηματοοικονομικής και έρευνας - ανάπτυξης, που δεν ενσωματώθηκαν στο κόστος παραγωγής.

Πέμπτον, η δαπάνη συνδέεται με το κόστος πάγιας ή τρέχουσας μορφής, μόνο ως μία ενέργεια ή διαδικασία πραγματοποίησης του. Δε διαφέρει εννοιολογικά από το κόστος και το έξοδο, αλλά αποτελεί τη συγκεκριμένη ενέργεια πραγματοποίησης τους και την αριθμητική έκφραση τους.

## **1.2 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΔΙΑΚΡΙΣΗΣ ΚΑΙ ΜΟΡΦΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Με κριτήριο τον σκοπό στον οποίο αποβλέπει η πραγματοποίηση του κόστους – εξόδου, αυτό διακρίνεται σε οργανικό και ανόργανο.

Οργανικό κόστος – έξοδο, καλείται το κόστος που αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης της οικονομικής μονάδας. Οργανικά έξοδα καλούνται εκείνα που αναλώνονται κατά τη διάρκεια της χρήσης για την εκμετάλλευση των τακτικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Ανόργανο κόστος – έξοδο, καλείται το κόστος που συνδέεται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες της επιχείρησης και δεν αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης. Στα ανόργανα έξοδα συγκαταλέγονται και τα ανώμαλα ή έκτακτα έξοδα, που ενώ σχετίζονται με την κύρια ή τις δευτερεύουσες δραστηριότητες της επιχείρησης, η δημιουργία τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα ή περιστατικά. Οφείλει να σημειωθεί ότι το ανόργανο κόστος – έξοδο, ΔΕΝ ενσωματώνεται στο άμεσο κόστος παραγωγής.

Άλλο κριτήριο διάκρισης του κόστους – εξόδου, είναι η ενσωμάτωση ή μη, στο λειτουργικό κόστος. Έτσι, το κόστος – έξοδο διακρίνεται σε ομαλό και ανώμαλο.

Ομαλό κόστος – έξοδο, ονομάζεται το κόστος - έξοδο που ενσωματώνεται στο κόστος των διαφόρων λειτουργιών της οικονομικής μονάδας, επειδή σχετίζεται ομαλά με το έργο που παράγεται από τις λειτουργίες αυτές.

Συνεπώς, το έξοδο είναι κοστολογίσιμο και ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, μόνο εφ' όσον είναι ομαλό και οργανικό.

Αντίθετα, ανώμαλο κόστος – έξοδο, καλούμε εκείνο που εμφανίζεται ως έκτακτη, μη οργανική ζημία και δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης. Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται τα τυχαία, απρόβλεπτα, εξαιρετικά και ακανόνιστα έξοδα, που πραγματοποιούνται ανεξάρτητα της ομαλής λειτουργίας της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ. τα πρόστιμα, οι τόκοι υπερημερίας, οι προσαυξήσεις φόρων, οι αποζημιώσεις προσωπικού που δεν καλύπτονται από σχετικές σχηματισμένες προβλέψεις, κ.λ.π.

### **1.3 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΔΙΑΚΡΙΣΗΣ ΚΑΙ ΜΟΡΦΕΣ ΕΣΟΔΩΝ**

Σε πρώτη φάση, ανάλογα με την πηγή προέλευσης, τα έσοδα διακρίνονται σε οργανικά και ανόργανα, ως εξής :

Οργανικά έσοδα καλούνται τα έσοδα που πραγματοποιούνται από την εκμετάλλευση των τακτικών δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας και αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης. Τα έσοδα αυτά, συσχετίζονται με τα οργανικά έξοδα και το οργανικό κόστος για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης της επιχείρησης.

Ανόργανα έσοδα είναι εκείνα που προέρχονται από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις, συναλλαγές ή άλλες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ. τα έσοδα από εκποίηση παγίων στοιχείων. Σε αυτή την κατηγορία εσόδων ανήκουν και τα έκτακτα έσοδα που η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά, όπως π.χ. οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές.

Σε δεύτερη φάση, ανάλογα με το βαθμό ομαλότητας της πορείας δραστηριότητας της επιχείρησης, τα έσοδα διακρίνονται σε ομαλά και ανώμαλα.

Ομαλά είναι τα οργανικά έσοδα που προκύπτουν από την κανονική, ομαλή και, κατά κανόνα, προγραμματισμένη πορεία της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Ανώμαλα είναι τα έσοδα που οφείλονται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά που δεν αναμένονται και η χρονική διάρκεια τους είναι περιορισμένη. Τέτοια έσοδα είναι π.χ., τα έσοδα που προέρχονται από σοβαρές και έκτακτες διακυμάνσεις των τιμών από συγκυριακά οικονομικά γεγονότα.

## **1.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ, ΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΦΟΡΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Λειτουργικό κόστος ή κόστος κατά προορισμό, είναι το ομαδοποιημένο κατ' είδος κόστος, που πραγματοποιείται για τη λειτουργία των διαφόρων δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Τελικός στόχος της επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι η πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών. Για την επίτευξη του στόχου αυτού, η επιχείρηση οργανώνεται ανάλογα και ακολουθεί τις αναγκαίες διαδικασίες (επενδύσεις, παραγωγή προϊόντων κ.λ.π.), υποβαλλόμενη παράλληλα στις αντίστοιχες αναγκαίες θυσίες (δαπάνες - έξοδα), οι οποίες καταχωρούνται και παρακολουθούνται, κατ' είδος εξόδου, στους λογαριασμούς της Ομάδας 6. Τα οργανικά και ομαλά έξοδα κάθε χρήσης, μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης», καθώς και στο λογαριασμό 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους», στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του οποίου συγκεντρώνεται και προσδιορίζεται το κόστος λειτουργίας κάθε τμήματος ή υπηρεσίας της επιχείρησης. Γίνεται σαφές, δηλαδή, ότι κάτω από το λογαριασμό 92 και τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους του, δημιουργούνται θέσεις λειτουργικού κόστους, αντίστοιχες των τμημάτων ή υπηρεσιών της επιχείρησης.

Αντίθετα, τα έξοδα που δημιουργήθηκαν τυχαία και ανάγονται σε ενέργειες άσχετες με την ομαλή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, καταχωρούνται στους λογαριασμούς 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» ή 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων», οι οποίοι μεταφέρονται απευθείας στο λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσης».

Φορείς κόστους καλούνται τα παραγόμενα, ενσώματα ή ασώματα, αγαθά και οι παραγόμενες υπηρεσίες. Αυτό σημαίνει ότι το παραχθέν αγαθό ή η παραχθείσα υπηρεσία φέρει και το αντίστοιχο κόστος παραγωγής. Οι φορείς του λειτουργικού κόστους είναι οι εξής:

Για την παραγωγική λειτουργία:

- τα ημικατεργασμένα ή ημιτελή προϊόντα,
- τα έτοιμα προϊόντα,
- τα υποπροϊόντα και υπολείμματα,
- η παραγωγή σε εξέλιξη,
- τα ιδιοπαραγόμενα ενσώματα πάγια στοιχεία.

#### Για τη λειτουργία διάθεσης:

- το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων, όταν πρόκειται για άμεσα έξοδα πωλήσεων,
- τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, όταν πρόκειται για έμμεσα έξοδα πωλήσεων.

#### Για τη διοικητική λειτουργία:

- τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

#### Για τη χρηματοοικονομική λειτουργία:

- τα χρηματοοικονομικά έσοδα,
- το λειτουργικό κόστος διάθεσης,
- τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

#### Για τη λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης:

- το κόστος των ιδιοπαραγόμενων ασώματων ακινητοποιήσεων,
- τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

Οι φορείς κόστους διακρίνονται σε ενδιάμεσους και τελικούς. Ενδιάμεσοι είναι τα προϊόντα που παράγονται σε διάφορες φάσεις ή στάδια κατεργασίας, τα οποία δε μπορούν να διατεθούν στην κατανάλωση με την μορφή αυτή, ενώ τελικοί είναι τα προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται και διατίθενται με την τελική τους μορφή.

## **1.5 ΒΑΣΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ**

### **1.5.1 ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ**

Πραγματικό (ιστορικό) κόστος είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά. Είναι απαλλαγμένο από υπολογιστικά έξοδα και στη διαμόρφωση του δε συμμετέχουν έξοδα ανώμαλου τύπου. Χωρίζεται σε αρχικό κόστος, κόστος μετατροπής, κόστος παραγωγής, κόστος λειτουργίας διάθεσης, εμπορικό κόστος, κόστος λειτουργίας διοικήσεως, κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας, κόστος λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης και τέλος σε ολικό κόστος ή κόστος εσόδων ή ολικό λειτουργικό κόστος.

### **1.5.2 ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Το άμεσο κόστος παραγωγής περιλαμβάνει το σύνολο των ομαλών και οργανικών εξόδων, που πραγματοποιήθηκαν για τη μετατροπή πρώτων και βοηθητικών υλών σε έτοιμα προϊόντα καθώς και την αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που αναλώθηκαν. Περιλαμβάνει δηλαδή το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής, το κόστος της άμεσης εργασίας και το κόστος των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Είναι δε, η βάση της αποτίμησης των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσης.

### **1.5.3 ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΟΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ-ΑΔΡΑΝΕΙΑΣ**

Τα έξοδα της Ομάδας 6 περιλαμβάνουν συνήθως και ποσά που δεν είναι κοστολογήσιμα γιατί η ανάλωση τους δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το αντίστοιχο παραχθέν έργο (π.χ., οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων που ήταν σε αδράνεια). Αυτό είναι το κόστος υποαπασχολήσεως-αδράνειας.

### **1.5.4 ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ (= ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ – ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ)**

Προκαθορισμένο κόστος είναι εκείνο που υπολογίζεται, πριν πραγματοποιηθεί.

Προϋπολογιστικό κόστος είναι εκείνο που καταρτίζεται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή του προϊόντος ή της υπηρεσίας.

Πρότυπο κόστος είναι εκείνο που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, βάσει ακριβών υπολογισμών και πραγματικών μετρήσεων. Το πρότυπο κόστος είναι κατεξοχήν κόστος ελέγχου και αποτελεί τη σύγχρονη

επιστημονική μέθοδο ελέγχου όλων των πτυχών της παραγωγικής διαδικασίας της εταιρείας.

### **1.5.5 ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ**

Κόστος αντικατάστασης είναι εκείνο που προκύπτει από την αποτίμηση των στοιχείων των πραγματικών ποσοτικών αναλώσεων ή των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή. Χρησιμοποιείται δε, για τον μακροχρόνιο υπολογισμό των διενεργούμενων αποσβέσεων των παγίων στοιχείων και αποτελεί τον καταλληλότερο κοστολογικό τύπο για την ορθή στατική απεικόνιση της πραγματικής περιουσιακής κατάστασης.

### **1.5.6 ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΟ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟ (ΑΜΕΣΑ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ)**

Άμεσο κόστος καλούμε εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία που επιβαρύνουν συνολικά και χωρίς μερισμό το κέντρο ή το φορέα κόστους, και το διακρίνουμε σε δύο κατηγορίες: στο άμεσο μεταβλητό κόστος, που περιλαμβάνει μόνο μεταβλητά στοιχεία, και στο πλήρες άμεσο κόστος, που περιλαμβάνει όλα τα άμεσα στοιχεία, σταθερά και μεταβλητά.

Έμμεσο κόστος είναι αυτό που πραγματοποιείται ταυτόχρονα για περισσότερους του ενός φορείς ή κέντρα κόστους. Είναι κατά κανόνα σταθερό ή ημιμεταβλητό και επιβαρύνει τα κέντρα ή φορείς κόστους έπειτα από μερισμό που γίνεται με τη χρήση κατάλληλων κριτηρίων

Άμεσα έξοδα είναι εκείνα που αναλώθηκαν απευθείας για μια συγκεκριμένη θέση κόστους και την επιβαρύνουν άμεσα, χωρίς προηγούμενο μερισμό. Αντίθετα, έμμεσα έξοδα είναι τα αναλωθέντα για περισσότερες θέσεις κόστους και η επιβάρυνση κάθε θέσεως γίνεται μετά από σχετικό μερισμό.

### **1.5.7 ΚΟΣΤΟΣ ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ (ΣΤΑΘΕΡΑ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ ΕΞΟΔΑ)**

Σταθερό κόστος είναι αυτό που δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές στον όγκο της παραγωγικής διαδικασίας της λειτουργικής μονάδας στην οποία αναφέρεται (π.χ. αποσβέσεις, ενοίκιο κ.α.). Διακρίνεται δε, σε δύο υποκατηγορίες, το βασικό σταθερό και το βραχυχρόνιο σταθερό ή τρέχουσας μορφής. Η πρώτη υποκατηγορία αποτελείται από στοιχεία που δεν είναι δυνατή η βραχυχρόνια μείωση τους, χωρίς ουσιώδη βλάβη του δυναμικού της οικονομικής μονάδας και της ικανότητας της να επιδιώκει την πραγματοποίηση των μακροχρόνιων στόχων της, ενώ στη δεύτερη το ύψος του κόστους παραμένει για περίοδο, συνήθως, ενός έτους αμετάβλητο.

Μεταβλητό κόστος είναι αυτό που επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου της παραγωγικής δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας (π.χ., ημερομίσθια και αξία πρώτων και βοηθητικών υλών). Το διακρίνουμε σε τρεις υποκατηγορίες: το αύξον μεταβλητό, που μεταβάλλεται με ρυθμό μεγαλύτερο του ρυθμού μεταβολής της απασχολήσεως, το φθίνον μεταβλητό, που μεταβάλλεται με μικρότερο ρυθμό, και το αναλογικό μεταβλητό κόστος, που μεταβάλλεται με τον ίδιο ρυθμό που μεταβάλλεται η απασχόληση.

### **1.5.8 ΚΟΣΤΟΣ ΟΡΙΑΚΟ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΙΚΟ**

Οριακό κόστος καλούμε εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή η απασχόληση κατά μία μονάδα, ή εκείνο που εξοικονομείται από τη μείωση της παραγωγής ή της απασχολήσεως κατά μία μονάδα, και αποτελείται κατά βάση από μεταβλητά στοιχεία.

Διαφορικό κόστος είναι αυτό που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή απασχόληση κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής ή εκείνο που εξοικονομείται από τη μείωση της παραγωγής ή απασχόλησης, κατά ορισμένη ποσότητα.



### **1.5.9 ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΑΙ ΑΓΟΡΑΝΟΜΙΚΟ**

Υπολογιστικό κόστος ή κόστος ευκαιρίας, είναι αυτό που δεν παίρνει μορφή χρηματικής εκροής, όπως γίνεται με το ιστορικό κόστος, και η μέτρηση των στοιχείων του στηρίζεται σε υπολογισμούς, (π.χ., η αμοιβή του επιχειρηματία).

Αγορανομικό κόστος είναι η εξειδικευμένη εκείνη μορφή του κόστους το οποίο διαμορφώνεται με βάση τις αγορανομικές διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά. Σήμερα, με το σύστημα της ελεύθερης αγοράς, το αγορανομικό κόστος δεν χρησιμοποιείται.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται διεξοδικά οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής, που εμφανίζονται στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, καθώς επίσης η χρήση και η λειτουργία τους.

### **2.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90 «ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ»**

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται για την μεταφορά στην αναλυτική λογιστική των αρχικών αποθεμάτων (ομάδα 2), των αγορών αποθεμάτων (ομάδα 2), των οργανικών εξόδων κατ' είδος (ομάδα 6), των οργανικών εσόδων κατ' είδος (ομάδα 7), καθώς και των ανόργανων εξόδων, εσόδων και αποτελεσμάτων των λογαριασμών 81 - 85 (ομάδα 8) της Γενικής Λογιστικής.

Αυτοί είναι οι λογαριασμοί που περιλαμβάνουν τα πρώτα στοιχεία, τα οποία επεξεργάζεται η Αναλυτική Λογιστική, για τον προσδιορισμό του κόστους και των αποτελεσμάτων. Η μεταφορά στην αναλυτική λογιστική, επιτυγχάνεται χωρίς να υπάρξει κάποια αλλαγή στους αντίστοιχους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής (χρεωπίστωση). Αυτό γίνεται με την βοήθεια των διάμεσων – αντικριζόμενων λογαριασμών, οι οποίοι αποτελούν την γέφυρα, μέσω της οποίας γίνεται η μεταφορά και αποφεύγεται οποιαδήποτε αλλαγή στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής, κατά την επεξεργασία τους από την Αναλυτική.

Όπως προαναφέρθηκε, οι λογαριασμοί αυτοί καλούνται διάμεσοι, γιατί παρεμβάλλονται μεταξύ της Αναλυτικής και της Γενικής Λογιστικής και αντικριζόμενοι, επειδή αντικρίζουν απόλυτα τους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της Γενικής Λογιστικής.

Από τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι το μέγεθος των λογαριασμών της αναλυτικής και της γενικής λογιστικής, έχουν λογιστική ισότητα και αντιστοιχία κατά την καταχώρηση τους, από την γενική στην

αναλυτική λογιστική. Αυτό δεν ισχύει απόλυτα, γιατί παραβιάζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Δεν είναι απαραίτητο όλα τα ποσά των αποθεμάτων, των εξόδων, των εσόδων και των αποτελεσμάτων, που έχουν καταχωρηθεί στην Γενική Λογιστική να μεταφέρονται στην Αναλυτική Λογιστική, π.χ. έξοδα όπως Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., ή ασφάλειες που έχουν καταχωρηθεί στην Γενική Λογιστική, μπορεί να αφορούν προγενέστερη, ή και μεταγενέστερη περίοδο. Στην Αναλυτική Λογιστική όμως, πρέπει να φέρουμε το ποσό που αναφέρεται στο διάστημα που κοστολογούμε.

2. Στην Αναλυτική Λογιστική, είναι δυνατόν να καταχωρούνται δαπάνες ή έσοδα που δεν έχουν καταχωρηθεί στην Γενική, ή έχουν καταχωρηθεί με άλλα ποσά. Αυτό μπορεί να συμβαίνει κυρίως, λόγω της διαφοράς της περιόδου λογισμού στην γενική λογιστική, σε σχέση με την περίοδο κοστολόγησής στην αναλυτική και τέλος,

3. Αυτό μπορεί να συμβαίνει λόγω υπολογιστικών εξόδων και εσόδων, τα οποία είναι δυνατόν να καταχωρούνται σε υπολογαριασμούς του 90, όπως π.χ. στον 90.09. Τα υπολογιστικά έξοδα και έσοδα δεν καταχωρούνται στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής, επειδή δεν αντιπροσωπεύουν πραγματικές χρηματικές εκροές ή εισροές. Είναι όμως δυνατόν να καταχωρούνται στην Αναλυτική, προκειμένου να εκτιμούνται ορθά τα αναλυτικά αποτελέσματα.

### **2.1.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 90**

Η ανάπτυξη των υπολογαριασμών του λογαριασμού 90, γίνεται με τρόπο τέτοιο, ώστε στο τέλος της χρήσης, το υπόλοιπο καθενός υπολογαριασμού του λογαριασμού 90, να είναι ίσο αλλά αντίθετο με το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού της γενικής λογιστικής, τον οποίο αντικρίζει. Δηλαδή, τα χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα των ομάδων 2, 6, 7, και των λογαριασμών 81 - 85 της ομάδας 8 της Γενικής Λογιστικής, πρέπει να είναι ίσα και να αντικρίζονται με τα πιστωτικά ή χρεωστικά υπόλοιπα των αντίστοιχων υπολογαριασμών του λογαριασμού 90.

Κατά την διάρκεια της χρήσεως, υπάρχει περίπτωση να υπάρχουν διαφορές μεταξύ των υπολοίπων των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής και των υπολογαριασμών της Αναλυτικής και οι οποίες να εμφανίζουν ποσά που έχουν καταχωρηθεί στην πρώτη, αλλά δεν έχουν μεταφερθεί ακόμα στην δεύτερη.

Η ανάπτυξη των υπολογαριασμών του λογαριασμού 90, στους οποίους καταχωρούνται τα δεδομένα των ομάδων 2, 6, 7 και 8 (λογαριασμοί 81 - 85), γίνεται έτσι, ώστε να έχουν το τελευταίο τους ψηφίο ίδιο με το τελευταίο ψηφίο του αντίστοιχου πρωτοβάθμιου λογαριασμού της Γενικής Λογιστικής.

### **2.1.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90.01 «Αρχικά αποθέματα λογισμένα»**

Ο λογαριασμός 90.01 «Αρχικά αποθέματα λογισμένα» και υπολογαριασμοί του, **πιστώνονται** στην αρχή της χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ» και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του, με την αξία των αρχικών αποθεμάτων. Στο τέλος της χρήσης, **χρεώνεται** με πίστωση των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής, που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

### **2.1.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90.02 «Αγορές λογισμένες»**

Ο λογαριασμός και οι υπολογαριασμοί του, **πιστώνονται** με το κόστος των αγορών, όπως αυτό διαμορφώνεται και καταχωρείται στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής, είτε με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεμάτων του 94, είτε με χρέωση του λογαριασμού 91.02 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)», στην περίπτωση που παραλαμβάνονται αγαθά που αγοράστηκαν, χωρίς να έχουν παραληφθεί τα οικεία δικαιολογητικά.

Στο τέλος της χρήσης, ο λογαριασμός **χρεώνεται** με πίστωση των λογαριασμών της Αναλυτικής, που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

#### **2.1.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90.06 «ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ»**

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα κατ' είδος οργανικά έξοδα, τα οποία έχουν προηγουμένως καταχωριθεί στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6. Ο λογαριασμός και οι υπολογαριασμοί του, **χρεώνονται** με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 92 «ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ» (ή, ανάλογα, του 91.05 ή 91.01), με τις μειώσεις κονδυλίων εξόδων από διορθωτικές εγγραφές, που καταχωρήθηκαν στην Ομάδα 6 και στο τέλος της χρήσης, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα. **Πιστώνονται** δε, με χρέωση: α) των αρμοδίων υπολογαριασμών του 92, για τη μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των οργανικών εξόδων της Ομάδας 6 και τη διαμόρφωση του λειτουργικού κόστους, β) των υπολογαριασμών 91.00 «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά» και 91.01 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα», όταν γίνεται ανακατάταξη ή προομαδοποίηση οργανικών εξόδων κατ' είδος, πριν τη μεταφορά τους στο λογαριασμό 92, γ) του δευτεροβάθμιου 91.05 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό», με τα έξοδα της Ομάδας 6, για τα οποία κατά τη στιγμή της μεταφοράς τους, δεν έχει καθοριστεί η θέση κόστους που πρέπει να επιβαρύνει, δ) του υπολογαριασμού 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα, (προϋπολογιστικά)», ε) του πρωτοβάθμιου 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ», όταν πρόκειται για άμεσα στοιχεία κόστους, στην περίπτωση που επιτρέπεται και κρίνεται σκόπιμο να μην περάσουν προηγουμένως από τον 92, στ) του υπολογαριασμού 97.02.02 «Διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα», και τέλος ζ) του υπολογαριασμού 97.02.05 «διαφορές πραγματικών – κοστολογημένων εξόδων».

#### **2.1.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα»**

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατ' είδος οργανικά έσοδα, τα οποία προηγουμένως καταχωρήθηκαν στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 7. Ο λογαριασμός και οι υπολογαριασμοί του,

**χρεώνονται** με πίστωση των υπολογαριασμών 96.00 - 96.19, και 96.22, α) για τη μεταφορά σε αυτούς, των οργανικών εσόδων κατ' είδος της Ομάδας 7, β) για την προομαδοποίηση ή ανακατάταξη των οργανικών εσόδων, που γίνεται πριν από τη μεταφορά των εσόδων στους οικείους υπολογαριασμούς του 96, γ) όταν τα κατ' είδος οργανικά έσοδα ενσωματώνονται προηγούμενα στην αναλυτική λογιστική, είτε στους οικείους υπολογαριασμούς του 96, είτε στους υπολογαριασμούς του 91.06, με υπολογιστικές τιμές και δ) όταν προκύπτουν διαφορές μεταξύ πραγματοποιημένων και λογισμένων εσόδων, μετά τη μεταφορά των εσόδων στην αναλυτική λογιστική και των προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων. **Πιστώνονται** δε, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 96, με τις μειώσεις κονδυλίων εσόδων από επιστροφές ή εκπτώσεις πωλήσεων, καθώς και στο τέλος της χρήσης, με χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

#### **2.1.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα»**

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται περιληπτικά τα κονδύλια των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της Ομάδας 8, τα οποία καταχωρήθηκαν προηγουμένως στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας αυτής. Ο λογαριασμός και οι υπολογαριασμοί του **χρεώνονται** με πίστωση: α) του λογαριασμού 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης», για τη μεταφορά των έκτακτων και ανόργανων εσόδων, έκτακτων κερδών, εσόδων προηγούμενων χρήσεων και των εσόδων από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, των λογαριασμών 81 – 85 της Γενικής Λογιστικής, και β) του λογαριασμού 91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», όταν προηγείται η ενσωμάτωση των παραπάνω αποτελεσμάτων στην αναλυτική λογιστική με υπολογιστικές τιμές, πριν λογιστικοποιηθούν και καταχωρηθούν στους οικείους υπολογαριασμούς της ομάδας 8. **Πιστώνονται** τέλος, με χρέωση: α) του λογαριασμού 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης», για τη μεταφορά των έκτακτων και ανόργανων εξόδων, έκτακτων ζημιών, εξόδων προηγούμενων χρήσεων, των προβλέψεων και των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων, επίσης, των λογαριασμών 81 – 85 της Γενικής Λογιστικής, και

β) του λογαριασμού 91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», όταν προηγείται η ενσωμάτωση των παραπάνω αποτελεσμάτων στην αναλυτική λογιστική, πριν λογιστικοποιηθούν και καταχωρηθούν στους οικείους υπολογαριασμούς της ομάδας 8.

#### **2.1.7 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90.09 «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα»**

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα υπολογιστικά έξοδα, τα οποία εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική και οι διαφορές εξόδων που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική, χωρίς να έχει προηγηθεί η καταχώρηση τους στη γενική. Ο λογαριασμός χρησιμοποιείται όταν η επιχείρηση δεν επιθυμεί τη χρήση του λογαριασμού 97 για την παραπάνω ένταξη των διαφορών εξόδων και των υπολογιστικών εξόδων. **Χρεώνεται** μεν, στο τέλος της χρήσης, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα και **πιστώνεται** με χρέωση των λογαριασμών 91.00, 91.01 και 91.05 κατά την ενσωμάτωση, π.χ. των υπολογιστικών εξόδων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως εξόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη, και του λογαριασμού 92 «ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ», κατά την ενσωμάτωση των ίδιων παραπάνω υπολογιστικών εξόδων στο λειτουργικό κόστους, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξη τους.

#### **2.1.8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90.10 «Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα»**

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα υπολογιστικά έσοδα, δηλαδή τα έσοδα που δεν εμφανίζονται στη γενική λογιστική, τα οποία και καταχωρούνται στην αναλυτική. Ο λογαριασμός χρησιμοποιείται όταν η επιχείρηση δεν επιθυμεί τη χρήση του λογαριασμού 97 για την καταχώρηση των υπολογιστικών εσόδων και **χρεώνεται** με πίστωση: α) του 91.02 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα», κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως ή ομαδοποίησεως εσόδων, και β) των 96.00 – 96.16 ή 96.22 κατά την

ενσωμάτωση των εσόδων αυτών απευθείας στους λογαριασμούς των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων. **Πιστώνεται** δε, με χρέωση στο τέλος της χρήσης, των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.



## **2.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91 «ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ»**

Ο λογαριασμός 91 λειτουργεί σαν διάμεσος, μεταξύ του λογαριασμού 90 και των λοιπών λογαριασμών της Αναλυτικής. Στο τέλος της χρήσεως, πριν ολοκληρωθεί ο προσδιορισμός των ολικών αναλυτικών αποτελεσμάτων, ο λογαριασμός 91 πρέπει να είναι εξισωμένος. Η ανάπτυξη και το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του 91, γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας, που προκύπτουν από την κοστολογική τους οργάνωση.

Ο λογαριασμός 91 και οι υπολογαριασμοί του εξυπηρετούν τους εξής βασικούς σκοπούς:

1. Την κατάταξη των εξόδων, ή ορισμένων εξόδων, κατά τρόπο διαφορετικό από εκείνον της ομάδας 6, και από εκείνον της κατατάξεώς τους μέσα στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους του 92 και του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων του 93. Με την ανακατάταξη αυτή εξυπηρετούνται ειδικές ανάγκες, όπως: α) Ο διαχωρισμός των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά, για την εφαρμογή του συστήματος της ορθολογικής επιβαρύνσεως του κόστους, και β) Η δημιουργία ενδιάμεσων θέσεων λειτουργικού κόστους, κάτω από τον λογαριασμό 91.01, ή και από άλλους κενούς δευτεροβάθμιους. Στις ενδιάμεσες αυτές θέσεις, συγκεντρώνονται και ομαδοποιούνται ορισμένα έξοδα της ομάδας 6, για την άντληση χρήσιμων πληροφοριών, ή για την αποτελεσματική διευκόλυνση της σωστής κατανομής τους στις κανονικές θέσεις λειτουργικού κόστους του 92. Τέτοια έξοδα είναι π.χ., α) τα έξοδα κινήσεως της επιχειρήσεως, β) τα έξοδα λειτουργίας εστιατορίου, όταν σε αυτό σιτίζεται το σύνολο του προσωπικού της επιχειρήσεως, γ) το κόστος λειτουργίας της υπηρεσίας προμηθειών, όταν η επιχείρηση είναι μικτή, δ) τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευών ιδιόκτητου πολυώροφου κτιρίου, προκειμένου να κατανεμηθούν στις υπηρεσίες που στεγάζονται, με βάση τον κυβισμό ή την επιφάνεια, ε) τα έξοδα λειτουργίας και συντηρήσεως φωτεινών επιγραφών κτλ.

2. Την ανακατάταξη των εσόδων της ομάδας 7, ή ορισμένων εξ' αυτών εσόδων, κατά κάποιο τρόπο διαφορετικό από εκείνον που κατατάσσονται στην ομάδα αυτή και στον λογαριασμό 96, προκειμένου να αντληθούν ορισμένες πληροφορίες.

3. Την αποτελεσματική διευκόλυνση της ταυτόχρονης ενημερώσεως των λογαριασμών της Ομάδας 6 και των λογαριασμών του λειτουργικού κόστους του 92.

4. Την εξασφάλιση των προϋποθέσεων λειτουργίας συστήματος προσδιορισμού του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών, κατ' είδος, αποτελεσμάτων βραχυχρονίως (μηνιαίως κλπ.).

### **2.2.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.00 «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά»**

Όταν εφαρμόζεται η τεχνική της ορθολογικής επιβαρύνσεως του κόστους, είναι απαραίτητος ο διαχωρισμός των εξόδων (του κόστους) σε σταθερά και μεταβλητά. Με το σύστημα της ορθολογικής επιβαρύνσεως, το σταθερό κόστος κοστολογείται με βάση τη σχέση πραγματικής και κανονικής απασχολήσεως. Σκοπός του συστήματος αυτού, είναι η ομοιόμορφη κατανομή του σταθερού κόστους και η εξουδετέρωση των διακυμάνσεων του, οι οποίες οφείλονται στις μεταβολές του όγκου απασχολήσεως.

Σταθερά έξοδα (σταθερό κόστος), είναι εκείνα που δεν επηρεάζονται από τις μεταβολές του επιπέδου (του όγκου) της παραγωγικής δραστηριότητας (π.χ. αποδοχές βασικού έμμισθου προσωπικού, αποσβέσεις, ενοίκια, δημοτικοί φόροι, τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, ασφάλιστρα του εργοστασίου κ.λ.π.). Ο χαρακτηρισμός ενός εξόδου, ως σταθερού ή μεταβλητού, δεν εξαρτάται από το είδος (τη φύση) του, αλλά από τις συνθήκες αναλώσεως του. Οι διαφορές που προκύπτουν (δηλαδή, το τμήμα των σταθερών εξόδων που αναλογεί στη μείωση της παραγωγής), δεν βαρύνουν το κόστος, αλλά μεταφέρονται στο λογαριασμό 97 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ» (μέσω του 92). Δηλαδή, τα έξοδα της Ομάδας 6, με πίστωση του 90.06, καταχωρούνται στη **χρέωση** του 91.00, διαχωρισμένα σε σταθερά και μεταβλητά. Στη συνέχεια, με **πίστωση** του 91.00, μεταφέρονται στις θέσεις κόστους του 92, από τον οποίο, το τμήμα των σταθερών εξόδων που αναλογεί στη μειωμένη παραγωγική δραστηριότητα (με πίστωση σχετικών αντίθετων υπολογαριασμών), μεταφέρεται στο

λογαριασμό 97 (στον 97.10.06 «Διαφορές από διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως»). Η παρεμβολή του λογαριασμού 92 είναι απαραίτητη, αφενός για τον προσδιορισμό του συνολικού λειτουργικού κόστους κάθε τμήματος και αφετέρου, για να υπάρχει συμφωνία μεταξύ του λογαριασμού 92 και του συνόλου των λογαριασμών της Ομάδας 6, [δεδομένου ότι όλα τα λειτουργικά έξοδα καταχωρούνται κατ' είδος στην Ομάδα 6 και μεταφέρονται από αυτή, στο λογαριασμό 92, εντασσόμενα κατά προορισμό (θέση κόστους)]. Βεβαίως, η συμφωνία αυτή δεν είναι στα συνολικά αθροίσματα, γιατί στους υπολογαριασμούς του 92 μεταφέρονται και αναλώσεις υλικών, από τους υπολογαριασμούς του 94 (μερίδες αποθήκης).

### **2.2.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.01 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα»**

Ο λογαριασμός αυτός, χρησιμοποιείται όταν επιθυμούμε να ομαδοποιήσουμε τα κατ' είδος έξοδα, προκειμένου να έχουμε χρήσιμες πληροφορίες, που δεν είναι δυνατό να αντλούνται από τους λογαριασμούς των εξόδων της Ομάδας 6, του λειτουργικού κόστους (υπολογαριασμοί του 92) ή του κόστους των τελικών φορέων (υπολογαριασμοί του 93). Δημιουργούνται, δηλαδή, στο λογαριασμό αυτόν, τρόπον τινά ενδιάμεσες θέσεις κόστους, και στη συνέχεια το ομαδοποιημένο σε αυτούς κόστος επιρρίπτεται στο κόστος των λειτουργικών θέσεων κόστους (υπολογαριασμοί του 92).

Με τη χρήση του παρόντος λογαριασμού:

1. Διευκολύνεται η επιβάρυνση του κόστους ενός τμήματος, μιας λειτουργίας ή ενός φορέα, με ομαδοποιημένα έξοδα βοηθητικών υπηρεσιών, όταν οι τελευταίες δεν παράγουν ομοιογενές έργο. Στις περιπτώσεις αυτές (π.χ. του γραφείου κινήσεως οχημάτων) προομαδοποιείται το μέρος εκείνο των εξόδων, με το οποίο παράγεται ομοιογενές έργο που είναι δυνατό να μετράται και προσδιορίζεται το κόστος της μονάδας του (π.χ. χιλιόμετρο κινήσεως επιβατικών οχημάτων). Με βάση τις μονάδες που απορροφούνται, (π.χ. από τα τμήματα ή τις λειτουργίες), γίνεται η επιβάρυνση του κόστους

τους με τα ομαδοποιημένα έξοδα της βοηθητικής υπηρεσίας (π.χ. γραφείου κινήσεως οχημάτων).

2. Επιτυγχάνεται ο λογιστικός προσδιορισμός του κόστους μιας εξειδικευμένης παραγγελίας, δυνατότητα που ενδεχομένως να μην παρέχεται από την οργάνωση προσδιορισμού του λειτουργικού κόστους.

3. Επιτυγχάνεται ο προσδιορισμός ενός τύπου κόστους, που εξυπηρετεί ένα συγκεκριμένο σκοπό, π.χ. το αγορανομικό κόστος, το διαφορικό κόστος, κ.α.

4. Επιτυγχάνεται η παρακολούθηση του κόστους εξειδικευμένων δραστηριοτήτων συγκεκριμένων φορέων ευθύνης, όταν οι δραστηριότητες αυτές, δεν εντάσσονται στη διοικητική και οργανωτική διάρθρωση της επιχειρήσεως.

Ως χαρακτηριστικές περιπτώσεις χρησιμοποίησε του παρόντος λογαριασμού, αναφέρουμε την ομαδοποίηση: α) του κόστους των επιβατικών αυτοκινήτων (με ανάλυση κατά αυτοκίνητο και είδος εξόδου), β) του κόστους των φορτηγών αυτοκινήτων (με ανάλυση κατά αυτοκίνητο και είδος εξόδου) και τέλος, γ) του κόστους λειτουργίας των φωτεινών επιγραφών (με ανάλυση κατά φωτεινή επιγραφή ή διαφημιζόμενο προϊόν και κατ' είδος εξόδου).

### **2.2.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.05 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό»**

Ως γνωστόν, η μέθοδος της ταυτόχρονης μηχανογραφικής ενημέρωσης των δύο τομέων της Λογιστικής είναι πλεονεκτικότερη, από όλες τις απόψεις και πραγματοποιείται πολύ άνετα. Η ταυτόχρονη αυτή ενημέρωση γίνεται επιτακτική για τα έξοδα της Ομάδας 6, δεδομένου ότι είναι υποχρεωτικό η κοστολογική τύχη τους, (δηλ. η θέση του λειτουργικού κόστους που πρέπει κάθε έξοδο να επιβαρύνει), να καθορίζεται κατά την καταχώριση τους στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας αυτής, με την αναγραφή των κωδικών των οικείων υπολογαριασμών του 92. Η άνετη εφαρμογή του χειρισμού αυτού εξασφαλίζεται με τη χρήση του λογαριασμού 91.05, που λειτουργεί σαν διάμεσος και στον οποίο καταχωρούνται προσωρινά (με πίστωση του 90.06), όσα έξοδα δεν είναι δυνατόν (για διάφορους λόγους) να ενταχθούν στις θέσεις κόστους του 92. Στη συνέχεια, για να καθορισθούν οι θέσεις λειτουργικού

κόστους, που πρέπει να επιβαρυνθούν με τα έξοδα αυτά, γίνεται η μεταφορά τους από τον λογαριασμό 91.05, στην χρέωση των αρμόδιων υπολογαριασμών του 92.

Ο λογαριασμός **χρεώνεται** πάντα με πίστωση του 90.06, ή κατά περίπτωση του 91.06 και **πιστώνεται** με χρέωση, κυρίως του λογαριασμού 92 και ενδεχομένως του 91, 94 και 97.

#### **2.2.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ 91.02, 91.06, 91.07, 91.08, 91.09 και 91.10**

Οι λογαριασμοί 91.02, 91.06, 91.07 και 91.08, εξυπηρετούν αποκλειστικά τις ανάγκες της λογιστικής των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, γιατί με τη χρήση τους αντιμετωπίζεται ο ετεροχρονισμός, ανάμεσα στην περίοδο πραγματοποίησεως των εξόδων, εσόδων, αποτελεσμάτων και αγορών των ομάδων 2, 6, 7 και 8 και στην περίοδο λογιστικοποίησεως τους στη γενική λογιστική (π.χ. δώρα εορτών και επίδομα αδείας, προμήθειες αγορών και πωλήσεων ετήσιου τζίρου, τόκοι δανείων, υπηρεσίες Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε. κ.λ.π.). Με τη χρήση των λογαριασμών αυτών, εξασφαλίζονται οι προϋποθέσεις της άνετης εφαρμογής του συστήματος προσδιορισμού του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών, κατ' είδος, αποτελεσμάτων βραχυχρονίως (μηνιαίως), γιατί με χρεοπίστωση των λογαριασμών 91.02, 91.06, 91.07 και 91.08, γίνεται η αναγκαία χρονική τακτοποίηση των αγορών, των εξόδων και των εσόδων, μόνο στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής (δηλ. στους υπολογαριασμούς των 92, 94, 96 και 98.99), στους οποίους καταχωρούνται ποσά, που αφενός μεν έχουν πραγματοποιηθεί και αφορούν τη βραχύχρονη περίοδο, αφετέρου δε, δεν έχουν ακόμη καταχωρισθεί στους αρμόδιους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.

##### **2.2.4.α ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.02 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)»**

Ο λογαριασμός αυτός λειτουργεί ως εξής:

**Χρεώνεται** με πίστωση του 90.02 «Αγορές λογισμένες» με την πραγματική αξία των αγορασμένων αποθεμάτων, μόλις τα σχετικά παραστατικά αξίας περιέλθουν στην επιχείρηση. Τυχούσες διαφορές προϋπολογιστικής - πραγματικής αξίας των αγορασμένων αποθεμάτων μεταφέρονται, είτε στους υπολογαριασμούς αποθεμάτων του 94, όταν αυτό κρίνεται σκόπιμο και είναι εφικτό, είτε στο λογαριασμό 97.02.06 «Διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών», με χρέωση ή πίστωση του 91.02.

**Πιστώνεται** με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 94 «Αποθέματα», με προϋπολογιστικές τιμές για τα αποθέματα που παραλαμβάνονται, χωρίς να συνοδεύονται από σχετικά παραστατικά.

#### **2.2.4.β ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»**

Ο λογαριασμός αυτός λειτουργεί ως εξής:

**Χρεώνεται**, σχεδόν πάντα, με πίστωση του 90.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα», όταν τα προϋπολογιστικά έξοδα οριστικοποιούνται στη γενική λογιστική και μεταφέρονται στην αναλυτική. Τυχούσες διαφορές προϋπολογισμένων - πραγματοποιημένων εξόδων μεταφέρονται, είτε στους λογαριασμούς του κόστους (92, 93), όταν είναι δυνατή η επανακοστολόγησή τους, είτε στο λογαριασμό 97.02.05 «Διαφορές πραγματικών - κοστολογημένων εξόδων», με χρέωση ή πίστωση του 91.06.

**Πιστώνεται** με χρέωση των λογαριασμών:

- 91.00, 91.01 και 91.05 ή άλλου υπολογαριασμού του 91, της ίδιας φύσεως, όταν πρόκειται να γίνει ανακατάταξη των προϋπολογιστικών εξόδων.
- 92 «ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ», όταν τα κονδύλια προϋπολογιστικών εξόδων καταχωρούνται απευθείας, στη χρέωση των λογαριασμών του λειτουργικού κόστους.
- 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ», όταν πρόκειται για άμεσα στοιχεία κόστους που μπορούν να επιβαρύνουν το λογαριασμό αυτό.

#### **2.2.4.γ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»**

Ο λογαριασμός λειτουργεί ως εξής:

**Χρεώνεται** με πίστωση των λογαριασμών: α) 91.02 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα», όταν τα κονδύλια των προϋπολογιστικών εσόδων πρόκειται να υποστούν ανακατάταξη, πριν από τη μεταφορά τους στον 96, β) 96 «ΕΣΟΔΑ ΜΕΙΚΤΑ – ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ», όταν τα κονδύλια των προϋπολογιστικών εσόδων μεταφέρονται, απευθείας, στους οικείους υπολογαριασμούς των μεικτών αποτελεσμάτων, γ) 97.03 «Διαφορές πραγματοποιημένων - λογισμένων εσόδων», με τις τυχόν διαφορές προϋπολογισμένων - πραγματοποιημένων εσόδων.

**Πιστώνεται**, σχεδόν πάντα, με χρέωση του 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα», όταν τα προϋπολογιστικά έσοδα οριστικοποιούνται και τα σχετικά κονδύλια μεταφέρονται από τη γενική στην αναλυτική λογιστική. Τυχούσες διαφορές προϋπολογισμένων - πραγματοποιημένων εσόδων, μεταφέρονται είτε στους λογαριασμούς των μεικτών αποτελεσμάτων (96.22), όταν η μεταφορά αυτή είναι δυνατή, είτε στο λογαριασμό 97.03, με χρέωση ή πίστωση του 91.07.

#### **2.2.4.δ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»**

Ο λογαριασμός λειτουργεί ως εξής:

Με τα κονδύλια των έκτακτων και ανόργανων εξόδων, εσόδων και αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία κατά το χρόνο προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, δεν έχουν λογιστικοποιηθεί στη γενική λογιστική. Μετά την οριστικοποίηση και καταχώρηση των εξόδων, εσόδων και αποτελεσμάτων στους λογαριασμούς της ομάδας 8 χρεώνεται ή πιστώνεται ο λογαριασμός 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα» με **πίστωση** ή **χρέωση** του 91.08. Τυχούσες διαφορές προϋπολογισμένων - πραγματοποιημένων αποτελεσμάτων των λογαριασμών

της ομάδας 8, μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», με χρέωση ή πίστωση του 91.08.

**2.2.4.ε ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.09 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα»**

Επιτρέπεται, τα έσοδα της Ομάδας 7, ή ορισμένα από αυτά, με χρέωση του 90.07, να καταχωρούνται προσωρινά στην πίστωση του λογαριασμού 91.09, καταταγμένα με τρόπο διαφορετικό, από εκείνον που κατατάσσονται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7, της Γενικής Λογιστικής και από εκείνον, 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, τη συγκέντρωση συγκριτικών στατιστικών στοιχείων και γενικότερα, για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Οι ακόλουθες ενδεικτικές πληροφορίες είναι δυνατό να εξασφαλίζονται με την ανακατάταξη των εσόδων στο λογαριασμό 91.09, όταν οι οικείοι υπολογαριασμοί του 96 απεικονίζουν τα έσοδα, κατά κλάδο εκμεταλλεύσεως και είδος:

- Πωλήσεις ή έσοδα, κατά περιοχή ευθύνης και είδος.
- Πωλήσεις ή έσοδα, κατά κλιμάκιο κύκλου εργασιών και πελάτη.
- Πωλήσεις ή έσοδα, κατά τρόπο διακανονισμού της αξίας τους (όπως π.χ. πωλήσεις μετρητοίς, έναντι συναλλαγματικών ή σε ανοικτό λογαριασμό).
- Πωλήσεις ή έσοδα, ανάλογα με το ποσοστό του μεικτού κέρδους που πραγματοποιείται, ή κατά υπεύθυνο.

Ο λογαριασμός 91.09 λειτουργεί σαν διάμεσος. Δηλαδή, αμέσως μετά την κατάταξη των εσόδων στους υπολογαριασμούς του 91.09 κατά τον επιθυμητό τρόπο, με χρέωση του αντίθετου λογαριασμού 91.09.99 «Λογαριασμός μεταφοράς των εσόδων στο λογαριασμό 96», γίνεται η μεταφορά τους στους αρμόδιους υπολογαριασμούς του 96.



#### **2.2.4.στ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91.10 «Πρότυπες τιμές αγοράς παραληφθέντων αποθεμάτων»**

Κατά την ανάπτυξη της τεχνικής του πρότυπου κόστους, οι αποκλίσεις της πρότυπης τιμής αγοράς των αγοραζόμενων αποθεμάτων από την πραγματική τιμή τους, προσδιορίζονται κατά την πραγματοποίηση των αγορών και λογιστικοποιούνται μόνο στην Αναλυτική Λογιστική, κατά την ενημέρωση των λογαριασμών της. Δηλαδή, μετά την ενημέρωση των οικείων λογαριασμών αγορών της Ομάδας 2, με τις πραγματοποιούμενες κάθε φορά αγορές και με τις πραγματικές τιμές αγοράς, οι αγορές αυτές μεταφέρονται στην Αναλυτική Λογιστική, με πίστωση του λογαριασμού 90.02 «Αγορές λογισμένες» με τις πραγματικές τιμές αγοράς και χρέωση του 94 «Αποθέματα» και των υπολογαριασμών του με τις πρότυπες τιμές αγοράς. Οι δε διαφορές μεταξύ πραγματικών και πρότυπων τιμών καταχωρούνται στους αρμόδιους υπολογαριασμούς του 95 «ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ».

Για τα εισαγόμενα από το εξωτερικό είδη, μεσολαβούν συνήθως περί τις 6 - 8 ημέρες, μετά την παραλαβή τους, για να συγκεντρωθούν τα έξοδα διακανονισμού της αξίας, εκτελωνισμού και παραλαβής τους, οπότε και γίνεται η μεταφορά της ολοκληρωμένης πλέον αξίας κτήσεως, από τους υπολογαριασμούς του 32 «ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ», στους αρμόδιους υπολογαριασμούς της Ομάδας 2.

## **2.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92 «ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ»**

Ο λογαριασμός 92 αναλύεται στους εξής πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους συγκεντρώνεται, προσδιορίζεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών της οικονομικής μονάδας:

- 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

Στις άνω πέντε πρωταρχικές θέσεις κόστους και στις υποδιαίρεσεις τους, μεταφέρονται και συγκεντρώνονται κατά προορισμό, όλα τα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής.

Υπογραμμίζονται τα εξής ειδικά θέματα:

1. Οι τόκοι και τα συναφή έξοδα που συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 65 (της Γενικής Λογιστικής) μεταφέρονται, στο σύνολο τους, στο λογαριασμό 92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας», δίχως καμία επιβάρυνση των θέσεων κόστους των άλλων λειτουργιών. Δηλαδή, το λειτουργικό κόστος των λογαριασμών 92.00, 92.01, 92.02 και 92.03, δεν περιλαμβάνει τόκους και συναφή έξοδα..

2. Επιτρέπεται, για τη λήψη ειδικών πληροφοριών από τη διοίκηση της επιχειρήσεως, να καταχωρούνται στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους του 92 (με πίστωση του λογαριασμού 97.00) και υπολογιστικά έξοδα, δηλαδή έξοδα που δεν αντιπροσωπεύουν χρηματική εκροή από την επιχείρηση και βασίζονται σε υπολογισμούς. Τέτοια έξοδα είναι π.χ., ο τόκος του ίδιου κεφαλαίου και οι αποσβέσεις που υπολογίζονται για πλήρως αποσβεσμένα, αλλά χρησιμοποιούμενα ακόμα, πάγια στοιχεία. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς των δευτεροβάθμιων 92.00, 92.01, 92.02, 92.03 και 92.04, οι οποίοι (υπολογαριασμοί) μεταφέρονται απευθείας στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως». Η μεταφορά αυτή γίνεται ιδιαίτερως και σε ιδιαίτερο υπολογαριασμό του 98.99 (τον 98.99.01.04), για να μη νοθεύεται το ιστορικό (πραγματικό)

λειτουργικό κόστος. Τονίζεται ιδιαίτερα, ότι σε καμιά περίπτωση δεν μεταφέρονται τέτοια έξοδα στο λογαριασμό 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ».

### **2.3.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής»**

Στο λογαριασμό 92.00, συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας παραγωγής, το οποίο περιλαμβάνει, από όλα τα κατ' είδος έξοδα της Ομάδας 5 της Γενικής Λογιστικής, το μέρος του κάθε είδους εξόδου που αφορά τη λειτουργία αυτή, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα (του λογαριασμού 65), που συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 92.04, γιατί δεν κοστολογούνται και συνεπώς, δεν βαρύνουν το κόστος κτήσεως των αποθεμάτων. Τονίζεται ότι όλα τα αποθέματα, είτε προέρχονται από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή, είναι απαλλαγμένα από τόκους και συναφή έξοδα.

Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής (του λογαριασμού 92.00), εκτός από το παραπάνω μέρος των κατ' είδος εξόδων της ομάδας 6, περιλαμβάνει και αναλώσεις υλικών, ως εξής:

- Υποχρεωτικά και τις αναλώσεις υλικών που χρησιμοποιούνται για συντηρήσεις και επισκευές των παραγωγικών εγκαταστάσεων ή την κίνηση τους (π.χ. μαζούτ), καθώς και τις λοιπές παρόμοιες αναλώσεις που αφορούν στη λειτουργία παραγωγής και οι οποίες καταχωρούνται στη χρέωση ιδιαίτερων υπολογαριασμών των κύριων και βοηθητικών τμημάτων που τις απορροφούν, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεμάτων του 94.

- Προαιρετικά και τα αποθέματα των πρώτων και βοηθητικών υλών κ.λ.π., που εξάγονται από τις αποθήκες του 94 για βιομηχανοποίηση, με την αξία κτήσεως των οποίων, χρεώνονται ιδιαίτεροι υπολογαριασμοί των κύριων τμημάτων παραγωγής, ανεξάρτητοι από εκείνους των έμμεσων υλικών (συντηρήσεως, επισκευών κ.λ.π.). Δηλαδή, παρέχεται η ευχέρεια τα άμεσα υλικά (πρώτες και βοηθητικές ύλες, ημιτελή προϊόντα κ.α.), αντί να καταχωρούνται με πίστωση των υπολογαριασμών αποθεμάτων του 94 σε χρέωση των οικείων υπολογαριασμών κόστους παραγωγής του 93, να καταχωρούνται προηγουμένα στη χρέωση των τμημάτων παραγωγής του 92.00 (για καλύτερη εξυπηρέτηση των αναγκών της κοστολόγησεως κ.λ.π.)

και μετά, το ολοκληρωμένο αυτό κόστος να μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 93.

- Τα γενικά έξοδα αγορών, ή έξοδα (κόστος) προμηθειών, ή έξοδα (κόστος) εφοδιασμού, κατά το μέρος που αφορούν προμήθειες της λειτουργίας παραγωγής, συγκεντρώνονται σε βοηθητική θέση κόστους του 92.00 και βαρύνουν το κόστος της λειτουργίας παραγωγής και συνεπώς, το κόστος αποθεμάτων απογραφής και το κόστος πωληθέντων. Έτσι, δεν βαρύνονται με τέτοια έξοδα τα προερχόμενα από αγορές αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών, αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικών κ.λ.π., με τελικό αποτέλεσμα τη σωστή εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας και των κανόνων του ιστορικού κόστους.

### **2.3.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας»**

Στο λογαριασμό 92.01 συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας (δηλαδή, το κόστος λειτουργίας των διοικητικών υπηρεσιών της επιχείρησης, όπως Γενικής Διευθύνσεως, Γραμματείας, Νομικής Υπηρεσίας, Λογιστηρίου, Μηχανογραφήσεως, Προσωπικού κλπ.), το οποίο περιλαμβάνει, από όλα τα κατ' είδος έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής (εκτός του λογαριασμού 65), το μέρος που αφορά τη λειτουργία αυτή, καθώς και τις αναλώσεις υλικών (από τον 94) για επισκευές και συντηρήσεις των χώρων και εγκαταστάσεων των διοικητικών υπηρεσιών. Το κόστος αυτό τελικά μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως».

### **2.3.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92.02 «Έξοδα λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης»**

**Έρευνα** είναι η προσχεδιασμένη συστηματική αναζήτηση, με την οποία προσδοκάται η κατάκτηση νέων επιστημονικών ή τεχνολογικών μεθόδων και γνώσεων.

**Ανάπτυξη** είναι η αξιοποίηση των επιτευγμάτων της έρευνας και γενικώς των γνώσεων, μέσω της κατάρτισεως συγκεκριμένου σχεδίου ή

προγράμματος παραγωγής, νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων προϊόντων ή υπηρεσιών, ή νέων μεθόδων παραγωγικής διαδικασίας.

Ο λογαριασμός 92.02 τηρείται και δημιουργείται η αντίστοιχη θέση κόστους, μόνο εάν η επιχείρηση διαθέτει οργανωμένες υπηρεσίες, οι οποίες ασχολούνται συστηματικά και αποκλειστικά σε επιστημονικές - τεχνολογικές έρευνες, με τελικό στόχο:

- είτε την ανακάλυψη νέων προϊόντων ή την ουσιαστική βελτίωση των ήδη παραγόμενων, των οποίων η παραγωγή και πώληση αναμένεται ότι θα είναι επικερδής για την επιχείρηση.

- είτε την ανακάλυψη νέων μεθόδων παραγωγικής διαδικασίας ή την ουσιαστική βελτίωση των ήδη εφαρμοζόμενων μεθόδων, των οποίων η εφαρμογή αναμένεται ότι θα βελτιώσει ουσιαστικά το κόστος παραγωγής, ή θα βελτιωθεί αξιολογικά η ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων.

Όταν συντρέχουν τα όσα αναφέρθηκαν προηγούμενα, τότε τα έξοδα λειτουργίας των αντίστοιχων υπηρεσιών, καθώς και η αξία των αναλισκόμενων υλικών (για πειραματικές μελέτες, δοκιμές κ.λ.π.) συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 92.02 και από εκεί κατανέμονται στις εξής δύο κατηγορίες:

1. Στο μέρος που αντιστοιχεί σε πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως, γιατί αφορά δημιουργία ή τελειοποίηση δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας (διπλώματα ευρεσιτεχνίας για νέα ή ουσιαστικά βελτιωμένα προϊόντα, νέες μέθοδοι παραγωγής, πρότυπα ή σχέδια κ.λ.π.), το οποίο συγκεντρώνεται και διαμορφώνεται στο λογαριασμό 93.96 «Κόστος ιδιοπαραγωγής δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας», με βάση τα δεδομένα του οποίου χρεώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του 16.01 «Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας», με πίστωση του λογαριασμού 78 (τεκμαρτά έσοδα) και του υπολογαριασμού του 78.00.06.

2. Το υπόλοιπο μέρος των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως κάθε χρήσεως, δηλαδή εκείνο που δεν αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως, παραμένει στον λογαριασμό 92.02 και μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως»

#### **2.3.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως»**

Στο λογαριασμό 92.03 συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως (δηλαδή, τα έξοδα λειτουργίας των υπηρεσιών πωλήσεων, προωθήσεως πωλήσεων, των αποθηκών έτοιμων προϊόντων, καθώς και τα άμεσα έξοδα πωλήσεων), το οποίο περιλαμβάνει, από όλα τα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής (εκτός του λογαριασμού 65), το μέρος (του κάθε είδους εξόδου) που αφορά τις υπηρεσίες της λειτουργίας αυτής, καθώς και τις αναλώσεις υλικών (από τους υπολογαριασμούς του 94) που χρησιμοποιούνται για επισκευές και συντηρήσεις των χώρων και εγκαταστάσεων της. Από το κόστος αυτό της λειτουργίας διαθέσεως:

- Τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, που συγκεντρώνονται στον υπολογαριασμό 92.03.04, είναι διαμορφωτικά στοιχεία, των κατ' είδος μικτών αποτελεσμάτων και μεταφέρονται, τελικά, στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως».

- Τα γενικά έξοδα διαθέσεως (πωλήσεων) μεταφέρονται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως».

#### **2.3.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργικής»**

Στο λογαριασμό 92.04 μεταφέρονται τα ποσά του λογαριασμού 65 «Τόκοι και συναφή έξοδα», καθώς και των λογαριασμών 68.01, 64.10 και 64.12 (Προβλέψεις, έξοδα και διαφορές από πωλήσεις, αντίστοιχα, συμμετοχών και χρεογράφων) της Γενικής Λογιστικής. Η απλοποιημένη αυτή λύση προτιμάται, λόγω των δυσκολιών που ανακύπτουν για τη διαμόρφωση του πλήρους κόστους της λειτουργίας αυτής. Πάντως, το Ε.Γ.Λ.Σ. παρέχει τη δυνατότητα συγκεντρώσεως στους υπολογαριασμούς του 92.04 και των εξόδων λειτουργίας των υπηρεσιών της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, εφ' όσον υπάρχουν στην επιχείρηση ιδιαίτερες υπηρεσίες, που ασχολούνται αποκλειστικά με το χρηματοοικονομικό κύκλωμα. Τα ποσά των λογαριασμών 68.01, 64.10 και 64.12 μεταφέρονται στην χρέωση του λογαριασμού 96.76 και το εναπομένον υπόλοιπο του λογαριασμού 92.04, μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως».

## **2.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (παραγωγή σε εξέλιξη)»**

Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων η υπηρεσιών και ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων), καθώς και το κόστος ερευνών και ανάπτυξης κατά το μέρος που αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης. Στην ευρεία έννοια της παραγωγής περιλαμβάνονται και τα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία και τα ανταλλακτικά τους.

Στους υπολογαριασμούς του 93, συγκεντρώνεται το κόστος που πραγματοποιείται για να παραχθεί το ημιτελές και στη συνέχεια το έτοιμο προϊόν (ή υπηρεσία ή έργο) και να αποκτήσει τις ιδιότητες και τη μορφή, με την οποία είναι δυνατή η διάθεση του στην αγορά ή η ιδιοχρησιμοποίηση του. Το κόστος αυτό αποτελείται :

α) από το μέρος των κατ' είδος εξόδων της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής, που άφορα τη λειτουργία παραγωγής και συγκεντρώθηκε κατά προορισμό στους οικείους υπολογαριασμούς του 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής» και στη συνέχεια μεταφέρθηκε και καταλογίστηκε στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς του 93. Επομένως, αποτελείται από άμεσα έξοδα, όπως είναι η άμεση εργασία και από έμμεσα έξοδα, δηλαδή από τα γνωστά βιομηχανικά έξοδα. Στους υπολογαριασμούς του 93 μεταφέρονται από τον λογαριασμό 92.00 μόνο τα κοστολογήσιμα έξοδα, ενώ τα μη κοστολογήσιμα μεταφέρονται στον 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως»

β) Από τα υλικά που αναλώθηκαν και μεταφέρθηκαν στους οικείους υπολογαριασμούς του 93, με πίστωση των υπολογαριασμών αποθεμάτων του 94. Αναλυτικότερα, στο λογαριασμό 93.98 «Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων» συγκεντρώνεται το κόστος ιδιοπαραγωγής των ιδιοχρησιμοποιούμενων παγίων στοιχείων και στο λογαριασμό 93.96 «Κόστος ανάπτυξης προϊόντων», συγκεντρώνεται το μέρος του κόστους ερευνών και ανάπτυξης που αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης, το οποίο στη Γενική Λογιστική απεικονίζεται στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 1. Αξίζει να σημειωθεί, οι υπολογαριασμοί του 93, στους οποίους συγκεντρώνεται και προσδιορίζεται το ολικό κόστος

παραγωγής κάθε προϊόντος, πρέπει να αναλύονται σε τρεις τουλάχιστον περαιτέρω υπολογαριασμούς. Σε καθέναν από αυτούς θα συγκεντρώνεται, αντίστοιχα, το κόστος των αναλισκόμενων άμεσων υλικών, το κόστος των άμεσων εξόδων παραγωγής και το κόστος των έμμεσων εξόδων παράγωγης. Αυτοί οι τρεις υπολογαριασμοί πρέπει να αναλύονται στα κατ' είδος αναλισκόμενα υλικά του λογαριασμού 94 και στα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής, ώστε η πληροφόρηση για τη σύνθεση του κόστους παραγωγής να είναι πλήρης.

Οι εσωτερικές μεταφορές προϊόντων, έτοιμων ή ημιτελών, για περαιτέρω κατεργασία, από ένα παραγωγικό τμήμα σε ένα άλλο ή από μια φάση σε άλλη του ίδιου τμήματος, γίνονται πάντοτε με τη μεσολάβηση του λογαριασμού 94, και ποτέ απευθείας μεταξύ των υπολογαριασμών του 93, έστω και αν δεν πραγματοποιείται πραγματική εισαγωγή στην αποθήκη. Αυτός ο χειρισμός επιβάλλεται από λόγους διαχειριστικής τάξης (να εξασφαλίζεται η δυνατότητα ελέγχου των ποσοτικών διακινήσεων, που γίνονται μέσα στην επιχείρηση κ.λ.π.). Όταν οι ποσοτικές διακινήσεις γίνονται χωρίς πραγματική εισαγωγή στην αποθήκη, η χρεοπίστωση των λογαριασμών αποθήκης γίνεται λογιστικά, με παραστατικά που εκδίδονται για το σκοπό αυτό.

Επαναλαμβάνεται ότι όλες οι μεταφορές του διαμορφωμένου κόστους, από τους υπολογαριασμούς του 93 στους οικείους υπολογαριασμούς του 94, γίνονται με πίστωση αντίθετων υπολογαριασμών που ανοίγονται στον τελευταίο υπολογαριασμό κάθε φορέα κόστους του 93.

#### **2.4.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ» ΚΑΙ ΤΩΝ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ:**

##### **Χρεώνονται με πίστωση των λογαριασμών:**

- 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη», για τη μεταφορά της παραγωγής σε εξέλιξη του τέλους της προηγούμενης χρήσεως ή κοστολογικής περιόδου στους οικείους υπολογαριασμούς του 93.

- 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής», για τη μεταφορά του διαμορφωμένου κόστους των κύριων τμημάτων παραγωγής (θέσεων



κόστους) και τον καταλογισμό του στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς του 93.

- 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως», για τη μεταφορά του μέρους που αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησής (στο λογαριασμό 93.96).

- 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ» (και οι υπολογαριασμοί του), με την αξία κτήσεως των αποθεμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών, ημιτελών προϊόντων κλπ.), που εξάγονται από τις αποθήκες για βιομηχανοποίηση, (εφόσον η αξία αυτή δεν έχει καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς του 92.00).

- 95 «ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ», με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησής.

- 97.10.00 «Διαφορές απογραφών», με τις τυχόν πιστωτικές διαφορές απογραφής, που διαπιστώνονται στο τέλος της χρήσεως κατά τη μεταφορά του υπολοίπου των υπολογαριασμών του 93, στη χρέωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη»

- 97.10.01 «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας», με τα κονδύλια των πιστωτικών διαφόρων, που τυχόν προκύπτουν από τη μεταφορά του κόστους παραγωγής των τμημάτων του 92.00 και τον καταλογισμό του στους τελικούς φορείς κόστους του 93, με προσωρινές τιμές (όταν μέρος από το καταλογιζόμενο στους φορείς κόστους του 93 κόστος παραγωγής του 92.00, έχει υπολογιστεί με προσωρινές τιμές και οι διαφορές που προκύπτουν δεν ανακοστολογούνται).

- 99.01 «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα», με την αξία των χορηγήσεων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα που τηρούν ανεξάρτητη αναλυτική λογιστική, όταν η αξία αυτή δεν περνά προηγουμένως από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.

#### **Πιστώνονται με χρέωση των λογαριασμών:**

- 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ», με το κόστος των παραχθέντων προϊόντων (έτοιμων, ημιτελών κλπ.). Δηλαδή, με το κόστος των αποθεμάτων που από την παραγωγική διαδικασία εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν περαιτέρω κατεργασία.

- 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη», για τη μεταφορά της παραγωγής σε εξέλιξη του τέλους της κλεισμένης χρήσεως ή κοστολογικής περιόδου, από

τους οικείους υπολογαριασμούς του 93 στους αντίστοιχους του 94.23.

- 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως», με το ολικό ή μερικό κόστος της πειραματικής παραγωγής, γιατί δεν πραγματοποιήθηκε έργο πάγιας μορφής.

- 95 «ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ», με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης.

- 96.20.75 «Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων», του οποίου οι υπολογαριασμοί συσχετίζονται, τελικά, με τους αντίστοιχους του 96.75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών».

- 96.20.78 «Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων», με το κόστος των ιδιοπαραχθέντων παγίων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το μέρος του κόστους ερευνών και αναπτύξεως, που αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως (ανακάλυψη νέας μεθόδου παραγωγής, νέου ή βελτιωμένου προϊόντος κλπ.).

- 97.10.00 «Διαφορές απογραφών», με τις τυχόν χρεωστικές διαφορές απογραφής, που διαπιστώνονται στο τέλος της χρήσεως και κατά τη μεταφορά του υπολοίπου των υπολογαριασμών του 93, στη χρέωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη».

- 97.10.01 «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας», με τα κονδύλια των χρεωστικών διαφορών που τυχόν προκύπτουν, όταν μέρος από το καταλογιζόμενο στους φορείς κόστους του 93 κόστος παραγωγής του 92.00, έχει υπολογιστεί με προσωρινές τιμές και οι διαφορές που προκύπτουν δεν ανακοστολογούνται.

- 99.02 «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα», με την αξία των παροχών προς άλλα κέντρα που τηρούν ανεξάρτητη αναλυτική λογιστική.

## **2.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»**

Στους υπολογαριασμούς του 94 παρακολουθούνται τα κάθε είδους μορφής και κατηγορίας αποθέματα της επιχειρήσεως, είτε προέρχονται από αγορά, είτε παράγονται από την ίδια. Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, οι οποίοι παρακολουθούν τις κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της Γενικής Λογιστικής. Η Αναλυτική Λογιστική αναλύει περαιτέρω τις γενικές κατηγορίες των αποθεμάτων, κατά τρόπο που να ανταποκρίνονται καλύτερα στην εξυπηρέτηση των αναγκών της κοστολόγησης, του προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, της ανάλυσης των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητας ή φορείς ευθύνης και του ελέγχου των αποθεμάτων που αποβλέπει στην καλή διαχείριση τους.

Έτσι, οι λογαριασμοί της Ομάδας 2 τηρούνται μόνο κατά αξία. Οι μερίδες αποθήκης, κατά είδος, ποσότητα και αξία, τηρούνται στο λογαριασμό 94, του οποίου αποτελούν αναλυτικό καθολικό, και ταυτίζονται απόλυτα με το «Βιβλίο Αποθήκης» του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Έτσι, το τελευταίο όριο ανάλυσης των υπολογαριασμών του 94 είναι η μερίδα αποθήκης, στην οποία παρακολουθείται η τελευταία υποδιαίρεση της συγκεκριμένης κατηγορίας αποθέματος (π.χ. στα εμπορεύματα, η μερίδα αποθήκης αντιπροσωπεύει το είδος, ενδεχομένως και την ποιότητα). Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων υπαγορεύεται, είτε από διαχειριστικές και κοστολογικές ανάγκες, είτε από διατάξεις υποχρεωτικής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας.

Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων, παρακολουθείται σε περισσότερες από μία μερίδες αποθήκης, όταν το ίδιο απόθεμα βρίσκεται σε περισσότερες από έναν αποθηκευτικούς χώρους. Υπογραμμίζεται, ότι τα αποθέματα που προέρχονται από αγορά, παρακολουθούνται σε ξεχωριστές μερίδες αποθήκης, κάτω από το λογαριασμό 94.20 «Εμπορεύματα», άσχετα αν ορισμένα από αυτά είναι απολύτως όμοια με ιδιοπαραγόμενα (που παρακολουθούνται σε άλλες μερίδες αποθήκης, ενταγμένες στο λογαριασμό 94.21 «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή» και έχουν διαφορετική αξία κτήσεως).

Επίσης, οι λογαριασμοί της τελευταίας υποδιαίρεσης των αποθεμάτων τηρούνται κατά ποσότητα και αξία. Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό είναι ορισμένες κατηγορίες αναλώσιμων υλικών, που θεωρούνται ότι αναλώνονται αμέσως με την παραλαβή τους. Τα αναλώσιμα αυτά υλικά παρακολουθούνται μόνο κατά αξία, είτε στο σύνολο τους, είτε κατά ομάδες,.

Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων κινούνται μόνο όταν αυτά εισάγονται σε κάποιο αποθηκευτικό χώρο και έτσι γίνονται αντικείμενο ποσοτικού ελέγχου. Αποθηκευτικός χώρος θεωρείται και ένα παραγωγικό μέσο ή μέσο αποθηκείσεως, ενταγμένο στο σύστημα της παραγωγικής διαδικασίας, όπου το ημιτελές προϊόν παραμένει προσωρινά αποθηκευμένο, ώσπου να διακινηθεί στην επόμενη φάση ή στο επόμενο στάδιο κατεργασίας.

Αποθέματα τρίτων που βρίσκονται στα χέρια της επιχειρήσεως (για πώληση, ως ενέχυρο, προς επεξεργασία κλπ.), παρακολουθούνται αναλυτικά σε λογαριασμούς τάξεως.

Τα αποθέματα που αποστέλλονται σε τρίτους για διάφορους λόγους, όπως π.χ. ως παρακαταθήκες προς πώληση, για ενέχυρο, για φύλαξη ή με σκοπό την προσωρινή παραμονή, παρακολουθούνται στους ιδιαίτερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς «εμπορεύματα, προϊόντα κ.λ.π. σε τρίτους», που ανοίγονται και λειτουργούν ως υπολογαριασμοί του 94 (και λήγουν σε 97). Η παρακολούθηση αυτή γίνεται κατά ποσότητα και αξία, αναλυτικά για κάθε είδος αποθέματος, αποθηκευτικό χώρο και κατηγορία στην οποία ανήκει, με τρόπο που να εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η πληροφόρηση για τις αξίες και τις ποσότητες των αποθεμάτων της επιχείρησης, που βρίσκονται σε τρίτα πρόσωπα, καθώς και για τους ειδικούς όρους από τους οποίους διέπονται αυτά.

Η παράγωγη σε εξέλιξη ή τα υλικά και άλλα είδη που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας, κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου, δεν παρακολουθούνται στους υπολογαριασμούς αποθεμάτων του 94, επειδή δεν αποτελούν αντικείμενο παραλαβής και παράδοσης. Τα υλικά αυτά μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 94, μόνο κατά το τέλος της χρήσεως ή της κοστολογικής περιόδου και έπειτα από διενέργεια απογραφής.

### **2.5.1 ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΩΝ ΜΕΡΙΔΩΝ ΑΠΟΘΗΚΗΣ**

Οι μερίδες αποθήκης των πωλούμενων ειδών (εμπορευμάτων - προϊόντων) τηρούνται σύμφωνα με το σύστημα της διαρκούς απογραφής και όχι ως μικτοί λογαριασμοί (που να χρειάζονται εκκαθάριση κ.λ.π.). Οι εξαγωγές των πωλούμενων, δηλαδή, δεν καταχωρούνται στην πίστωση των μερίδων αποθήκης με την αξία πώλησης, αλλά με το κόστος παραγωγής τους (τα ιδιοπαραγόμενα προϊόντα) και με την αξία κτήσεως τους (τα αγοραζόμενα εμπορεύματα).

Εξυπακούεται ότι, οι μερίδες αποθήκης αποτελούν την τελευταία βαθμίδα υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 94 (αποτελούν, δηλαδή, αναλυτικό καθολικό του και συντάσσονται ισοζύγια).

Με τη λογιστική παρακολούθηση της ποσοτικής διακίνησης κάθε αποθέματος, εξασφαλίζεται η διαρκής ποσοτική απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή η διαρκής γνώση του ποσοτικού υπολοίπου κατά μερίδα αποθήκης. Με την αποτίμηση των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων, επιτυγχάνεται η διαρκής απογραφή των αποθεμάτων που βρίσκονται στους αποθηκευτικούς χώρους.

**Διαρκής απογραφή αποθεμάτων** είναι η οργάνωση και καταγραφή της κινήσεως των κατ' είδος υπολογαριασμών των αποθεμάτων, αναλυτικά κατά ποσότητα και αξία, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η διαρκής γνώση του λογιστικού υπολοίπου κάθε είδους αποθέματος, κατά ποσότητα και αξία.

Τα προηγούμενα δεν είναι υποχρεωτικό να εφαρμόζονται από τις επιχειρήσεις που δεν υποχρεούνται να τηρούν την Αναλυτική Λογιστική (Ομάδα 9) του Ε.Γ.Λ.Σ. και δεν την τηρούν ούτε προαιρετικά. Οι επιχειρήσεις αυτές θα τηρούν τις μερίδες αποθήκης τους, σύμφωνα με τα καθοριζόμενα στην εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών 1083657/572/Πολ. 1226/1993.

Οι κατ' είδος, ποσότητα και αξία, τηρούμενες μερίδες αποθήκης, που αποτελούν αναλυτικό καθολικό της τελευταίας βαθμίδας υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 94, **χρεώνονται:**

- με πίστωση του λογ/μού 90.01 «Αρχικά αποθέματα λογισμένα», για τη μεταφορά των αρχικών αποθεμάτων στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής,
- με πίστωση του λογ/μού 90.02 «Αγορές λογισμένες», για το λογισμό

του οριστικοποιημένου κόστους αγορών, κατά τη διάρκεια της χρήσης,

- με το κόστος παραγωγής των έτοιμων προϊόντων, υποπροϊόντων και υπολειμμάτων,

- με το κόστος της «παραγωγής σε εξέλιξη» κατά το τέλος της χρήσεως ή της περιόδου λογισμού,

- με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ αποθηκών, υποκαταστημάτων ή εργοστασίων, όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική,

- με την αξία των πλεονασμάτων απογραφής, που διαπιστώνονται κατά τη διάρκεια πραγματοποίησης της, ή κατά τη διάρκεια ή στο τέλος της χρήσης.

- με τις θετικές αποκλίσεις του κόστους αγοράς επί πρότυπης κοστολόγησης, οι οποίες προσδιορίζονται κατά την αγορά ή παραλαβή, π.χ. των υλικών, και τέλος,

Αντίθετα, **πιστώνονται:**

- με το κόστος των αποθεμάτων που αναλώνονται στην παραγωγή,

- με το κόστος (παραγωγής ή αγοράς) των πωλημένων αποθεμάτων,

- με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ αποθηκών, υποκαταστημάτων και εργοστασίων,

- με την αξία των ελλειμμάτων απογραφής, που διαπιστώνονται κατά τη διάρκεια πραγματοποίησης της, ή κατά τη διάρκεια ή στο τέλος της χρήσης,

- με τις μειώσεις του κόστους αγοράς των αποθεμάτων, λόγω εκπτώσεων ή επιστροφών.

- με τις αρνητικές αποκλίσεις του κόστους αγοράς επί πρότυπης κοστολόγησης, οι οποίες προσδιορίζονται κατά την αγορά ή παραλαβή, π.χ. των υλικών,

- με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσης, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής.

Για την άντληση πληροφοριών, σχετικά με τη συνολική αξία (μηνιαία και συσσωρευμένη ετήσια) κάθε κατηγορίας αποθεμάτων που πωλήθηκαν ή αναλώθηκαν, δύνανται να μην πιστώνονται οι οικείοι τριτοβάθμιοι, αλλά οι αντίστοιχοι αντίθετοι τους.

## **2.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 «ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ»**

### **2.6.1 ΕΞΥΠΗΡΕΤΟΥΜΕΝΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ**

Το πρότυπο κόστος είναι κατ' εξοχήν κόστος ελέγχου. Αποτελεί τη σύγχρονη επιστημονική μέθοδο ελέγχου όλων των πτυχών της παραγωγικής διαδικασίας (εμφανών και αφανών). Ο έλεγχος αυτός σήμερα, με τις τεράστιες δυνατότητες που παρέχουν οι Η/Υ και με την εκμηδένιση των αποστάσεων από τα σύγχρονα μέσα επικοινωνίας, είναι πλήρης και αποτελεσματικότητας, εφόσον βέβαια έχει προηγηθεί η κατάλληλη οργάνωση, δηλαδή:

- να υπολογίζεται το σωστό ιστορικό (πραγματικό) κόστος,
- να έχουν καταρτισθεί σωστά ποσοτικά πρότυπα, για τα οποία να έχουν καθορισθεί σωστές πρότυπες τιμές.

Το πρότυπο κόστος είναι μεν ένα προκαθορισμένο κόστος, γιατί αφορά το μέλλον, αλλά διαφέρει πάρα πολύ από το προϋπολογιστικό κόστος, γιατί με το πρότυπο κόστος δεν προϋπολογίζεται ποιο θα είναι το ύψος του ιστορικού κόστους μελλοντικής παραγωγής (όπως γίνεται με το προϋπολογιστικό κόστος), αλλά προκαθορίζεται ποιο πρέπει να είναι το ύψος του κόστους μελλοντικής παραγωγής.

**Πρότυπο κόστος** είναι εκείνο που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με βάση τους ακόλουθους υπολογισμούς και μετρήσεις, για την πραγματοποίηση των οποίων γίνεται προσεκτική και επισταμένη πραγματική παρακολούθηση του όλου παραγωγικού κυκλώματος:

α) Με ακριβείς μετρήσεις:

- των ποσοτήτων των υλικών που αναλώνονται άμεσα για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος,
- του χρόνου άμεσης εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος,
- των ποσοτήτων των λοιπών στοιχείων κόστους, όπως π.χ. ηλεκτρικού ρεύματος, ατμού, νερού, έμμεσων υλικών παραγωγής, συντηρήσεων και επισκευών, που απαιτούνται κατά μονάδα δραστηριότητας.

β) Με ακριβή υπολογισμό του ύψους των λοιπών εξόδων κατά μονάδα δραστηριότητας ή για μία ολόκληρη κοστολογική περίοδο,

γ) Με ακριβείς υπολογισμούς:

- των τιμών μονάδας των άμεσων υλικών,
- των τιμών μονάδας της άμεσης εργασίας,
- των τιμών μονάδας των λοιπών συστατικών του στοιχείων.

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

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

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



## **2.6.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Το πρότυπο κόστος βασίζεται σημαντικά και σε στοιχεία του παρελθόντος, επειδή ο προσδιορισμός του γίνεται πριν πραγματοποιηθεί. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο ένα καλά οργανωμένο αρχείο, που καλύπτει μία σημαντική χρονική περίοδο, εξασφαλίζει αξιόλογη βάση στην προσπάθεια καταρτίσεως του πρότυπου κόστους.

Τα δεδομένα του παρελθόντος ερευνούνται προσεκτικά, έτσι ώστε να απαλλάσσονται από οποιοδήποτε ανώμαλο ή τυχαίο στοιχείο. Εξετάζονται προσεκτικά οι συνθήκες λειτουργίας των διάφορων τμημάτων της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ. η κατάσταση του εξοπλισμού, των μέσων εσωτερικών μεταφορών και διακινήσεων των υλικών, ο βαθμός αυτοματοποιήσεως ορισμένων παραγωγικών διαδικασιών κλπ., και καταβάλλεται προσπάθεια για τον ακριβή προσδιορισμό των μεταβολών που πρόκειται να γίνουν κατά την προϋπολογιστική περίοδο, για την οποία θα ισχύει το πρότυπο κόστος. Σκοπός της έρευνας αυτής είναι η επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής προσεγγίσεως, στις συγκεκριμένες συνθήκες που θα υπάρξουν κατά τη διάρκεια ισχύος του πρότυπου κόστους.

Σε δεύτερη φάση, καθορίζονται τα ποσοτικά πρότυπα.

Αυτό πραγματοποιείται μετά από προσεκτική και επισταμένη παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας, κατά την οποία γίνονται ακριβείς μετρήσεις και επαληθεύσεις των ποσοτικών αποδόσεων της άμεσης εργασίας, των άμεσων υλικών και των λοιπών ποσοτικών στοιχείων, τα οποία συμμετέχουν στη διαμόρφωση του πρότυπου κόστους. Τα αποτελέσματα των μετρήσεων προσαρμόζονται στις συνθήκες που προβλέπεται ότι θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου, στην περίπτωση που θα είναι διάφορες από εκείνες που υπάρχουν κατά το χρόνο των μετρήσεων. Έτσι οριστικοποιούνται τα ποσοτικά πρότυπα.

Σε τρίτη φάση γίνεται η αποτίμηση των ποσοτικών προτύπων σε πρότυπες τιμές. Οι πρότυπες ποσότητες που καθορίζονται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, για να μετατραπούν σε κόστος, πρέπει να πολλαπλασιαστούν με τις αντίστοιχες κατά περίπτωση πρότυπες τιμές. Οι τιμές αυτές είναι προκαθορισμένες και προσδιορίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία των προτύπων.

**Πρότυπη τιμή** είναι εκείνη στην οποία αναμένεται να αποκτηθεί το συγκεκριμένο στοιχείο του κόστους. Για τον προσδιορισμό της λαμβάνονται υπόψη α) οι συνθήκες που προβλέπεται να ισχύουν στην αγορά, κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου, β) τα αρχικά αποθέματα, γ) οι συμφωνίες που έχουν γίνει με προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών, δ) τα μέσα και οι δυνατότητες επηρεασμού των τιμών αγοράς των συγκεκριμένων υλικών ή υπηρεσιών που προβλέπεται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα στην παραγωγή των επιμέρους προϊόντων κ.α.

Σε τέταρτη και τελευταία φάση γίνεται η κατάρτιση των ελαστικών προϋπολογισμών των έμμεσων εξόδων, κατά λειτουργική μονάδα και ο προσδιορισμός του συντελεστή επιβαρύνσεως της μονάδας του προϊόντος, καθώς και η ανάλυση του συντελεστή αυτού σε σταθερό και μεταβλητό μέρος.

Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί εξόδων αφορούν, κατά κανόνα, λειτουργικό κόστος ή ομαδοποιημένα κατ' είδος έξοδα, όπως είναι τα ΓΒΕ (Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα). Το ομαδοποιημένο αυτό κόστος, αποτελείται από έξοδα κατ' είδος ή κατά προορισμό, μεταβλητά, ημιμεταβλητά ή σταθερά, τα οποία προηγούμενα, με τη χρησιμοποίηση στατιστικών ή εμπειρικών μεθόδων, έχουν διαχωριστεί σε σταθερό και μεταβλητό μέρος.

Οι προϋπολογισμοί αυτοί καλούνται ελαστικοί προϋπολογισμοί, επειδή έχουν τη δυνατότητα να προσαρμόζονται σε κάθε βαθμό της μεταβαλλόμενης απασχολήσεως του τμήματος, της λειτουργίας ή και ολόκληρης της οικονομικής μονάδας.

Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί των ΓΒΕ καταρτίζονται χωριστά για κάθε τμήμα ή λειτουργική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας. Για την αναλυτική αυτή κατάρτιση των ελαστικών προϋπολογισμών ΓΒΕ, βασική προϋπόθεση είναι η ύπαρξη επαρκών στοιχείων του παρελθόντος, δηλαδή ενός καλά οργανωμένου αρχείου του κόστους, που να ενημερώνεται συνέχεια. Από το αρχείο αυτό λαμβάνονται τα μεγέθη των κατ' είδος εξόδων από τα οποία σχηματίζονται τα ΓΒΕ. Η εργασία αυτή γίνεται πάντα σε συσχέτισμό με την αντίστοιχη απασχόληση του τμήματος, της λειτουργίας κ.τ.λ. Τα μεγέθη των ΓΒΕ εξομαλύνονται, ώστε να απαλλάσσονται από τυχόν ανώμαλα στοιχεία, και προσαρμόζονται στις συνθήκες που

αναμένεται να ισχύσουν κατά την διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου και στην πρότυπη απασχόληση του τμήματος που αφορούν.

### **2.6.3 ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Θεμελιώδης αρχή στην οποία στηρίζεται το σύστημα της πρότυπης κοστολογήσεως είναι η *αρχή των εξαιρέσεων*. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, από το μεγάλο αριθμό των κατ' είδος στοιχείων του κόστους απομονώνονται τα βασικότερα που καλύπτουν το μεγαλύτερο μέρος του πρότυπου κόστους. Τα στοιχεία αυτά παρακολουθούνται ξεχωριστά, ενώ τα υπόλοιπα στοιχεία κόστους ενώνονται σε ένα ενιαίο σύνολο και παρακολουθούνται συνολικά σαν ένα στοιχείο. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται αποτελεσματικότερος έλεγχος του συνολικού κόστους με τη μικρότερη δυνατή προσπάθεια.

Με κριτήριο την αρχή των εξαιρέσεων, τα στοιχεία του πρότυπου κόστους περιορίζονται στις εξής τρεις κατηγορίες:

- Άμεσα υλικά (ΑΥ)
- Άμεση εργασία (ΑΕ)
- Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ)

Τα άμεσα υλικά ενσωματώνονται άμεσα στο προϊόν που παράγεται, μετριοούνται με ακρίβεια κατά την ανάλωση τους και επιρρίπτονται στον τελικό φορέα κόστους χωρίς μερισμό. Όταν η οικονομική μονάδα είναι εντάσεως πρώτων υλών, τα άμεσα υλικά του πρότυπου κόστους καλύπτουν ποσοστό μεγαλύτερο από το 50% του ολικού πρότυπου κόστους παραγωγής.

Η άμεση εργασία περιλαμβάνει μόνο το κόστος του προσωπικού που απασχολείται άμεσα στην παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος, υπολογίζεται εύκολα και βαρύνει το κόστος του τελικού φορέα χωρίς μερισμό. Όταν η οικονομική μονάδα είναι εντάσεως εργασίας, η άμεση εργασία καλύπτει σημαντικό ποσοστό (γύρω στο 50%) του ολικού πρότυπου κόστους παραγωγής.

Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα περιλαμβάνουν όλα τα λοιπά στοιχεία κόστους. Στα ΓΒΕ ενσωματώνονται π.χ. η έμμεση εργασία, τα έμμεσα υλικά παραγωγής (αναλώσιμα κλπ.), οι αμοιβές τρίτων, οι παροχές τρίτων, οι φόροι και τα τέλη, τα διάφορα έξοδα, οι αποσβέσεις των εγκαταστάσεων κ.λ.π. Όταν η

οικονομική μονάδα είναι εντάσεως κεφαλαίου, τα ΓΒΕ καλύπτουν σημαντικό ποσοστό του ολικού πρότυπου κόστους παραγωγής, το οποίο είναι δυνατό να είναι και μεγαλύτερο ακόμη από την άμεση εργασία ή τα άμεσα υλικά.

Η οικονομική και βιομηχανική δραστηριότητα έχει πολλά παραδείγματα προϊόντων, το κόστος των οποίων κυριαρχείται από στοιχεία που, ενώ είναι ενσωματωμένα στα ΓΒΕ, από μόνα τους αποτελούν σημαντικό ποσοστό του ολικού πρότυπου κόστους, όπως π.χ., το νερό ή το ηλεκτρικό στις βιομηχανίες παραγωγής πάγου και ψύχους, το ηλεκτρικό ρεύμα στις βιομηχανίες παραγωγής αλουμινίου κλπ. Σε τέτοιες περιπτώσεις ή παρόμοιες τα ειδικά αυτά στοιχεία κόστους αποχωρίζονται από την ομάδα ΓΒΕ και παρακολουθούνται χωριστά, έτσι ώστε να γίνει αποτελεσματική η παρακολούθηση και ευκολότερος ο έλεγχός τους.

#### **2.6.4 ΤΑ ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Σε μια από τις φάσεις της διαδικασίας προσδιορισμού του πρότυπου κόστους καθορίζονται οι πρότυπες ποσότητες και τιμές των βασικών του στοιχείων που είναι τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα ΓΒΕ.

Τα ποσοτικά πρότυπα αφορούν και τα τρία στοιχεία του πρότυπου κόστους και αναφέρονται στις ποσότητες (τις φυσικές δηλαδή μονάδες) που καθορίζεται ότι πρέπει να αναλώνονται για την παραγωγή της μονάδας του συγκεκριμένου προϊόντος ή έργου. Ειδικότερα σχετικά με τις πρότυπες ποσότητες ισχύουν τα εξής:

1. Η πρότυπη ανάλωση των άμεσων υλικών περιλαμβάνει τις ποσότητες των επιμέρους πρώτων υλών, που είναι απαραίτητες για την παραγωγή μιας μονάδας του προϊόντος. Κατά τον καθορισμό των ποσοτικών προτύπων λαμβάνονται υπόψη, η κανονική φύρα βιομηχανικής κατεργασίας, οι προδιαγραφές των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται, η κατάσταση του μηχανολογικού εξοπλισμού, το επίπεδο ειδικεύσεως του προσωπικού, η κανονική ή μη συντήρηση των μηχανημάτων και γενικά όλα τα κρίσιμα στοιχεία που διαμορφώνουν τις συνθήκες λειτουργίας, κάτω από τις οποίες αναμένεται να πραγματοποιηθεί η παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Όλα αυτά λαμβάνονται υπόψη σε συνδυασμό με τα δεδομένα των

πραγματικών μετρήσεων. Στα ποσοτικά πρότυπα των άμεσων υλικών δεν περιλαμβάνονται μόνο οι ποσότητες πρώτων υλών που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται, αλλά και εκείνες που εξαφανίζονται και μετατρέπονται σε υποπροϊόντα, σκράπς κ.λ.π., κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας.

2. Η πρότυπη ανάλυση της άμεσης εργασίας περιλαμβάνει τον πρότυπο χρόνο που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, που συνήθως εκφράζεται σε ώρες. Ο προσδιορισμός των πρότυπων ωρών ΑΕ γίνεται ύστερα από προσεκτική μελέτη των συγκεκριμένων συνθηκών κάτω από τις οποίες θα λάβει χώρα η απασχόληση του προσωπικού, για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Τα ποσοτικά πρότυπα ΑΕ επηρεάζουν και άλλοι παράγοντες, όπως είναι: ο βαθμός ειδικεύσεως του προσωπικού, ο βαθμός αυτοματισμού της διακινήσεως των υλικών, η καταλληλότητα των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιούνται, η κατάσταση των μηχανημάτων, το επίπεδο αυτοματοποίησης των παραγωγικών διαδικασιών, η επαρκής εποπτεία, η αποτελεσματικότητα του ελέγχου κ.λ.π. Με πλήρη γνώση των παραπάνω παραγόντων διενεργούνται χρονομετρήσεις, από έμπειρα και καλά καταρτισμένα στελέχη, για τον προσδιορισμό του πρότυπου χρόνου παραγωγής. Μετά από επαναλαμβανόμενες επαληθεύσεις, οριστικοποιείται το ποσοτικό πρότυπο, για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, εκφρασμένο σε ώρες άμεσης εργασίας. Ο προσδιορισμός των πρότυπων ωρών ΑΕ γίνεται για κάθε τμήμα και φάση ή στάδιο παραγωγής, για το οποίο κρίνεται σκόπιμος ο έλεγχος αποδόσεως της άμεσης εργασίας.

3. Ο πρότυπος συντελεστής των γενικών βιομηχανικών εξόδων (ΓΒΕ) περιλαμβάνει το σύνολο των κατ' είδος εξόδων που δεν είναι άμεσα υλικά και άμεση εργασία. Στα ΓΒΕ εντάσσεται και το κόστος του έργου των βοηθητικών δραστηριοτήτων (π.χ. του μηχανουργείου, της ηλεκτροπαραγωγής, του θερμαστήριου, του σχεδιαστήριου, του χημείου, της αποθήκης πρώτων και βοηθητικών υλών κλπ.), που απορροφάται για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων που διαμορφώνουν τα ΓΒΕ έχει ποσοτική υπόσταση. Έτσι, είναι δυνατόν να προσδιορίζεται ο αριθμός των φυσικών μονάδων (ποσοτικά πρότυπα) που απαιτούνται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος. Αυτός προκύπτει

από τον αλγεβρικό συμψηφισμό των επιμέρους αποκλίσεων των στοιχείων του πρότυπου και πραγματικού κόστους. Αυτός είναι ο λόγος που επιβάλλει τον προσδιορισμό των αποκλίσεων χωριστά, για κάθε ένα από τα τρία (ή περισσότερα) στοιχεία του πρότυπου κόστους και μάλιστα διασπασμένες σε αποκλίσεις αποδόσεως και αποκλίσεις τιμών των στοιχείων αυτών.

### **2.6.5 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΙΜΩΝ ΑΜΕΣΩΝ ΥΛΙΚΩΝ**

Οι αποκλίσεις επί των άμεσων υλικών προσδιορίζονται για κάθε είδος υλικών χωριστά, διασπασμένες σε αποκλίσεις αποδόσεως και αποκλίσεις τιμής των υλικών αυτών.

Οι σχετικοί τύποι έχουν ως εξής:

$$\begin{aligned} & \text{Απόκλιση αποδόσεως πρώτης ύλη Y1} = (\text{Πρότυπη ανάλωση} - \text{Πραγματική ανάλωση}) \times \text{Πρότυπη τιμή} \\ & \text{Απόκλιση τιμής πρώτης ύλης Y1} = \text{Πραγματική ανάλωση} \times (\text{Πρότυπη τιμή} - \text{Πραγματική τιμή}) \end{aligned}$$

$\begin{aligned} & \text{Ολική απόκλιση τιμής πρώτης ύλης Y1} = \text{Αγορασμένη ποσότητα} \times (\text{Πρότυπη τιμή} - \text{Πραγματική τιμή}) \end{aligned}$
$\begin{aligned} & \text{Ολική απόκλιση ύλης Y1} = (\text{Πρότυπη ανάλωση} \times \text{Πρότυπη τιμή}) - (\text{Πραγμ. αναλ.} \times \text{πραγμ. τιμή}) \end{aligned}$

Στις τιμές αγοράς περιλαμβάνονται όλα τα ειδικά έξοδα αγοράς. Στις περιπτώσεις που η πραγματική τιμή αναφέρεται στις ποσότητες που βιομηχανοποιούνται, αυτή προσδιορίζεται με βάση τη μέθοδο που ακολουθεί η οικονομική μονάδα κατά την αποτίμηση των αναλώσεων. Όταν η απόκλιση τιμής προσδιορίζεται για την αγοραζόμενη ποσότητα, γίνεται χρήση του παραπάνω τύπου.

Οι αιτίες στις οποίες μπορεί να οφείλονται οι αποκλίσεις επί των πρώτων υλών είναι πολλές. Αναφέρονται ενδεικτικά μερικές από αυτές:

Οι αποκλίσεις αρνητικής αποδόσεως μπορεί να οφείλονται:

- Σε κακή ποιότητα των πρώτων υλών.

- Σε υπερβολικά σκράπς, λόγω μειωμένης προσοχής ή επιβλέψεως.
- Σε κακή συντήρηση του μηχανολογικού εξοπλισμού.
- Σε μειωμένη απόδοση των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται.
- Σε συχνές διακοπές της παραγωγικής διαδικασίας λόγω διακοπών παροχής ηλεκτρικού ρεύματος, ατμού κλπ., ή στάσεων εργασίας του προσωπικού.
- Σε μεγαλύτερη από την καθορισμένη ενσωμάτωση πρώτης ύλης στη μονάδα του προϊόντος που παράγεται κ.λ.π.

Οι αποκλίσεις θετικής αποδόσεως μπορεί να οφείλονται σε αίτια αντίθετα από αυτά που αναφέρονται προηγούμενα, όπως π.χ. στην καλή ποιότητα των πρώτων υλών, στα μειωμένα σκράπς κ.λ.π.

Οι αποκλίσεις τιμών αναφέρονται τόσο στην τιμολογιακή αξία, όσο και στα ειδικά έξοδα αγορών. Κατά την αιτιολόγηση των αποκλίσεων τιμών που προσδιορίζονται, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι όροι αγοράς (μετρητοίς ή με πίστωση), οι προδιαγραφές της πρώτης ύλης, η σκοπιμότητα της αγοράς (κερδοσκοπική ή κανονική αγορά) κλπ.

Οι αποκλίσεις τιμής υπολογίζονται, είτε κατά την αγορά, είτε κατά τη βιομηχανοποίηση των πρώτων υλών. Στην πρώτη περίπτωση οι λογαριασμοί των αποθεμάτων των πρώτων υλών τηρούνται στο πρότυπο κόστος, ενώ στη δεύτερη περίπτωση τηρούνται στο πραγματικό κόστος.

Ο υπολογισμός των αποκλίσεων τιμής αγοράς κατά την ανάλωση, μαζί με τις αποκλίσεις αποδόσεως, έχει το πλεονέκτημα της τηρήσεως των λογαριασμών αποθεμάτων του 94 στο πραγματικό τους κόστος αγοράς. Έτσι δεν χρειάζεται να γίνεται αναπροσαρμογή της πρότυπης αξίας των (από αγορά προερχόμενων) αποθεμάτων τέλους χρήσεως στην πραγματική τους. Η μέθοδος αυτή, όμως, έχει και ένα σοβαρότατο μειονέκτημα, το οποίο την καθιστά απορριπτέα. Το μειονέκτημα συνίσταται στο ότι, δεν επιτυγχάνεται ο σκοπός του πρότυπου κόστους, γιατί οι αποκλίσεις διαπιστώνονται καθυστερημένα, αφού η ανάλωση μπορεί να πραγματοποιηθεί μετά από μήνες, από την αγορά και έτσι η λήψη μέτρων για τη θεραπεία των αιτίων των αποκλίσεων, συνήθως είναι δίχως ουσιαστικό αντικείμενο. Για το λόγο αυτό, υποδεικνύεται οι αποκλίσεις της τιμής αγοράς, να προσδιορίζονται κατά την αγορά, γιατί έτσι εξασφαλίζεται η άμεση γνώση των αποκλίσεων και η έγκαιρη

έρευνα των αιτίων τους, οπότε και τα αναγκαία μέτρα θα λαμβάνονται έγκαιρα.

#### **2.6.6 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΙΜΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Οι αποκλίσεις επί της άμεσης εργασίας προσδιορίζονται για κάθε τμήμα ή λειτουργική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας χωριστά, αρκεί να προηγείται η κατάρτιση αντίστοιχων προτύπων.

#### **2.6.7 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 95 «ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ»**

Ο λογαριασμός 95 **χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών:**

- 90.02 “Αγορές λογισμένες”, με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων γίνεται κατά την αγορά τους,
- 91.09 “Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προυπολογιστικά)”, με τις παραπάνω αρνητικές αποκλίσεις στις περιπτώσεις που οι λογαριασμοί των αποθεμάτων χρεώθηκαν με το πρότυπο κόστος,
- 92 “ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ”, με τις αρνητικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους,
- 93 “ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ”, με τις αρνητικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι υπολογαριασμοί του 93 χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους,
- 94 “ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ”, με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησης,
- 94 “ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ”, με τις θετικές αποκλίσεις που ανακοστολογούνται στο τέλος της χρήσεως, με τις οποίες μειώνεται το κόστος αποθεμάτων, που εμφανίζονται στην απογραφή με το πραγματικό κόστος,



- 98.99.02 “Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος”, με το πιστωτικό υπόλοιπο του 95, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Τέλος, ο λογαριασμός 95 **πιστώνεται με χρέωση των λογαριασμών:**

- 90.02 “Αγορές λογισμένες”, με τις θετικές αποκλίσεις τιμής των ειδών που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων γίνεται κατά την αγορά τους,

- 91.09 Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προυπολογιστικά)”, με τις παραπάνω θετικές αποκλίσεις, όταν κατά την παραλαβή, δεν είναι γνωστό το κόστος αγοράς,

- 92 “ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ”, με τις θετικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους,

- 93 “ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ”, με τις θετικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι υπολογαριασμοί του 93 χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους,

- 94 “ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ”, με τις θετικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησης,

- 94 “ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ”, με τις αρνητικές αποκλίσεις που ανακοστολογούνται στο τέλος της χρήσεως, με τις οποίες μειώνεται το κόστος αποθεμάτων, που εμφανίζονται στον ισολογισμό με το πραγματικό κόστος,

- 98.99.02 “Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος”, με το χρεωστικό υπόλοιπο του 95, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

## **2.7 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96 «ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ - ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»**

Ο λογαριασμός 96 αναλύεται στους εξής δευτεροβάθμιους:

- 96.20 «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων»
- 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων»
- 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως»
- 96.70 «Πωλήσεις εμπορευμάτων»
- 96.71 «Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών»
- 96.72 «Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)»
- 96.74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων»
- 96.75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών»
- 96.76 «Έσοδα κεφαλαίων»
- 96.77 .....
- 96.78 «Ιδιοπαραγωγή παγίων - Τεκμαρτά έσοδα»

Οι λογαριασμοί 96.20, 96.21 και 96.22 αναλύονται σε υπολογαριασμούς, ίδιους με τους υπολογαριασμούς που αναλύονται οι 96.70 - 96.78.

Στους λογαριασμούς 96.70 - 96.78 μεταφέρονται (με χρέωση του λογαριασμού 90.07 κλπ.), τα οργανικά έσοδα, κατά είδος, της ομάδας 7 της Γενικής Λογιστικής. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών (96.70 - 96.78) δύνανται να μεταφέρονται (στο τέλος κάθε μήνα κ.λ.π.) στο λογαριασμό 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως», ο οποίος αναλύεται σε υπολογαριασμούς αντίστοιχους των λογαριασμών 96.70 - 96.78, στους οποίους δύνανται να υπολογίζονται τα κατά είδος, μηνιαία αναλυτικά αποτελέσματα.

Υποχρεωτικής τηρήσεως είναι μόνο ο πρωτοβάθμιος 96. Συνεπώς, επιτρέπεται να μη χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 96.22. Επίσης, επιτρέπεται να μη χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί 96.70 - 96.78 και τα σχετικά ποσά να μεταφέρονται (από την ομάδα 7 μέσω του 90.07) απευθείας στον 96.22, ο οποίος αναλύεται σε υπολογαριασμούς ίδιους με εκείνους που αναλύονται οι 96.70 - 96.78. Η χρησιμοποίηση των 96.70 - 96.78 εξασφαλίζει τον προσδιορισμό του καθαρού προϊόντος των, κατά είδος, πωλήσεων (μετά τις

όποιες επιστροφές, εκπτώσεις και τυχούσες διορθωτικές εγγραφές), το οποίο μεταφέρεται στους αντίστοιχους (και ομώνυμους) υπολογαριασμούς του 96.22, για τον προσδιορισμό των κατά είδος βραχύχρονων αποτελεσμάτων. Εάν δεν χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί 96.70 - 96.78 (και η ενημέρωση των δύο τομέων της Λογιστικής γίνεται ταυτόχρονα), τότε οι επιστροφές, οι εκπτώσεις πωλήσεων και οι τυχούσες διορθωτικές εγγραφές, πρέπει να καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22 αφαιρετικά.

Στη χρέωση των υπολογαριασμών του 96.22 μεταφέρονται (εκτός από τα έσοδα της Ομάδας 7) και τα ποσά των λογαριασμών:

- 96.20 «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων», ο οποίος αναλύεται σε υπολογαριασμούς ίδιους με τους υπολογαριασμούς του 96.22, στους οποίους μεταφέρεται στο τέλος κάθε μήνα από τους οικείους υπολογαριασμούς αποθεμάτων του 94, το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων (είτε προέρχονται από ιδιοπαραγωγή, είτε από αγορά), καθώς και το κόστος των ιδιοπαραχθέντων πάγιων στοιχείων.

- 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων», ο οποίος αναλύεται σε υπολογαριασμούς ίδιους με τους υπολογαριασμούς του 96.22, στους οποίους μεταφέρονται από το λογαριασμό 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» (και από τον υπολογαριασμό του 92.03.04), τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, δηλαδή τα έξοδα που αναλώνονται κατά τρόπο άμεσο για την πώληση κάθε συγκεκριμένου αγαθού. Μετά από τις παραπάνω μεταφορές (του κόστους των πωλημένων των άμεσων εξόδων πωλήσεων) στους υπολογαριασμούς του 96.22, διαμορφώνονται τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (αναλυτικά κατά είδος), τα οποία στη συνέχεια μεταφέρονται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως». Όλες αυτές οι μεταφορές γίνονται με τη χρησιμοποίηση αντίθετων λογαριασμών.

Η τήρηση των παραπάνω λογαριασμών 96.20 και 96.21, εξασφαλίζει κατά τον υπολογισμό των αναλυτικών βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, την κατά είδος συγκέντρωση, του κόστους παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων (στους υπολογαριασμούς του 96.20) και των άμεσων εξόδων πωλήσεως (στους λογαριασμούς του 96.21). Εάν αυτές οι πληροφορίες δεν θεωρούνται απαραίτητες, δύνανται να μην τηρούνται οι λογαριασμοί 96.20 και 96.21. Τα σχετικά ποσά μεταφέρονται απευθείας στη χρέωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών των 96.70 - 96.73 ή του 96.22. Σε περίπτωση εφαρμογής

της τεχνικής του πρότυπου κόστους, στους υπολογαριασμούς του 96.20, μεταφέρεται (από τους υπολογαριασμούς του 94) το πρότυπο κόστος παραγωγής των πωλημένων, από το οποίο προσδιορίζεται το πραγματικό (ιστορικό) κόστος παραγωγής τους. Παρατηρούμε, δηλαδή, ότι δεν είναι υποχρεωτική η τήρηση του λογαριασμού 96.22, ο οποίος επιτρέπεται να παραλείπεται και να τηρούνται μόνο οι λογαριασμοί 96.70 - 96.78 (γιατί υποχρεωτικής τηρήσεως είναι μόνο ο πρωτοβάθμιος 96), οπότε η ανάπτυξη τους ελαττώνεται κατά μια βαθμίδα, έναντι της ανάπτυξης του 96.22. Σημειώνεται, ότι η κωδικαριθμική συσχέτιση των συλλειτουργούντων και αλληλοτροφοδοτούμενων λογαριασμών, είναι πολλαπλώς χρήσιμη. Ο σχεδιασμός ξεκινά από τις μερίδες αποθήκης, ή από τα, κατά είδος, έσοδα της Ομάδας 7 και λαμβάνεται πρόνοια έως και για τα τελευταία ψηφία των υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 92, 94 και 96.

### **2.7.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ 96.70 – 96.78**

Οι λογαριασμοί 96.70 - 96.78, στους οποίους μεταφέρονται τα κατ' είδος έσοδα της Ομάδας 7 (εάν δεν μεταφέρονται απευθείας στο λογαριασμό 96.22) λειτουργούν όπως παρακάτω:

#### **Χρεώνονται με πίστωση των λογαριασμών:**

- 90.07 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα», με τα μειωτικά κονδύλια των εσόδων που έχουν καταχωρηθεί στην πίστωση των υπολογαριασμών των 96.70 - 96.78 (επιστροφές, εκπτώσεις κ.λ.π.), όταν η ενημέρωση των δύο τομέων της Λογιστικής γίνεται συγχρόνως (γιατί όταν τα δεδομένα της ομάδας 7 μεταφέρονται στην Αναλυτική Λογιστική περιοδικά, τότε δύνανται να μεταφέρονται τα εκάστοτε υπόλοιπα των λογαριασμών της Ομάδας 7).

- 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως», για τη μεταφορά των υπολοίπων των λογαριασμών 96.70 - 96.78 στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 96.22, στους οποίους προσδιορίζονται τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

#### **Πιστώνονται με χρέωση των λογαριασμών:**

- 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα» για τη μεταφορά των, κατ' είδος, οργανικών εσόδων της Ομάδας 7, στους λογαριασμούς 96.70 -

96.78 ή απευθείας στους υπολογαριασμούς του 96.22 (όταν δε μεσολαβούν προϋπολογιστικές ενσωματώσεις ή ανακατατάξεις στους λογαριασμούς 91.07 ή 91.09).

- 91.09 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα» με ποσά οργανικών εσόδων, τα οποία πέρασαν από τον 91.09 (πρώην 91.02) για να υποστούν ανακατατάξεις κ.λ.π. (δηλαδή είχε γίνει εγγραφή 90.07 σε 91.09 και τώρα γίνεται η εγγραφή 91.09 σε 96.70 - 96.78 ή απευθείας σε 96.22).

- 91.07 «Οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», με ποσά οργανικών εσόδων, τα οποία καταχωρούνται στην Αναλυτική Λογιστική προϋπολογιστικά (για τον προσδιορισμό βραχύχρονων αποτελεσμάτων). Μετά την οριστικοποίηση και καταχώριση των εσόδων αυτών στη Γενική Λογιστική, θα πιστωθεί ο 91.07 με χρέωση του 90.07 και οι τυχόν διαφορές θα μεταφερθούν στους υπολογαριασμούς του 96.22. Εάν αυτό δεν είναι εφικτό (προσδιορίστηκαν τα βραχύχρονα αποτελέσματα ή έκλεισε η χρήση), θα μεταφερθούν στο λογαριασμό 97.03 «Διαφορές πραγματοποιημένων λογισμένων εσόδων».

### **2.7.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 96.20**

Ο λογαριασμός 96.20 «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων» αναλύεται σε υπολογαριασμούς ίδιους με τους υπολογαριασμούς του 96.22 που λειτουργούν όπως παρακάτω:

#### **Οι υπολογαριασμοί του 96.20 χρεώνονται:**

- Με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 94 για τη μεταφορά (στους υπολογαριασμούς του 96.20) του κόστους των πωλημένων, είτε αυτό είναι κόστος παραγωγής (έτοιμων προϊόντων, υποπροϊόντων, κ.λ.π.), είτε είναι κόστος αγοράς (εμπορευμάτων κ.λ.π.).

- Χρεώνεται ο 96.20.78, με πίστωση του 93.98, για τη μεταφορά στον 96.20.78, του κόστους ιδιοπαραγωγής παγίων (από τους 93.96 και 93.98).

#### **Οι υπολογαριασμοί του 96.20 πιστώνονται:**

Αυτό γίνεται, για τη μεταφορά του υπολοίπου τους, στη χρέωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως». Δηλαδή, πιστώνονται οι οικείοι αντίθετοι λογαριασμοί του

96.20 και έτσι (όταν προσδιορίζονται βραχύχρονα αποτελέσματα), το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο των κανονικών υπολογαριασμών (του 96.20), θα απεικονίζει το συνολικό κόστος παραγωγής των πωλημένων, κατά τη διάρκεια της χρήσεως (αυτός εξάλλου είναι και ο λόγος τηρήσεως του 96.20, αλλιώς το κόστος παραγωγής των πωλημένων θα μεταφερόταν απευθείας στον 96.22).

### **2.7.3 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 96.21**

Ο λογαριασμός 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων» αναλύεται σε υπολογαριασμούς, ίδιους με τους υπολογαριασμούς του 96.22, που λειτουργούν όπως παρακάτω:

#### **Οι υπολογαριασμοί του 96.21 χρεώνονται:**

Με πίστωση των υπολογαριασμών του 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως», (και συγκεκριμένα του 92.03.04) για τη μεταφορά (στους υπολογαριασμούς του 92.21) των άμεσων εξόδων πωλήσεων.

#### **Οι υπολογαριασμοί του 96.21 πιστώνονται:**

Αυτό γίνεται για τη μεταφορά του υπολοίπου τους, σε χρέωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως». Δηλαδή, πιστώνονται οι οικείοι αντίθετοι λογαριασμοί του 96.21, όπως αμέσως προηγούμενα στον 96.20.

### **2.7.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 96.22**

Ο (προαιρετικής τηρήσεως) λογαριασμός 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» αναλύεται σε υπολογαριασμούς εσόδων κατά είδος (ίδιους με εκείνους των 96.70 - 96.78) που λειτουργούν όπως παρακάτω.

#### **Οι υπολογαριασμοί του 96.22 χρεώνονται με πίστωση των λογαριασμών:**

- 96.20 «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων», για τη μεταφορά του κόστους των πωλημένων, στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22,

- 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων» για τη μεταφορά των άμεσων (ειδικών) εξόδων πωλήσεων, στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22,

**Ενώ πιστώνονται με χρέωση των λογαριασμών:**

- 96.70 - 96.78, για τη μεταφορά των κατ' είδος εσόδων, στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22 (εάν δεν έχουν μεταφερθεί απευθείας σε αυτούς, δίχως τη μεσολάβηση των 96.70 - 96.78,), και

- 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα» (ή και των 91.07 και 91.09) όταν τα κατά είδος έσοδα της Ομάδας 7 μεταφέρονται απευθείας στον 96.22 δίχως τη μεσολάβηση των λογαριασμών 96.70 - 96.78.

Τα κατά είδος βραχύχρονα αποτελέσματα, που προσδιορίζονται στους υπολογαριασμούς του 96.22, μεταφέρονται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», με τη χρησιμοποίηση των χειρισμών αυτών και γενικά της λειτουργίας των υπολογαριασμών του 96.22.

#### **2.7.4 Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

96.22.71 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ  
ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

96.22.71.00 Είδος Α

**Χρεώνεται:**

Από τον 94 (μέσω του 96.20 ή απευθείας), με το κόστος παραγωγής πωλημένων (με πίστωση του αντίθετου 96.20.99.71).

Από τον 92.03 (μέσω του 96.21 ή απευθείας), με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων (με πίστωση του αντίθετου 96.21.99.71).

**Πιστώνεται:**

Από 90.07 ή μέσω του 96.71.00 με χρέωση του αντίθετου του 96.71.99.00), οι πωλήσεις (του είδους Α) όπως προκύπτουν από τον οικείο υπολογαριασμό της Ομάδας 7.

Η μεταφορά των Μικτών κερδών του είδους Α στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως» γίνεται με Λογιστική εγγραφή του παρακάτω τύπου:

- 96.22.71 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως έτοιμων προϊόντων
- 96.22.71.99 Αντίθετος λογαριασμός μεταφοράς βραχύχρονων αποτελεσμάτων έτοιμων προϊόντων στον 98.99
- 96.22.71.99.00 Αντίθετος λογαριασμός μεταφοράς βραχύχρονων αποτελεσμάτων είδους Α στον 98.99  
σε 98.99 Αποτελέσματα χρήσεως  
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

Με την παραπάνω εγγραφή το υπόλοιπο του λογαριασμού 96.22.71 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως έτοιμων προϊόντων» μηδενίζεται, δίχως όμως να θίγεται ο τεταρτοβάθμιος του 96.22.71.00, ο οποίος θα απεικονίζει τα σχετικά ποσά του είδους Α, ολόκληρης της χρήσεως. Τα μηνιαία αποτελέσματα από την εκμετάλλευση του είδους Α θα απεικονίζονται και στον αντίθετο λογαριασμό 96.22.71.99.00, ο οποίος όμως δεν είναι απαραίτητο να τηρείται.

#### **2.7.5. Η ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΣΤΙΣ ΜΕΡΙΔΕΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ**

Με την τεχνική που θα περιγραφεί παρακάτω, περιορίζεται σημαντικά η λογιστική εργασία και εξασφαλίζεται η πληρέστερη και σαφέστερη ενημέρωση, διότι επιτυγχάνεται η συγκέντρωση της όλης διαχείρισης κάθε είδους, στις οικείες μερίδες αποθήκης.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 70 «Πωλήσεις εμπορευμάτων», 71 «Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών» και 72 «Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων», αναλύονται σε τριτοβάθμιους (κατά ομάδες προϊόντων) και σε τεταρτοβάθμιους κατά είδος προϊόντος, όμοιους των μερίδων αποθήκης που τηρούνται ως τεταρτοβάθμιοι λογαριασμοί των 94.20 «Εμπορεύματα», 94.21



«Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή» και 94.22 «Υποπροϊόντα και υπολείμματα» αντίστοιχα. Σε όμοιους τεταρτοβάθμιους αναλύονται και οι αντίστοιχοι τριτοβάθμιοι του 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» του 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων» και του 96.20 «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων» (εφόσον τηρούνται), καθώς και του τριτοβάθμιου 92.03.04 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων». Για να αποφευχθεί η παράλληλη τήρηση έξι φορές των ίδιων τεταρτοβάθμιων, αλλά και για τη συγκέντρωση όλων των πληροφοριών για κάθε εκμεταλλευόμενο είδος στις οικείες μερίδες αποθήκης, οπότε και η άντληση των πληροφοριών θα είναι άμεση, ταχύτερη και πληρέστερη, θεωρείται σωστό να εφαρμόζεται η ακόλουθη λογιστική τεχνική.

Σε κάθε μερίδα αποθήκης προστίθεται μια γενική στήλη, υποδιαιρούμενη σε μικρότερες στήλες, στις οποίες καταχωρούνται οι πωλήσεις του είδους, τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, καθώς και το κόστος παραγωγής των πωλημένων, προσδιοριζόμενου έτσι του μικτού αποτελέσματος του συγκεκριμένου είδους. Οι στήλες αυτές δεν είναι τμήμα της μερίδας αποθήκης, ούτε υπολογαριασμοί του 94, αλλά αποτελούν τους τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς (δηλαδή τους λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας) των λογαριασμών 70, 71, 72, 96.70, 96.71, 96.72, 96.20, 96.21 και 92.03.04.

Προκειμένου, σε μια υφαντουργία παραδείγματος χάρη, να υπολογίζονται τα αναλυτικά (κατά είδος υφάσματος) αποτελέσματα σε υπολογαριασμούς του 96.71, πρέπει οι σχετικοί λογαριασμοί 2 ειδών υφασμάτων (μάλλινο Μ και εμπριμέ Ε) να τηρούνται με την ακόλουθη μορφή:

96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως»

σε 96.71 «Μικτά αποτελέσματα προϊόντων έτοιμων και ημιτελών»

96.71.00 «Μικτά αποτελέσματα μάλλινων υφασμάτων»

96.71.00.03 «Μικτά αποτελέσματα μάλλινου υφάσματος Μ»

96.71.00.12 «Μικτά αποτελέσματα εμπριμέ υφάσματος Ε»

Για το μάλλινο ύφασμα Μ

**Χρέωση:**

Κόστος παραγωγής πωλημένων (Με πίστωση του 94.21.00.003, δηλαδή της μερίδας αποθήκης)

Άμεσα (Ειδικά) έξοδα πωλήσεων (Με πίστωση του 92.03.04.003)

**Πίστωση:**

Πωλήσεις(Από 71.00.003 με χρέωση του 90.07.71)

Το υπόλοιπο απεικονίζει το μικτό αποτέλεσμα του μάλλινου υφάσματος Μ, το οποίο μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως»,δηλαδή,

96.71.01 Μικτά αποτελέσματα μάλλινων υφασμάτων

96.71.01.03 Μικτά αποτελέσματα μάλλινου υφάσματος Μ

Για το εμπριμέ ύφασμα Ε

**Χρέωση:**

Με το κόστος παραγωγής πωλημένων (με πίστωση της μερίδας αποθήκης)

Με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων (με πίστωση λογαριασμού 92.03.04.102)

**Πίστωση:**

Με τις πωλήσεις (Από 71.00.102 με χρέωση του 90.07.71)

Το υπόλοιπο απεικονίζει το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως του εμπριμέ υφάσματος Ε και μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», ομοίως, όπως και για το Μ.

71 «Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών»

71.00 «Πωλήσεις μάλλινων υφασμάτων»

71.00.03 «Πωλήσεις μάλλινου υφάσματος Μ εσωτερικού»

71.01 «Πωλήσεις εμπριμέ υφασμάτων»

71.01.12 «Πωλήσεις εμπριμέ υφάσματος Ε εσωτερικού»

92 «Κέντρα (θέσεις) κόστους»

92.03 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως»

92.03.04 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων»

92.03.04.03 «Μάλλινου υφάσματος Μ»

92.03.04.12 «Εμπριμέ υφάσματος Ε»

#### 94 «Αποθέματα»

94.21 «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή»

94.21.00 «Υφάσματα μάλλινα»

94.21.00.03 «Μάλλινο ύφασμα Μ (Μερίδα αποθήκης)»

94.21.01 Υφάσματα εμπριμέ»

94.21.01.12 Εμπριμέ ύφασμα Ε (Μερίδα αποθήκης)»

Όλοι οι υπολογαριασμοί της τελευταίας βαθμίδας του προηγούμενου πίνακα για τα υφάσματα «Μάλλινο Μ» και «Εμπριμέ Ε», αντί να είναι τοποθετημένοι και να τηρούνται κάτω από τους πρωτοβάθμιους τους, δύνανται να τοποθετηθούν δίπλα στις οικείες μερίδες αποθήκης, ως ιδιαίτερες στήλες τους, ανεξάρτητες όμως λογιστικά από αυτές (τις μερίδες αποθήκης). Δηλαδή, οι υπολογαριασμοί αυτοί θα εξακολουθήσουν να είναι υπολογαριασμοί των 71 και 92 και να ενημερώνονται κανονικά ως τέτοιοι, αλλά θα είναι τοποθετημένοι δίπλα στις οικείες μερίδες αποθήκης ως ιδιαίτερες στήλες τους, όπως εμφανίζονται οι υπολογαριασμοί 71.00.03, 92.03.04.03 και 96.71.00.03 στο υπόδειγμα της μερίδας αποθήκης 94.21.00.003 «Μάλλινο ύφασμα Μ» που παρατίθεται στα παραπάνω. Ομοίως. Για τους υπολογαριασμούς που αφορούν στο «Εμπριμέ ύφασμα Ε»

#### **2.7.6. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΩΝ Η ΤΕΛΙΚΩΝ) ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

Εάν η επιχείρηση επιθυμεί μετά τον υπολογισμό των κατά είδος μικτών (Άμεσων) αναλυτικών αποτελεσμάτων, να προσδιορίζει και καθαρά, κατά είδος δραστηριότητας, βραχύχρονα ή τελικά αποτελέσματα, πρέπει να προβαίνει στις παρακάτω δραστηριότητες:

(α) Τα μικτά (Άμεσα), κατά είδος δραστηριότητας, αποτελέσματα των υπολογαριασμών των 96.70 - 96.76 ή του 96.22, θα μεταφέρονται όχι στον 98.99, αλλά σε αντίστοιχους, κατά είδος δραστηριότητας λογαριασμούς, που θα ανοίγονται στους κενούς δευτεροβάθμιους 98.00 - 98.98 (και στους υπολογαριασμούς τους).

**(β)** Μετά από προσεκτική επιλογή των κριτηρίων, που θα προσεγγίζουν το δυνατόν περισσότερο την πραγματικότητα, τα υπόλοιπα των λογαριασμών 92.01 «Εξοδα διοικητικής λειτουργίας διαθέσεως» και 92.04 «Εξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας», θα κατανέμονται στα μικτά, κατά είδος δραστηριότητας, αποτελέσματα και με βάση σχετικά αναλυτικά φύλλα μερισμού, θα μεταφέρονται από το λογαριασμό 92 (όχι στον 98.99, αλλά) στους κατά είδους δραστηριότητας λογαριασμούς 98.00 - 98.98 (και στους υπολογαριασμούς τους, που θα ανοιχθούν ανάλογα με το πλήθος των ειδών κ.λ.π.). Έτσι, θα προσδιορίζονται στους λογαριασμούς αυτούς, τα καθαρά, κατά είδος δραστηριότητας, αποτελέσματα, τα οποία στη συνέχεια θα μεταφέρονται με χρέωση (για τα κέρδη) ή πίστωση (για τις ζημίες) σχετικών αντίθετων λογαριασμών στον 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», (το τελικό υπόλοιπο του οποίου, εξυπακούεται ότι και πάλι θα συμφωνεί απόλυτα με το αντίστοιχο του ομώνυμου λογαριασμού 86 της Γενικής Λογιστικής).

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που ακολουθείται η τεχνική του προσδιορισμού των αναλυτικών, κατά είδος, άμεσων (Μικτών) αποτελεσμάτων από πωλήσεις, στις μερίδες αποθήκης, εκεί θα προσδιορισθούν και τα καθαρά, κατά είδος, αποτελέσματα, αφού βέβαια ληφθεί μέριμνα να καταχωρούνται με ιδιαίτερα κονδύλια, τα δύο αποτελέσματα (για την άμεση και ασφαλή πληροφόρηση). Έτσι, στους λογαριασμούς 98.00 - 98.98 θα μεταφέρονται από τους υπολογαριασμούς των 96.70 - 96.76 ή του 96.22, τα κατά γενικές κατηγορίες μικτά αποτελέσματα που θα έχουν προσδιορισθεί εκεί, για να προσδιορισθούν εδώ στους 98.00 - 98.98 και τα κατά γενικές κατηγορίες καθαρά αποτελέσματα.

Αυτονόητο είναι ότι, οι παραπάνω χειρισμοί δεν επηρεάζουν στο ελάχιστο τη Γενική Λογιστική. Ο λογαριασμός 86 και η δημοσιευόμενη κατάσταση του καταρτίζονται όπως εκεί καθορίζεται, δίχως να λαμβάνονται υπόψη οι παραπάνω χειρισμοί που θα γίνονται στην Αναλυτική Λογιστική, (οι οποίοι χρησιμεύουν μόνο για πληροφόρηση της Διοικήσεως).

Τα μικτά, κατά είδος, Άμεσα αναλυτικά αποτελέσματα αποτελούν τη βάση, για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων σχετιζόμενων με την αύξηση της παραγωγής κερδοφόρων ειδών και τη μείωση της παραγωγής άλλων ζημιογόνων. Αυτονόητο είναι ότι, για τη λήψη τέτοιων αποφάσεων πρέπει να υπάρχει απόλυτη βεβαιότητα ότι τα κατά είδος αποτελέσματα είναι σωστά.

Σωστά θα είναι, μόνο εάν το κόστος παραγωγής των πωλημένων είναι σωστό.

Τα καθαρά, κατά είδος, αναλυτικά αποτελέσματα χρησιμεύουν για την πληροφόρηση της Διοίκησης. Τα αποτελέσματα αυτά είναι ιδιαίτερος χρήσιμα στις επιχειρήσεις που παράγουν εξατομικευμένα, μη τυποποιημένα προϊόντα, σύμφωνα με τις παραγγελίες και ειδικές προδιαγραφές των πελατών τους (π.χ. επιχειρήσεις κυτιοποιείας, εκδοτικές επιχειρήσεις, τεχνικές επιχειρήσεις). Άλλη μια χρήσιμη πληροφορία είναι και το ολικό κόστος παραγωγής προηγούμενων παραγγελιών για παρόμοια ή παραπλήσια είδη.

Για παράδειγμα, προκειμένου να υπολογισθούν τα κατά είδος (βραχύχρονα ή τελικά) καθαρά αποτελέσματα των υφασμάτων «Μάλλινο Μ» και «Εμπριμέ Ε», που έχουν ληφθεί σαν παράδειγμα στις παραπάνω σελίδες, οι σχετικοί λογαριασμοί θα διαμορφωθούν όπως παρακάτω:

Για το μάλλινο ύφασμα Μ

98.71 Καθαρά αποτελέσματα προϊόντων

98.71.00 Καθαρά αποτελέσματα μάλλινων υφασμάτων

98.71.00.003 Καθαρά αποτελέσματα μάλλινου υφάσματος Μ

#### **Χρέωση:**

- Από τον 92.00, με το ανάλογο κόστος υποαπασχολήσεως – αδράνειας,
- Από τον 92.01, με τα ανάλογα έξοδα διοικητικής λειτουργίας,
- Από τον 92.02, με τα ανάλογα έξοδα της λειτουργίας έρευνας – ανάπτυξης,
- Από τον 92.03, με τα ανάλογα γενικά έξοδα της λειτουργίας διάθεσης,
- Από τον 92.04, με τα ανάλογα έξοδα της χρηματοοικονομικής λειτουργίας,
- Από τον 97, με το ανάλογο τελικό χρεωστικό υπόλοιπο διαφορών απογραφής και λοιπών διαφορών,
- Από 81 – 85, με το ανάλογο τελικό χρεωστικό υπόλοιπο τους.

Με την επίρριψη και του τελικού χρεωστικού υπολοίπου των λογαριασμών 81 – 85, λαμβάνεται το γενικό συνολικό κόστος, δηλαδή το ολικό λειτουργικό και έκτακτο (ανόργανο) κόστος. Η επίρριψη ή όχι και του

ανόργανου αυτού κόστους, εξαρτάται από το σκοπό για τον οποίο υπολογίζονται τα κατά είδος καθαρά αποτελέσματα.

**Πίστωση:**

- Από 96.71.00.03 τα μικτά κέρδη (δηλαδή το υπόλοιπο του 96.71.00.03)

Το υπόλοιπο απεικονίζει το καθαρό αποτέλεσμα και μεταφέρεται στον 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως».

Για το εμπριμέ ύφασμα Ε

98.71 Καθαρά αποτελέσματα προϊόντων

98.71.01 Καθαρά αποτελέσματα εμπριμέ υφασμάτων

98.71.01.12 Καθαρά αποτελέσματα εμπριμέ υφάσματος Ε

**Χρέωση:**

- Από τον 92.00, με το ανάλογο κόστος υποαπασχολήσεως – αδράνειας,
- Από τον 92.01, με τα ανάλογα έξοδα διοικητικής λειτουργίας,
- Από τον 92.02, με τα ανάλογα έξοδα λειτουργίας έρευνας - ανάπτυξης,
- Από τον 92.03, με τα ανάλογα έξοδα λειτουργίας διάθεσης,
- Από τον 92.04, με τα ανάλογα έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας,
- Από τον 97, με τα ανάλογα τελικού χρεωστικού υπολοίπου διαφορών απογραφής και λοιπών διαφορών,
- Από 81 – 85, με τα ανάλογα τελικά χρεωστικά υπόλοιπα αυτών.

Για τον λογαριασμό 81 - 85 ισχύει ότι γράψαμε και στο παραπάνω παράδειγμα.

**Πίστωση:**

- Από 96.71.01.12, τα μικτά κέρδη (δηλαδή, μεταφέρεται το υπόλοιπο του 96.71.01.12

Το υπόλοιπο απεικονίζει το καθαρό αποτέλεσμα και μεταφέρεται στον 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως» (Το υπόλοιπο του οποίου και πάλι θα συμφωνεί με το αντίστοιχο του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» της Γενικής Λογιστικής.

## **2.8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ»**

Επισημαίνεται ότι, από τις περιπτώσεις που έχει σχεδιασθεί (από το Ε.Γ.Λ.Σ.) να αντιμετωπίζονται με τους υπολογαριασμούς του 97, οι οποίες και εξετάζονται στα επόμενα, στην πράξη χρησιμοποιείται ο 97, σχεδόν μόνο, για τις διαφορές απογραφών. **Διαφορές ενσωματώσεως** είναι εκείνες, που προκύπτουν κατά τις απογραφές αποθεμάτων και το λογαριασμό των κατά είδος στοιχείων κόστους (του 92) και των οργανικών εσόδων (του 96) της Αναλυτικής Λογιστικής. **Διαφορές καταλογισμού** είναι εκείνες, που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους (του 92) στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους (του 93). Το υπόλοιπο του λογαριασμού 97 μεταφέρεται τελικά στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως».

Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού δημιουργούνται:

**α)** Όταν λογίζονται με πίστωση του λογαριασμού 97.00 και χρέωση του λογαριασμού 92 «ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ», υπολογιστικά έξοδα (τόκος ιδίου κεφαλαίου, αμοιβή επιχειρηματία για το Know How του, κ.λ.π.).

**β)** Όταν, προκειμένου να υπολογιστεί το σωστό λειτουργικό κόστος, λογίζονται με πίστωση του υπολογαριασμού 97.00.03 και χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 92, αποσβέσεις για αποσβεσμένα κατά 100% (λόγω υπολογισμού πρόσθετων αποσβέσεων κ.λ.π.) πάγια στοιχεία, τα οποία εξακολουθούν να χρησιμοποιούνται παραγωγικά, ή λογίζονται αποσβέσεις με συντελεστές μεγαλύτερους εκείνων της φορολογικής νομοθεσίας (γιατί κρίνεται ότι η χρονική και λειτουργική φθορά και η οικονομική απαξίωση αντιπροσωπεύει ποσό μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή του φορολογικού νόμου).

**γ)** Όταν λογίζονται υπολογιστικά έσοδα, με χρέωση του λογαριασμού 97.01 και πίστωση του λογαριασμού 96, με σκοπό να υπολογιστούν τα πραγματικά αναλυτικά αποτελέσματα που αφορούν τη χρήση για σχετική ενημέρωση της Διοίκησης (π.χ. πρόβλεψη για επιστροφές εξαγωγικών επιτοκίων, για επιδοτήσεις εξαγωγών κ.λ.π., που αφορούν την εξαγωγική δραστηριότητα της χρήσεως, αλλά θα εκκαθαριστούν μέσα στις επόμενες χρήσεις, οπότε και θα καταχωρισθούν στη Γενική Λογιστική).

**δ)** Όταν τα υλικά που αναλώνονται, αποτιμούνται σε προσωρινές τιμές και οι τιμές αυτές διαφέρουν από αυτές, που διαμορφώνονται οριστικά. Οι διαφορές αυτές, όταν δεν ανακοστολογούνται, μεταφέρονται στο λογαριασμό 97.02.01 και τελικά στα αποτελέσματα χρήσεως. Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και κατά την αποτίμηση, σε προσωρινές τιμές κόστους, των πωλημένων αγαθών για τον προσδιορισμό βραχύχρονων αποτελεσμάτων.

**ε)** Όταν κατά τον υπολογισμό βραχύχρονων αποτελεσμάτων, ενσωματώνονται στην Αναλυτική Λογιστική στοιχεία κόστους και εσόδων, για τα οποία δεν είναι γνωστές οι τιμές και η ενσωμάτωση αυτή γίνεται προϋπολογιστικά. Στις περιπτώσεις αυτές, όταν οριστικοποιείται το κόστος και γίνονται γνωστές οι πραγματικές τιμές εσόδων, προκύπτουν διαφορές που μεταφέρονται για τα έξοδα στο λογαριασμό 97.02.05 και για τα έσοδα στο λογαριασμό 97.03. Ενδεικτικά παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων αποτελούν τα δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα, τα επιδόματα αδειών και τα έσοδα από πωλήσεις προϊόντων, οι τιμές πωλήσεως των οποίων δεν έχουν ακόμα οριστικοποιηθεί.

**στ)** Όταν πραγματοποιούνται απογραφές των αποθεμάτων, είτε στο τέλος, είτε κατά τη διάρκεια της χρήσεως και διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα. Οι διαφορές αυτές μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 97.10.

**ζ)** Όταν καταλογίζεται το λειτουργικό κόστος των τμημάτων, στο κόστος παραγωγής ή στο κόστος των τελικών φορέων, καθώς επίσης και όταν αποτιμάται το έργο των βοηθητικών υπηρεσιών που απορροφάται, είτε από τα κύρια, είτε από άλλα βοηθητικά τμήματα και χρησιμοποιούνται προσωρινές τιμές, κατά την αποτίμηση των μονάδων έργου που παρέχεται από ένα κέντρο, προς ένα άλλο. Ενδεικτικό παράδειγμα τέτοιας περιπτώσεως αποτελεί το εξής: Το βοηθητικό τμήμα της ατμοπαραγωγής παρέχει ατμό στα κύρια παραγωγικά τμήματα και στο μηχανουργείο και το ηλεκτρολογείο, που είναι βοηθητικά. Το τμήμα όμως, της ατμοπαραγωγής τροφοδοτείται με ηλεκτρικό ρεύμα από την ηλεκτροπαραγωγή και απορροφά εργασία συντηρήσεως. Ανάμεσα στις προσωρινές τιμές και τις τιμές που διαμορφώνονται οριστικά, προκύπτουν διαφορές, οι οποίες όταν δεν ανακοστολογούνται, μεταφέρονται σε σχετικό υπολογαριασμό του 97, (η αλληλοεξυπηρέτηση λαμβάνεται υπόψη



μόνο προς την σπουδαιότερη κατεύθυνση και να αγνοείται η δευτερεύουσα σημασία αντιπαροχή, οπότε και αποφεύγονται οι διαφορές).

η) Όταν εφαρμόζεται το σύστημα της ορθολογικής επιβαρύνσεως του κόστους παραγωγής, ή του κόστους των τελικών φορέων, με τα σταθερά στοιχεία κόστους (π.χ. των τμημάτων). Οι διαφορές που προκύπτουν από τη διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 97).

### **2.8.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97.00 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ»**

Ο λογαριασμός 97.00 **πιστώνεται** με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 92 «ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ», (δηλαδή, των ομώνυμων υπολογαριασμών κάθε κύριας και βοηθητικής, θέσεως κόστους), για την ενσωμάτωση τυχόν υπολογιστικών εξόδων και τυχόν διαφορών αποσβέσεων στο λειτουργικό κόστος (που προσδιορίζεται στους υπολογαριασμούς του 92).

Οι ιδιαίτεροι υπολογαριασμοί υπολογιστικών εξόδων των λογαριασμών 92.00, 92.01, 92.02, 92.03 και 92.04, μεταφέρονται ξεχωριστά, σε ιδιαίτερο υπολογαριασμό σε χρέωση του λογαριασμού 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», στην πίστωση του οποίου μεταφέρεται και το ισόποσο πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 97.00. Έτσι, επηρεάζονται ισόποσα τα αποτελέσματα χρήσεως και το ολικό αποτέλεσμα χρήσεως του λογαριασμού 98.99 είναι ίσο με το αντίστοιχο του λογαριασμού 86 της Γενικής Λογιστικής.

### **2.8.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97.01 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ»**

Ο λογαριασμός 97.01 **χρεώνεται** με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των 96.70 - 96.78, ή απευθείας των υπολογαριασμών του 96.22, για την ενσωμάτωση τυχόν υπολογιστικών εσόδων στους λογαριασμούς των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, τα υπόλοιπα των

οποίων μεταφέρονται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως». Στη χρέωση του λογαριασμού 98.99 μεταφέρεται και το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 97.01 και έτσι, επηρεάζονται ισόποσα τα αποτελέσματα χρήσεως. Το ολικό αποτέλεσμα χρήσεως του λογαριασμού 98.99 θα είναι ίσο με το αντίστοιχο του λογαριασμού 86 της Γενικής Λογιστικής.

### **2.8.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97.02 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΕΞΟΔΩΝ - ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ»**

Ο λογαριασμός 97.02 αναλύεται στους εξής τριτοβάθμιους λογαριασμούς:

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

Οι λογαριασμοί **χρεώνονται** με πίστωση των λογαριασμών:

- 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», με τις χρεωστικές διαφορές, μεταξύ των προϋπολογιστικώς λογισμένων εξόδων (για τον προσδιορισμό βραχύχρονων αποτελεσμάτων) και των πραγματικών εξόδων (που καταχωρήθηκαν στη Γενική Λογιστική), εφόσον οι διαφορές αυτές δεν ανακοστολογούνται (αν δεν είναι εφικτό ή δεν κρίνεται σκόπιμο).

- 91.02 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)», με τις χρεωστικές διαφορές, μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων που λογίζονται με βάση προϋπολογιστικές τιμές (για τον προσδιορισμό βραχύχρονων αποτελεσμάτων) και της οριστικής αξίας τους.

- 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ», 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 κοστολόγησης (γιατί τότε καταχωρούνται στο λογαριασμό 95 «ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ»).

- 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», με τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 97.02, για τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

**Πιστώνονται δε**, με χρέωση των λογαριασμών:

- 91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», με τις πιστωτικές διαφορές, μεταξύ της προϋπολογιστικά λογισμένης αξίας εξόδων και της πραγματικής, (δηλαδή, όπως και η περίπτωση των χρεωστικών διαφορών).

- 91.02 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)», με τις πιστωτικές διαφορές, μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων που λογίζονται με βάση προϋπολογιστικές τιμές και της οριστικής αξίας, (δηλαδή, όπως και η περίπτωση των χρεωστικών διαφορών).

- 94 «Αποθέματα», με τις πιστωτικές διαφορές, που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων, τα οποία αναλώνονται ή πωλούνται σε μεγαλύτερες τιμές από τις τιμές πραγματικού κόστους, όταν οι διαφορές αυτές δεν ανακοστολογούνται και εφόσον δεν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης (γιατί τότε καταχωρούνται στο λογαριασμό 95).

- 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», με τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 97.02, για τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

#### **2.8.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97.03 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ - ΛΟΓΙΣΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ»**

Ο λογαριασμός 97.03 **χρεώνεται ή πιστώνεται** με τις χρεωστικές ή πιστωτικές διαφορές, που δημιουργούνται κατά το λογισμό εσόδων με προϋπολογιστικές τιμές (για τον υπολογισμό βραχύχρονων αποτελεσμάτων), με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού 91.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα». Τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 97.03 μεταφέρονται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως».

### **2.8.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97.10 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ»**

Ο λογαριασμός αυτός λειτουργεί όπως παρακάτω:

**Χρεώνεται** με πίστωση των λογαριασμών:

- 92 «ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ», με τις χρεωστικές διαφορές, που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των κύριων και βοηθητικών τμημάτων, είτε μεταξύ τους, είτε στο κόστος παραγωγής, είτε στους τελικούς φορείς (με προσωρινές τιμές).

- 92 ή 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ», όταν εφαρμόζεται σύστημα ορθολογικής επιβάρυνσης και τα διάφορα τμήματα υποαπασχολούνται, οπότε προκύπτουν χρεωστικές διαφορές (οι οποίες αντιπροσωπεύουν τα έξοδα που αντιστοιχούν στην υποαπασχόληση).

- 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ», όταν κατά την απογραφή, διαπιστώνονται ελλείμματα στα αποθέματα που βρίσκονται την παραγωγική διαδικασία.

- 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ», όταν κατά τη διάρκεια της απογραφής, διαπιστώνονται ελλείμματα στα αποθέματα.

- 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», με τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 97.10, για τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

**Πιστώνεται** με χρέωση των λογαριασμών:

- 92 «ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ», με τις πιστωτικές διαφορές, που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των κύριων και βοηθητικών τμημάτων, είτε μεταξύ τους, είτε στο κόστος παραγωγής, είτε στους τελικούς φορείς (με προσωρινές τιμές).

- 92 ή 93, όταν εφαρμόζεται σύστημα ορθολογικής επιβαρύνσεως και στα διάφορα τμήματα, η πραγματική απασχόληση είναι μεγαλύτερη από την κανονική, οπότε προκύπτουν πιστωτικές διαφορές, που αντιπροσωπεύουν τα έξοδα που εξοικονομούνται από την υπεραπασχόληση).

- 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ», όταν κατά την απογραφή, διαπιστώνονται πλεονάσματα στα αποθέματα που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία.

- 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ», όταν κατά την απογραφή, διαπιστώνονται πλεονάσματα στα αποθέματα.

- 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», με τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 97.10, για τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

## **2.9 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 98 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»**

Στους υπολογαριασμούς του 98, συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών, στους οποίους απεικονίζονται τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα της επιχειρήσεως. Στον υπολογαριασμό 98.99, προσδιορίζεται το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως, το οποίο ως σύνολο συμφωνεί απόλυτα με το αντίστοιχο του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα χρήσεως», της Γενικής Λογιστικής. Συγκεκριμένα στον υπολογαριασμό 98.99 μεταφέρονται:

(α) Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα, από τους υπολογαριασμούς μικτών αποτελεσμάτων του 96 «ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»,

(β) Το κόστος των λειτουργιών διοίκησης, έρευνας - ανάπτυξης, διάθεσης και χρηματοοικονομικής, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92 «ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ», το οποίο βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα,

(γ) Από τους ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του 92, το κόστος υποαπασχολήσεως – αδράνειας, καθώς και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και οι τυχόν διαφορές αποσβέσεων, που έχουν βαρύνει το κόστος των άνω λειτουργιών.

(δ) Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 95 «ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ», όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως.

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

(στ) Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λογαριασμών 81 - 85 της Γενικής Λογιστικής, τα οποία μεταφέρονται στον 98.99 μέσω του 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα».

### **2.9.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 98.99 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ»:**

**Χρεώνεται:**

- Από 96.22 «Μικτές ζημιές εκμεταλλεύσεως», με τις μικτές ζημιές εκμεταλλεύσεως,

- Από 92 «ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ», τα έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, όπως: α) 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα» (κόστος υποαπασχόλησης - αδράνειας), β) 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας», γ) 92.02 «Έξοδα λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης» (το τμήμα που δεν αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως), δ) 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διάθεσης», έχοντας προηγηθεί η μεταφορά των άμεσων εξόδων πωλήσεων στο λογαριασμό 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων» ή απευθείας στους υπολογαριασμούς του 96, ε) 92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας, έχοντας προηγηθεί η μεταφορά των εξόδων κ.λ.π., των συμμετοχών και χρεογράφων των λογαριασμών 68.01, 64.10 και 64.12 στο λογαριασμό 96.76 (στη πίστωση του οποίου μεταφέρονται από τον 76 τα αντίστοιχα έσοδα για την εξαγωγή του αποτελέσματος), και ζ) Υπολογιστικά έξοδα και διαφορές αποσβέσεων (από ομώνυμους υπολογαριασμούς των 92.00, 92.01, 92.02, 92.03 και 92.04),

- Από 95 «ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ» (αρνητικές),

- Από 97 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ» (χρεωστικές),

- Από 81.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα»,

- Από 91.02 «Έκτακτες ζημιές»,

- Από 82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων»,

- Από 83 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ»,

- Από 85 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ».

#### **Ενώ πιστώνεται:**

- Από 96.22 «Μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως»,

- Από 95 «ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ» (θετικές),

- Από 97 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ» (πιστωτικές),

- Από 81.01 «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα»,

- Από 81.03 «Έκτακτα κέρδη»,

- Από 82.01 «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων»,

- Από 84 «ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ»,  
Το υπόλοιπο του λογαριασμού 98.99 απεικονίζει τα καθαρά αποτελέσματα της χρήσεως (κέρδη ή ζημίες). Το υπόλοιπο αυτό συμφωνεί απόλυτα με το αντίστοιχο του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα χρήσεως», της Γενικής Λογιστικής. Οι δύο αυτοί λογαριασμοί διαφέρουν στη διάρθρωσή τους και στο ύψος ορισμένων κονδυλίων.

### **2.9.2 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΜΗΝΙΑΙΩΣ**

Το ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής, εξασφαλίζει από τον όλο σχεδιασμό του, άνετο και σωστό υπολογισμό του κόστους παραγωγής βραχυχρονίως, καθώς και τον υπολογισμό αναλυτικών, κατά είδος δραστηριότητας, βραχύχρονων αποτελεσμάτων, των οποίων η έγκαιρη γνώση αποτελεί για τη Διοίκηση της επιχείρησης πολυτιμότερη πληροφορία. Με τα σημερινά οικονομικά δεδομένα, τα αναλυτικά βραχύχρονα (μηνιαία κυρίως), αποτελέσματα αποτελούν τη βάση για τη σωστή διοίκηση και διαφύλαξη της βιωσιμότητας των επιχειρήσεων. Η επιτακτική αυτή ανάγκη, σήμερα μπορεί να καλυφθεί πολύ πιο άνετα από ότι στο παρελθόν, με την εφαρμογή του αυτοτελούς κυκλώματος της Αναλυτικής Λογιστικής σε συνδυασμό με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών, οι οποίοι εξασφαλίζουν μεγάλες και ποικίλες δυνατότητες και ευκολίες και η χρήση τους έχει γενικευθεί. Συνεπώς, είναι ακατανόητο και εγκληματικό να υπάρχουν ακόμη επιχειρήσεις, οι οποίες να πληροφορούνται τα αποτελέσματά τους μόνο μια φορά το χρόνο, με το κλείσιμο του ισολογισμού τέλους χρήσεως.

Για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών κατά είδος αποτελεσμάτων μηνιαίως, πέραν των όσων αναπτύχθηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, απαιτούνται και οι ακόλουθοι δύο επιπρόσθετοι χειρισμοί:

- Χρονική τακτοποίηση των αγορών, των εξόδων και των εσόδων.
- Χρήση αντίθετων λογαριασμών για όλες τις μεταφορές, από το λογαριασμό 91 και έπειτα.



Οι βασικές ανάγκες της λογιστικής των βραχύχρονων αποτελεσμάτων εξυπηρετούνται από τους λογαριασμούς:

α) 91.02 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)»

β) 91.06 «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»

γ) 91.07 «Οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»

και δ) 91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»

Με χρεωπίστωση των λογαριασμών αυτών και των υπολογαριασμών τους, γίνεται η χρονική τακτοποίηση των αγορών που έχουν μεταφερθεί από την Ομάδα 2, στους υπολογαριασμούς του 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ», των οργανικών εξόδων που έχουν μεταφερθεί από την Ομάδα 6, στους υπολογαριασμούς του λειτουργικού κόστους του 92, των οργανικών εσόδων που έχουν μεταφερθεί από την Ομάδα 7, στους οικείους υπολογαριασμούς του 96 «ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ» και τέλος, των έκτακτων κ.λ.π., αποτελεσμάτων, που έχουν μεταφερθεί από τους λογαριασμούς 81 - 85 στο λογαριασμό 98.99.

Η χρονική τακτοποίηση των υπολογαριασμών του λειτουργικού κόστους του 92, στους οποίους έχουν μεταφερθεί τα έξοδα που καταχωρήθηκαν κατά τη διάρκεια της βραχύχρονης περιόδου, από τους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6, γίνεται ως εξής:

(α) Με χρέωση ιδιαίτερων υπολογαριασμών του 91.06 και πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 92, **αποχωρίζονται** (από τους υπολογαριασμούς του 92) και μεταφέρονται στον 91.06 τα «προπληρωμένα» έξοδα, δηλαδή τα ποσά των εξόδων που έχουν προπληρωθεί, ή λογιστικοποιηθεί στη Γενική Λογιστική και δεν αφορούν την παρούσα βραχύχρονη περίοδο, αλλά την επόμενη (ή τις επόμενες). Η τακτοποίηση των ποσών αυτών γίνεται κατά τον υπολογισμό των βραχύχρονων αποτελεσμάτων των επόμενων περιόδων, με τη μεταφορά από τον 91.06 στον 92, των δουλεμένων κάθε φορά ποσών. Αν π.χ., βραχύχρονα αποτελέσματα υπολογίζονται κάθε μήνα, που είναι και το σωστό, και τον τρέχοντα μήνα προπληρώθηκαν ενοίκια έξι μηνών € (6 x 5000)= € 30000, στην παρούσα μηνιαία βραχύχρονη περίοδο αντιστοιχούν € 5000. Συνεπώς, το υπόλοιπο ποσό των € 25000, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών

του 92, θα μεταφερθεί στη χρέωση ιδιαίτερου υπολογαριασμού του 91.06, από τον οποίο σε κάθε μία από τις επόμενες πέντε μηνιαίες βραχύχρονες περιόδους, θα μεταφέρονται € 5000 στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 92, με πίστωση του 91.06. Πρακτικότερο όμως, είναι ο διαχωρισμός να γίνεται από την αρχική εγγραφή της μεταφοράς του ποσού στην Αναλυτική Λογιστική, (δηλαδή, στους υπολογαριασμούς του 92 θα καταχωρηθούν € 5000 και στον 91.06 ή στον 91.26 «Οργανικά έξοδα κατά είδος επόμενων μηνών» € 25000 και έτσι, δεν θα υπάρχει κίνδυνος να «ξεχαστεί» η τακτοποίηση).

**(β)** Με πίστωση ιδιαίτερων υπολογαριασμών του 91.06 και χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 92, **προσθέτονται** στις θέσεις λειτουργικού κόστους του 92 τα δουλεμένα, αλλά μη πληρωμένα και μη λογιστικοποιημένα ακόμη στη Γενική Λογιστική, έξοδα. Ποσά εξόδων δηλαδή, τα οποία αναλογούν ή αφορούν την κλειόμενη βραχύχρονη περίοδο, που είτε επειδή δεν έχουν πληρωθεί, είτε δεν έχουν ακόμη λογιστικοποιηθεί στη Γενική Λογιστική, δεν έχουν καταχωρηθεί στους οικείους λογαριασμούς εξόδων της Ομάδας 6, τα δεδομένα των οποίων (με πίστωση του 90.06) έχουν μεταφερθεί και καταχωρηθεί στις οικείες θέσεις κόστους του λογαριασμού 92. Τα συνηθέστερα τέτοια έξοδα είναι:

- Δώρα εορτών και επίδομα άδειας του προσωπικού.
- Προβλέψεις αποζημιώσεως προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.
- Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων, εκτός και αν λογιστικοποιούνται κάθε μήνα στη Γενική Λογιστική, όπως είναι και το σωστό.
- Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγικής διαδικασίας ΔΕΗ.
- Τόκοι δανείων και λογαριασμών χρηματοδοτήσεως τραπεζών.
- Υπηρεσίες ΟΤΕ, ενοίκια, συναλλαγματικές διαφορές κ.λ.π.

Από τα παραπάνω έξοδα και από όσα άλλα υπάρχουν ακόμη, καταχωρούνται στις οικείες θέσεις λειτουργικού κόστους του 92, με πίστωση σχετικών υπολογαριασμών του 91.06, τα ποσά που αναλογούν, ή αφορούν την κλειόμενη βραχύχρονη περίοδο. Όταν μεταγενέστερα, τα έξοδα αυτά λογιστικοποιηθούν στη Γενική Λογιστική και καταχωρισθούν στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6, θα μεταφερθούν στην Αναλυτική Λογιστική με πίστωση του 90.06 και χρέωση όχι του 92, αλλά του 91.06, ο οποίος είχε

πιστωθεί (με χρέωση των υπολογαριασμών του 92), κατά τον υπολογισμό των βραχύχρονων αποτελεσμάτων των προηγούμενων περιόδων. Οι τυχόν διαφορές που προκύπτουν, εάν είναι σημαντικές και είναι εφικτό, ανακοστολογούνται, ενώ εάν κρίνονται ασήμαντες ή αν η ανακοστολόγηση είναι ανέφικτη (γιατί προσδιορίστηκε το κόστος και τα αποτελέσματα κ.λ.π.), είτε επιρρίπτονται στον επόμενο μήνα, είτε καταχωρούνται στο λογαριασμό 97 «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

Τονίζεται ότι η χρησιμοποίηση των λογαριασμών 90.06 και 91.06, πρέπει να γίνεται ακριβώς όπως καθορίζεται προηγουμένως.

**(γ)** Όπως υπογραμμίζεται στις προηγούμενες σελίδες, τα ποσά που προκύπτουν από τις διενεργούμενες εγγραφές χρονικής τακτοποίησης των πρωτοβάθμιων λογαριασμών των Ομάδων 2, 6, 7 και 8, για τον υπολογισμό βραχύχρονων αποτελεσμάτων στη Γενική Λογιστική, δύνανται να μεταφερθούν στην Αναλυτική Λογιστική και να χρησιμοποιηθούν για τη χρονική τακτοποίηση των λογαριασμών της, υπό την προϋπόθεση, ότι θα εφαρμοσθούν όλα όσα αναφέρονται στις παραπάνω σελίδες και αφού εκτιμηθούν τα εκεί αναφερόμενα μειονεκτήματα.

**(δ)** Όσα αναφέρονται προηγούμενα για τη χρονική τακτοποίηση των εξόδων των υπολογαριασμών του 92, εφαρμόζονται ανάλογα και για τη χρονική τακτοποίηση:

- Των οργανικών εσόδων κατ' είδος, που έχουν μεταφερθεί και καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.

- Των έκτακτων κ.λ.π., αποτελεσμάτων (των λογαριασμών 81 - 85), που έχουν μεταφερθεί στο λογαριασμό 98.99.

- Των αγορών που έχουν μεταφερθεί και καταχωρηθεί στους υπολογαριασμούς του 94.

Η χρονική τακτοποίηση των ανωτέρω γίνεται με τη χρησιμοποίηση των λογαριασμών 91.07, 91.08 και 91.02 αντίστοιχα.

**(ε)** Με τη διεκπεραίωση όλων των προηγούμενων, ολοκληρώνεται η χρονική τακτοποίηση των αγορών, των εξόδων και των εσόδων που έχουν μεταφερθεί από τη Γενική Λογιστική και έχουν καταχωρηθεί στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής και αρχίζουν οι διαδικασίες:

- Σχηματισμού του λειτουργικού κόστους (της συγκεκριμένης βραχύχρονης περιόδου) των κύριων τμημάτων παραγωγής (κύριων θέσεων

κόστους) του λογαριασμού 92.00 και η μεταφορά και επίρριψη του, στους φορείς κόστους του 93.

- Σχηματισμού στους υπολογαριασμούς του 93, του ολικού κόστους παραγωγής (της βραχύχρονης περιόδου) των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων ή υπηρεσιών) και διενέργειας των περαιτέρω εγγραφών.

- Μεταφοράς του διαμορφωμένου ολικού κόστους (της βραχύχρονης περιόδου) των λογαριασμών 92.01, 92.02, 92.03 και 92.04 στο λογαριασμό 98.99.

- Προσδιορισμού στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22, των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως (της βραχύχρονης περιόδου).

- Διαμορφώσεως του λογαριασμού 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως», (στον οποίο συγκεντρώνονται τα αποτελέσματα της βραχύχρονης περιόδου).

## **2.10 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 99 «ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ»**

### **2.10.1 Περιεχόμενο και ορολογία**

Οι υπολογαριασμοί του 99 λειτουργούν, είτε ως διάμεσοι για να διευκολύνουν την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής, είτε ως αντικριζόμενοι, για να διασυνδέσουν κάθε είδους διακινήσεις ανάμεσα στα διάφορα εργοστάσια, ή υποκαταστήματα της οικονομικής μονάδας, τα οποία τηρούν αυτόνομη Αναλυτική Λογιστική εκμεταλλεύσεως (όχι όμως και αυτόνομη Γενική Λογιστική).

Η παρέμβαση των λογαριασμών εσωτερικών διασυνδέσεων στο λογιστικό κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής, του όποιου εργοστασίου ή υποκαταστήματος γίνεται, όταν η λογιστική του κόστους λειτουργεί αποκεντρωμένα.

### **2.10.2 Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>**

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 του ημερολογίου εξαγωγής, με σκοπό την ενημέρωση των μερίδων αποθήκης. Οι λογαριασμοί που κινούνται είναι οι εξής:

- Χρεώνεται ο 99.00 «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα».
- Πιστώνεται ο 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ».

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

- Χρεώνεται ο 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ».

- Πιστώνεται ο 99.00 «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάσταση».

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

Η παρέμβαση των λογαριασμών εσωτερικών διασυνδέσεων, στο λογιστικό κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής διαφόρων εργοστασίων ή υποκαταστημάτων, γίνεται όταν καθένα από τα κέντρα αυτά τηρεί αυτόνομη Αναλυτική Λογιστική εκμεταλλεύσεως. Στις περιπτώσεις αυτές, όπως π.χ. όταν το εργοστάσιο Α χορηγεί υλικά ή υπηρεσίες στο Β, κινούνται οι εξής λογαριασμοί:

#### ΣΤΟ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ Α΄

- Χρεώνεται ο 99.02 «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλο κατάσταση ή υποκατάστημα».

- Πιστώνεται ο 92 ή 94 ανάλογα με την περίπτωση (δηλαδή όταν χορηγούνται υπηρεσίες πιστώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του 92, ενώ όταν χορηγούνται υλικά οι υπολογαριασμοί του 94).

#### ΣΤΟ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ Β΄

- Χρεώνεται ο 92 ή 94, ανάλογα με την περίπτωση.

- Πιστώνεται ο 99.01 «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλο κατάσταση 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 οικονομικής μονάδας, όπως ακριβώς λειτουργεί ο 90, κατά τη μεταφορά από τη Γενική στην Αναλυτική Λογιστική, των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των εξόδων και εσόδων, καθώς και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της Ομάδας 8. Στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών 99.01 και 99.02 μηδενίζονται, έπειτα από αμοιβαία μεταφορά και συμψηφισμό με τα υπόλοιπα των λοιπών λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής που

μένουν ανοιχτοί, μετά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως της επιχειρήσεως.

### **2.10.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 99.00 «ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ ΜΕΣΑ ΣΤΟ ΑΥΤΟ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ»**

Ο λογαριασμός **χρεώνεται** με πίστωση των λογαριασμών:

- 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ», όταν ο 99.00 λειτουργεί σαν διάμεσος λογαριασμός μεταξύ του 94 και 92 ή 93, στην περίπτωση εφαρμογής συστήματος ημερολογίων αποκεντρωμένης κοστολόγησης.

- 92 «ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ», όταν ο 99.00 λειτουργεί σαν διάμεσος λογαριασμός μεταξύ του 92 και του 93, στην παραπάνω περίπτωση του.

- 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ», όταν ο 99.00 λειτουργεί σαν διάμεσος λογαριασμός μεταξύ των αναλυτικών λογαριασμών του 93, κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους, στην παραπάνω περίπτωση α.

Και **πιστώνεται** με χρέωση των λογαριασμών:

- 92 «ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ», κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού των διάφορων στοιχείων κόστους, στο κόστος της παραγωγικής λειτουργίας (τμημάτων παραγωγής).

- 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ», κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού του λειτουργικού κόστους ή των άμεσων υλικών στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους.

- 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ», κατά τη λογιστικοποίηση του κόστους των φορέων, με βάση τα ανακεφαλαιωτικά δεδομένα του ημερολογίου καταλογισμού του κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς.

### **2.10.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 99.01 «ΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΛΗΦΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΑΛΛΑ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ Ή ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ»**

**Χρεώνεται** στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής, οι οποίοι, μετά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα, ενώ **πιστώνεται** με χρέωση, ανάλογα με την περίπτωση, των λογαριασμών 91, 92, 93 ή 94 του υποκαταστήματος που λαβαίνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.



#### **2.10.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 99.02 «ΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΟΘΗΚΑΝ ΣΕ ΑΛΛΑ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ Ή ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ»**

Ο λογαριασμός **χρεώνεται** με πίστωση των λογαριασμών:

- 92 «ΚΕΝΤΡΑ (θέσεις) ΚΟΣΤΟΥΣ», όταν οι χορηγήσεις αφορούν υπηρεσίες ή έργο που παράγεται στα τμήματα, όπως π.χ. συντηρήσεις εγκαταστάσεων, ατμός ή ηλεκτρικό ρεύμα.

- 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ», όταν οι χορηγήσεις αφορούν αποστολές υλικών αγαθών όπως π.χ. για κατεργασία, συναρμολόγηση ή επισκευή.

**Πιστώνεται** δε, στο τέλος της χρήσεως, με χρέωση των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής, οι οποίοι έπειτα από τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως, παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

#### **2.10.5 ΔΙΑΚΙΝΗΣΕΙΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΠΛΗΡΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑ**

Όταν τα υποκαταστήματα, για την ακριβή μέτρηση της αποδοτικότητας τους, έχουν πλήρη λογιστική αυτοτέλεια και καταρτίζουν δικό τους ισολογισμό, λογαριασμό Γενικής Εκμεταλλεύσεως και λογαριασμό Αποτελεσμάτων χρήσεως, τότε όλες οι δοσοληψίες μεταξύ Κεντρικού και υποκαταστημάτων, ή υποκαταστημάτων μεταξύ τους, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 48 «Λογαριασμός συνδέσμου με τα υποκαταστήματα». Ο λογαριασμός αυτός, συμψηφίζεται κατά την ενσωμάτωση των ισολογισμών, των λογαριασμών Γενικής Εκμετάλλευσης και των Αποτελεσμάτων χρήσεως των υποκαταστημάτων, στο τέλος της χρήσεως, στον ισολογισμό, το λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης και το λογαριασμό Αποτελέσματα χρήσεως του Κεντρικού, για την κατάρτιση των ενιαίων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων.

Στην περίπτωση που υπάρχει τέτοια πλήρης λογιστική αυτοτέλεια, εάν για τις διακινήσεις υπηρεσιών και αποθεμάτων, μεταξύ Κεντρικού και υποκαταστημάτων, εφαρμοσθούν τα προηγουμένως αναφερόμενα, δε θα είναι σωστά τα αποτελέσματα που θα προσδιορίζονται στους επιμέρους

λογαριασμούς Γενικής Εκμεταλλεύσεως και Αποτελέσματα χρήσεως. Για αυτό πρέπει να εφαρμοσθούν τα ακόλουθα:

A) Για τις χορηγήσεις υπηρεσιών: Το Κεντρικό με χρέωση του υποκαταστήματος στο λογαριασμό 48, θα πιστώνει αρμόδιο υπολογαριασμό του 78 «Τεκμαρτά έσοδα», ο οποίος θα μεταφέρει στη χρέωση του 96.78 (από τους υπολογαριασμούς του 92) το κόστος των υπηρεσιών που χορηγήθηκαν. Το υποκατάστημα, με πίστωση του λογαριασμού 48 «λογαριασμός συνδέσμου με Κεντρικό», θα χρεώνει τους αρμόδιους λογαριασμούς εξόδων της Ομάδας 6.

B) Για τις αποστολές αποθεμάτων ανακύπτει το ακόλουθο πρόβλημα. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ορίζει ότι οι λογαριασμοί των αποθεμάτων της Ομάδας 2 και οι υπολογαριασμοί τους «αγορές χρήσεως», χρεώνονται κατά τη διάρκεια της χρήσεως, με την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και πιστώνονται μόνο με τις τυχόν διορθωτικές εγγραφές, τις επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις, απαγορευμένης της πιστώσεως τους για οποιαδήποτε άλλη αιτία. Σκοπός είναι να συγκεντρώνεται στους υπολογαριασμούς «αγορές χρήσεως», η καθαρή αξία των αγορών της χρήσεως, ξεκάθαρη και με απόλυτη διαφάνεια, όπως θα προκύπτει από τα πρωτογενή παραστατικά αγορών, δίχως την παρεμβολή εγγραφών μεταφοράς και λογιστικών αλχημειών, διασφαλιζόμενης έτσι και της διαχειριστικής τάξεως. Ο σκοπός αυτός δεν παραβλάπτεται, εάν χρησιμοποιηθεί ο λογαριασμός 29 για την καταχώριση της διακινήσεως των αποθεμάτων μεταξύ Κεντρικού και υποκαταστημάτων, ο οποίος θα λειτουργεί σαν διάμεσος και το υπόλοιπο του θα συμψηφίζεται στο τέλος της χρήσεως, κατά την ενσωμάτωση των ισολογισμών, των λογαριασμών Γενικής Εκμετάλλευσης και των λογαριασμών Αποτελέσματα χρήσης, των υποκαταστημάτων, στον ισολογισμό, το λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης και το λογαριασμό Αποτελέσματα χρήσεως, αντίστοιχα του Κεντρικού. Δηλαδή ο λογαριασμός 29 στα λογιστικά βιβλία του Κεντρικού, θα τιτλοφορηθεί και θα αναπτυχθεί ως εξής:

**Χρέωση**

29 «Διακινήσεις αποθεμάτων μεταξύ Κεντρικού και υποκαταστημάτων»

**Πίστωση**

29.00 «Αποστολές αποθεμάτων στα υποκαταστήματα» (ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες, όπως π.χ. σε τριτοβάθμιους κατά υποκατάστημα και σε τεταρτοβάθμιους αντίστοιχους των πρωτοβαθμίων 20 - 28)

29.01 «Παραλαβές αποθεμάτων από Υποκαταστήματα» (ανάπτυξη ίδια όπως του λογαριασμού 29.00)

Ανάλογη θα είναι η διαμόρφωση του λογαριασμού 29 και στα λογιστικά βιβλία των υποκαταστημάτων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

Στο δεύτερο μέρος της εργασίας μας θα παρουσιάσουμε ένα παράδειγμα εφαρμογής της Αναλυτικής Λογιστικής Κοστολόγησης. Για το παράδειγμα αυτό επιλέξαμε μία επιχείρηση ποτοποιίας και θα εργαστούμε με βάση τις οικονομικές καταστάσεις του λογιστικού έτους 2004. Σκοπός μας είναι να προσδιορίσουμε τα αποτελέσματα χρήσης δηλαδή το τελικό αποτέλεσμα της συγκεκριμένης χρήσης με βάση την αναλυτική λογιστική κοστολόγησης.

Παρακάτω θα αναφέρουμε τα βήματα που θα πρέπει να ακολουθηθούν για την εξεύρεση του ορθού αποτελέσματος της λογιστικής χρήσης.

### ΒΗΜΑΤΑ

#### **ΒΗΜΑ 1<sup>ο</sup>**

Αρχικά θα πρέπει να μεταφέρουμε τα δεδομένα από την χρηματοοικονομική στην αναλυτική λογιστική.

- Μεταφέρουμε την αξία της αρχικής απογραφής των αποθεμάτων από την χρηματοοικονομική στην αναλυτική λογιστική.

- Μεταφέρουμε την αξία των αγορών της συγκεκριμένης λογιστικής χρήσης, από την χρηματοοικονομική στην αναλυτική λογιστική.

- Μεταφέρουμε τα οργανικά έξοδα κατ' είδος στα κέντρα κόστους ως σχετικό φύλλο μερισμού.

- Μεταφέρουμε τα οργανικά έσοδα κατ' είδος από την χρηματοοικονομική στην αναλυτική λογιστική.

- Μεταφέρουμε τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα από την χρηματοοικονομική στην αναλυτική λογιστική.

#### **ΒΗΜΑ 2<sup>ο</sup>**

Μεταφέρουμε στα έξοδα της παραγωγικής λειτουργίας ή και στις άλλες λειτουργίες των αναλώσεων των αποθεμάτων εκτός των πρώτων υλών.

### **ΒΗΜΑ 3<sup>ο</sup>**

Μεταφέρουμε την αρχική απογραφή της παραγωγής σε εξέλιξη στον λογαριασμό του κόστους παραγωγής.

### **ΒΗΜΑ 4<sup>ο</sup>**

Σχηματισμός του κόστους παραγωγής των προϊόντων .

### **ΒΗΜΑ 5<sup>ο</sup>**

Μεταφορά των ετοιμών προϊόντων στην αποθήκη.

### **ΒΗΜΑ 6<sup>ο</sup>**

Προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων αποθεμάτων και προσδιορισμός του μικτού αποτελέσματος.

### **ΒΗΜΑ 7<sup>ο</sup>**

Μεταφορά των μικτών αποτελεσμάτων από πωλήσεις εμπορευμάτων και λοιπών οργανικών εσόδων στα αποτελέσματα χρήσης.

### **ΒΗΜΑ 8<sup>ο</sup>**

Μεταφορά στα αποτελέσματα των εξόδων που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα

Η πρώτη εγγραφή που θα πρέπει να γίνει είναι η μεταφορά των αρχικών αποθεμάτων στην αναλυτική λογιστική. Με βάση την κατάσταση της γενικής εκμετάλλευσης η επιχείρηση είχε στις 01/01/2004 στην αποθήκη της αποθέματα από προϊόντα έτοιμα και ημιτελή και από πρώτες και βοηθητικές ύλες.

94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	1.182.520,23
9421	ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ	<u>860.135,55</u>
942130099	ΟΥΖΟ 0,75 L VOL-A	
942130101	ΟΥΖΟ 0,05 L MINIAT VOL-A	
942130102	ΟΥΖΟ 0,20 L ΚΑΡΑΦΑΚΙ 40% VOL-A	
942130103	ΟΥΖΟ 0,35L ΑΠΛΟ 40% VOL-A	
942130104	ΟΥΖΟ 0,7L 40% VOL-A	
942130105	ΟΥΖΟ 1L ΑΠΛΟ 40% VOL-A	
942130107	ΟΥΖΟ 0,10L ΑΠΛΟ 40% VOL-A	
942130108	ΟΥΖΟ 0,20L ΠΑΓΟΥΡ 40% VOL-A	
942130109	ΟΥΖΟ 0,35L ΠΑΓΟΥΡ 40% VOL-A	
942130110	ΟΥΖΟ 2L 40% VOL-A	
942130301	ΛΙΚΕΡ 0,70L 25% VOL-A	
942130302	ΛΙΚΕΡ 0,70L 25% VOL-A	
942130310	ΛΙΚΕΡ 2L 25% VOL-A	
942130407	ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ 0,7L	
942130420	ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ 2L 40% VOL-A	
942130450	ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ 5L 40% VOL-A	
942130500	ΟΥΖΟ 5L ΚΑΡΑΦΑ 38% VOL-A	
942130501	ΟΥΖΟ 5L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A	
942130503	ΟΥΖΟ 2L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A	
942130505	ΟΥΖΟ 1L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A	
942130506	ΟΥΖΟ 0,50L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A	
942130700	ΟΥΖΟ 0,20L DAMA 40% VOL-A	
942130801	ΟΥΖΟ 0.10L ESMERALDA 40% VOL-A	
942130900	ΟΥΖΟ 0,20L ΑΚΡΟΠΟΛΗ 40% VOL-A	
942130901	ΟΥΖΟ 0,10L ΔΙΑΜΑΝΤΑΤΟ 40% VOL-A	
942130902	ΟΥΖΟ 0,50L ΔΙΑΜΑΝΤΑΤΟ 40% VOL-A	
942130903	ΟΥΖΟ 0,50L ΚΟΛΩΝΑ 40% VOL-A	
942130904	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΟΛΩΝΑ 40% VOL-A	
942130906	ΛΙΚΕΡ 0,50L ΤΕΝΤΟΥΡΑ ΔΙΑΜ. 25% VOL-A	
942130907	ΟΥΖΟ 0,10L ΚΟΛΩΝΑ 40% VOL-A	
942130908	ΛΙΚΕΡ 0,20 L ESMERALDA ΔΙΑΜ. 25% VOL-A	
942130909	ΟΥΖΟ 0,20 L ESMERALDA ΔΙΑΜ.40% VOL-A	
942130910	ΟΥΖΟ 0,10L ΣΤΡΟΓΓΥΛΟ 40% VOL-A	
942130911	ΟΥΖΟ 1L ΑΛΟΥΜΙΝΙΟ 40% VOL-A	
942130996	ΛΙΚΕΡ 0,10L ΤΕΝΤΟΥΡΑ ΔΙΑΜ. 25% VOL-A	
942131102	ΟΥΖΟ 0,20Λ ΚΑΡΑΦΑΚΙ 40% VOL-A	
942131104	ΟΥΖΟ 0,70L 40% VOL-A	
942131507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A	
942132508	ΟΥΖΟ 0,10L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A	
942133006	ΠΕΝΤΟΛΙΤΡΟ ΛΙΚΕΡ 25% VOL-A	
942133507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A	
942133508	ΟΥΖΟ 0,10L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A-A	
942134507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ (ΔΙΑΦ) 40% VOL-A	
942134508	ΟΥΖΟ 0,10L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A	

942137115	ΟΥΖΟ 5Λ ΚΑΡΑΦΑ ΒΑΡΚΑΚΙ 37,5% VOL-A	
942139104	ΟΥΖΟ 0,7L 38% VOL-A	
942139110	ΟΥΖΟ 2L 38% VOL-A	
942139111	ΟΥΖΟ 0,7L ΒΑΡΚΑΚΙ 38% VOL-A	
942139112	ΟΥΖΟ 2Λ ΒΑΡΚΑΚΙ 38% VOL-A	
9424	ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘ.ΥΛΕΣ <u>322.384,68</u>	
	90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ- ΑΝΤΙΚΡ/ΝΟΙ	<b>1.182.520,23</b>
	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	
	9001 ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	
	ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ	
	900121 ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ	
	ΗΜΙΤΕΛΗ	<u>860.135,55</u>
	900124 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘ.ΥΛΕΣ <u>322.384,68</u>	

Απογραφή 31/12/2003 - ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ

---

Επόμενο βήμα θα είναι να μεταφέρουμε τις αγορές που έκανε η επιχείρηση, στην αναλυτική λογιστική. Βλέπουμε από την κατάσταση της Γενικής εκμετάλλευσης ότι η επιχείρηση προέβη σε μόνο πρώτων και βοηθητικών υλών-υλικών συσκευασίας.

---

94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	<b>1.024.847,83</b>
9424	ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘ.ΥΛΕΣ <u>1.024.847,83</u>	
	90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ- ΑΝΤΙΚΡ/ΝΟΙ	
	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	<b>1.024.847,83</b>
	9002 ΑΓΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΜΕΝΕΣ	
	900224 ΑΓΟΡΕΣ ΠΡΩΤΩΝ ΚΑΙ	
	ΒΟΗΘ.ΥΛΩΝ ΛΟΓ/ΝΕΣ <u>1.024.847,83</u>	

αγορές πρώτων κ βοηθητικών υλών.

---

Το επόμενο βήμα μας θα είναι να μεταφέρουμε τα έξοδα ανά λειτουργία Έχοντας το φύλλο μερισμού των εξόδων κατά λειτουργία θα πρέπει να μεταφέρουμε τα έξοδα της ομάδας 6 της χρηματοοικονομικής λογιστικής στις θέσεις κόστους του λογαριασμού 92 της αναλυτικής λογιστικής. Με βάση το φύλλο μερισμού βλέπουμε ότι η επιχείρηση έχει καταχωρήσει τα έξοδα ανά λειτουργία. Οι λειτουργίες είναι οι εξής: λειτουργία παραγωγής, λειτουργία διάθεσης, λειτουργία διοίκησης, λειτουργία χρηματοδότησης και Ε.Φ.Κ.

Προτιμήσαμε να χωρίσουμε την εγγραφή αυτή σε μικρότερες και να γίνει μία εγγραφή για κάθε έξοδο ώστε να είναι πιο ευκολονόητο από τον αναγνώστη.

92	ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ		<b>275675,28</b>
9200	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ		
920060	ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		
92006001	ΑΜΟΙΒΕΣ ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΩΝ		<u>127150,17</u>
9200600100	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	93808,94	
9200600102	ΑΜΟΙΒΕΣ ΥΠΕΡΩΡΙΑΚ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ	13640,89	
9200600103	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	13804,54	
9200600107	ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΑΝΟΝΙΚ. ΑΔΕΙΑΣ	4605,72	
9200600108	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΜΗ ΧΟΡΗΓΗΣ. ΑΔΕΙΩΝ ΗΜΕΡ.ΠΡΟΣ.	1470,08	
92006004	ΕΡΓΟΔΟ.ΕΙΣΦ.ΗΜΕΡΟΜ.		<u>35373,74</u>
9200600400	ΕΡΓΟΔ.ΕΙΣΦΟΡ.ΗΜΕΡ.	31591,77	
9200600402	ΤΑΜΕΙΑ ΕΠΙΚΟΥΡ.ΑΣΦ	3781,97	
92006005	ΑΠΟΖΗΜ.ΑΠΟΛ.ΕΞΟΔΟΥ		<u>3623,92</u>
9200600500	ΑΠΟΖΗΜ.ΑΠΟΛΥΟΜ.ΕΜΜΙΣΘ. ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	3623,92	
9201	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ		
920160	ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		
92016000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΜΜΙΣΘΟΥ ΠΡΟΣΩΠ.		<u>33032,70</u>
9201600000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	24363,09	
9201600002	ΑΜΟΙΒΕΣ ΥΠΕΡΩΡΙΑΚ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ	2775,83	
9201600003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	3458,12	
9201600007	ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΑΝΟΝΙΚ. ΑΔΕΙΑΣ	1054,45	
9201600008	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΜΗ ΧΟΡΗΓΗΣ ΑΔΕΙΩΝ ΕΜΜ.ΠΡΟΣΩΠ	753,21	
9201600013	ΕΠΙΔΟΜΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	628,00	
92016002	ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧ.ΠΡΟΣΩΠ		<u>3884,30</u>
9201600200	ΑΣΦΑΛΙΣΤ.-ΑΡ.Ν.4294069	657,35	
9201600201	ΑΣΦΑΛΙΣΤ.ΑΡ.Ν.1172805	1209,00	
9201600203	ΑΣΦΑΛΙΣΤ.ΑΡΝ.0645439	2017,95	
92016003	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦ.ΕΜΜΙΣΘΩΝ		<u>9224,56</u>
9201600300	ΕΡΓΟΔ.ΕΙΣΦ.ΕΜΜΙΣΘΩΝ	8251,95	
9201600302	ΤΑΜΕΙΑ ΕΠΙΚ.ΑΣΦΑΛ	972,64	
9202	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ		
920260	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠ.		
92026000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΜΜ.ΠΡΟΣΩΠ.		<u>49549,05</u>
9202600000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	36544,64	
9202600002	ΑΜΟΙΒ.ΥΠΕΡΩΡ.ΑΠΑΣΧ.	4163,74	



9202600003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	5187,17
9202600007	ΕΠΙΔΟΜ.ΚΑΝ.ΑΔΕΙΑΣ	1581,68
9202600013	ΕΠΙΔΟΜΑ ΙΣΟΛΟΓ.	942,00
92026003	ΕΡΓΟΔ.ΕΙΣΦ.ΕΜΜΙΣΘ.	<u>13836,84</u>
9202600300	ΕΡΓ.ΕΙΣΦ.ΕΜΜΙΣΘ.	12377,87
9202600302	ΤΑΜΕΙΑ ΕΠΙΚ.ΑΣΦΑΛ.	1458,97
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡ/ΝΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ	
		<b>275675,2</b>

**8**

9006	ΟΡΓ.ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΛΟΓ/ΝΑ	
900660	ΑΜΟΙΒ.Κ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣ.ΛΟΓ/ΝΑ	<u>275675,28</u>

καταχώρηση λογ.60 από φύλλο μερισμού

92	ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	<b>121961,74</b>
9200	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	
920061	ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞ.ΤΡΙΤΩΝ	
92006101	ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞ.ΜΗ ΕΛ.ΕΠΑΓΓ.	<u>22962,50</u>
9200610101	ΑΜΟΙΒ.Κ ΕΞ.ΔΙΑΦ.ΤΡΙΤ	22962,50
9201	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	
920161	ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞ.ΤΡΙΤΩΝ	
92016100	ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΛΕΥΘ.ΕΠΑΓΓ.	<u>25620,64</u>
9201610000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΚΗΓΟΡΩΝ	176,00
9201610003	ΑΜ.ΟΡΓ.ΜΕΛΤ.ΕΡΕΥΝ	7500,00
9201610004	ΑΜ.ΕΛΕΓΚΤΩΝ	1519,64
9201610006	ΑΜ.ΛΟΓΙΣΤΩΝ	16425,00
9202	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ	
920261	ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	
92026100	ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΛΕΥΘ.ΕΠΑΓΓ.	<u>3420,00</u>
9202610007	ΑΜ.Κ ΕΞ.ΖΩΓΡ.ΣΚΙΤΣ.	3420,00
92026102	ΛΟΙΠΕΣ ΠΡΟΜΗΘ.ΤΡΙΤΩΝ	<u>69689,60</u>
9202610200	ΠΡΟΜ.ΠΩΛ.ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	5088,00
9202610201	ΠΡΟΜ.ΠΩΛ.ΦΠΑ 18%	64601,60
	ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡ/ΝΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ	<b>121961,74</b>
9006	ΟΡΓ.ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ ΛΟΓ/ΝΑ	
900661	ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	<u>121692,74</u>

92	ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	<b>141897,35</b>
9200	ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	
920062	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	
92006200	ΗΛΕΚΤ.ΡΕΥΜΑ.ΠΑΡΑΓΩΓ.	<u>5546,28</u>
9200620000	ΗΛΕΚΤ.ΡΕΥΜΑ.ΠΑΡΑΓΩΓ.	5546,28

92006202	ΥΔΡΕΥΣΗ ΠΑΡΑΓ.ΔΙΑΔΙΚΑΣ.	<u>2474,43</u>	
9200620200	ΥΔΡ.ΠΑΡΑΓ.ΦΠΑ 8%	740,74	
9200620201	ΥΔΡ.ΠΑΡΑΓ.ΦΠΑ 18%	618,97	
9200620202	ΥΔΡ.ΠΑΡΑΓ.ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	1114,72	
92006205	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ	<u>18275,02</u>	
9200620500	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΠΥΡΟΣ	18275,02	
92006207	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ	<u>30382,88</u>	
9200620701	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	26174,71	
9200620702	ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΟΧΗΜΑΤ.	4208,17	
92006298	ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	<u>23986,87</u>	
9200629899	ΔΙΑΦ.ΠΑΡΟΧ.ΤΡΙΤΩΝ	23986,87	
9201	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ		
920162	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		
92016203	ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ	<u>15585,39</u>	
9201620300	ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ	12104,43	
9201620302	ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΑ	678,16	
9201620304	ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ	2802,80	
92016204	ΕΝΟΙΚΙΑ	<u>27881,51</u>	
9201620425	ΕΝΟΙΚ.ΧΡΟΝΟΜ.ΜΙΣΘ. ΜΕΤΑΦΟΡ.ΜΕΣΩΝ	27881,51	
92016205	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ	<u>5024,11</u>	
9201620501	ΑΣΦΑΛ.ΜΕΤ.ΜΕΣΩΝ	2513,98	
9201620506	ΑΣΦ.ΣΥΜ.Ν 37988481	403,94	
9201620507	ΑΣΦ.ΣΥΜ.Ν 3798476	1017,19	
9201620509	ΑΣΦ.ΣΥΜ.Ν.3798482	1089,00	
92016207	ΕΠΙΣΚΕΥ.-ΣΥΝΤΗΡ.	<u>5917,49</u>	
9201620704	ΣΥΝΤΗΡ.ΕΠΙΠΛ.	5917,49	
9202	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ		
920262	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		
92026205	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ	<u>2480,35</u>	
9202620502	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΜΕΤΑΦ.	2480,35	
92026207	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ-ΣΥΝΤΗΡ.	<u>4343,02</u>	
9202620703	ΣΥΝΤΗΡ.ΜΕΤΑ.ΜΕΣ.	4343,02	
	90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤ/ΝΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ		<b>141897,35</b>
	9006 ΟΡΓ.ΕΞΟΔΑΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ ΛΟΓ/ΝΑ		
	900662 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	<u>141897,35</u>	

---



---

92	ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	<b>1053326,13</b>
9201	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	
920163	ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ	
92016303	ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ ΚΥΚΛ.ΜΜ	<u>1041,20</u>
9201630301	ΤΕΛΗ ΚΥΚΛ.ΦΟΡΤΗΓ.	834,00
9201630305	ΤΕΛΗ ΜΜ ΕΣΩΤ.ΜΕΤ.	207,20
92016398	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	<u>156,58</u>
9201639899	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ	156,58

9202	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ	
920263	ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	
92026398	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	<u>49510,57</u>
9202639806	ΧΑΡΤΟΣ.ΑΜΟΙΒ.ΤΡ.	826,66
9202639810	ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜ.	7625,23
9202639812	Ε.Τ.Ε.Π.ΠΑ.Α	40096,40
9202639813	ΤΕΛ.ΧΑΡΤ.ΕΤΕΠΠΑΑ	801,90
9202639814	ΟΓΑ ΧΑΡΤ.ΕΤΕΠΠΑΑ	160,38
9204	Ε.Φ.Κ	
920463	ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	
92046398	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	<u>1002617,78</u>
9204639811	ΕΙΔΙΚ.ΦΟΡ.ΚΑΤΑΝ.ΟΙΝ.1002617,78	
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤ/ΝΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ	<b>1053326,13</b>
9006	ΟΡΓ.ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ ΛΟΓ/ΝΑ	
900663	ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	<u>1053326,13</u>

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφέρουμε ότι ναι μεν εμφανίζουμε το ΕΦΚ στην εγγραφή των εξόδων αλλά δεν θα το περάσουμε μαζί με τα υπόλοιπα έξοδα στα αποτ/τα χρήσεως καθώς από ότι βλέπουμε από την κατάσταση αποτ/των χρήσεως η επιχείρηση το αφαιρεί από μικτό κύκλο εργασιών και εμφανίζει τις τον καθαρό κύκλο εργασιών μειωμένο κατά το ποσό αυτό.Ομοίως θα πράξουμε και εμείς.

92	ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	<b>445913,37</b>
9200	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	
920064	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	
92006400	ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ	<u>6015,61</u>
9200640002	ΕΞ.ΜΕΤ.ΥΛ.ΑΓΑΘ.ΑΓΟΡ.6015,61	
92006408	ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣ.ΚΑΤΑΝΑΛ.	<u>92396,00</u>
9200640801	ΥΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ	415,26
9200640802	ΥΛΙΚΑ ΦΑΡΜΑΚΕΙΟΥ	11,66
9200640899	ΛΟΙΠΑ ΥΛ.ΑΜΕΣ.ΚΑΤ.	91969,08
9201	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	
920164	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	
92016405	ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ-ΕΙΣΦΟΡΕΣ	<u>4195,22</u>
9201640501	ΣΥΝΔ.ΣΕ ΕΠΑΓΓ.ΟΡΓ.	245,76
9201640503	ΣΥΝΔΡ.ΣΕ ΕΦΗΜΕΡ.	288,46
9201640506	ΣΥΝΔΡ.ΙCΑΡ	710,00
9201640507	ΣΥΝΔΡ.ΙSΟ 9002	2276,00
9201640510	ΣΥΝΔΡ.ΚΩΔ.ΠΡ.	675,00
92016406	ΔΩΡΡΕΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣ	<u>365,00</u>
9201640698	ΛΟΙΠΕΣ ΔΩΡΡΕΕΣ	365,00

92016407	ΕΝΤΥΠΑ-ΓΡΑΦ.ΥΛΗ	<u>3807,31</u>
9201640700	ΕΝΤΥΠΑ	953,08
9201640703	ΓΡΑΦ.ΥΛΗ ΓΡΑΦ.	2854,23
92016409	ΕΞΟΔΑ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣ.	<u>2146,24</u>
9201640900	ΕΞΟΔΑ ΔΗΜΟΣ.	809,64
9201640910	ΕΞΟΔΑ ΔΗΜΟΣ.ΙΣ.	1336,60
92016498	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	<u>9290,41</u>
9201649806	ΕΞ.ΠΩΛ.ΕΞΩΤΕΡ.	7325,68
9201649898	ΔΙΑΦ.Λ.ΕΞ.ΦΠΑ ΕΚ.343,40	
9201649899	ΔΙΑΦ.ΛΟΙΠΑ.ΕΞ.	8947,01
9202	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ	
920264	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	
92026400	ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ	<u>60551,57</u>
9202640000	ΕΞ.ΚΙΝΗΣΕΩΣ ΜΜ	11509,17
9202640003	ΕΞ.ΜΕΤ.ΥΛΑΓΑΘ.	48729,60
9202640006	ΔΙΟΔΙΑ ΦΟΡΤ.	312,80
92026401	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ	<u>42072,92</u>
9202640100	ΕΞ.ΤΑΞ.ΕΣΩΤΕΡ.	25962,07
9202640101	ΕΞ.ΤΑΞ.ΕΞΩΤΕΡ.	8279,95
9202640102	ΕΞ.ΜΕΤΑΚ.ΠΡΟΣ.	7830,90
92026402	ΕΞ.ΠΡΟΒ.ΔΙΑΦΗΜΙΣ.	<u>207628,81</u>
9202640200	ΔΙΑΦΗΜ.ΑΠΟ ΤΥΠ.	2800,00
9202640201	ΔΙΑΦ.ΑΠΟ ΡΑΔΙΟΦ.	6576,32
9202640206	ΕΞ.ΥΠΟΔ.ΦΙΛΟΞΕΝ.	5032,69
9202640298	ΔΙΑ.ΕΞ.ΠΡ.ΦΠΑ 8%	20000,00
9202640299	ΔΙΑ.ΕΞ.ΠΡ.ΦΠΑ18%	173219,80
92026403	ΕΞ.ΕΚΘΕΣ.ΕΠΙΔΕΙΞ.	<u>10118,60</u>
9202640300	ΕΞ.ΕΚΘ.ΕΣΩΤΕΡ.	10118,60
92026498	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	<u>7325,68</u>
9202649806	ΕΞΟΔΑ ΠΩΛ.ΕΞΩΤ.	7325,68
	90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤ/ΝΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ	<b>445913,37</b>
	9006 ΟΡΓ.ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ'ΕΙΔ. ΛΟΓ/ΝΑ	
	900664 ΔΙΑΦ.ΕΞΟΔΑ	<u>445913,37</u>

---

92	ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	<b>41524,26</b>
9203	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΧΡΗΜΑΤ/ΣΗΣ	
920365	ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤ/ΣΗΣ	
92036504	ΤΟΚ.ΕΞ.ΒΡΑΧ.ΤΡ.ΧΟΡ.ΕΞ	
9203650400	ΤΟΚ.ΕΞ.ΒΡ.ΤΡ.ΧΟΡ.ΕΞ	
92036505	ΤΟΚ.ΕΞ.ΒΡΑΧ.ΥΠΟΧΡ.	
9203650500	ΤΟΚ.ΕΞ.ΤΡΑΠ.ΒΡ.ΥΠ.	
92036510	ΠΡΟΜ.ΕΓΓΥΗΤ.ΕΠΙΣΤ.	
9203651000	ΠΡΟΜΗΘ.ΕΓΓΥΗΤ.	
92036598	ΛΟΠΙΑ ΕΞ.ΧΡΗΜΑΤ.	
9203659899	ΔΙΑΦ.ΕΞΟΔΑ ΤΡΑΠ.	
	90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤ/ΝΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ	<b>41524,26</b>

9006 ΟΡΓ.ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ ΛΟΓ/ΝΑ  
900665 ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤ.ΛΟΓ/ΝΑ 41524,26

---

Σημείωση: Ενώ στο φύλλο μερισμού μας λέει ότι το σύνολο των χρεωστικών τόκων και εξόδων χρηματοδότησης είναι 81524,26 ευρώ, η κατάσταση γενικής εκμ/σης και η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης μας δίνει χρεωστικούς τόκους και συναφή έξοδα 41524,26. Εμείς επιλέγουμε να χρησιμοποιήσουμε το ποσό των 41524,26 ώστε να υπάρχει συνάφεια του τελικού αποτελέσματος. Για το λόγο αυτό δεν βάζουμε τα πλάγια στην ανάλυση των τριτοβάθμιων λογαριασμών.

---

92	ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	<b>119501,69</b>
9200	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	
920066	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	
92006601	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	<u>57478,58</u>
9200660100	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡ.	57478,58
9200660102	ΑΠΟΣΒ.Λ.ΤΕΧ.ΕΡΓ.	83,32
92006602	ΑΠΟΣΒ.ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	<u>31945,94</u>
9200660200	ΑΠΟΣΒ.ΜΗΧΑΝΗΜ.	31945,94
92006603	ΑΠΟΣΒ.ΜΕΤΑΦ.ΜΕΣΩΝ	<u>3403,79</u>
9200660306	ΑΠ.ΜΕΣ.ΕΣ.ΜΕΤΑΦ.	3403,79
92006604	ΑΠΟΣΒ.ΕΠΙΠΛ.ΣΚΕΥΩΝ	<u>12211,89</u>
9200660409	ΑΠΟΣΒ.ΛΟΙΠ.ΕΞΟΠΛ.	12211,89
9201	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	
920166	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	
92016604	ΑΠΟΣΒ.ΕΠΙΠΛ.ΣΚΕΥΩΝ	<u>7991,50</u>
9201660400	ΑΠΟΣΒ.ΕΠΙΠΛΩΝ	1798,87
9201660403	ΑΠΟΣΒ. Η/Υ	2299,83
9201660408	ΑΠΟΣΒ.ΤΗΛΕΠΙΚ.	406,24
9201660409	ΑΠΟΣΒ.ΛΟΙΠ.ΕΞΟΠΛ.	3486,56
9202	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ	
920266	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	
92026603	ΑΠΟΣΒ.ΜΕΤΑΦ.ΜΕΣΩΝ	<u>6469,99</u>
9202660303	ΑΠΟΣΒ.ΑΥΤ.ΦΟΡΤ.	6469,99
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ –ΑΝΤ/ΝΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ	<b>119501,69</b>
9006	ΟΡΓ.ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ ΛΟΓ/ΝΑ	
900666	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	<u>119501,69</u>

---

Το επόμενο που θα πρέπει να κάνουμε είναι να δούμε από την κατάσταση της γενικής εκμετάλλευσης τα έσοδα από τις πωλήσεις και να κάνουμε την εγγραφή στην αναλυτική λογιστική. Άρα:

---

90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΥΖ. ΛΟΓ/ΜΟΙ		<b>2837097,22</b>
9007	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΛΟΓ/ΝΑ		
900771	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	<u>2815297,46</u>	
900772	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠ.ΑΠΟΘΕΜΑΤ	<u>21799,76</u>	
96	ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤ.ΑΝΑΛ.ΑΠΟ/ΤΑ		<b>2837097,22</b>
9622	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ	2837097,22	
962201	ΕΜΠΟΡ/ΤΩΝ	<u>2815297,46</u>	
962202	ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	<u>21799,76</u>	

Μεταφορά πωλήσεων από χρηματοοικον.λογιστική σε αναλυτ.λογιστ.

---

Κοιτώντας την κατάσταση του λογ/μου γεν. εκμετάλλευσης βλέπουμε ότι έχουμε έκτακτα αποτελέσματα: -έκτακτα κ ανόργανα έσοδα 6949,41 και – έκτακτα κ ανόργανα έξοδα 110,45. Θα τα μεταφέρουμε στην αναλυτική λογιστική ως εξής:

90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡ.ΛΟΓ/ΜΟΙ		<b>6949,41</b>
9008	ΟΡΓΑΝ.ΑΠΟΤ/ΤΑ ΛΟΓ/ΝΑ		
900881	ΕΚΤ.Κ ΑΝΟΡΓ.ΑΠΟΤ.ΛΟΓ/ΝΑ	6949,41	
9008104	ΕΚΤ.Κ ΑΝΟΡΓ.ΕΣΟΔΑ		
98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ		<b>6949,41</b>
9899	ΑΠΟΤ/ΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		
989904	ΕΚΤ.Κ ΑΝΟΡΓ.ΕΣΟΔΑ	6949,41	

Μεταφορά εκτάκτων εσόδων στην αναλ.λογιστ.

---

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ		<b>110,45</b>
9899	ΑΠΟΤ/ΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		
989903	ΕΚΤ. Κ ΑΝΟΡΓ.ΕΞΟΔΑ	110,45	
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡ.ΛΟΓ/ΜΟΙ		<b>110,45</b>
9008	ΟΡΓΑΝ.ΑΠΟΤ/ΤΑ ΛΟΓ/ΝΑ		
900881	ΕΚΤ.Κ ΑΝΟΡ.ΑΠΟΤ/ΤΑ ΛΟΓ/ΝΑ		
90088102	ΕΚΤ.Κ ΑΝΟΡΓ.ΕΞΟΔΑ	110,45	

Μεταφορά έκτακτων εξόδων στην αναλυτική λογιστική

---

Αφού είδαμε προηγουμένως πως διαμορφώνεται το κόστος κάθε λειτουργίας θα πρέπει τώρα να δούμε πως διαμορφώνεται το κόστος ανά παραχθέν προϊόν.

Το επόμενο βήμα μας θα ήταν εάν είχαμε παραγωγή σε εξέλιξη να την μεταφέρουμε στο λογαριασμό του κόστους παραγωγής. Κοιτώντας όμως τόσο τον Ισολογισμό όσο και την κατάσταση αποτι/των χρήσης παρατηρούμε ότι δεν έχουμε παραγωγή σε εξέλιξη.

Στην συνέχεια θα πρέπει να μεταφέρουμε τις α'κ β' ύλες που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή του προϊόντος. Είχαμε αρχ. απόθεμα α' υλών 322384,68

Και η επιχείρηση προέβη σε αγορές α υλών εντός της χρήσης οι οποίες ανέρχονταν σε 1024847,83. Με βάση τον γενική εκμετάλλευση βλέπουμε ότι έχουμε τελικό απόθεμα α'κ β' υλών το οποίο είναι 386662,06. Άρα οι πρώτες ύλες που χρησιμοποιήθηκαν εντός της χρήσης για την παραγωγή του προϊόντος είναι :  $322384,68 + 1024847,83 - 386662,06 = 960570,4$

Άρα η εγγραφή θα είναι ως εξής:

---

93	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	<b>960570,4</b>
9300	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	
930000	ΠΡΩΤΕΣ Κ ΒΟΗΘ.ΥΛΕΣ	960570,4
	94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	<b>960570,4</b>
	9424 ΠΡΩΤΕΣ Κ ΒΟΗΘΗΤ.ΥΛΕΣ	960570,4
	942400 Α'ΚΑΙ Β'ΥΛΕΣ	

Βιομηχανοποίηση α'κ β'υλων

---

Επίσης θα πρέπει να γίνει η μεταφορά των υπολογαριασμών του 92.00 στον 93. Δηλαδή θα μεταφέρω στο κόστος παραγωγής όλα τα έξοδα της λειτουργίας παραγωγής. Άρα ο λογαριασμός 9200 κλείνει και μεταφέρεται στον 9300.

---

93	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	<b>473227,62</b>
9300	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ	

930000 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ  
 93000001 ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ  
 9300000160ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞ.ΠΡΟΣΩΠΙ.166147,83  
 9300000161ΑΜΟΙΒ Κ.ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ22962,50  
 9300000162ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ 80665,48  
 9300000164ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ 98411,61  
 9300000166ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ 105040,20

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ **473227,62**  
 9200 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤ.ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ  
 920060 ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ  
 92006001 ΑΜΟΙΒΕΣ ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΩΝ 127150,17  
 9200600100ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ 93808,94  
 9200600102ΑΜΟΙΒΕΣ ΥΠΕΡΩΡΙΑΚ  
 ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ 13640,89  
 9200600103ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ 13804,54  
 9200600107ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΑΝΟΝΙΚ.  
 ΑΔΕΙΑΣ 4605,72  
 9200600108ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΜΗ ΧΟΡΗΓΗΣ.  
 ΑΔΕΙΩΝ ΗΜΕΡ.ΠΡΟΣ. 1470,08  
 92006004 ΕΡΓΟΔΟ.ΕΙΣΦ.ΗΜΕΡΟΜ. 35373,74  
 9200600400ΕΡΓΟΔ.ΕΙΣΦΟΡ.ΗΜΕΡ. 31591,77  
 9200600402ΤΑΜΕΙΑ ΕΠΙΚΟΥΡ.ΑΣΦ 3781,97  
 92006005 ΑΠΟΖΗΜ.ΑΠΟΛ.ΕΞΟΔΟΥ 3623,92  
 9200600500ΑΠΟΖΗΜ.ΑΠΟΛΥΟΜ.ΕΜΜΙΣΘ.  
 ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 3623,92  
 920061 ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞ.ΤΡΙΤΩΝ  
 92006101 ΑΜΟΙΒ. Κ ΕΞ.ΜΗ ΕΛ.ΕΠΑΓΓ. 22962,50  
 9200610101ΑΜΟΙΒ.Κ ΕΞ.ΔΙΑΦ.ΤΡΙΤ 22962,50  
 920062 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ  
 92006200 ΗΛΕΚΤ.ΡΕΥΜΑ.ΠΑΡΑΓΩΓ. 5546,28  
 9200620000 ΗΛΕΚΤ.ΡΕΥΜΑ.ΠΑΡΑΓ.5546,28  
 92006202 ΥΔΡΕΥΣΗ ΠΑΡΑΓ.ΔΙΑΔΙΚΑΣ. 2474,43  
 9200620200 ΥΔΡ.ΠΑΡΑΓ.ΦΠΑ 8% 740,74  
 9200620201 ΥΔΡ.ΠΑΡΑΓ.ΦΠΑ 18% 618,97  
 9200620202 ΥΔΡ.ΠΑΡΑΓ.ΧΩΡ. ΦΠΑ 1114,72  
 92006205 ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ 18275,02  
 9200620500 ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΠΥΡΟΣ 18275,02  
 92006207 ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ 30382,88  
 9200620701 ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΤΙΡΙΩΝ 26174,71  
 9200620702 ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΟΧΗΜΑΤ. 4208,17  
 92006298 ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ 23986,87  
 9200629899 ΔΙΑΦ.ΠΑΡΟΧ.ΤΡΙΤΩΝ 23986,87  
 920064 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ  
 92006400 ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ 6015,61  
 9200640002 ΕΞ.ΜΕΤ.ΥΛ.ΑΓΑΘ.ΑΓΟΡ.6015,61  
 92006408 ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣ.ΚΑΤΑΝΑΛ. 92396,00  
 9200640801 ΥΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ 415,26  
 9200640802 ΥΛΙΚΑ ΦΑΡΜΑΚΕΙΟΥ 11,66  
 9200640899 ΛΟΙΠΑ ΥΛ.ΑΜΕΣ.ΚΑΤ. 91969,08  
 920066 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ



92006601	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	<u>57478,58</u>
9200660100	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡ.	57478,58
9200660102	ΑΠΟΣΒ.Λ.ΤΕΧ.ΕΡΓ.	83,32
92006602	ΑΠΟΣΒ.ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	<u>31945,94</u>
9200660200	ΑΠΟΣΒ.ΜΗΧΑΝΗΜ.	31945,94
92006603	ΑΠΟΣΒ.ΜΕΤΑΦ.ΜΕΣΩΝ	<u>3403,79</u>
9200660306	ΑΠ.ΜΕΣ.ΕΣ.ΜΕΤΑΦ.	3403,79
92006604	ΑΠΟΣΒ.ΕΠΙΠΛ.ΣΚΕΥΩΝ	<u>12211,89</u>
9200660409	ΑΠΟΣΒ.ΛΟΙΠ.ΕΞΟΠΛ.	12211,89

Μεταφορά των εξόδων παραγωγής στις θέσεις κόστους

---

Το επόμενο βήμα μας είναι να κλείσουμε τον λογ/μο 93 κέντρα κόστους . Κοιτάμε αν έχουμε παραγωγή σε εξέλιξη. Εάν έχω τότε θα πρέπει να το αφαιρέσω από τον 93 ώστε να βρω το κόστος των ετοιμών και να το μεταφέρω στον 9421. Όμως με βάση τόσο την κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμ/σης όσο και τον Ισολογισμό βλέπουμε ότι δεν έχουμε παραγωγή σε εξέλιξη.

Άρα

---

94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	1433798
9421	ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ Κ ΗΜΙΤΕΛΗ	
942130099	ΟΥΖΟ 0,75 L VOL-A	
942130101	ΟΥΖΟ 0,05 L ΜΙΝΙΑΤ VOL-A	
942130102	ΟΥΖΟ 0,20 L ΚΑΡΑΦΑΚΙ 40% VOL-A	
942130103	ΟΥΖΟ 0,35L ΑΠΛΟ 40% VOL-A	
942130104	ΟΥΖΟ 0,7L 40% VOL-A	
942130105	ΟΥΖΟ 1L ΑΠΛΟ 40% VOL-A	
942130107	ΟΥΖΟ 0,10L ΑΠΛΟ 40% VOL-A	
942130108	ΟΥΖΟ 0,20L ΠΑΓΟΥΡ 40% VOL-A	
942130109	ΟΥΖΟ 0,35L ΠΑΓΟΥΡ 40% VOL-A	
942130110	ΟΥΖΟ 2L 40% VOL-A	
942130301	ΛΙΚΕΡ 0,70L 25% VOL-A	
942130302	ΛΙΚΕΡ 0,70L 25% VOL-A	
942130310	ΛΙΚΕΡ 2L 25% VOL-A	
942130407	ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ 0,7L	
942130420	ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ 2L 40% VOL-A	
942130450	ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ 5L 40% VOL-A	
942130500	ΟΥΖΟ 5L ΚΑΡΑΦΑ 38% VOL-A	
942130501	ΟΥΖΟ 5L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A	
942130503	ΟΥΖΟ 2L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A	
942130505	ΟΥΖΟ 1L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A	
942130506	ΟΥΖΟ 0,50L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A	

942130700	ΟΥΖΟ 0,20L DAMA 40% VOL-A		
942130801	ΟΥΖΟ 0.10L ESMERALDA 40% VOL-A		
942130900	ΟΥΖΟ 0,20L ΑΚΡΟΠΟΛΗ 40% VOL-A		
942130901	ΟΥΖΟ 0,10L ΔΙΑΜΑΝΤΑΤΟ 40% VOL-A		
942130902	ΟΥΖΟ 0,50L ΔΙΑΜΑΝΤΑΤΟ 40% VOL-A		
942130903	ΟΥΖΟ 0,50L ΚΟΛΩΝΑ 40% VOL-A		
942130904	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΟΛΩΝΑ 40% VOL-A		
942130906	ΛΙΚΕΡ 0,50L ΤΕΝΤΟΥΡΑ ΔΙΑΜ. 25% VOL-A		
942130907	ΟΥΖΟ 0,10L ΚΟΛΩΝΑ 40% VOL-A		
942130908	ΛΙΚΕΡ 0,20 L ESMERALDA ΔΙΑΜ. 25% VOL-A		
942130909	ΟΥΖΟ 0,20 L ESMERALDA ΔΙΑΜ.40% VOL-A		
942130910	ΟΥΖΟ 0,10L ΣΤΡΟΓΓΥΛΟ 40% VOL-A		
942130911	ΟΥΖΟ 1L ΑΛΟΥΜΙΝΙΟ 40% VOL-A		
942130996	ΛΙΚΕΡ 0,10L ΤΕΝΤΟΥΡΑ ΔΙΑΜ. 25% VOL-A		
942131102	ΟΥΖΟ 0,20Λ ΚΑΡΑΦΑΚΙ 40% VOL-A		
942131104	ΟΥΖΟ 0,70L 40% VOL-A		
942131507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A		
942132508	ΟΥΖΟ 0,10L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A		
942133006	ΠΕΝΤΟΛΙΤΡΟ ΛΙΚΕΡ 25% VOL-A		
942133507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A		
942133508	ΟΥΖΟ 0,10L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A-A		
942134507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ (ΔΙΑΦ) 40% VOL-A		
942134508	ΟΥΖΟ 0,10L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A		
942137115	ΟΥΖΟ 5Λ ΚΑΡΑΦΑ ΒΑΡΚΑΚΙ 37,5% VOL-A		
942139104	ΟΥΖΟ 0,7L 38% VOL-A		
942139110	ΟΥΖΟ 2L 38% VOL-A		
942139111	ΟΥΖΟ 0,7L ΒΑΡΚΑΚΙ 38% VOL-A		
942139112	ΟΥΖΟ 2Λ ΒΑΡΚΑΚΙ 38% VOL-A		
	93 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	1433798	
	9300 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ		

Μεταφορά του κόστους παραγωγής  
στα έτοιμα προϊόντα

Κοιτάμε από τις καταστάσεις εάν έχουμε τελικό απόθεμα ετοιμών. Εάν έχουμε τότε θα πρέπει να το αφαιρέσουμε από τον 9421 ώστε να βρούμε το κόστος πωλημένων. Βλέπουμε από τον λογαριασμό γενικής εκμε/σης ότι έχουμε απόθεμα τέλους χρήσης ετοιμών προϊόντων το οποίο είναι  $724591,93.(860135,55+1433798-724591,93= 1569341,6)$

Αρα:

96	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤ.ΑΠΟΤ/ΤΑ	<b>1569341,6</b>	
9620	ΚΟΣΤ.ΠΑΡΑΓ.ΠΩΛ. 1569341,6		
962001	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛ.ΕΤΟΙΜ.ΠΡΟΙΟΝΤ		
	94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		<b>1569341,6</b>

9421 ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤ. Κ ΗΜΙΤ. 1569341,6  
942130099 ΟΥΖΟ 0,75L VOL-A  
942130101 ΟΥΖΟ 0,05L ΜΙΝΙΑΤ VOL-A  
942130102 ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑΚΙ 40% VOL-A  
942130103 ΟΥΖΟ 0,35L ΑΠΛΟ 40% VOL-A  
942130104 ΟΥΖΟ 0,7L 40% VOL-A  
942130105 ΟΥΖΟ 1L ΑΠΛΟ 40% VOL-A  
942130107 ΟΥΖΟ 0,10L ΑΠΛΟ 40% VOL-A  
942130108 ΟΥΖΟ 0,20L ΠΑΓΟΥΡ 40% VOL-A  
942130109 ΟΥΖΟ 0,35L ΠΑΓΟΥΡ 40% VOL-A  
942130110 ΟΥΖΟ 2L 40% VOL-A  
942130301 ΛΙΚΕΡ 0,70L 25% VOL-A  
942130302 ΛΙΚΕΡ 0,70L 25% VOL-A  
942130310 ΛΙΚΕΡ 2L 25% VOL-A  
942130407 ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ 0,7L  
942130420 ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ 2L 40% VOL-A  
942130450 ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ 5L 40% VOL-A  
942130500 ΟΥΖΟ 5L ΚΑΡΑΦΑ 38% VOL-A  
942130501 ΟΥΖΟ 5L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A  
942130503 ΟΥΖΟ 2L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A  
942130505 ΟΥΖΟ 1L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A  
942130506 ΟΥΖΟ 0,50L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A  
942130700 ΟΥΖΟ 0,20L DAMA 40% VOL-A  
942130801 ΟΥΖΟ 0,10L ESMERALDA 40% VOL-A  
942130900 ΟΥΖΟ 0,20L ΑΚΡΟΠΟΛΗ 40% VOL-A  
942130901 ΟΥΖΟ 0,10L ΔΙΑΜΑΝΤΑΤΟ 40% VOL-A  
942130902 ΟΥΖΟ 0,50L ΔΙΑΜΑΝΤΑΤΟ 40% VOL-A  
942130903 ΟΥΖΟ 0,50L ΚΟΛΩΝΑ 40% VOL-A  
942130904 ΟΥΖΟ 0,20L ΚΟΛΩΝΑ 40% VOL-A  
942130906 ΛΙΚΕΡ 0,50L TENT. ΔΙΑΜ. 25% VOL-A  
942130907 ΟΥΖΟ 0,10L ΚΟΛΩΝΑ 40% VOL-A  
942130908 ΛΙΚΕΡ 0,20L ESME ΔΙΑΜ. 25% VOL-A  
942130909 ΟΥΖΟ 0,20L ESME ΔΙΑΜ.40% VOL-A  
942130910 ΟΥΖΟ 0,10L ΣΤΡΟΓΓΥΛΟ 40% VOL-A  
942130911 ΟΥΖΟ 1L ΑΛΟΥΜΙΝΙΟ 40% VOL-A  
942130996 ΛΙΚΕΡ 0,10L TENT ΔΙΑΜ. 25% VOL-A  
942131102 ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑΚΙ 40% VOL-A  
942131104 ΟΥΖΟ 0,70L 40% VOL-A  
942131507 ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A  
942132508 ΟΥΖΟ 0,10L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A  
942133006 ΠΕΝΤΟΛΙΤΡΟ ΛΙΚΕΡ 25% VOL-A  
942133507 ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A  
942133508 ΟΥΖΟ 0,10L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A-A  
942134507 ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡ (ΔΙΑΦ) 40% VOL-A  
942134508 ΟΥΖΟ 0,10L ΚΑΡΑΦΑ 40% VOL-A  
942137115 ΟΥΖΟ 5L ΚΑΡ ΒΑΡΚΑΚΙ 37,5% VOL-A  
942139104 ΟΥΖΟ 0,7L 38% VOL-A  
942139110 ΟΥΖΟ 2L 38% VOL-A  
942139111 ΟΥΖΟ 0,7L ΒΑΡΚΑΚΙ 38% VOL-A  
942139112 ΟΥΖΟ 2L ΒΑΡΚΑΚΙ 38% VOL-A

μεταφορά κόστους παραγωγής ετοιμών προϊόντων στο  
σε λογαριασμό κόστους παραγωγής των πωλημένων προϊόντων

---

Το επόμενο βήμα μας θα είναι να χρεώσουμε τον λογαριασμό 9621  
«Άμεσα έξοδα πωλήσεων» και να πιστώσουμε των 9201 « Έξοδα λειτουργίας  
διάθεσης» ώστε να μεταφέρουμε στον 96 τα έξοδα πωλήσεων.(πρέπει να  
προσέξω να μεταφέρω μόνο τα άμεσα έξοδα, τα έμμεσα γενικά έξοδα  
διάθεσης πάνε στον 98.99)

---

96	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤ.ΑΠΟΤ/ΤΑ	<b>327697,58</b>	
9621	ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ		
962101	ΑΜ.ΕΞ.ΠΩΛ.ΕΤΟΙΜ.ΠΡ		
	92	ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	<b>327697,58</b>
	9203	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤ.ΔΙΑΘΕΣΗΣ	
	920264	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	
	92026400	ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ	<u>60551,57</u>
	9202640000	ΕΞ.ΚΙΝΗΣΕΩΣ ΜΜ	11509,17
	9202640003	ΕΞ.ΜΕΤ.ΥΛΑΓΑΘ.	48729,60
	9202640006	ΔΙΟΔΙΑ ΦΟΡΤ.	312,80
	92026401	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ	<u>42072,92</u>
	9202640100	ΕΞ.ΤΑΞ.ΕΣΩΤΕΡ.	25962,07
	9202640101	ΕΞ.ΤΑΞ.ΕΞΩΤΕΡ.	8279,95
	9202640102	ΕΞ.ΜΕΤΑΚ.ΠΡΟΣ.	7830,90
	92026402	ΕΞ.ΠΡΟΒ.ΔΙΑΦΗΜΙΣ.	<u>207628,81</u>
	9202640200	ΔΙΑΦΗΜ.ΑΠΟ ΤΥΠ.	2800,00
	9202640201	ΔΙΑΦ.ΑΠΟ ΡΑΔΙΟΦ.	6576,32
	9202640206	ΕΞ.ΥΠΟΔ.ΦΙΛΟΞΕΝ.	5032,69
	9202640298	ΔΙΑ.ΕΞ.ΠΡ.ΦΠΑ 8%	20000,00
	9202640299	ΔΙΑ.ΕΞ.ΠΡ.ΦΠΑ18%	173219,80
	92026403	ΕΞ.ΕΚΘΕΣ.ΕΠΙΔΕΙΞ.	<u>10118,60</u>
	9202640300	ΕΞ.ΕΚΘ.ΕΣΩΤΕΡ.	10118,60
	92026498	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	<u>7325,68</u>
	9202649806	ΕΞΟΔΑ ΠΩΛ.ΕΞΩΤ.	7325,68

μεταφορά εξόδων λειτουργίας διάθεσης στον λογαριασμό των άμεσων  
εξόδων διάθεσης

---

Το επόμενο που θα πρέπει να κάνουμε είναι να κλείσουμε τους λογ/μους  
96.20 και 96.21 και να τους μεταφέρουμε στον 96.22.Αρα:

96	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤ.ΑΠΟΤ/ΤΑ	<b>1569341,6</b>
9622	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤ.ΑΠΟΤ/ΤΑ	
962201	ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ	
96	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤ.ΑΠΟΤ/ΤΑ	<b>1569341,6</b>
96.20	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓ.ΠΩΛ.	1569341,6

Κλείσιμο του λογαρ. Κόστους παραγ.πωλημ. και  
Μεταφορά του στον λογ. Μικτών αναλυτ. Αποτ/των

Και:

96	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤ.ΑΠΟΤ/ΤΑ	<b>327697,58</b>
9622	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛ.ΑΠΟΤ/ΤΑ	327697,58
962201	ΠΡΟΙΟΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ	
96	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤ.ΑΠΟΤ/ΤΑ	<b>327697,58</b>
9621	ΑΜΕΣΑ ΕΞ.ΔΙΑΘΕΣ	327697,58

Κλείσιμο του λογ. Των άμεσων εξόδων διάθεσης και μεταφορά του  
Στον λογ. Μικτών αναλυτικών αποτ/των.

Το επόμενο βήμα μας είναι να μεταφέρω στον 98.99 τα έξοδα του 92

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	<b>395987,84</b>
9899	ΑΠΟΤΕΛ/ΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	
989901	ΕΞΟΔΑ ΜΙΚ.ΑΠΟΤ/ΤΩΝ	
98990100	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤ.ΔΙΟΙΚ.	155164,16
98990101	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤ.ΔΙΑΘ.	199299,42
98990102	ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜ/ΣΗΣ	41524,26
92	ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	<b>395897,84</b>
9201	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	155164,16
920161	ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞ.ΤΡΙΤΩΝ	
92016100	ΑΜ. ΕΛΕΥΘ.ΕΠΑΓΓ.	<u>25620,64</u>
9201610000	ΑΜΟΙΒ. ΔΙΚΗΓΟΡ.	176,00
9201610003	ΑΜ.ΟΡΓ.ΜΕΛΤ.ΕΡΕΥΝ	7500,00
9201610004	ΑΜ.ΕΛΕΓΚΤΩΝ	1519,64
9201610006	ΑΜ.ΛΟΓΙΣΤΩΝ	16425,00
920162	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	
92016203	ΤΗΛΕΠ/ΝΙΕΣ	<u>15585,39</u>
9201620300	ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ	12104,43
9201620302	ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΑ	678,16
9201620304	ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ	2802,80
92016204	ΕΝΟΙΚΙΑ	<u>27881,51</u>
9201620425	ΕΝΟΙΚ.ΧΡΟΝΟΜ.ΜΙΣΘ.	

	ΜΕΤΑΦΟΡ.ΜΕΣΩΝ	27881,51
92016205	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ	<u>5024,11</u>
9201620501	ΑΣΦΑΛ.ΜΕΤ.ΜΕΣ.	2513,98
9201620506	ΑΣΦ.ΣΥΜ.Ν 379...	403,94
9201620507	ΑΣΦ.ΣΥΜ.Ν 379..	1017,19
9201620509	ΑΣΦ.ΣΥΜ.Ν.379...	1089,00
92016207	ΕΠΙΣΚΕΥ.-ΣΥΝΤΗΡ.	<u>5917,49</u>
9201620704	ΣΥΝΤΗΡ.ΕΠΙΠΛ.	5917,49
920163	ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ	
92016303	ΦΟΡΟΙ-Τ. ΚΥΚ.ΜΜ	<u>1041,20</u>
9201630301	ΤΕΛΗ ΚΥΚΛ.ΦΟΡ..	834,00
9201630305	ΤΕΛ/ ΜΜ ΕΣΩΤ.ΜΕΤ.	207,20
92016398	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	<u>156,58</u>
9201639899	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ Τ.	156,58
920164	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	
92016405	ΣΥΝΔΡ.-ΕΙΣΦ.	<u>4195,22</u>
9201640501	ΣΥΝΔ.ΣΕ ΕΠ.ΟΡΓ.	245,76
9201640503	ΣΥΝΔΡ.ΣΕ ΕΦΗΜ..	288,46
9201640506	ΣΥΝΔΡ.ΙCΑΡ	710,00
9201640507	ΣΥΝΔΡ.ΙSΟ 9002	2276,00
9201640510	ΣΥΝΔΡ.ΚΩΔ.ΠΡ.	675,00
92016406	ΔΩΡΡΕΣ-ΕΠΙΧΟΡ.	<u>365,00</u>
9201640698	ΛΟΙΠΕΣ ΔΩΡΕΕΣ	365,00
92016407	ΕΝΤΥΠΑ-ΓΡΑΦ.ΥΛΗ	<u>3807,31</u>
9201640700	ΕΝΤΥΠΑ	953,08
9201640703	ΓΡΑΦ.ΥΛΗ ΓΡΑΦ.	2854,23
92016409	ΕΞΟΔΑ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣ.	<u>2146,24</u>
9201640900	ΕΞΟΔΑ ΔΗΜΟΣ.	809,64
9201640910	ΕΞΟΔΑ ΔΗΜΟΣ.ΙΣ.	1336,60
92016498	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	<u>9290,41</u>
9201649806	ΕΞ.ΠΩΛ.ΕΞΩΤΕΡ.	7325,68
9201649898	ΔΙΑΦ.Λ.ΕΞ.ΦΠΑ ΕΚ.	343,40
9201649899	ΔΙΑΦ.ΛΟΙΠΑ.ΕΞ.	8947,01
920166	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	
92016604	ΑΠΟΣΒ.ΕΠΙΠΛ.ΣΚ.	<u>7991,50</u>
9201660400	ΑΠΟΣΒ.ΕΠΙΠΛΩΝ	1798,87
9201660403	ΑΠΟΣΒ. Η/Υ	2299,83
9201660408	ΑΠΟΣΒ.ΤΗΛΕΠΙΚ.	406,24
9201660409	ΑΠΟΣΒ.ΛΟΙΠ.ΕΞΟΠΛ.	3486,56
9202	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ	199299,42
920260	ΑΜΟΙΒ. ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣ.	
92026000	ΑΜ. ΕΜΜ.ΠΡΟΣΩΠ.	<u>49549,05</u>
9202600000	ΤΑΚΤ. ΑΠΟΔ.	36544,64
9202600002	ΑΜ..ΥΠΕΡΩΡ.ΑΠΑΣΧ.	4163,74
9202600003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	5187,17
9202600007	ΕΠΙΔ..ΚΑΝ.ΑΔΕΙΑΣ	1581,68
9202600013	ΕΠΙΔ. ΙΣΟΛΟΓ.	942,00
92026003	ΕΡΓΟΔ.ΕΙΣΦ.ΕΜΜΙΣΘ.	<u>13836,84</u>
9202600300	ΕΡΓ.ΕΙΣΦ.ΕΜΜΙΣΘ.	12377,87
9202600302	ΤΑΜΕΙΑ ΕΠΙΚ.ΑΣΦΑΛ.	1458,97
920261	ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	

92026100	ΑΜ. ΕΛΕΥΘ.ΕΠΑΓΓ.	3420,00
9202610007	ΑΜ.Κ ΕΞ.ΖΩΓΡ.ΣΚΙΤΣ.	3420,00
92026102	Λ. ΠΡΟΜΗΘ.ΤΡΙΤΩΝ	69689,60
9202610200	ΠΡ..ΠΩΛ.Χ. ΦΠΑ	5088,00
9202610201	ΠΡΟΜ.ΠΩΛ.ΦΠΑ 18%	64601,60
920262	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	
92026205	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ	2480,35
9202620502	ΑΣΦΑΛ. ΜΕΤΑΦ.	2480,35
92026207	ΕΠΙΣΚ.-ΣΥΝΤΗΡ.	4343,02
9202620703	ΣΥΝ..ΜΕΤΑ.ΜΕΣ.	4343,02
920263	ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	
92026398	ΔΙΑΦ. ΦΟΡ.-ΤΕΛΗ	49510,57
9202639806	ΧΑΡΤΟΣ.ΑΜΟΙΒ.ΤΡ.	826,66
9202639810	ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤ.	7625,23
9202639812	Ε.Τ.Ε.Π.ΠΑ.Α	40096,40
9202639813	ΤΕΛ.ΧΑΡΤ.ΕΤΕΠΠΑΑ	801,90
9202639814	ΟΓΑ ΧΑΡΤ.ΕΤΕΠΠΑΑ	160,38
920266	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	
92026603	ΑΠΟΣΒ.ΜΕΤΑΦ.ΜΕΣ.	6469,99
9202660303	ΑΠΟΣΒ.ΑΥΤ.ΦΟΡΤ.	6469,99
9203	ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤ	41524,26
9203	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΧΡΗΜΑΤ/ΣΗΣ	
920365	ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤ/ΣΗΣ	
92036504	ΤΟΚ.ΕΞ.ΒΡΑΧ.ΤΡ.ΧΟΡ.ΕΞ	
9203650400	ΤΟΚ.ΕΞ.ΒΡ.ΤΡ.ΧΟΡ.ΕΞ	
92036505	ΤΟΚ.ΕΞ.ΒΡΑΧ.ΥΠΟΧΡ.	
9203650500	ΤΟΚ.ΕΞ.ΤΡΑΠ.ΒΡ.ΥΠ.	
92036510	ΠΡΟΜ.ΕΓΓΥΗΤ.ΕΠΙΣΤ.	
9203651000	ΠΡΟΜΗΘ.ΕΓΓΥΗΤ.	
92036598	ΛΟΠΙΑ ΕΞ.ΧΡΗΜΑΤ.	
9203659899	ΔΙΑΦ.ΕΞΟΔΑ ΤΡΑΠ.	

κλεισιμο λογ λειτουργιών εξοδων και καταχώρηση τους στα αποτελέσματα.

Το επόμενο βήμα μας είναι να κλείσω τον λογαριασμό 9622 μικτά αποτ/τα και να τον μεταφέρω στον 9899 αποτελέσματα χρήσεως.Αρα:

96	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤ.ΑΠΟΤ/ΤΑ	<b>940058,1</b>
9622	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛ.ΑΠΟΤ/ΤΑ	940058,1
	98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ <b>940058,1</b>
	9899	ΑΠΟΤ/ΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 940058,1
	989900	ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ ΕΚΜ/ΣΗΣ

Άρα τώρα μπορούμε να κλείσουμε τον υπολογαριασμό 98.99 και να προσδιορίσουμε το τελικό αποτέλεσμα και να το καταχωρήσουμε στον λογαριασμό 98.99.99.

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ		<b>947007,51</b>
9899	ΑΠΟΤ/ΤΑ ΧΡΗΣ.		
989900	ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ ΕΚΜ/ΣΗΣ	940058,1	
989904	ΕΚΤ.Κ ΑΝΟΡΓ.ΕΣΟΔΑ	6949,41	
	98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ	<b>947007,51</b>
	9899	ΑΠΟΤ/ΤΑ ΧΡΗΣ	
	989901	ΕΞΟΔΑ ΜΙΚ.ΑΠΟΤ/ΤΩΝ	395987,84
	989903	ΕΚΤ. Κ ΑΝΟΡΓ.ΕΞΟΔΑ	110,45
	989999	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΕΩΣ	550909,22

Εξαγωγή μικτού αποτ/τος

Άρα βλέπουμε ότι η επιχείρηση θα έχει κέρδος από την λειτουργίας της το οποίο ανέρχεται σε 550909,22 ευρώ το οποίο στην συνέχεια θα εμφανίσει στον πίνακα διάθεσης αποτ/των και προσθέτοντας το υπόλοιπο κερδών της προηγούμενης χρήσης θα αποφασίσει πως θα το διανείμει στις διάφορες υποχρώσεις ( φόροι, τακτ.αποθεμ. α΄μέρισμα. αμοιβές μελών ΔΣ κ.λ.π)



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

## **4.1 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 - ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

(Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι η Διερμηνεία 1 «Συνέπεια-Διαφορετικοί τύποι κόστους για Αποθέματα»)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

#### **4.1.1. Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής**

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να περιγράψει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων στα πλαίσια του ιστορικού κόστους, παρέχοντας παράλληλα, οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία, την τυχόν υποτίμησή τους μέχρι την ρευστοποιήσιμη αξία τους και την καταχώρηση τους ως έξοδα με την πώλησή τους. Το Πρότυπο αυτό αναφέρεται επίσης, στις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση και αποτίμησή τους.

Το Πρότυπο αυτό καλύπτει την λογιστική παρακολούθηση όλων των αποθεμάτων, όμως δεν έχει εφαρμογή στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι άμεσε σχετιζόμενες συμβάσεις υπηρεσιών, με τις οποίες ασχολείται το Δ.Λ.Π «Συμβάσεις κατασκευής έργων».

- Χρηματοπιστωτικά μέσα.

- Αποθέματα παραγωγής ζώων, γεωργικά και δασικά προϊόντα και μεταλλεύματα υπό εξόρυξη και αγροτική παραγωγή, τα οποία αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους.

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες.

#### **4.1.2. Έννοια των Αποθεμάτων**

Τα **αποθέματα** είναι τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία :

- Κατέχονται για πώληση κατά την συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

- Βρίσκονται στην διαδικασία παραγωγής για μια τέτοια πώληση.

- Είναι σε μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Επιπλέον στην έννοια των αποθεμάτων μπορούν να συμπεριληφθούν και τα γήπεδα ή διαμερίσματα όταν αυτά κατέχονται και προορίζονται για μεταπώληση.

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, αποθέματα αποτελούν τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει ακόμα καταχωρήσει τα σχετικά έσοδα.

#### **4.1.3. Το κόστος των αποθεμάτων**

##### **4.1.3.1 Διακρίσεις του κόστους**

Κατά το πρότυπο «το κόστος πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση».

Άρα το κόστος των αποθεμάτων συντίθεται από τα εξής:

- Κόστος αγοράς

- Κόστος μετατροπής

- Λοιπές δαπάνες

Κόστος αγοράς:

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός βέβαια, από εκείνους που η επιχείρηση μπορεί στην συνέχεια να αποκτήσει), μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτά στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Οι εκπτώσεις φυσικά μειώνουν το κόστος αγοράς. Στο κόστος αγοράς μπορεί επιπλέον να συμπεριλαμβάνονται και συναλλαγματικές διαφορές που θα προκύψουν από την αγορά αποθεμάτων σε ξένο νόμισμα εφόσον βέβαια ακολουθήσει υποτίμηση ή διολίσθηση του ξένου νομίσματος έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντιστάθμισης της ζημίας και η υποχρέωση που προέκυψε από την αγορά δεν μπορεί να διακανονιστεί.

Άρα το κόστος αγοράς συντίθεται από:

(α) την τιμολογιακή αξία

(β) τα έξοδα αγορών και συγκεκριμένα από:

- τα μεταφορικά από την αποθήκη του προμηθευτή στην αποθήκη του αγοραστή
- τα ασφάλιστρα μεταφοράς
- τους δασμούς
- τα εκφορτωτικά στην αποθήκη του αγοραστή
- τις προμήθειες και μεσιτείες αγοράς
- τα δικαιώματα ΟΛΠ
- τον μη εκπιπτόμενο Φ.Π.Α

Κόστος μετατροπής:

Κατά το πρότυπο «το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τα παραγόμενα προϊόντα καθώς και μια συστηματική κατανομή των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής που πραγματοποιούνται για την μετατροπή των υλικών σε έτοιμα αγαθά».

Κατά την διάκριση του κόστους μετατροπής σε σταθερά και μεταβλητά, πρότυπο δίνει τους εξής ορισμούς:

- Σταθερά έξοδα παραγωγής είναι αυτά που δεν μεταβάλλονται με τον όγκο παραγωγής. Δηλαδή είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σταθερές ανεξάρτητα του όγκου παραγωγής όπως είναι, για παράδειγμα η απόσβεση και συντήρηση των κτιρίων. Η κατανομή των σταθερών εξόδων στο κόστος παραγωγής βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των εγκαταστάσεων. Έτσι, το ποσό των σταθερών εξόδων που δεν επιμερίζεται στο κόστος παραγωγής σε περιόδους χαμηλής παραγωγικότητας, βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως.

- Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα με τον όγκο παραγωγής όπως για παράδειγμα τα έμμεσα υλικά ή εργασία. Τα μεταβλητά έξοδα καταλογίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα στη βάση της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

#### Κόστος συμπαραγωγών προϊόντων

Κατά το πρότυπο η παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν παράγονται κοινά προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν οι δαπάνες μετατροπής δεν μπορεί να εξατομικευτούν κατά προϊόν κατανέμονται μεταξύ των προϊόντων με ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Η κατανομή μπορεί να βασιστεί στην αξία πώλησης κάθε προϊόντος, είτε κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής.

#### Λοιπές δαπάνες

Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων μόνο κατά την έκταση που απαιτούνται να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάστασή τους όπως για παράδειγμα οι δαπάνες σχεδιασμού προϊόντων για ειδικού πελάτες.

Το κόστος των αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες, αποτελείται από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα επιρριπτά γενικά έξοδα. Εργασία και λοιπές

δαπάνες που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό καταχωρούνται ως δαπάνες στην περίοδο που αποκτούνται.

Δαπάνες που δεν βαρύνουν το κόστος παραγωγής

Το πρότυπο αναφέρει τα ακόλουθα παραδείγματα δαπανών που δεν πρέπει να βαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων, αλλά να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως:

- Υπερβολικά ποσά ακρήστων υλικών: Αναφέρεται στην έκτακτη απώλεια παραγωγής, η οποία πρέπει να βαρύνει, ως έκτακτη ζημία, τα αποτελέσματα της χρήσεως ή να αναφέρεται σε υπολείμματα που δεν έχουν αξία πώλησης.

- Υπερβολικά ποσά εργασίας ή άλλων παραγωγικών δαπανών: Αναφέρεται στο κόστος αδράνειας και υποαπασχόλησης .

- Δαπάνες αποθήκευσης εκτός αν είναι αναγκαίες στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής: Αναφέρεται στο «συνεπαγόμενο κόστος» που δεν βαρύνει το κόστος κτήσης των υλικών, αλλά το κόστος παραγωγής, όπως είναι για παράδειγμα τα ειδικά έξοδα αγορών.

- Γενικά έξοδα διοίκησης, που δεν συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

- Έξοδα διάθεσης.

#### **4.1.4. Τεχνικές μέτρησης του κόστους**

Για λόγους ευκολίας προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων, το Πρότυπο παρέχει την δυνατότητα χρησιμοποίησης τεχνικών μέτρησης που είναι οι εξής:

- **τεχνική του Standard Cost (πρότυπου κόστους):** Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά διαστήματα και αναθεωρείται όταν υπάρχουν μεταβολές.

- **η μέθοδος των τιμών λιανικής πώλησης:** Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις ειδών λιανικής πώλησης για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία

έχουν περίπου όμοιο μικτό κέρδος. Το κόστος των αποθεμάτων με την μέθοδο αυτή, προσδιορίζεται με μείωση της τιμής πώλησης με το ποσοστό του μικτού κέρδους.

- **η μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους:** Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην εκδοχή ότι το ποσοστό μικτού κέρδους παραμένει περίπου σταθερό από τη μια λογιστική περίοδο στην επόμενη, εκδοχή που ανταποκρίνεται στα πράγματα για πολλές κατηγορίες επιχειρήσεων.

#### **4.1.5. Μέθοδοι κοστολόγησης των αποθεμάτων**

Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με μία από τις παρακάτω κοστολογικές μεθόδους:

- Του εξατομικευμένου κόστους για είδη που δεν αντικαθίσταται σε μίας κανονικής ροής παραγωγική διαδικασία καθώς και αγαθών και υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς.

- Η μέθοδος FIFO(first in first out)
- Η μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους
- Η μέθοδος LIFO(last in first out)

##### **4.1.5.1 Η μέθοδος προσδιορισμού του κόστους στην εξατομικευμένη παραγωγή (μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους)**

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για είδη που δεν αντικαθίσταται με κανονική ροή. Ως αποθέματα «μη κανονικής ροής», το Πρότυπο εννοεί τόσο τα αγοραζόμενα αποθέματα όσο και τα παραγόμενα, τα οποία δεν αγοράζονται ή δεν παράγονται με κανονική ροή (εν σειρά). Τα παραγόμενα αποθέματα της κατηγορίας αυτής χαρακτηρίζονται ως προϊόντα εξατομικευμένης παραγωγής ή παραγωγής κατά παραγγελία.

Στην κατηγορία των επιχειρήσεων εξατομικευμένης παραγωγής υπάγονται οι επιχειρήσεις που παράγουν ή κατασκευάζουν εξατομικευμένα,

μη τυποποιημένα, έργα ή προϊόντα. Οι επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής διακρίνονται στις εξής υποκατηγορίες:

- Στις επιχειρήσεις που παράγουν κατά παραγγελία των πελατών τους και σύμφωνα με τις εντολές αυτών, οι οποίες συνήθως περιλαμβάνονται στις «τεχνικές προδιαγραφές» των προς κατασκευή έργων.

- Στις επιχειρήσεις που παράγουν εξατομικευμένα προϊόντα όχι κατ' εντολή των πελατών τους, αλλά για την δημιουργία δικών τους αποθεμάτων.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του συστήματος κοστολόγησης της εξατομικευμένης παραγωγής είναι τα εξής:

- το κόστος εξευρίσκεται ύστερα από συγκέντρωση όλων των εντολών παραγωγής ή των φύλλων κόστους,

- το κόστος εξευρίσκεται στο τέλος με την αποπεράτωση της παραγωγής και όχι σε τακτική χρονική περίοδο,

- απαιτεί ασυγκρίτως πληρέστερη, σε σχέση με το σύστημα της μαζικής παραγωγής, λογιστικοδιοικητική οργάνωση.

Το πρότυπο για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων εξατομικευμένης παραγωγής ορίζει ότι «το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίσταται με μια κανονική ροή, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, πρέπει να προσδιορίζεται με την χρησιμοποίηση της μεθόδου του εξατομικευμένου κόστους τους».

Επιπλέον το Πρότυπο αναφέρει τα εξής: «Εξατομικευμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένες δαπάνες επιρρίπτονται σε συγκεκριμένα είδη του αποθέματος. Αυτό είναι μια κατάλληλη αντιμετώπιση για τα είδη που έχουν διαχωριστεί για ένα ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Το εξατομικευμένο κόστος όμως είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος, τα οποία αντικαθίσταται με μια κανονική ροή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μια μεθοδική επιλογή των αποθεματοποιημένων ειδών, θα μπορούσε να καταλήξει σε προκαθορισμένες επιδράσεις επί του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσεως».

#### 4.1.5.2 Μέθοδος FIFO (First in first out)

Όταν η επιχείρηση αγοράζει ή παράγει αγαθά έχουμε μια ποσοτική εισροή αγαθών και όταν πωλεί ή αναλίσκει αγαθά έχουμε εκροή αγαθών. Την ποσοτική αυτή εισροή και εκροή των αγαθών ονομάζουμε φυσική ροή των αποθεμάτων. Τα αποθέματα όμως εισρέουν και εκρέουν με κάποιο κόστος και συνεπώς έχουμε την ροή κόστους των αποθεμάτων. Στην διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, τα αποθέματα αγοράζονται ή παράγονται με διαφορετικό κόστος μονάδας. Άρα είναι απαραίτητο να υπάρξει μια μέθοδος αποτίμησης που να βοηθάει στον ορθό και λογικό προσδιορισμό του κόστους των μενόντων αποθεμάτων αλλά και των πωλημένων. Τέτοιες μέθοδοι είναι οι FIFO και LIFO.

Το πρότυπο για την μέθοδο FIFO αναφέρει ότι « με την μέθοδο FIFO υποτίθεται ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της χρήσεως είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα».

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην εκδοχή ότι τα αποθέματα που εισάγονται πρώτα εξάγονται και πρώτα (First in First out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις τελευταίες αγορές και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή των υπολογισμών της αποτίμησης των αποθεμάτων γίνεται από την τελευταία αγορά. Η αποτίμηση των πωλημένων γίνεται σύμφωνα με την σειρά εισαγωγής τους και η μέθοδος αυτή λέγεται «μέθοδος της σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων». Με την μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσεως αποτιμούνται σε τιμές που πλησιάζουν προς τις τρέχουσες τιμές αγοράς. Η μέθοδος FIFO παρουσιάζει βασική αδυναμία στην ορθή αντιπαράθεση των με το κόστος των πωλήσεων, αφού στα τρέχοντα έσοδα από πωλήσεις δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος των πωλημένων αλλά το κόστος κτήσης των παλιότερων αγορών. Παρά το μειονέκτημα αυτό η FIFO χρησιμοποιείται ευρύτατα γιατί: (α) είναι εύκολης εφαρμογής, (β) είναι εφαρμόσιμη, είτε με το σύστημα της περιοδικής εφαρμογής, είτε με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, (γ) η ροή του κόστους συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, (δ) είναι συστηματική και αντικειμενική, (ε) η αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό προσεγγίζει το τρέχον κόστος αντικατάστασης.



Στην μέθοδο LIFO ισχύει ακριβώς το αντίθετο από ότι στην FIFO, δηλαδή η μέθοδος LIFO ορίζει ότι τα είδη των αποθεμάτων που αγοράστηκαν τελευταία, πωλούνται πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της χρήσης είναι αυτά που είχαν αγοραστεί πρώτα. Εντούτοις η μέθοδος LIFO δεν προτείνεται ως βασική αλλά ως εναλλακτική.

#### **4.1.6. Αποτίμηση των αποθεμάτων**

##### **4.1.6.1 Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων**

Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων ορίζει ότι «τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.»

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τιμής ρευστοποίησης θεμελιώνεται στις εξής λογιστικές αρχές: (α) στην αρχή της αντιπαράθεσης εσόδων- εξόδων, σύμφωνα με την οποία η μείωση της αξίας του κατεχόμενου αγαθού, ανεξάρτητα από την αιτία που την προκάλεσε, πρέπει να θεωρείται ζημία της περιόδου στην οποία η μείωση αυτή συνέβη και (β) στην αρχή της συντηρητικότητας.

#### **4.1.7. Καθαρή αξία ρευστοποίησης**

Το πρότυπο ορίζει ότι «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης κατά την συνήθη πορεία της επιχείρησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση».

Για την εξεύρεση της τιμής αποτίμησης των αποθεμάτων, δηλαδή την εξεύρεση της χαμηλότερης αξίας μεταξύ κτήσης και αξίας ρευστοποίησης προβλέπονται τα εξής:

-βασική αρχή είναι η σύγκριση αυτή να γίνεται κατ' είδος αποθέματος

-σε μερικές περιπτώσεις η σύγκριση μπορεί να αρμόζει να γίνεται σε ομαδοποιημένα όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί σε είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους

σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και τα οποία δεν είναι δυνατό πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη της ίδιας παραγωγικής γραμμής.

-δεν είναι ορθό να υποτιμώνται τα αποθέματα με βάση μια γενική ταξινόμησή τους, όπως π.χ. όλα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερα βιομηχανικού ή γεωγραφικού τομέα.

-στις υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών η σύγκριση πρέπει να γίνεται κατά υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς ως είδος θεωρείται η υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ιδιαίτερη τιμή πώλησης και για την οποία πρέπει να προσδιορίζεται και ιδιαίτερο κόστος παραγωγής.

#### **4.1.8. Γνωστοποιήσεις**

Με τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Οι λογιστικές μέθοδοι που υιοθετούνται για την υποτίμηση των αποθεμάτων.

- Η συνολική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία κατά κατηγορία αποθεμάτων.

- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

- Το ποσό κάθε αναστροφής υποτίμησης που θεωρείται ως έσοδο της χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκε η αναστροφή.

- Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αναστροφή της υποτίμησης.

- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων.

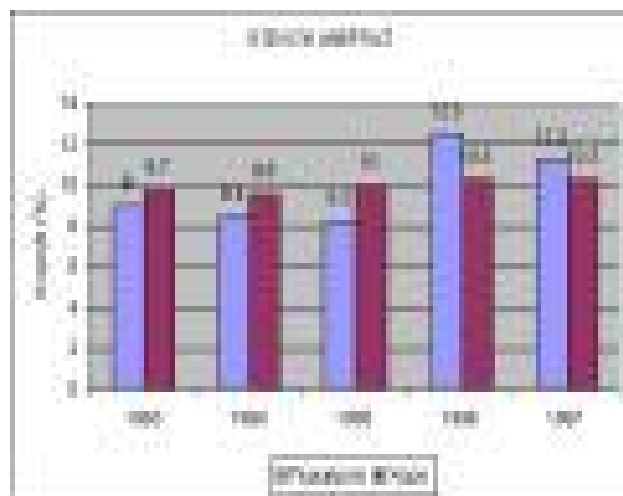
Όταν το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με την χρήση της μεθόδου LIFO, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αποκαλύπτουν την διαφορά μεταξύ του ποσού των αποθεμάτων του Ισολογισμού και ενός από τα εξής δύο ποσά:

-του μικρότερου ποσού μεταξύ αυτού που προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου FIFO ή μέσης σταθμικής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

-του μικρότερου ποσού μεταξύ του τρέχοντος κόστους κατά την ημερομηνία Ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

#### **4.1.9. Έναρξη ισχύος**

Το Πρότυπο 2 Αποθέματα αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995.



## **4.2 Κυριότερες Διαφορές μεταξύ του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 2 και των Ελληνικών Λογιστικών αρχών**

Συγκρίνοντας τις διατάξεις που ισχύουν στην χώρα μας με τα όσα ορίζει το Πρότυπο 2 διαπιστώνουμε τις εξής διαφορές:

α. Διαφορές ως προς την έννοια των αποθεμάτων

Η έννοια των αποθεμάτων, όπως προσδιορίζεται στο πρότυπο, συμπίπτει με αυτή των ελληνικών λογιστικών αρχών, με την διαφορά όμως ότι στην περίπτωση της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, «αποθέματα είναι και τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμα τα σχετικά έσοδα».

β. Διαφορές ως προς τα στοιχεία του κόστους των αποθεμάτων.

Εντοπίζονται οι εξής διαφορές:

§ Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατό, σύμφωνα με το Πρότυπο, να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π 23 «κόστος δανεισμού», δηλαδή όταν για την διάθεση ή χρησιμοποίηση των αποθεμάτων απαιτείται χρόνος ωρίμανσης.

§ Το κόστος είναι δυνατόν, σε πολύ σπάνιες περιπτώσεις, και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π 21 «οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος», να επιβαρύνεται με συναλλαγματικές διαφορές.

§ Κατά τα ελληνικά πρότυπα οι προαναφερόμενες δαπάνες δεν συνιστούν κόστος των αποθεμάτων.

γ. Διαφορές ως προς την κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.

Οι διατάξεις του Προτύπου σχετικά με την κοστολόγηση δεν υφίστανται των όσων ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. Διαπιστώνουμε την ακόλουθη βασική διαφορά.

- Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ και τον Κ.Β.Σ, «η τιμή κτήσης υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεκτή μέθοδο»:

α. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

β. Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων

γ. Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O)

δ. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O)

ε. Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

στ. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

ζ. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους.

Σύμφωνα με τον ν.2190/1920 «η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσεως των κινητών αξιών, επιλέγεται από την εταιρεία, από τις μεθόδους της περ.7 της παραγρ.2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ 1123/1980 και εφαρμόζεται πάγια από χρήση σε χρήση».

Κατά τον ΚΒΣ «η τιμή κτήσεως και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο».

Επισημαίνεται ότι η επιχείρηση δεν υποχρεούται να εφαρμόζει για όλες τις κατηγορίες αποθεμάτων την ίδια μέθοδο αποτίμησης. Είναι δυνατό να εφαρμόζεται άλλη μέθοδος για τις πρώτες ύλες, άλλη για τα έτοιμα προϊόντα.

Το Πρότυπο σε ότι αφορά το κόστος των αποθεμάτων, επιβάλλει ως βασική μέθοδο την μέθοδο FIFO ή του μέσου σταθμικού κόστους και εναλλακτικά την μέθοδο LIFO. Εάν όμως εφαρμόζεται η μέθοδος LIFO, το πρότυπο απαιτεί πρόσθετα γνωστοποιούμενα στοιχεία. Συνεπώς το πρότυπο αποκλείει τις άλλες προαναφερόμενες μεθόδους που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ.

- Το Πρότυπο υιοθετεί την μέθοδο αποτίμησης στις τιμές λιανικής πώλησης των αποθεμάτων μεγάλου αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας. Τα ελληνικά πρότυπα δεν δέχονται την μέθοδο αυτή.

- Κατά τα ελληνικά πρότυπα δεν επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής. Μόνο μετά την έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων και μόνο εάν η αλλαγή αποσκοπεί «στην βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους. Το Πρότυπο επιτρέπει την αλλαγή μεθόδου, εφόσον η μεταβολή θα καταβληθεί σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών.

ε. Διαφορές ως προς την αποτίμηση

- Η αποτίμηση των αποθεμάτων κατά τα ελληνικά πρότυπα γίνεται βασικά στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσα και μόνο αν η τρέχουσα τιμή είναι μεγαλύτερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αποτίμηση γίνεται στην χαμηλότερη αυτή αξία(ρευστοποίησης).

Το Πρότυπο στη βάση σύγκρισης των κατ' είδος τιμών δεν θέτει τις τρέχουσες τιμές. Αλλά συγκρίνει μόνο την τιμή κτήσης με την καθαρή αξία ρευστοποίησης. Έτσι, στις περιπτώσεις που η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσης, ενώ η αξία ρευστοποίησης υπερκαλύπτει την τιμή κτήσης, κατά τις ισχύουσες ελληνικές διατάξεις, η αποτίμηση πρέπει να γίνεται στην τρέχουσα τιμή, ενώ κατά το Πρότυπο στο κόστος κτήσης.

- Το πρότυπο υιοθετεί την κατ' είδος αποτίμηση. Όμως δέχεται ότι «σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθεμάτων που αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς, παράγονται και διατίθενται στην αγορά της ίδιας γεωργικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής».

Η αποτίμηση ομαδοποιημένων αποθεμάτων δεν γίνεται δεκτή από την κείμενη νομοθεσία στην χώρα μας.

- Το πρότυπο επιτρέπει την χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων και διαφορετικές μεθόδους αποτίμησης για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση. Τέτοια ευχέρεια δεν επιτρέπει η ελληνική νομοθεσία.

- Κατά το πρότυπο, τα άμεσα υλικά που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Η αντιμετώπιση αυτή δεν γίνεται δεκτή από τις ισχύουσες διατάξεις στην χώρα μας.

- Κατά τα ισχύοντα στην χώρα μας, η διαφορά υποτίμησης των αποθεμάτων, κατά την αποτίμησή τους, φέρεται απευθείας σε μείωση της αξίας των αποθεμάτων και, σύμφωνα με την υπαγορευόμενη από το Ε.Γ.Λ.Σ λογιστική διαδικασία, η διαφορά αυτή προσαυξάνει το κόστος των πωλήσεων. Η τιμή αποτίμησης, συνιστά το κόστος κτήσης. Κατά το πρότυπο όμως, το

αρχικό κόστος κτήσης πρέπει να παραμένει αμείωτο και η ζημία υποτίμησης πρέπει να καταχωρείται σε αντίθετο λογαριασμό προβλέψεως για το υποτιμώμενο είδος, γιατί σε ενδεχόμενη μεταγενέστερη αύξηση της αξίας ρευστοποίησής του, η πρόβλεψη πρέπει να αντιστοιχιστεί.

## Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup>

### **5.1 «Αναμόρφωση και τροποποίηση του κωδικοποιημένου Νόμου 2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών και άλλες διατάξεις» Ν. 3604/2007 (ΦΕΚ 189 Α' / 08-08-2007).**

Με στόχο την ενίσχυση των επενδύσεων ψηφίσθηκε και δημοσιεύθηκε το θεσμικό πλαίσιο που αφορά την ίδρυση, οργάνωση και λειτουργία των Ανωνύμων Εταιρειών στη χώρα μας.

Ο Νόμος 3604/2007:

- Απλουστεύει το καταστατικό των Α.Ε.
- Επιτρέπει την ίδρυση Α.Ε. μόνο από ένα μέτοχο.
- Καταργεί τον έλεγχο νομιμότητας από την διοίκηση για σύσταση ή τροποποίηση του καταστατικού Α.Ε. με μετοχικό κεφάλαιο μέχρι 3 εκατομμύρια ευρώ.
- Τροποποιεί την διαδικασία μείωσης κεφαλαίου.
- Δίνει την δυνατότητα στο Δ.Σ. μετά από εξουσιοδότηση της Γ.Σ. να καθορίζει την τιμή έκδοσης των νέων μετοχών για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.
- Προβλέπει την εισαγωγή προνομιούχων μετοχών με προτεραιότητα συμμετοχής σε κέρδη.
- Επιτρέπει την έκδοση «εξαγοράσιμων» από την εταιρεία μετοχών.
- Αυξάνει τις δυνατότητες έκδοσης προνομιούχων μετοχών με ή χωρίς ψήφο.
- Προβλέπει ότι το καταστατικό μπορεί να παρεκκλίνει από τις διατάξεις που αφορούν την σύγκλιση του Διοικητικού Συμβουλίου.
- Δίνει την δυνατότητα στους μετόχους να ψηφίζουν εξ αποστάσεως.
- Επιτρέπει την τηλεδιάσκεψη για την Γενική Συνέλευση.
- Προβλέπει την εκλογή των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου μέσω της διαδικασίας του ψηφοδελτίου.
- Επιτρέπει την εκλογή των αναπληρωματικών μελών του Διοικητικού Συμβουλίου.



- Προβλέπει την δυνατότητα πρακτικών «δια περιφοράς» για την Γενική Συνέλευση και το Διοικητικό Συμβούλιο.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΘΕΟΔΩΡΟΣ Γ. ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ, Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Ε' έκδοση 1998, Εκδόσεις Αντ. Σακκούλα 1998.
2. ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ Γ. ΚΟΝΤΑΚΟΣ, Γενική Λογιστική σε Ευρώ, Εκδόσεις «ΕΛΛΗΝ» 2001.
3. ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι. ΣΑΚΕΛΛΗΣ, Η Ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σε Μηνιαία και Ετήσια Βάση – Μηνιαία Αποτελέσματα και Μηνιαίοι Ισολογισμοί, Εκδόσεις «ΒΡΥΚΟΥΣ» Ο.Ε.
4. ΑΠΟΣΤΟΛΟΥ Κ. ΒΑΝΑΚΑ, Θεωρητική και εφαρμοσμένη Λογιστική Κόστους 2, Β' έκδοση, 1994.